



CHAMBRE DES DÉPUTÉS
GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG

Dossier consolidé

Projet de loi 8186

Projet de loi portant modification

- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (" Abgabenordnung ");
- de la loi modifiée 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 ;
- de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
- de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- la loi générale des impôts (" Abgabenordnung ");
- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
- la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
- la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale

Date de dépôt : 28-03-2023

Date de l'avis du Conseil d'État : 11-07-2023

Auteur(s) : Madame Yuriko Backes, Ministre des Finances

Liste des documents

Date	Description	Nom du document	Page
28-03-2023	Déposé	8186/00	<u>3</u>
31-03-2023	Commission des Finances et du Budget Procès verbal (30) de la reunion du 31 mars 2023	30	<u>40</u>
24-04-2023	Commission des Finances et du Budget Procès verbal (33) de la reunion du 24 avril 2023	33	<u>66</u>
28-04-2023	Commission des Finances et du Budget Procès verbal (37) de la reunion du 28 avril 2023	37	<u>79</u>
13-06-2023	Avis de la Chambre de Commerce (9.6.2023)	8186/01	<u>88</u>
15-06-2023	Avis de la Chambre des Salariés (14.6.2023)	8186/02	<u>101</u>
27-06-2023	Avis de la Chambre des Métiers (27.6.2023)	8186/03	<u>110</u>
11-07-2023	Avis du Conseil d'État (11.7.2023)	8186/04	<u>119</u>
12-07-2023	Corrigendum (12.7.2023) Ce document annule et remplace le document parlementaire N°8186/04	8186/04A	<u>136</u>
26-07-2023	Avis de l'Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg (19.7.2023)	8186/05	<u>153</u>
27-10-2023	Avis de la Chambre des Fonctionnaires et Employés publics (25.10.2023)	8186/06	<u>174</u>

8186/00

N° 8186

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2022-2023

PROJET DE LOI

portant modification

- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;
- de la loi modifiée 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 ;
- de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
- de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- la loi générale des impôts (« Abgabenordnung »);
- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
- la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
- la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale

* * *

Document de dépôt

Dépôt: le 28.3.2023

*

ARRETE GRAND-DUCAL DE DEPOT

Nous HENRI, Grand-Duc de Luxembourg, Duc de Nassau,

Sur le rapport de Notre Ministre des Finances et après délibération du Gouvernement en conseil ;

Arrêtons:

Article unique.– Notre Ministre des Finances est autorisé à déposer en Notre nom à la Chambre des Députés le projet de loi portant modification

- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;
- de la loi modifiée 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 ;
- de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
- de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- la loi générale des impôts (« Abgabenordnung »);
- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
- la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
- la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale.

Château de Berg, le 24 mars 2023

La Ministre des Finances,
Yuriko BACKES

HENRI

*

TEXTE DU PROJET DE LOI

Chapitre I^{er} – Modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)

Art. 1^{er}. La loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») est modifiée comme suit :

1° Le paragraphe 16 est abrogé.

2° Il est inséré un paragraphe 22*bis* nouveau libellé comme suit :

« § 22*bis*. (1) Nonobstant le secret fiscal, tel que visé au § 22, l'Administration des contributions directes est autorisée à confier l'exécution de travaux informatiques, selon les conditions prévues par la loi modifiée du 20 avril 2009 portant création du Centre des technologies de l'information de l'Etat :

a) au Centre des technologies de l'information de l'Etat.

Il en est de même quand le Centre des technologies de l'information de l'Etat confie l'exécution de ces travaux informatiques à des sous-traitants et à des sous-traitants successifs de ces derniers.

b) à des contractants informatiques de l'Administration des contributions directes et aux sous-traitants successifs de ces derniers.

(2) Nonobstant le secret fiscal, tel que visé au § 22, et à l'exception de l'imposition et de la perception en exécution de la législation en matière d'impôts directs, l'Administration des contributions directes est autorisée à confier l'exécution de travaux ponctuels, limitativement énumérés par règlement grand-ducal, à des contractants et aux sous-traitants successifs de ces derniers.

(3) Lorsque, pour les besoins de l'exécution des travaux visés aux alinéas 1^{er} ou 2, une prise de connaissance des informations couvertes par le secret fiscal, au sens du § 22, s'avère nécessaire, l'accès à ces informations ne peut être effectué que sur autorisation préalable du directeur des contributions ou de son délégué.

(4) Toute révélation des informations couvertes par le secret fiscal, dont une personne a pris connaissance selon les termes énoncés à l'alinéa 3, qui serait effectuée en dehors de l'exécution des travaux visés aux alinéas 1^{er} ou 2, est sanctionnée conformément au § 412. »

3° Il est inséré un paragraphe 29c nouveau libellé comme suit :

« § 29c. Sans préjudice quant aux dispositions des §§ 29a et 29b, une demande d'accord préalable bi- ou multilatéral en matière de prix de transfert en vertu des dispositions applicables d'une ou de plusieurs conventions conclues par le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions est à présenter par écrit devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué, autorité compétente en vertu de ces mêmes dispositions. L'accord préalable bi- ou multilatéral est conclu entre les autorités compétentes des Etats concernés, dans le cadre juridique de la procédure amiable prévue par les conventions entre le Grand-Duché de Luxembourg et les Etats concernés pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales. Une redevance est fixée par l'Administration des contributions directes pour couvrir les frais administratifs occasionnés à l'occasion du traitement de la demande. Cette redevance varie entre 10.000 et 20.000 euros suivant la complexité de la demande et le volume de travail. Un règlement grand-ducal détermine la procédure applicable aux accords préalables bi- ou multilatéraux ainsi qu'à la perception de la redevance. ».

4° Les paragraphes 30, 31, 32, 33, 34 et 35 sont abrogés.

5° Au paragraphe 36, les alinéas 1^{er} et 2 sont abrogés, à alinéa 3 les termes « (Absatz 2) » sont supprimés, et l'alinéa 4 est abrogé.

6° Les paragraphes 36a, 37 et 38 sont abrogés.

7° Au paragraphe 83, alinéa 1^{er}, la deuxième phrase est supprimée.

8° Le paragraphe 84 est abrogé.

9° Le paragraphe 85 est complété comme suit :

« Sauf s'il en est disposé autrement, le bénéfice des dispositions soumises à une demande formelle ne peut plus être accordé dans le cadre d'une réclamation. ».

10° Au paragraphe 86, les termes « ohne sein Verschulden » sont remplacés par les termes « infolge höherer Gewalt ».

11° Au paragraphe 89, première phrase, les termes « steuer- oder sicherheitspflichtig » sont remplacés par le terme « steuerpflichtig ».

12° Le paragraphe 90 est abrogé.

13° Le paragraphe 91 est modifié comme suit :

a) A l'alinéa 1^{er}, la deuxième phrase est supprimée.

b) L'alinéa 2 est abrogé.

14° Au paragraphe 92, l'alinéa 2 est abrogé.

15° Au paragraphe 94, alinéa 1^{er}, les termes «, à l'exception toutefois des bulletins d'impôt dont les bases d'imposition ont été établies intégralement sur base du § 217, ces derniers ne pouvant être ni retirés ni modifiés » sont ajoutés après la mention « contentieux ».

16° Au paragraphe 96, alinéa 1^{er}, numéro 3, les termes « oder eine nachträglich geforderte Sicherheit nicht leistet » sont supprimés.

17° Il est inséré un paragraphe 96a nouveau libellé comme suit :

« § 96a. Sans préjudice quant à d'autres dispositions, les bulletins d'impôt peuvent être émis, retirés ou modifiés en application d'un accord amiable ou d'une décision d'arbitrage en vertu des

dispositions applicables d'une convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et l'Etat concerné pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales, sous réserve que les conditions et obligations imposées par un tel accord amiable ou une telle décision d'arbitrage soient remplies. ».

- 18° Le paragraphe 100 est modifié comme suit :
- a) A l'alinéa 1^{er}, première phrase, les termes « gegen oder ohne Sicherheitsleistung » sont supprimés.
 - b) L'alinéa 3 est abrogé.
 - c) L'alinéa 4 est abrogé.
- 19° Le paragraphe 101 est abrogé.
- 20° Au paragraphe 106, alinéa 1^{er}, la deuxième phrase est supprimée.
- 21° Le paragraphe 127 est modifié comme suit :
- a) A l'alinéa 1^{er}, la deuxième phrase est supprimée.
 - b) L'alinéa 2 est complété par l'insertion de la phrase suivante :

« Pendant le délai de paiement, la prescription de la créance du Trésor est suspendue. ».
- 22° Les paragraphes 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140 et 141 sont abrogés.
- 23° Au paragraphe 145, les alinéas 2 et 3 sont abrogés.
- 24° Au paragraphe 160, il est inséré un alinéa 1a nouveau libellé comme suit :
- « (1a) Les comptes annuels qui n'ont pas été publiés conformément aux dispositions du titre 1^{er}, chapitre *Vbis* de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ne sont pas opposables à l'Administration des contributions directes. ».
- 25° La « Verordnung über die Abkürzung handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Aufbewahrungsfristen » du 28 décembre 1942 (RGBl. 1943 I S. 4, RStBl. 1943, S. 17) est abrogée.
- 26° Le paragraphe 165c est remplacé comme suit :
- « § 165c.
- Pour les besoins de la notification :
- (a) La notification à un destinataire qui est une personne physique tenue à une déclaration au sens de la section 3 de la loi modifiée du 19 juin 2013 relative à l'identification des personnes physiques est présumée accomplie à l'adresse inscrite sur le registre national des personnes physiques ;
 - (b) La notification à un destinataire tenu de requérir son immatriculation au registre de commerce et des sociétés conformément à la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises est présumée accomplie à l'adresse inscrite au registre de commerce et des sociétés ;
 - (c) La notification à tout autre destinataire est présumée accomplie à la dernière adresse déclarée à l'administration. ».
- 27° Le paragraphe 171 est modifié comme suit :
- a) L'alinéa 2 est complété comme suit :

« Lorsque les livres, documents et généralement toutes données qui doivent être communiqués sur demande à l'administration existent sous forme électronique, ils doivent être, sur demande de l'administration, communiqués dans une forme électronique lisible et directement intelligible, conforme à l'original. ».
 - b) Il est inséré un alinéa 4 nouveau libellé comme suit :

« (4) Sans préjudice des dispositions des alinéas précédents, les entreprises associées sont tenues de présenter, sur demande, une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée. Le champ d'application, le contenu et l'étendue de la documentation visée au présent alinéa sont fixés par un règlement grand-ducal. ».
- 28° Au paragraphe 232, il est inséré un alinéa 1a nouveau, libellé comme suit :

« (1a) Un bulletin émis sur base du § 217 peut être attaqué à condition que l'écart entre les revenus ou la fortune soumis à l'impôt fixé sur base du § 217 et les revenus ou la fortune réels excède 10%. ».

29° Le paragraphe 232a est abrogé.

30° Le paragraphe 233 est abrogé.

31° Le paragraphe 249 est modifié comme suit :

a) Les alinéas 1^{er} et 2 sont remplacés comme suit :

« (1) Tout recours introduit devant le directeur des contributions directes est formé par requête écrite signée par le demandeur ou son représentant.

(2) Sous peine d'irrecevabilité, la requête contient :

- les noms, prénoms et adresse du réclamant,
- la désignation de la décision contre laquelle le recours est dirigé,
- l'objet de la demande,
- l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués,
- dans les cas visés au paragraphe 254, alinéa 1^{er}, le mandat de représentation, et
- le relevé des pièces dont le réclamant entend se servir. ».

b) Les alinéas 3 et 4 sont abrogés.

32° Au paragraphe 251, deuxième phrase, les termes «, geeignetenfalls gegen Sicherheitsleistung » sont supprimés.

33° Au paragraphe 254, alinéa 2, les termes « auf Verlangen » sont supprimés.

34° Le paragraphe 256 est abrogé.

35° Le paragraphe 299, alinéa 2, est abrogé.

36° Le paragraphe 304 est modifié comme suit :

a) A l'alinéa 1^{er}, la phrase « Sie hat hierüber zu beschließen. » est supprimée.

b) Les alinéas 2 et 3 sont abrogés.

Chapitre II – Modification de la loi modifiée 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

Art 2. La loi modifiée 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 est modifiée comme suit :

1° L'article 3, alinéa 1^{er}, est complété comme suit :

« Il en est de même pour toute autre créance dont le recouvrement est confié aux receveurs des contributions directes. ».

2° L'article 12 est remplacé comme suit :

« Art. 12. (1) L'exécution pour les créances du Trésor prévues par la présente loi sera exercée au moyen d'une contrainte décernée par le receveur ou son délégué et rendue exécutoire par le directeur des contributions ou son délégué.

En cas de saisie-exécution, il y est procédé par un agent des contributions ou un huissier conformément au Nouveau Code de procédure civile.

Un règlement grand-ducal détermine, par dérogation aux dispositions du Nouveau Code de procédure civile, la procédure et les modalités d'exécution ainsi que la forme des actes.

(2) Le receveur est autorisé à faire vendre, conformément à l'article 879 du Nouveau Code de procédure civile, les immeubles assujettis tant à l'hypothèque prévue par l'article 1^{er}, paragraphe 1^{er}, n° 3, qu'aux hypothèques prévues par l'article 2, paragraphes 1^{er} et 2, et cela même dans les hypothèses où le Trésor n'est pas le premier inscrit sur lesdits biens.

(3) Les actes de poursuites, y compris les contraintes et commandements, les actes de saisies et les actes de procédure auxquels le recouvrement des créances du Trésor donne lieu sont dispensés du timbre et sont enregistrés gratis. ».

3° Il est inséré un article 12a nouveau libellé comme suit :

« Art. 12a. Sur demande, le receveur peut autoriser un échelonnement des paiements des créances du Trésor si leur recouvrement entraîne des difficultés considérables pour le débiteur et que la créance n'est pas mise en péril par le délai accordé. L'échelonnement de paiement ne s'oppose pas à ce que le Trésor puisse faire valoir ses droits hypothécaires. L'échelonnement de paiement ne suspend pas la mise en compte de l'intérêt de retard légalement dû en cas de défaut de paiement de la créance du Trésor à son échéance. Un règlement grand-ducal détermine les modalités d'application du présent article. ».

Chapitre III – Modification de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif

Art. 3. La loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif est modifiée comme suit :

L'article 8, paragraphe 3 est modifié comme suit :

a) Le point 3 est remplacé comme suit :

« 3. Lorsqu'une réclamation au sens du §228 de la loi générale des impôts ou un recours hiérarchique formel au sens du §237 de cette loi ou une demande en application du §131 de cette loi a été introduit et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation, le recours hiérarchique formel ou la demande comme rejetés et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou du recours hiérarchique formel ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. ».

b) Il est ajouté un nouveau point 5 libellé comme suit :

« 5. Le délai pour l'introduction des recours visés au point 3 est de douze mois après l'expiration du délai de six mois à partir de la demande. Le délai est prolongé de six mois en cas de mesure d'instruction ordonnée par le directeur de l'Administration des contributions directes. A défaut de recours devant le tribunal administratif dans ce délai, la décision qui fait l'objet de la réclamation ou du recours hiérarchique formel acquiert autorité de chose décidée. Il en est de même, en ce qui concerne les demandes de remise ou en modération, de la décision implicite de refus. ».

Chapitre IV – Modification de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises et portant modification de :

- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- la loi générale des impôts («Abgabenordnung»);
- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
- la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
- la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale

Art. 4. Dans la loi du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises et portant modification de – la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ; – la loi générale des impôts («Abgabenordnung») ; – la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes ; – la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation

de l'Administration de l'enregistrement et des domaines ; – la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale, il est inséré un chapitre *IVbis.*, et un chapitre *IVter* libellés comme suit :

« Chapitre *IVbis.* – Coopération entre l'Administration
des contributions directes et la Commission de surveillance
du secteur financier

Art. 16bis. (1) Sur demandes motivées respectives, l'Administration des contributions directes et la Commission de surveillance du secteur financier échangent les renseignements, actes et documents en leur possession qui concernent des contribuables qui sont des entités soumises à la surveillance prudentielle de la Commission de surveillance du secteur financier ou pour lesquelles la Commission de surveillance du secteur financier est l'autorité compétente pour assurer le respect des obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

(2) Les renseignements, actes et documents transmis par la Commission de surveillance du secteur financier à l'Administration des contributions directes en vertu du paragraphe 1^{er} doivent être nécessaires dans le cadre de l'exécution de la législation en matière de divers impôts directs ou de l'exercice des attributions et perceptions confiées à l'Administration des contributions directes par les dispositions légales spéciales.

(3) Les renseignements, actes et documents transmis par l'Administration des contributions directes à la Commission de surveillance du secteur financier en vertu du paragraphe 1^{er} doivent être nécessaires pour l'exercice de la surveillance prudentielle exercée par la Commission de surveillance du secteur financier ou pour assurer le respect par les entités visées au paragraphe 1^{er} de leurs obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

(4) Lorsque les renseignements, actes et documents à transmettre ont été reçus de la part d'autorités compétentes étrangères ou d'autres autorités étrangères, leur transmission ne peut se faire qu'avec l'accord explicite de ces autorités compétentes étrangères ou de ces autres autorités étrangères.

Art. 16ter. (1) La Commission de surveillance du secteur financier transmet à l'Administration des contributions directes les informations recueillies dans le cadre de ses missions légales et susceptibles d'être utiles aux fins de vérifier que les institutions financières déclarantes luxembourgeoises n'adoptent pas de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations prévue par la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et la loi modifiée du 24 juillet 2015 relative à FATCA.

(2) Par dérogation à l'article 6, paragraphe 1^{er}, 2e phrase, de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et à l'article 4, paragraphe 1^{er}, 2e phrase, de la loi modifiée du 24 juillet 2015 relative à FATCA, l'Administration des contributions directes transmet à la Commission de surveillance du secteur financier les informations recueillies dans le cadre de ses missions de vérification en matière de FATCA et de la Norme commune de déclaration et susceptibles d'être utiles pour l'exercice de la surveillance prudentielle exercée par la Commission de surveillance du secteur financier ou pour assurer le respect, par les entités pour lesquelles la Commission de surveillance du secteur financier est l'autorité compétente, des obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

(3) La transmission des informations par la Commission de surveillance du secteur financier se fait nonobstant toute règle de confidentialité ou de secret professionnel étant applicable le cas échéant, à l'exception des faits ou de tous actes, documents, renseignements, procès-verbaux y relatifs, que la Commission de surveillance du secteur financier a reçus d'une autorité étrangère chargée d'une mission similaire à la sienne, sauf en cas d'accord préalable de cette autorité. ».

« Chapitre *IVter.* – Coopération entre l'Administration
des contributions directes et le Commissariat aux Assurances

Art. 17bis. (1) Sur demandes motivées respectives, l'Administration des contributions directes et le Commissariat aux Assurances échangent les renseignements, actes et documents en leur

possession qui concernent des contribuables qui sont des entités soumises à la surveillance prudentielle du Commissariat aux Assurances ou pour lesquelles le Commissariat aux Assurances est l'autorité compétente pour assurer le respect des obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

(2) Les renseignements, actes et documents transmis par le Commissariat aux Assurances à l'Administration des contributions directes en vertu du paragraphe 1^{er} doivent être nécessaires dans le cadre de l'exécution de la législation en matière de divers impôts directs ou de l'exercice des attributions et perceptions confiées à l'Administration des contributions directes par les dispositions légales spéciales.

(3) Les renseignements, actes et documents transmis par l'Administration des contributions directes au Commissariat aux Assurances en vertu du paragraphe 1^{er} doivent être nécessaires pour l'exercice de la surveillance prudentielle exercée par le Commissariat aux Assurances ou pour assurer le respect par les entités visées au paragraphe 1^{er} de leurs obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

(4) Lorsque les renseignements, actes et documents à transmettre ont été reçus de la part d'autorités compétentes étrangères ou d'autres autorités ou instances étrangères, leur transmission ne peut se faire qu'avec l'accord explicite de ces autorités compétentes étrangères ou de ces autres autorités ou instances étrangères.

Art. 17ter. (1) Le Commissariat aux Assurances transmet à l'Administration des contributions directes les informations recueillies dans le cadre de ses missions légales et susceptibles d'être utiles aux fins de vérifier que les institutions financières déclarantes luxembourgeoises n'adoptent pas de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations prévue par la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et la loi modifiée du 24 juillet 2015 relative à FATCA.

(2) Par dérogation à l'article 6, paragraphe 1^{er}, 2e phrase, de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et à l'article 4, paragraphe 1^{er}, 2e phrase, de la loi modifiée du 24 juillet 2015 relative à FATCA, l'Administration des contributions directes transmet au Commissariat aux Assurances les informations recueillies dans le cadre de ses missions de vérification en matière de FATCA et de la Norme commune de déclaration et susceptibles d'être utiles pour l'exercice de la surveillance prudentielle exercée par le Commissariat aux Assurances ou pour assurer le respect, par les entités pour lesquelles le Commissariat aux Assurances est l'autorité compétente, des obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

(3) La transmission des informations par le Commissariat aux Assurances se fait nonobstant toute règle de confidentialité ou de secret professionnel étant applicable le cas échéant, à l'exception des faits ou de tous actes, documents, renseignements, procès-verbaux y relatifs, que le Commissariat aux Assurances a reçus d'une autorité compétente étrangère ou d'une autre autorité ou instance étrangère, sauf en cas d'accord préalable de cette autorité compétente étrangère ou autre autorité ou instance étrangère. ».

Chapitre V – Mise en vigueur

Art. 5. Les dispositions de l'article 1^{er} sont applicables à partir de la publication de la présente loi au Journal Officiel, à l'exception des points 24°, 26°, 31° et 33°, qui sont applicables à partir du 1^{er} janvier 2024, et des points 15, 27°b) et 28°, qui sont applicables à partir de l'année d'imposition 2024.

Les dispositions des articles 2 et 4 sont applicables à partir de la publication de la présente loi au Journal Officiel.

Les dispositions de l'article 3 sont applicables à partir de la publication de la présente loi au Journal Officiel, étant entendu qu'elles ne valent que pour les réclamations au sens du §228 de la loi générale des impôts, les recours hiérarchiques formels au sens du §237 de cette loi et les demandes en application du §131 de cette loi introduits auprès du directeur de l'Administration des contributions directes à partir de cette même date.

*

EXPOSE DES MOTIFS

Dans une optique de simplification et de modernisation des procédures applicables aux contribuables, le projet propose de modifier la loi générale des impôts (« Abgabenordnung ») et certaines lois connexes sur divers points.

Les conditions d'ouverture d'une procédure de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes (ACD) sont alignées sur celles existantes en cas de recours devant le tribunal administratif. L'harmonisation des conditions d'ouverture existantes est destinée à permettre aux contribuables de mieux cerner les conditions d'accès à un recours. Dans le même temps, à l'instar des recours juridictionnels, il est proposé d'instaurer une limite temporelle au recours devant le tribunal administratif en cas de silence du directeur (modification de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif).

En matière d'obligations comptables, dans le cadre de la modernisation et à l'instar des dispositions fiscales déjà existantes dans d'autres pays, la forme électronique de la comptabilité, déjà adoptée par une grande majorité des contribuables concernés, est généralisée – ce procédé devant également permettre une transmission plus efficace des données nécessaires au contrôle par l'administration. En outre, il est proposé de sanctionner le non-dépôt des comptes annuels conformément aux obligations légales par une inopposabilité de ces derniers à des fins fiscales.

En matière de recouvrement, le projet propose d'habiliter le receveur à accorder, sous certaines conditions, un échelonnement des paiements de la créance du Trésor. De plus, dans un souci de sécurité juridique, les textes relatifs à la procédure d'exécution des créances de l'Etat sont consolidés.

La loi sur la coopération interadministrative est renforcée afin de permettre à l'ACD d'échanger des renseignements nécessaires à l'exercice de leurs missions respectives tant avec la Commission de surveillance du secteur financier qu'avec la Commissariat aux assurances.

Séparément, le projet instaure une procédure de demande d'accord préalable bi- ou multilatéral en matière de prix de transfert en vertu des conventions conclues par le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et prévoit les conséquences de la mise en œuvre d'une procédure d'accord amiable ou d'une décision d'arbitrage en vertu de certains accords internationaux sur la procédure d'imposition.

Les obligations documentaires auxquelles sont soumises les entreprises associées en matière de prix de transfert reprennent les standards internationaux issus des travaux de l'OCDE (Action 13 du plan BEPS).

La loi est par ailleurs adaptée aux positions jurisprudentielles les plus récentes en matière de dispositions accordées sur demande, de relevé de forclusion et de taxation d'office. Sur ce dernier point, à l'égard des contribuables ne satisfaisant pas à leurs obligations fiscales, les conditions d'accès à un redressement simple deviennent plus restrictives.

Finalement, le projet porte abrogation d'un certain nombre de dispositions de la loi générale des impôts tombées en désuétude.

*

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Ad Article 1, 1°

Cette disposition a définitivement perdu tout intérêt depuis la réforme de la TVA.

Ad Article 1, 2°

La finalité du nouveau paragraphe 22*bis* est d'étendre la violation des dispositions du paragraphe 22 à des personnes externes à l'Administration des contributions directes (ACD) dans le cadre de l'exécution de travaux spécifiques ou de leur sous-traitance.

En outre, la révélation d'informations couvertes par le secret fiscal, étant aussi sanctionnée pour les agents de l'ACD, une disposition légale doit expressément prévoir la mise à disposition de telles informations par lesdits agents aux contractants et sous-traitants dans le cadre de l'exécution de ces contrats.

Sans violer le paragraphe 22 AO, l'ACD peut donc confier au Centre des technologies de l'information de l'Etat (CTIE) l'exécution de tâches informatiques spécifiques. Le CTIE peut aussi

sous-traiter ces travaux. Le § 22bis AO s'applique indistinctement au CTIE et aux sous-traitants. La révélation d'informations des agents de l'ACD dans ce contexte est permise afin de permettre l'exécution de ces tâches.

De même, à l'exception de l'imposition ou de la perception d'impôts directs, l'ACD peut recourir à des contractants en leur confiant des travaux, limitativement énumérés par règlement grand-ducal. Les dispositions du secret fiscal s'appliquent dans ce cas au contractant et à ses sous-traitants successifs. De même la révélation d'informations des agents de l'ACD dans ce contexte est aussi permise.

Les tâches informatiques spécifiques se différencient des missions légales énoncées aux dispositions figurant à l'article 1^{er} de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des contributions directes, telles l'imposition et la perception, qui sont des attributions régaliennes.

Lesdites tâches informatiques spécifiques sont susceptibles de couvrir les domaines suivants, dont notamment :

- a. le développement d'outils informatiques,
- b. l'exécution de tests applicatifs ou systèmes,
- c. la réalisation de formations,
- d. le monitoring d'outils informatiques,
- e. la gestion des changements entre les différents environnements,
- f. la gestion des infrastructures informatiques,
- g. la résolution de problèmes des outils informatiques,
- h. l'impression, la mise sous pli et la remise à la poste de tous documents.

Cette liste n'est pas exhaustive.

La violation du secret fiscal (paragraphe 22 AO) est une infraction pénale, sanctionnée par le paragraphe 412 AO. L'interprétation de son champ d'application est stricte. Cette constellation (§22bis AO) doit viser donc aussi bien les collaborateurs du CTIE, ses agents contractuels, ses sous-traitants ainsi que tout autre contractant ou sous-traitant de l'ACD.

Ad Article 1, 3°

Cette nouvelle disposition vise à formaliser la possibilité d'une demande d'accord préalable bi- ou multilatéral en matière de prix de transfert. En effet, toute demande d'accord préalable bi- ou multilatéral sera traitée dans le cadre d'une ou plusieurs procédures amiables telles que prévues par les conventions fiscales (article 25(3) du Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune et Commentaire 52 y relatif). Cette procédure est donc différente de la procédure de décisions anticipées visée par les paragraphes 29a et 29b.

Ad Article 1, 4°

Il s'agit d'une suppression de forme, ces dispositions étant sans objet au Luxembourg.

Ad Article 1, 5°

Il s'agit d'une suppression de forme, ces dispositions étant sans objet au Luxembourg.

Ad Article 1, 6°

Il s'agit d'une suppression de forme, ces dispositions étant sans objet au Luxembourg.

Ad Article 1, 7°

Les dispositions ayant trait aux garanties définies aux paragraphes 132 et suivants sont aujourd'hui lettre morte et ne trouvent plus application. Ainsi, il est proposé de les abroger.

Ad Article 1, 8°

Il s'agit d'une suppression de forme, cette disposition étant devenue sans objet, notamment eu égard à la possibilité de consulter les bulletins en ligne.

Ad Article 1, 9°

Il est proposé de clarifier qu'en matière de dispositions accordées uniquement sur demande (par exemple : crédit d'impôt monoparental, abattement pour charges extraordinaires, bonification d'impôt

pour investissement ...), une telle demande est à formuler à travers la déclaration d'impôt et ne peut plus être suppléée dans le cadre d'une réclamation. En effet, par application du principe de l'effet dévolutif, le directeur ne peut pas se prononcer sur des éléments qui n'ont pas pu être toisés par le bureau d'imposition en premier lieu du fait qu'aucune demande en ce sens ne lui a été soumise.

Ad Article 1, 10°

La modification reflète la position jurisprudentielle en matière de relevé de forclusion (Pasicrisie 2020, V° Impôts, n°967 et suivants).

Ad Article 1, 11°

Les dispositions ayant trait aux garanties définies aux paragraphes 132 et suivants sont aujourd'hui lettre morte et ne trouvent plus application. Ainsi, il est proposé de les abroger.

Ad Article 1, 12°

Cette disposition est tombée en désuétude, la notification par affichage public n'étant pas utilisée.

Ad Article 1, 13°

Ces dispositions sont tombées en désuétude, le procédé d'affichage public ou de la communication orale n'étant pas applicables.

Ad Article 1, 14°

Les bulletins, décisions et généralement toutes pièces et communications de l'ACD prennent obligatoirement la forme écrite.

Ad Article 1, 15°

Il est proposé que le redressement simple au sens du paragraphe 94 soit exclu en présence d'une imposition qui a dû être intégralement effectuée en recourant au procédé de la taxation des bases d'imposition (paragraphe 217) en raison du fait que le contribuable a omis de satisfaire à son obligation de remettre sa déclaration fiscale.

Une demande en redressement au sens du paragraphe 94 reste admise dans la mesure où la taxation d'office est limitée à des éléments isolés des bases imposables, par exemple, l'estimation du coût de revient historique d'un immeuble bâti faite par le bureau d'imposition dans le cadre de l'imposition d'un bénéfice de cession au sens de l'article 99^{ter}, alinéa 1^{er} L.I.R., alors que cette taxation partielle de la base d'imposition était indispensable du fait que le contribuable, ayant par ailleurs satisfait à ses obligations de déclarer la matière imposable, n'a matériellement pas su fournir des données concernant ce point précis.

Ad Article 1, 16°

Les dispositions ayant trait aux garanties définies aux paragraphes 132 et suivants sont aujourd'hui lettre morte et ne trouvent plus application. Ainsi, il est proposé de les abroger.

Ad Article 1, 17°

Le nouveau paragraphe 96a vise à transposer et appliquer les conséquences de la mise en œuvre d'une procédure amiable ou d'une procédure d'arbitrage dans le cadre juridique prévu par les conventions fiscales [articles 25(1), 25(2), 25(3) et 25(5) du Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune ou encore articles 6 et 7 de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (90/436/CEE) datant du 20 août 1990].

Ad Article 1, 18°

Les alinéas 1ers et 4 sont adaptés respectivement supprimés. Les dispositions ayant trait aux garanties définies aux paragraphes 132 et suivants sont aujourd'hui lettre morte et ne trouvent plus application.

Eu égard à la redondance de ces dispositions avec celles du paragraphe 212b et afin d'éviter toute confusion, l'alinéa 3 du paragraphe 100 est abrogé.

Ad Article 1, 19°

Ce paragraphe n'est plus applicable.

Ad Article 1, 20°

A l'alinéa 1^{er}, la deuxième phrase est supprimée, alors que les dispositions ayant trait aux garanties définies aux paragraphes 132 et suivants sont aujourd'hui lettre morte et ne trouvent plus application.

Ad Article 1, 21°

A l'alinéa 1^{er}, la deuxième phrase est supprimée, alors que les dispositions ayant trait aux garanties définies aux paragraphes 132 et suivants sont aujourd'hui lettre morte et ne trouvent plus application.

L'alinéa 2 est complété par une nouvelle disposition qui vise à assurer qu'aucune prescription ne vienne empêcher le recouvrement intégral de la créance en cas d'octroi d'un sursis de paiement au contribuable.

Ad Article 1, 22°

Il est proposé de supprimer les paragraphes 132 à 141 régissant diverses garanties. Ces dispositions sont aujourd'hui lettre morte et ne trouvent plus application.

Ad Article 1, 23°

La modification proposée vise à abroger les alinéas 2 et 3 du paragraphe 145. En matière d'impôts dont la perception est confiée à l'Administration des contributions directes, les dispositions de la loi modifiée 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 sont applicables. L'alinéa 3 est sans portée aujourd'hui alors qu'il a trait notamment à des impôts abolis.

Ad Article 1, 24°

La modification proposée vise à sanctionner le non-dépôt des comptes annuels, ces derniers étant nécessaires à l'établissement de la base d'imposition par les contribuables obligés à un tel dépôt. Il est rappelé que le non-dépôt des comptes au registre de commerce et des sociétés est constitutif d'une d'infraction pénale au sens de l'article 1500-2 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales et est susceptible d'entraîner la mise en liquidation judiciaire du contrevenant conformément à l'article 1200-1 de cette même loi.

Ad Article 1, 25°

La « Verordnung » n'ayant plus de raison d'être, elle est tombée en désuétude.

Ad Article 1, 26°

Le paragraphe 165c fait référence aux déclarations à la police (polizeiliches Meldewesen) en cas d'arrivée ou de déménagement, non applicables au Luxembourg.

Dans un souci de simplification, il est proposé de présumer que l'adresse mentionnée sur le registre national des personnes physiques (pour les destinataires tenus à une déclaration au sens de la section 3 de la loi modifiée du 19 juin 2013 relative à l'identification des personnes physiques), ou l'adresse mentionnée au registre de commerce et des sociétés (pour les personnes tenues de s'immatriculer à celui-ci au sens de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises) est l'adresse officielle pour les besoins de la notification. Il est rappelé que les manquements aux obligations de déclaration prévues par la loi modifiée du 19 juin 2013 relative à l'identification des personnes physiques ou d'immatriculation prévues à la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises sont susceptibles de sanctions pénales.

Le dernier alinéa vise tous les autres contribuables, notamment les non-résidents.

Ad Article 1, 27°

Dans le cadre de la modernisation de l'Administration des contributions directes, il est proposé d'ouvrir la possibilité de transmission des données nécessaires par voie électronique. Le format pourra

être uniformisé à celui utilisé par d'autres administrations (notamment le fichier d'audit informatisé existant en matière de TVA).

En outre, il est proposé de préciser davantage les obligations auxquelles sont soumises les entreprises associées en matière de prix de transfert. Dans ce cadre, un règlement grand-ducal déterminera la documentation à fournir qui correspondra désormais aux standards internationaux issus des travaux de l'OCDE (Action 13 du Plan d'action BEPS).

Ad Article 1, 28°

Conformément à la position jurisprudentielle actuelle en matière de taxation d'office, le réclamant n'est admis dans son recours que s'il apporte la preuve que ses revenus ou sa fortune réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition telles que fixées par le bulletin d'impôt (Pasicrisie 2020, V° Impôts, n°854 et suivants). La modification proposée vise à définir la notion d'écart significatif sur base de critères objectifs et facilement quantifiables.

Ad Article 1, 29°

Cette disposition n'est pas applicable au Luxembourg (voir commentaires sous l'article 1^{er}, points 4°, 5° et 6°).

Ad Article 1, 30°

Cette disposition est devenue sans objet suite à l'abrogation des paragraphes 263 à 285 (article 91, alinéa 3, n° 1 de la loi du 7 novembre 1996) auxquels elle se réfère.

Ad Article 1, 31°

Pour des raisons de simplification administrative dans l'intérêt des contribuables, il est proposé de refondre la procédure actuelle de réclamation, tout en calquant le contenu de la requête à celle applicable en cas de recours devant les tribunaux administratifs. Les conditions pour l'introduction sont à présent clairement énumérées.

La procédure ainsi proposée est également plus respectueuse des droits des contribuables alors que la procédure en est d'autant plus accessible que facilitée pour les réclamants. Il est rappelé que, tout comme en cas de recours devant le directeur des contributions directes, l'introduction d'un recours en matière fiscale devant le tribunal ne nécessite pas de constitution d'avocats.

En raison de cette refonte, les alinéas 3 et 4 sont abrogés.

Ad Article 1, 32°

Le § 251 est adapté, alors que les dispositions ayant trait aux garanties définies aux paragraphes 132 et suivants sont aujourd'hui lettre morte et ne trouvent plus application.

Ad Article 1, 33°

Eu égard aux modifications proposées au paragraphe 249, les mandats au sens du paragraphe 254, alinéa 1^{er} sont à fournir d'office et non plus sur demande.

Ad Article 1, 34°

Cette disposition est couverte par la loi modifiée du 14 septembre 2018 relative à une administration transparente et ouverte.

Ad Article 1, 35°

Cette disposition n'est pas d'application au Luxembourg.

Ad Article 1, 36°

Il est proposé de supprimer la deuxième phrase du 1^{er} alinéa qui dispose « Sie hat hierüber zu beschließen. », de sorte que le bureau d'imposition, dans un souci d'éviter un formalisme outrancier, n'est plus contraint à devoir rendre un avis officiel chaque fois qu'un recours hiérarchique formel est introduit, étant donné que lorsqu'il fait parvenir un recours hiérarchique formel au directeur de l'ACD, il a, de manière inhérente, montré qu'il ne changera pas d'avis.

Les alinéas 2 et 3 sont abrogés car ils sont devenus sans objet.

Ad Article 2, 1°

La modification de l'article 3, alinéa 1^{er} de la loi modifiée du 27 novembre 1933 a pour objectif d'harmoniser les procédures de recouvrement à disposition des receveurs de l'ACD.

Ad Article 2, 2°

La modification de l'article 12 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 a pour objectif de moderniser la terminologie de l'article actuel et de clarifier le texte de l'article 12 ayant fait l'objet de nombreuses modifications ayant eu pour conséquence de créer des incertitudes quant à la coordination de l'article actuel tel qu'il a été modifié.

La modernisation de la terminologie vise le paragraphe (1) de l'article 12.

L'alinéa 2 actuel est supprimé. La suppression de l'alinéa a pour but la simplification du recours par le receveur à la procédure de la vente immobilière afin de recouvrer les créances dont le recouvrement lui a été confié, permettant ainsi aussi de soulever toute insécurité juridique résultant du texte actuel.

Ad Article 3

La modification proposée vise à permettre de vider efficacement les affaires pendantes devant le directeur de l'ACD tout en garantissant au contribuable qu'il soit mis fin au litige dans un délai raisonnable.

Il est rappelé que sur base des dispositions actuelles, dans la mesure où aucune décision directoriale n'est intervenue dans le délai de six mois après l'introduction de la demande, le réclamant dispose d'un droit de se pourvoir devant le tribunal administratif à tout moment et sans aucune limite de temps. En réalité, la très grande majorité des réclamants n'exerce effectivement pas ce droit en l'absence de décision directoriale. D'ailleurs, même en cas de rejet de la réclamation par le directeur, seule une faible partie des réclamants décide effectivement de se pourvoir devant le tribunal contre ce rejet.

Une explication est apportée par la spécificité des modalités actuelles de traitement des réclamations. En effet, sur base des dispositions actuelles de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), le directeur est obligé de considérer toute expression de mécontentement émanant d'un contribuable comme une réclamation, alors même qu'aucun grief, à part le fait de devoir s'acquitter de l'impôt, n'est soulevé et que le réclamant, comme le montre l'expérience, n'en attend d'ailleurs souvent aucune réponse.

Il est dès lors proposé de prévoir une période définie au cours de laquelle le réclamant sera en droit de se pourvoir en justice en cas de silence directorial. Ainsi, à l'expiration de la période de six mois à partir de la demande, une nouvelle période de douze mois débutera, laissant un temps raisonnable au réclamant de décider s'il souhaite se pourvoir en justice ou non.

Il est précisé que les mesures d'instruction requises et ordonnées par le directeur prolongent automatiquement cette période, ceci afin d'assurer une instruction contradictoire de la demande.

S'y ajoute que la nouvelle formulation du paragraphe 3, point 3 de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif permet d'interjeter recours auprès du tribunal administratif après 6 mois de silence directorial également contre les décisions discrétionnaires à l'encontre desquelles la voie de recours est le recours hiérarchique formel au sens du paragraphe 237 AO, ce qui, jusqu'à présent, n'était pas possible.

Ad Article 4 (nouvel article 16bis)

La coopération entre l'ACD et la CSSF est nécessaire pour éviter qu'un contribuable qui est en même temps un établissement surveillé par la CSSF en tant qu'autorité prudentielle ou pour lequel la CSSF contrôle le respect des obligations professionnelles en matière d'AML/FT puisse faire des déclarations incohérentes ou contradictoires à la CSSF respectivement à l'ACD.

Les renseignements, actes et documents échangés concernent uniquement des contribuables qui sont des entités soumises à la surveillance prudentielle de la CSSF ou pour lesquelles la CSSF est l'autorité compétente pour assurer le respect des obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme. Il est clair que cet échange sur demande motivée se fera dans

le respect des différentes missions concernées de la CSSF (prudentielles et AML/FT) et d'autre part, dans le respect de la mission générale de l'ACD, conformément à ses attributions légales (loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des contributions directes).

Finalement, on peut souligner que les informations reçues par l'ACD sont toutes soumises au secret fiscal prévu au paragraphe 22 AO, et les informations reçues par la CSSF sont soumises au secret professionnel visé à l'article 16 de la loi modifiée du 23 décembre 1998 portant création d'une commission de surveillance du secteur financier.

Ad Article 4 (nouvel art. 16ter)

L'ACD a pour mission de vérifier que les institutions financières luxembourgeoises n'adoptent pas de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations dans le cadre de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et de la loi modifiée du 24 juillet 2015 relative à FATCA.

Dans ce contexte, l'ACD et la CSSF ont un intérêt commun, à savoir celui de contrer les dispositifs conçus pour contourner les obligations de déclaration en matière de comptes financiers. L'intérêt de la CSSF consiste également à s'assurer, dans le cadre de sa surveillance prudentielle, que les pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations ne causent notamment pas un risque réputationnel pour l'institution financière concernée. Les renseignements, actes et documents échangés en vertu du présent article ont uniquement trait à d'éventuelles pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations prévue par la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et la loi modifiée du 24 juillet 2015 relative à FATCA. La mise en place de cet échange d'information n'a pas pour objectif de vérifier la conformité fiscale des clients des institutions financières concernées.

Ad Article 4 (nouveaux art. 17bis et 17ter)

Les dispositions reprises aux articles 17bis et 17ter, ayant trait à la coopération entre l'Administration des contributions directes (ACD) et le Commissariat aux Assurances (CAA), sont axées sur les dispositions des articles 16bis et 16ter relatives à la coopération entre l'ACD et la Commission de surveillance du secteur financier (CSSF).

*

TEXTES COORDONNES

MODIFICATION DE LA LOI GENERALE DES IMPOTS MODIFIEE DU 22 MAI 1931 (« ABGABENORDNUNG »)

§ 16.

Die Regierung kann

1. ~~für die Zollausschlüsse~~
 - a) ~~die Geltung der Verbrauchsteuergesetze und des Umsatzsteuergesetzes ausschließen,~~
 - b) ~~Anordnungen treffen, die von den Verbrauchsteuergesetzen und dem Umsatzsteuergesetz abweichen,~~
 - c) ~~Maßnahmen treffen, um zu verhindern, dass Waren, für die eine Verbrauchsteuer oder die Umsatzsteuer bei der Ausfuhr vergütet worden ist, in den Zollausschüssen verbraucht und dass Waren, die im Geltungsbereich der Verbrauchsteuergesetze oder des Umsatzsteuergesetzes einer Verbrauchsteuer oder der Umsatzsteuer unterliegen, in den Zollausschüssen unverteuert verbraucht werden;~~
2. ~~für die Zollanschlüsse mit fremden Regierungen Vereinbarungen dahin treffen, dass~~
 - a) ~~in diesen Gebieten den Vorschriften der Verbrauchsteuergesetze und des Umsatzsteuergesetzes entsprechende Steuern erhoben werden,~~
 - b) ~~für Waren, die in diesen Gebieten dem Verbrauch zugeführt werden, die Verbrauchsteuern und die Umsatzsteuer der fremden Regierung überwiesen werden,~~
 - c) ~~Steuergemeinschaften für Verbrauchsteuern und für die Umsatzsteuer begründet werden.~~

§ 22bis.

(1) Nonobstant le secret fiscal, tel que visé au § 22, l'Administration des contributions directes est autorisée à confier l'exécution de travaux informatiques, selon les conditions prévues par la loi modifiée du 20 avril 2009 portant création du Centre des technologies de l'information de l'Etat :

a) au Centre des technologies de l'information de l'Etat.

Il en est de même quand le Centre des technologies de l'information de l'Etat confie l'exécution de ces travaux informatiques à des sous-traitants et à des sous-traitants successifs de ces derniers.

b) à des contractants informatiques de l'Administration des contributions directes et aux sous-traitants successifs de ces derniers.

(2) Nonobstant le secret fiscal, tel que visé au § 22, et à l'exception de l'imposition et de la perception en exécution de la législation en matière d'impôts directs, l'Administration des contributions directes est autorisée à confier l'exécution de travaux ponctuels, limitativement énumérés par règlement grand-ducal, à des contractants et aux sous-traitants successifs de ces derniers.

(3) Lorsque, pour les besoins de l'exécution des travaux visés aux alinéas 1^{er} ou 2, une prise de connaissance des informations couvertes par le secret fiscal, au sens du § 22, s'avère nécessaire, l'accès à ces informations ne peut être effectué que sur autorisation préalable du directeur des contributions ou de son délégué.

(4) Toute révélation des informations couvertes par le secret fiscal, dont une personne a pris connaissance selon les termes énoncés à l'alinéa 3, qui serait effectuée en dehors de l'exécution des travaux visés aux alinéas 1^{er} ou 2, est sanctionnée conformément au § 412.

§ 29c.

Sans préjudice quant aux dispositions des §§ 29a et 29b, une demande d'accord préalable bi- ou multilatéral en matière de prix de transfert en vertu des dispositions applicables d'une ou de plusieurs conventions conclues par le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions est à présenter par écrit devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué, autorité compétente en vertu de ces mêmes dispositions. L'accord préalable bi- ou multilatéral est conclu entre les autorités compétentes des Etats concernés, dans le cadre juridique de la procédure amiable prévue par les conventions entre le Grand-Duché de Luxembourg et les Etats concernés pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales. Une redevance est fixée par l'Administration des contributions directes pour couvrir les frais administratifs occasionnés à l'occasion du traitement de la demande. Cette redevance varie entre 10.000 et 20.000 euros suivant la complexité de la demande et le volume de travail. Un règlement grand-ducal détermine la procédure applicable aux accords préalables bi- ou multilatéraux ainsi qu'à la perception de la redevance.

§ 30.

~~(1) Bei jedem Finanzamt, das Steuern vom Einkommen, vom Ertrag, vom Vermögen oder vom Umsatz verwaltet, besteht ein Beirat.~~

~~(2) Dies gilt nicht für Finanzämter, denen es obliegt, die Umsatzsteuer auf die Einfuhr von Gegenständen in das Inland (Ausgleichsteuer) zu verwalten.~~

§ 31.

~~Der Beirat berät das Finanzamt:~~

- ~~1. bei der gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen in den Fällen der §§ 214, 215 und 220 Ziffer 2;~~
- ~~2. bei der Festsetzung der Steuermessbeträge für die Gewerbesteuer;~~
- ~~3. bei der Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Umsatz und bei der Festsetzung der Vermögensteuer. Ausgenommen sind diejenigen Steuern, die regelmäßig durch Steuerabzug erhoben werden.~~

§ 32.

~~(1) Unter den Voraussetzungen des § 31 soll das Finanzamt ein Mitglied oder mehrere Mitglieder des Beirats hören:~~

- ~~1. in Angelegenheiten von allgemeiner Bedeutung (zum Beispiel bei der Festsetzung von Durchschnittssätzen);~~
- ~~2. in wichtigen Einzelfällen, zum Beispiel:

 - ~~a) bei Musterfällen;~~
 - ~~b) wenn das Finanzamt in besonderen Fällen Aufschluss wünscht über die soziale Lage eines Steuerpflichtigen, über besondere örtliche Verhältnisse oder über Umstände, die für eine Schätzung von Bedeutung sind.~~~~

~~(2) Vor der Entscheidung über einen Einspruch, der sich gegen eine der sich im § 31 bezeichneten Steuerfeststellungen und Steuerfestsetzungen richtet, hat das Finanzamt ein Mitglied oder mehrere Mitglieder des Beirats zu hören.~~

§ 33.

~~In Einzelfällen (§ 32 Absatz 1 Ziffer 2 und § 32 Absatz 2) ist eine Anhörung des Beirats nicht erforderlich:~~

- ~~1. soweit es sich um reine Rechtsfragen handelt;~~
- ~~2. wenn bereits in einer früheren Lage des Verfahrens ein Mitglied oder mehrere Mitglieder des Beirats über den Fall gehört worden sind;~~
- ~~3. wenn bereits in einem anderen, entsprechend liegenden Einzelfall (in einem Musterfall) ein Mitglied oder mehrere Mitglieder des Beirats gehört worden sind und das Finanzamt entschlossen ist, an der Entscheidung festzuhalten, die in dem Musterfall getroffen worden ist.~~

§ 34.

~~(1) Dem Beirat gehören als Mitglieder an:~~

- ~~1. kraft ihres Amtes:

~~die Bürgermeister derjenigen Gemeinden (in Berlin: die Bürgermeister derjenigen Bezirke), die ganz oder zum Teil im Bezirk des Finanzamts belegen sind;~~~~
- ~~2. kraft Berufung durch den Vorsteher des Finanzamts:

~~eine Anzahl Männer, die den Erfordernissen des Absatzes 2 genügen.~~~~

~~(2) Die Mitglieder kraft Berufung (Absatz 1 Ziffer 2) müssen wenigstens fünfundzwanzig Jahre alt, ..., Luxemburgische Staatsbürger und im Besitz der bürgerlichen Ehrenrechte sein. Sie müssen im Bezirk des Finanzamts (wenn eine Gemeinde zu den Bezirken mehrerer Finanzämter gehört: in der Gemeinde) wohnen, mit den örtlichen Verhältnissen vertraut und in wirtschaftlichen Fragen erfahren sein.~~

~~(3) Bei der Berufung in den Beirat hat der Vorsteher des Finanzamts die Vorschläge der Wirtschaftszweige und (soweit für einzelne Wirtschaftszweige durch Staatsgesetz eine ständische Gliederung durchgeführt ist) der Berufsstände zu berücksichtigen, und zwar entsprechend der wirtschaftlichen Bedeutung, die die einzelnen Wirtschaftszweige und Berufsstände in dem Finanzamtsbezirk haben. Der Vorsteher des Finanzamts kann außer den Personen, die er auf Grund von Vorschlägen der Wirtschaftszweige und Berufsstände in den Beirat beruft, auch andere geeignete (den Erfordernissen des Absatzes 2 entsprechende) Männer in den Beirat berufen.~~

§ 35.

~~(1) Die Mitglieder kraft Amtes (§ 34 Absatz 1 Ziffer 1) gehören dem Beirat für die Dauer ihres Hauptamts an. Sie können sich im Beirat vertreten lassen.~~

~~(2) Die Mitglieder kraft Berufung (§ 34 Absatz 1 Ziffer 2) können sich im Beirat nicht vertreten lassen. Der Vorsteher des Finanzamts kann die Berufung unter Angabe des Grundes zurücknehmen.~~

§ 36.

~~(1) Welche Mitglieder des Beirats jeweils heranzuziehen sind, bestimmt der Vorsteher des Finanzamts je nach den zu behandelnden Fragen.~~

~~(2) Bei der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer eines Gewerbesteuerpflichtigen und bei der Gewerbesteuer soll das Finanzamt den Bürgermeister der Gemeinde, in der der Steuerpflichtige eine Betriebsstätte hat, hören, wenn es sich um einen Fall von größerer Bedeutung handelt oder wenn im einzelnen Fall der Bürgermeister seine Zuziehung verlangt. Das gilt nur für Gemeinden, die zum Bezirk des Finanzamts gehören.~~

~~(3) Auf Verlangen des Bürgermeisters (Absatz 2) ist ihm oder einem anderen Beamten der Gemeinde Einsicht zu gewähren in die den Gewerbesteuerpflichtigen betreffenden Betriebsprüfungsberichte, Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerakten des Finanzamts.~~

~~(4) Auf Verlangen des Bürgermeisters (Absatz 2) ist ihm oder einem anderen Beamten der Gemeinde die Teilnahme an denjenigen Betriebsprüfungen (§ 162 Absätze 9 und 10 und § 193) zu gestatten, die bei Gewerbesteuerpflichtigen in der Gemeinde stattfinden.~~

§ 36a.

~~(1) Die Mitglieder des Beirats werden von dem Vorsteher des Finanzamts schriftlich oder mündlich zur Tagung einberufen.~~

~~(2) Den Ort der Tagung bestimmt der Vorsteher des Finanzamts.~~

~~(3) Er leitet die Tagung, sofern er nicht einen anderen Beamten des Finanzamts mit der Leitung beauftragt.~~

~~(4) Er bestimmt, welche Beamte und Angestellte des Finanzamts und seiner Hilfsstellen an der Tagung teilnehmen.~~

~~(5) Der Minister der Finanzen und der Steuereinspektor können Beamte entsenden, die an der Tagung des Beirats teilnehmen.~~

~~(6) Eine Abstimmung findet nicht statt.~~

§ 37.

~~(1) Die Mitglieder des Beirats und die Stellvertreter (§ 35 Absatz 1 Satz 2) sind Amtsträger.~~

~~(2) Das Amt als Mitglied des Beirats ist ein Ehrenamt. Jedoch kann eine angemessene Entschädigung gewährt werden.~~

§ 38.

~~(1) Die Mitglieder des Beirats und die Stellvertreter (§ 35 Absatz 1 Satz 2) haben bei Eintritt in ihre Tätigkeit dem Vorsteher des Finanzamts durch Handschlag an Eides Statt folgendes zu geloben:~~

~~«Ich werde mein Amt unparteiisch und nach bestem Wissen und Gewissen ausüben, nur dem Wohl der ... dienen, keine Sonderinteressen verfolgen und das Steuergeheimnis wahren.»~~

~~(2) Über die eidesstattliche Verpflichtung ist eine Niederschrift aufzunehmen.~~

§ 83.

~~(1) Fristen zur Einreichung von Erklärungen und Fristen, die von Steuerbehörden gesetzt sind, können verlängert werden. Die Behörde kann die Verlängerung von einer Sicherheit abhängig machen. Ausschlussfristen können nicht verlängert werden.~~

(2) Fristen zur Einlegung eines Rechtsmittels sind Ausschlussfristen. Unter Rechtsmittels im Sinn der §§ 83, 84 und 87 ist auch der Antrag auf Nachsicht im Fall des § 86 zu verstehen.

§ 84.

~~Fristen zur Einreichung von Rechtsmitteln und Erklärungen beginnen für Steuerpflichtige, die zu Anfang der Frist nicht im Großherzogtum Luxemburg sind, mit ihrer Rückkehr ins Großherzogtum Luxemburg unter der Einschränkung, dass sie für die in außereuropäischen Ländern und Gewässern Abwesenden höchstens sechs Monate, für andere Abwesende höchstens drei Monate betragen. Dies gilt nicht, wenn Bevollmächtigte oder Betriebsleiter im Inland vorhanden sind oder sein müssten.~~

§ 85.

Solange die Behörde nicht entschieden hat, hat sie auch das nach Ablauf einer Frist Vorgebrachte zu prüfen. Sauf s'il en est disposé autrement, le bénéficiaire des dispositions soumises à une demande formelle ne peut plus être accordé dans le cadre d'une réclamation.

§ 86.

Nachsicht wegen Versäumung einer Rechtsmittelfrist kann beantragen, wer ~~ohne sein Verschulden~~ infolge höherer Gewalt verhindert war, die Frist einzuhalten. Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Bevollmächtigten steht dem eigenen Verschulden gleich.

§ 89.

Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz oder Sitz im Ausland, aber Inlandsvermögen oder im Inland eine Niederlassung oder Geschäftsstelle haben oder ~~steuer- oder sicherheitspflichtig~~ steuerpflichtig sind, haben dem Finanzamt auf Verlangen einen Vertreter im Inland zu bestellen, der ermächtigt ist, Schriftstücke zu empfangen, die für sie bestimmt sind. Unterlassen sie dies, so gilt ein Schriftstück mit der Aufgabe zur Post als zugestellt, selbst wenn es als unbestellbar zurückkommt. Si l'adresse exacte du destinataire ne peut être établie, il y a lieu de demander, par la voie habituelle, l'assistance des autorités de l'Etat du dernier domicile connu, sinon de la dernière résidence connue.

§ 90.

~~Ist der Aufenthaltsort dessen, dem zugestellt werden soll, unbekannt oder seine Wohnung nicht zu ermitteln, so kann die Zustellung an ihn dadurch bewirkt werden, dass das Schriftstück an der zu Aushängen der Behörde bestimmten Stelle angeheftet wird. Die Zustellung gilt als bewirkt, wenn seit der Anheftung, mag auch das Schriftstück früher entfernt sein, zwei Wochen verstrichen sind. Statt des Schriftstücks, das zuzustellen ist, kann eine Benachrichtigung angeheftet werden, in der das Schriftstück im allgemeinen zu bezeichnen und zu bemerken ist, dass und wo es eingesehen werden kann. Diese Art der Zustellung ist auch zulässig, wenn bei einer Zustellung im Ausland die Befolgung der dafür bestehenden Vorschriften unausführbar ist oder keinen Erfolg verspricht, oder wenn in einer Wohnung zugestellt werden müsste, die Zustellung aber unausführbar ist, weil der Inhaber der Wohnung der inländischen Gerichtsbarkeit nicht unterworfen ist.~~

§ 91.

(1) Verfügungen (Entscheidungen, Beschlüsse, Anordnungen) der Behörden für einzelne Personen werden dadurch wirksam, dass sie demjenigen zugehen, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (Bekanntgabe). ~~Öffentliche Bekanntmachung oder Auslegung von Listen genügt, wo sie nach den Steuergesetzen zugelassen ist.~~ Zustellung ist nur erforderlich, wo sie ausdrücklich vorgesehen ist.

En cas d'imposition collective d'époux et de partenaires, la notification commune, à l'adresse des destinataires, d'une décision au sens de la première phrase, vaut notification à l'égard des deux époux ou partenaires concernés. Une notification individuelle de la décision commune peut toutefois intervenir sur demande expresse de l'un des deux époux ou partenaires imposés collectivement.

Les deux phrases qui précèdent sont également applicables en cas d'imposition individuelle des deux conjoints ou partenaires suivant les dispositions de l'article 3ter, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

~~(2) Einem Anwesenden kann eine Verfügung mündlich bekanntgegeben werden; auf Verlangen ist ihm eine Abschrift der Verfügung zu erteilen.~~

§ 92.

(1) Bis zu ihrer Bekanntgabe (§ 91) können Verfügungen zurückgenommen, geändert oder durch andere Verfügungen ersetzt werden.

~~(2) Entscheidungen, die auf Grund einer mündlichen Verhandlung verkündet werden, können nach ihrer Verkündung nicht mehr zurückgenommen oder geändert werden.~~

(3) Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten können auch nach der Bekanntgabe oder Verkündung berichtigt werden.

§ 94.

(1) Les bulletins d'impôt (§§ 211, 212, 212a al. 1^{er}, 214, 215 et 215a) ainsi que les décisions administratives à caractère individuel (§ 235) ne peuvent être retirés ou modifiés qu'à la double condition que le contribuable y consente expressément et qu'il ne se trouve pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux, à l'exception toutefois des bulletins d'impôt dont les bases d'imposition ont été établies intégralement sur base du § 217, ces derniers ne pouvant être ni retirés ni modifiés.

(2) L'alinéa 1^{er} ne trouve pas application, si la possibilité de retrait ou de modification à l'initiative de l'administration fiscale résulte d'autres dispositions de la présente loi.

§ 96.

(1) Wo eine Anerkennung, Genehmigung, Bewilligung oder Erlaubnis ausgesprochen worden ist, die den Beteiligten Befugnisse oder Vergünstigungen gewährt oder sie von Pflichten befreit, kann diese Verfügung, soweit nicht Widerruf oder weitere Bedingungen vorbehalten sind, nur zurückgenommen oder eingeschränkt werden:

1. wenn die Verfügung von sachlich unzuständiger Stelle erlassen worden ist,
2. wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung der Verfügung maßgebend waren, oder das Vorhandensein dieser tatsächlichen Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben des Beteiligten irrig angenommen worden ist,
3. wenn der Beteiligte die Bedingungen oder Verpflichtungen, die ihm bei Gewährung der Vergünstigung auferlegt worden sind, nicht erfüllt ~~oder eine nachträglich geforderte Sicherheit nicht leistet.~~

(2) Hat der Beteiligte die Verfügung durch unlautere Mittel, wie Täuschung, Zwang, Bestechung, veranlasst, so kann sie mit rückwirkender Kraft zurückgenommen werden.

§ 96a.

Sans préjudice quant à d'autres dispositions, les bulletins d'impôt peuvent être émis, retirés ou modifiés en application d'un accord amiable ou d'une décision d'arbitrage en vertu des dispositions applicables d'une convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et l'Etat concerné pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales, sous réserve que les conditions et obligations imposées par un tel accord amiable ou une telle décision d'arbitrage soient remplies.

§ 100.

(1) Ist ungewiss, ob oder inwieweit die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuerschuld eingetreten sind, insbesondere, ob jemandem ein Gegenstand gehört oder ob ein Recht verwirklicht

werden kann, so kann das Finanzamt die Steuer vorläufig festsetzen oder die Festsetzung ~~gegen oder ohne Sicherheitsleistung~~ aussetzen. Das gleiche gilt, wenn aus besonderen Gründen der Wert eines Gegenstands nicht sofort ermittelt werden kann.

(2) Bei Steuerpflichtigen, die der Betriebsprüfung (§ 162 Absätze 9 und 10 und § 193) unterliegen, kann das Finanzamt, auch wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 nicht gegeben sind, die Steuer vorläufig festsetzen. Dabei soll angegeben werden, dass der vorläufige Steuerbescheid auf dieser Vorschrift beruht. Eine weitere Begründung dafür, dass ein vorläufiger Bescheid erlassen wird, ist nicht erforderlich.

~~(3) Ergeben sich im Steuerermittlungsverfahren Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Finanzamt und dem Bürgermeister (§ 36 Absatz 2) und betreffen die Meinungsverschiedenheiten die Gewerbesteuer (zum Beispiel Gewinn aus Gewerbebetrieb), so kann der Bürgermeister, wenn eine Einigung mit dem Finanzamt nicht zustande kommt, verlangen, dass das Finanzamt zunächst nur einen vorläufigen Bescheid erlässt und der Steuerdirektor im Weg der Dienstaufsicht entscheidet, ob das Finanzamt beim Erlass des endgültigen Bescheids der Auffassung des Bürgermeisters Rechnung zu tragen hat.~~

~~(4) Wenn das Gesetz bei bedingten oder befristeten Verhältnissen die Steuerfestsetzung hinausschiebt, kann das Finanzamt Sicherheitsleistung verlangen.~~

§ 101.

~~Hat ein Steuerpflichtiger eine Verbrauchsteuer oder Umsatzsteuer mehrfach nicht rechtzeitig entrichtet oder liegen Gründe vor, aus denen der Eingang einer Verbrauchsteuer oder Umsatzsteuer gefährdet erscheint, so kann das Finanzamt verlangen, dass die auf die Steuer zu leistenden Zahlungen jeweils zu einem vom Finanzamt zu bestimmenden, vor der gesetzlichen Fälligkeit aber nach der Entstehung der Steuerschuld liegenden Zeitpunkt entrichtet werden oder dass Sicherheit geleistet wird.~~

§ 106.

~~(1) Bei Wegfall eines Steuerpflichtigen (Tod, Auflösung einer juristischen Person, einer Personenvereinigung oder eines Zweckvermögens) haben die Rechtsnachfolger, Testamentsvollstecker, Erbschaftsbesitzer (§ 2018 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), Pfleger, Liquidatoren, Verwalter und die Bevollmächtigten dieser Personen dafür zu sorgen, dass Mittel zur Bezahlung der vorher entstandenen Steuerschulden zurückgehalten und diese Steuerschulden bezahlt werden. Auf Verlangen ist aus dem Nachlass oder der Masse Sicherheit zu leisten.~~

~~(2) Die gleichen Pflichten haben wegen der Steuern, die aus einem Nachlass zu entrichten sind, die Erben, Testamentsvollstrecker, Erbschaftsbesitzer, Pfleger, Verwalter und die Bevollmächtigten dieser Personen.~~

~~(3) Ist zweifelhaft, wer zur Vertretung eines Nachlasses oder eines sonst verbleibenden Vermögens befugt ist, so hat das Nachlassgericht und beim Wegfall einer juristischen Person oder eines dieser ähnlichen Gebildes das Amtsgericht des nach § 73a zuständigen Orts auf Antrag des Finanzamts einen Pfleger für den Nachlass oder die sonstige Masse zu bestellen; der Pfleger hat die Stellung eines Nachlasspflegers im Sinn des § 1961 des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Die Steueransprüche können gegen ihn geltend gemacht werden, und er ist befugt, Rechtsmittel gegen die Heranziehung einzulegen.~~

§ 127.

~~(1) Zahlungen von Steuern und sonstigen Geldleistungen können gestundet werden, wenn ihre Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden ist und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet wird. Die Stundung soll in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden.~~

~~(2) Dans la mesure où l'impôt dû résulte de l'imposition conformément aux articles 38 et 172 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, le contribuable peut demander un~~

délai de paiement moyennant un échelonnement linéaire de l'impôt à la sortie sur cinq ans au maximum, sans mise en compte d'intérêts de retard, à condition que l'État envers lequel le transfert est opéré est un État membre ou que l'État envers lequel le transfert est opéré est un État partie à l'Accord sur l'Espace économique européen autre qu'un État membre avec lequel le Luxembourg ou l'Union européenne a conclu un accord sur l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales, offrant une assistance mutuelle équivalente à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures. Le contribuable peut renoncer au délai de paiement. Pendant le délai de paiement, la prescription de la créance du Trésor est suspendue.

Le délai de paiement est immédiatement interrompu et le solde de la dette fiscale devient exigible dans les situations suivantes :

- a) les biens transférés ou l'activité transférée, exercée par l'établissement stable du contribuable, sont cédés ou prélevés, à l'exception du transfert dans le cadre d'un apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise dans les conditions définies par l'article 2 de la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre ou de dispositions analogues, lorsque les sociétés bénéficiaires de l'apport déclarent reprendre les droits et obligations de l'apporteur en rapport avec le délai de paiement ;
- b) les biens transférés font l'objet d'un nouveau transfert dans un État d'accueil qui n'est pas un État membre, sauf si l'État d'accueil est un État partie à l'Accord sur l'Espace économique européen autre qu'un État membre et que le Luxembourg ou l'Union européenne a conclu avec cet État un accord sur l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales, offrant une assistance mutuelle équivalente à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures ;
- c) soit le domicile fiscal ou le séjour habituel, soit le siège statutaire et l'administration centrale du contribuable, soit l'activité exercée par son établissement stable fait l'objet d'un nouveau transfert dans un État d'accueil qui n'est pas un État membre, sauf si l'État d'accueil est un État partie à l'Accord sur l'Espace économique européen autre qu'un État membre et que le Luxembourg ou l'Union européenne a conclu avec cet État un accord sur l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales, offrant une assistance mutuelle équivalente à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures ;
- d) le contribuable fait faillite ou est mis en liquidation ;
- e) le contribuable ne respecte pas les obligations qui lui incombent en ce qui concerne les échelonnements et ne corrige pas sa situation dans un délai raisonnable, qui n'excède pas douze mois ;
- f) le contribuable ne documente pas annuellement en bonne et due forme que les situations énumérées aux lettres a), b) et c) ci-avant ne se sont pas réalisées.

(3) *Abrogé*

§ 132.

~~(1) Eine Sicherheit kann der Steuerpflichtige nach seiner Wahl leisten durch~~

- ~~1. Hinterlegung von Geld,~~
- ~~2. Hinterlegung von Schuldverschreibungen des Staates oder eines Landes,~~
- ~~3. Hinterlegung von Schuldverschreibungen der ...,~~
- ~~4. Hinterlegung von Schuldverschreibungen, deren Verzinsung der Staat oder ein Land gewährleistet hat,~~
- ~~5. Hinterlegung von inländischen Pfandbriefen und sonstigen von einer inländischen kommunalen Körperschaft oder der Kreditanstalt einer solchen Körperschaft ausgestellten Schuldverschreibungen, wenn die Wertpapiere für geeignet zur Anlegung von Mündelgeld erklärt worden sind,~~
- ~~6. Hinterlegung von sonstigen Wertpapieren, wenn sie bei der Staatsbank beleihbar sind,~~

7. ~~Verpfändung des Anspruchs aus der Hinterlegung solcher Wertpapiere bei der Staatsbank oder einer anderen vom Minister der Finanzen bezeichneten Stelle,~~
8. ~~Verpfändung eines Guthabens bei einer inländischen öffentlichen oder unter öffentlicher Aufsicht stehenden Sparkasse, wenn sie von der zuständigen Behörde des Landes, in dem sie ihren Sitz hat, zur Anlegung von Mündelgeld für geeignet erklärt ist, unter Übergabe des Sparkassenbuchs und einer Bescheinigung der Sparkasse, dass ihr die Verpfändung vom Verpfändenden mitgeteilt worden ist,~~
9. ~~Verpfändung von Forderungen, die in das Staatsschuldbuch oder in das Staatsschuldbuch eines Landes eingetragen sind,~~
10. ~~Verpfändung von sonstigen Schuldbuchforderungen, die bei der Staatsbank beleihbar sind,~~
11. ~~Verpfändung von Forderungen, für die eine Hypothek an einem inländischen Grundstück besteht, oder Verpfändung von Grund- oder Rentenschulden an inländischen Grundstücken,~~
12. ~~Bestellung von Hypotheken, Grund- oder Rentenschulden an inländischen Grundstücken.~~

(2) ~~Mit den Wertpapieren sind die Zins-, Renten-, Gewinnanteil- und Erneuerungsscheine zu hinterlegen.~~

(3) ~~Statt der Verpfändung genügt Abtretung zur Sicherheit.~~

(4) ~~Ein unter Steuerverschluss befindliches Lager steuerpflichtiger Erzeugnisse gilt als genügende Sicherheit für die darauf lastende Steuer.~~

§ 133.

(1) ~~Im Fall des § 132 Absatz 1 Ziffer 7 muss der Steuerpflichtige die Wertpapiere für eigene Rechnung hinterlegt haben. Außer der Niederlegungsbescheinigung ist eine Erklärung der Staatsbank zu überreichen, dass ihr die Verpfändung von dem Verpfändenden mitgeteilt worden ist; beizufügen ist eine Bescheinigung der Staatsbank, dass die in der Niederlegungsbescheinigung bezeichneten Papiere umlauffähig sind. Durch die Bescheinigung der Umlauffähigkeit übernimmt die Staatsbank die Haftung dafür,~~

1. ~~dass das Rückforderungsrecht des Niederlegers durch gerichtliche Sperre und Beschlagnahme nicht beschränkt ist,~~
2. ~~dass die niedergelegten Wertpapiere in den Sammellisten aufgerufener Wertpapiere nicht als gestohlen oder verloren gemeldet und weder mit Zahlungssperre belegt noch zur Kraftloserklärung aufgeboden oder für kraftlos erklärt worden sind,~~
3. ~~dass sie auf den Inhaber lauten oder, falls sie auf den Namen ausgestellt sein sollten, mit Blankogiro versehen und auch sonst nicht gesperrt sind, dass der Stempelpflicht genügt ist und die Gewinnanteil- und Erneuerungsscheine bei den Stücken sind.~~

(2) ~~Wird die Umlaufbescheinigung der Staatsbank nicht gleich nach ihrer Ausstellung hinterlegt, so ist eine Bescheinigung der Staatsbank beizubringen, dass ihre Gültigkeit noch fort dauert.~~

(3) ~~Diese Vorschriften gelten entsprechend bei der Verpfändung aus einer Hinterlegung bei den sonst nach § 132 Absatz 1 Ziffer 7 zugelassenen Stellen.~~

§ 134

~~Hypothekenforderungen, Grund- oder Rentenschulden sind zur Sicherheitsleistung nur geeignet, wenn sie den Voraussetzungen entsprechen, unter denen in dem Land, Mündelgeld in Hypothekenforderungen, Grund- oder Rentenschulden angelegt werden darf.~~

§ 135

~~Soweit nichts Anderes vorgeschrieben ist, bestimmt der Minister der Finanzen, zu welchen Werten die im § 132 Absatz 1 Ziffern 2 bis 12 aufgeführten Gegenstände als Sicherheit anzunehmen sind.~~

§ 136

Inwieweit der Pflichtige in anderer Weise nach seiner Wahl Sicherheit leisten kann, insbesondere durch Wechsel und Zahlungsverprechen, die von zahlungsfähigen Personen ausgestellt worden sind, oder durch taugliche Bürgen, bestimmt der Minister der Finanzen.

§ 137.

Andere als die in den §§ 132 bis 136 bezeichneten Werte kann das Finanzamt nach seinem Ermessen als Sicherheit annehmen. Vorzuziehen sind Vermögensgegenstände, die größere Sicherheit bieten oder bei Eintritt auch außerordentlicher Verhältnisse ohne erhebliche Schwierigkeit und innerhalb angemessener Frist verwertet werden können.

§ 138.

Ist die Leistung von Sicherheiten der in den §§ 132 bis 137 bezeichneten Art in der dort geforderten Form für den Steuerpflichtigen mit Härten verbunden, so darf sich das Finanzamt mit anderen Sicherungen begnügen, zum Beispiel mit der Annahme von gesperrten Sparkassenbüchern, Versicherungsscheinen oder Hypothekenbriefen.

§ 139.

Mit der Hinterlegung erwirbt der Staat ein Pfandrecht am hinterlegten Geld oder den hinterlegten Wertpapieren oder, wenn das Geld oder die Wertpapiere in das Eigentum des Fiskus oder der als Hinterlegungsstelle bestimmten Anstalt übergehen, ein Pfandrecht an der Forderung auf Rückerstattung.

§ 140.

Wer nach den §§ 132, 136 und 137 Sicherheit geleistet hat, ist berechtigt, die Sicherheit oder einen Teil davon durch eine andere nach den §§ 132 und 136 geeignete Sicherheit zu ersetzen.

§ 141.

Wird eine Sicherheit unzureichend, so ist sie zu ergänzen, oder es ist anderweitige Sicherheit zu leisten.

§ 145.

(1) Die Verjährung beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Anspruch (§ 143) entstanden ist.

(2) Ist die Zahlung hinausgeschoben oder gestundet oder Sicherheit geleistet worden, so beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Zahlungsaufschub oder die Stundung abgelaufen oder die Sicherheit erloschen ist. Bei hinterzogenen Steuern verjährt der Anspruch nicht, bevor die Strafverfolgung und Strafvollstreckung verjährt sind.

(3) Abweichend von Absatz 1:

1. Die Verjährung der Erbschaftsteuer beginnt:

a) bei einer Schenkung:

nicht vor dem Tod des Schenkers,

b) bei einer Zweckzuwendung unter Lebenden

nicht vor Erfüllung der Verpflichtung.

2. Die Verjährung der Wechselsteuer beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Wechsel fällig geworden ist.

3. Die Verjährung der Grunderwerbsteuer beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Erwerber des Grundstücks als Eigentümer in das Grundbuch eingetragen worden ist.

4. ~~Die Verjährung der Kosten des Rechtsmittelverfahrens beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Rechtsmittelentscheidung unanfechtbar geworden ist.~~

§ 160.

(1) Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen.

(1a) Les comptes annuels qui n'ont pas été publiés conformément aux dispositions du titre 1^{er}, chapitre Vbis de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ne sont pas opposables à l'Administration des contributions directes.

(2) Wer nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen Reineinkünfte gehabt hat, die eine gewisse vom Minister der Finanzen zu bestimmende Grenze überschreiten, ist verpflichtet, seine Einnahmen und Ausgaben fortlaufend aufzuzeichnen und alljährlich eine Zusammenstellung über sein Vermögen anzufertigen. Von dieser Verpflichtung kann das Finanzamt für einzelne Fälle Erleichterungen widerruflich (§ 161 Absatz 2 Satz 2) bewilligen.

§ 162.

Verordnung über die Verkürzung handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Aufbewahrungsfristen

Vom 28. Dezember 1942

(RGBl. 1943 I S. 4, RStBl. 1943, S. 17)

§ 1

~~Die zehnjährigen Fristen für die Aufbewahrung von Büchern und Schriften auf dem Gebiet des Handelsrechts einschliesslich des Aktienrechts, des Rechts der Gesellschaften mit beschränkter Haftung und des Rechts der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie auf dem Gebiet des Steuerrechts werden bis auf weiteres auf fünf Jahre herabgesetzt; für Handelsbücher, Inventare und Bilanzen bleibt es bei den bisherigen Fristen.~~

§ 2

~~Der Minister der Justiz und der Minister der Finanzen bestimmen, wann diese Verordnung außer Kraft tritt.~~

§ 165c.

~~(1) Wer nach den Bestimmungen, die das polizeiliche Meldewesen regeln, zu einer Personalmeldung (einer Meldung über Zuzug, Umzug oder Wegzug) verpflichtet ist, hat die Meldepflicht auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen.~~

~~(2) Die Voraussetzungen und der Umfang dieser Meldepflicht und die Form der Meldungen werden durch eine Verordnung geregelt, die der Minister des Inneren im Einvernehmen mit dem Minister der Finanzen erlässt. Bis zum Inkrafttreten einer solchen Verordnung bewendet es bei der bisherigen (landesrechtlichen) Regelung.~~

Pour les besoins de la notification :

- (a) La notification à un destinataire qui est une personne physique tenue à une déclaration au sens de la section 3 de la loi modifiée du 19 juin 2013 relative à l'identification des personnes physiques est présumée accomplie à l'adresse inscrite sur le registre national des personnes physiques ;
- (b) La notification à un destinataire tenu de requérir son immatriculation au registre de commerce et des sociétés conformément à la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de

commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises est présumée accomplie à l'adresse inscrite au registre de commerce et des sociétés ;

- (c) La notification à tout autre destinataire est présumée accomplie à la dernière adresse déclarée à l'administration.

§ 171

(1) Auf Verlangen (§ 205 Absätze 1 und 2) hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen. Wo seine Angaben zu Zweifeln Anlass geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat.

(2) Er hat Aufzeichnungen, Bücher und Geschäftspapiere sowie Urkunden, die für die Festsetzung der Steuer von Bedeutung sind, auf Verlangen (§ 207) zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Lorsque les livres, documents et généralement toutes données qui doivent être communiqués sur demande à l'administration existent sous forme électronique, ils doivent être, sur demande de l'administration, communiqués dans une forme électronique lisible et directement intelligible, conforme à l'original.

(3) Les dispositions des alinéas 1 et 2 s'appliquent de manière correspondante aux transactions entre entreprises associées.

(4) Sans préjudice des dispositions des alinéas précédents, les entreprises associées sont tenues de présenter, sur demande, une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée. Le champ d'application, le contenu et l'étendue de la documentation visée au présent alinéa sont fixés par un règlement grand-ducal.

§ 232.

(1) Einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist.

(1a) Un bulletin émis sur base du § 217 peut être attaqué à condition que l'écart entre les revenus ou la fortune soumis à l'impôt fixé sur base du § 217 et les revenus ou la fortune réels excède 10%.

(2) Liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in dem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden.

§ 232a.

~~Rechtsmittel können nicht darauf gestützt werden, dass in den Fällen des § 32 Absatzes 1 das Finanzamt den Beirat hätte hören sollen.~~

§ 233.

~~Der Vorsteher des Finanzamts kann die ihm zustehenden Rechtsmittel sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Steuerpflichtigen einlegen.~~

§ 249.

~~(1) Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.~~

(1) Tout recours introduit devant le directeur des contributions directes est formé par requête écrite signée par le demandeur ou son représentant.

~~(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt.~~

~~(2) Sous peine d'irrecevabilité, la requête contient :~~

- ~~– les noms, prénoms et adresse du réclamant,~~
- ~~– la désignation de la décision contre laquelle le recours est dirigé,~~
- ~~– l'objet de la demande,~~
- ~~– l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués,~~
- ~~– dans les cas visés au paragraphe 254, alinéa 1^{er}, le mandat de représentation, et~~
- ~~– le relevé des pièces dont le réclamant entend se servir.~~

~~(3) Die Rechtsmittel sind bei der Geschäftsstelle der Behörde anzubringen, deren Bescheid angefochten wird. Die Anbringung bei der zur Entscheidung berufenen Stelle (Rechtsmittelbehörde) oder bei der für eine frühere Rechtstufe zuständigen Behörde genügt. Ferner genügt es, wenn ein Rechtsmittel, das sich gegen die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder gegen die Festsetzung eines Steuermessbetrags richtet, bei der zur Erteilung des Steuerbescheids zuständigen Stelle angebracht wird. Das Rechtsmittel ist in den Fällen der Sätze 2 und 3 der zuständigen Stelle zu übermitteln. Die schriftliche Anbringung bei einer anderen Behörde ist unschädlich, wenn das Rechtsmittel rechtzeitig der zur Entscheidung berufenen Stelle oder einer für eine frühere Rechtstufe zuständigen Behörde übermittelt wird.~~

~~(4) Bei der Einlegung soll die Entscheidung bezeichnet werden, gegen die das Rechtsmittel gerichtet ist. Es soll angegeben werden, inwieweit die Entscheidung angefochten und ihre Aufhebung beantragt wird. Ferner sollen die Tatsachen, die zur Begründung dienen, und die Beweismittel angeführt werden.~~

§ 251.

~~Durch Einlegung eines Rechtsmittels wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheids nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Steuer nicht aufgehalten. Die Behörde, die den Bescheid erlassen hat, kann die Vollziehung aussetzen, geeignetenfalls gegen Sicherheitsleistung.~~

§ 254.

~~(1) Der Steuerpflichtige, oder wer sonst das Rechtsmittel eingelegt hat, kann sich im Rechtsmittelverfahren durch Bevollmächtigte vertreten lassen. Geschäftsmäßige Vertreter können zurückgewiesen werden; dies gilt nicht für die im § 107 Absatz 3 genannten Personen. Die Vorschriften des § 107 Absätze 6 und 7 finden Anwendung.~~

~~(2) Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen.~~

~~(3) Behörden werden durch Beamte vertreten, die die Behörde allgemein oder für den einzelnen Fall bestimmt.~~

§ 256.

~~Die Unterlagen der Besteuerung, die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegen, sollen, soweit dies nicht schon geschehen ist, dem Steuerpflichtigen auf Antrag oder, wenn der Inhalt der Rechtsmittelschrift dazu Anlass gibt, von Amts wegen mitgeteilt werden. In diesem Fall ist ihm zur Begründung des Rechtsmittels eine Frist von mindestens zwei Wochen zu gewähren, die von Empfang der Mitteilung an läuft.~~

§ 299.

~~(1) Abrogé~~

~~(2) Richtet sich die Anfechtung gegen einen Bescheid, den eine Hilfsstelle des Finanzamts erlassen hat, so ist, soweit die Hilfsstelle den Bescheid weder zurücknehmen noch ändern will, das Finanzamt~~

~~zur Zurücknahme oder Änderung (§ 94 Absätze 1 und 2) befugt. Macht das Finanzamt von dieser Befugnis keinen Gebrauch, so hat es die Sache dem Steuereinsamler vorzulegen.~~

(3) Der Steuereinsamler kann, statt über die Anfechtung zu entscheiden, das Finanzamt anweisen, den Bescheid zurückzunehmen oder zu ändern.

(4) *Abrogé*

§ 304

(1) Die Stelle, deren Verfügung angefochten ist, kann der Beschwerde abhelfen. Sie hat hierüber zu beschließen. Will sie ihr nicht abhelfen, so hat sie die Beschwerde der nächstoberen Behörde zur Entscheidung vorzulegen.

~~(2) Ist die Verfügung von einer Hilfsstelle erlassen, so hat diese die Beschwerde, wenn sie ihre Verfügung nicht ändern will, dem Finanzamt vorzulegen. Dieses hat sie, wenn es der Beschwerde nicht abhelfen will, dem Steuereinsamler vorzulegen.~~

~~(3) Wird die Änderung einer Verfügung verlangt, die eine von einem Finanzgericht oder dem ... Finanzhof um Erledigung einer Beweisaufnahme ersuchte oder beauftragte Stelle oder die Geschäftsstelle eines Finanzgerichts oder des ... Finanzhofs erlassen hat, so entscheidet, falls der Beschwerde nicht abgeholfen wird, das Finanzgericht oder der ... Finanzhof.~~

(4) *Abrogé*

*

MODIFICATION DE LA LOI MODIFIÉE 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.

Art. 3

(1) Le recouvrement des impositions communales, des taxes sur les véhicules automoteurs, du droit d'usage pour l'utilisation du réseau routier par des véhicules utilitaires lourds s'opérera et se poursuivra dans les mêmes formes et avec les mêmes privilège et hypothèque légale que celui des contributions directes. Il en est de même pour toute autre créance dont le recouvrement est confié aux receveurs des contributions directes.

(2) Il en est de même du recouvrement des cotisations et contributions, amendes d'ordre et autres prestations dues à la sécurité sociale ou aux chambres professionnelles.

Art.12

(1) L'exécution pour les créances du Trésor prévues par la présente loi sera exercée au moyen d'une contrainte décernée par le receveur ou son délégué et rendue exécutoire par le directeur des contributions ou son délégué. Il sera procédé à la saisie-exécution par un agent des contributions ou un huissier conformément au Code de procédure civile. Cependant, un règlement d'administration publique pourra, par dérogation aux dispositions du Code de Procédure civile, arrêter la procédure et les modalités d'exécution ainsi que la forme des actes.

(2) Aucun immeuble ne sera attaqué qu'après que les meubles du contribuable auront été vendus et le produit trouvé insuffisant au paiement, sauf autorisation spéciale du Ministre des finances.

(3) Le receveur est autorisé à faire vendre, conformément à l'article 879 du Nouveau Code de Procédure Civile, les immeubles assujettis tant à l'hypothèque prévue par l'article 1^{er}, paragraphe 1^{er} No 3, qu'aux hypothèques prévues par l'article 2, paragraphes 1^{er} et 2 de la présente loi, et cela même dans les hypothèses où le Trésor n'est pas premier inscrit sur lesdits biens.

~~(4) Les actes de poursuites, y compris les contraintes et commandements, les actes de saisie et les actes de procédure auxquels le recouvrement des créances du Trésor donne lieu, sont dispensés du timbre et sont enregistrés gratis.~~

(1) L'exécution pour les créances du Trésor prévues par la présente loi sera exercée au moyen d'une contrainte décernée par le receveur ou son délégué et rendue exécutoire par le directeur des contributions ou son délégué.

En cas de saisie-exécution, il y est procédé par un agent des contributions ou un huissier conformément au Nouveau Code de procédure civile.

Un règlement grand-ducal détermine, par dérogation aux dispositions du Nouveau Code de procédure civile, la procédure et les modalités d'exécution ainsi que la forme des actes.

(2) Le receveur est autorisé à faire vendre, conformément à l'article 879 du Nouveau Code de procédure civile, les immeubles assujettis tant à l'hypothèque prévue par l'article 1^{er}, paragraphe 1^{er}, n° 3, qu'aux hypothèques prévues par l'article 2, paragraphes 1^{er} et 2, et cela même dans les hypothèses où le Trésor n'est pas le premier inscrit sur lesdits biens.

(3) Les actes de poursuites, y compris les contraintes et commandements, les actes de saisies et les actes de procédure auxquels le recouvrement des créances du Trésor donne lieu sont dispensés du timbre et sont enregistrés gratis.

Art. 12a

Sur demande, le receveur peut autoriser un échelonnement des paiements des créances du Trésor si leur recouvrement entraîne des difficultés considérables pour le débiteur et que la créance n'est pas mise en péril par le délai accordé. L'échelonnement de paiement ne s'oppose pas à ce que le Trésor puisse faire valoir ses droits hypothécaires. L'échelonnement de paiement ne suspend pas la mise en compte de l'intérêt de retard légalement dû en cas de défaut de paiement de la créance du Trésor à son échéance. Un règlement grand-ducal détermine les modalités d'application du présent article.

*

MODIFICATION DE LA LOI MODIFIEE DU 7 NOVEMBRE 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif

Art. 8.

(1) Le tribunal administratif connaît des contestations relatives:

- a) aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'Administration des Douanes et Accises et
- b) aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires.

(2) Appel peut être interjeté devant la Cour administrative contre les décisions visées au paragraphe 1^{er}.

(3) 1. Le tribunal administratif connaît comme juge du fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'Administration des contributions directes dans les cas où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) prévoient un tel recours.

2. En cas d'application du §237 de la loi générale des impôts le tribunal administratif statue conformément aux dispositions de l'article 2.

~~3. Lorsqu'une réclamation au sens du §228 de la loi générale des impôts une demande en application du §131 de cette loi a été introduit et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetés et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas.~~

3. Lorsqu'une réclamation au sens du §228 de la loi générale des impôts ou un recours hiérarchique formel au sens du §237 de cette loi ou une demande en application du §131 de cette loi a été introduit et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation, le recours hiérarchique formel ou la demande comme rejetés et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou du recours hiérarchique formel ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus.

4. Le délai pour l'introduction des recours visés aux points 1. et 2. ci-avant est de trois mois.

5. Le délai pour l'introduction des recours visés au point 3 est de douze mois après l'expiration du délai de six mois à partir de la demande. Le délai est prolongé de six mois en cas de mesure d'instruction ordonnée par le directeur de l'Administration des contributions directes. A défaut de recours devant le tribunal administratif dans ce délai, la décision qui fait l'objet de la réclamation ou du recours hiérarchique formel acquiert autorité de chose décidée. Il en est de même, en ce qui concerne les demandes de remise ou en modération, de la décision implicite de refus.

*

MODIFICATION DE LA LOI MODIFIEE DU 19 DECEMBRE 2008

ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises et portant modification de :

- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- la loi générale des impôts («Abgabenordnung»);
- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
- la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
- la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale

Chapitre IVbis. – Coopération entre l'Administration des contributions directes et la Commission de surveillance du secteur financier

Art. 16bis. (1) Sur demandes motivées respectives, l'Administration des contributions directes et la Commission de surveillance du secteur financier échangent les renseignements, actes et documents en leur possession qui concernent des contribuables qui sont des entités soumises à la surveillance prudentielle de la Commission de surveillance du secteur financier ou pour lesquelles la Commission de surveillance du secteur financier est l'autorité compétente pour assurer le respect des obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

(2) Les renseignements, actes et documents transmis par la Commission de surveillance du secteur financier à l'Administration des contributions directes en vertu du paragraphe 1^{er} doivent être nécessaires dans le cadre de l'exécution de la législation en matière de divers impôts directs ou de l'exercice des attributions et perceptions confiées à l'Administration des contributions directes par les dispositions légales spéciales.

(3) Les renseignements, actes et documents transmis par l'Administration des contributions directes à la Commission de surveillance du secteur financier en vertu du paragraphe 1^{er} doivent être nécessaires pour l'exercice de la surveillance prudentielle exercée par la Commission de surveillance du secteur financier ou pour assurer le respect par les entités visées au paragraphe 1^{er} de leurs obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

(4) Lorsque les renseignements, actes et documents à transmettre ont été reçus de la part d'autorités compétentes étrangères ou d'autres autorités étrangères, leur transmission ne peut se faire qu'avec l'accord explicite de ces autorités compétentes étrangères ou de ces autres autorités étrangères.

Art. 16ter. (1) La Commission de surveillance du secteur financier transmet à l'Administration des contributions directes les informations recueillies dans le cadre de ses missions légales et susceptibles d'être utiles aux fins de vérifier que les institutions financières déclarantes luxembourgeoises n'adoptent pas de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations prévue par la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et la loi modifiée du 24 juillet 2015 relative à FATCA.

(2) Par dérogation à l'article 6, paragraphe 1^{er}, 2e phrase, de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et à l'article 4, paragraphe 1^{er}, 2e phrase, de la loi modifiée du 24 juillet 2015 relative à FATCA, l'Administration des contributions directes transmet à la Commission de surveillance du secteur financier les informations recueillies dans le cadre de ses missions de vérification en matière de FATCA et de la Norme commune de déclaration et susceptibles d'être utiles pour l'exercice de la surveillance prudentielle exercée par la Commission de surveillance du secteur financier ou pour assurer le respect, par les entités pour lesquelles la Commission de surveillance du secteur financier est l'autorité compétente, des obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

(3) La transmission des informations par la Commission de surveillance du secteur financier se fait nonobstant toute règle de confidentialité ou de secret professionnel étant applicable le cas échéant, à l'exception des faits ou de tous actes, documents, renseignements, procès-verbaux y relatifs, que la Commission de surveillance du secteur financier a reçus d'une autorité étrangère chargée d'une mission similaire à la sienne, sauf en cas d'accord préalable de cette autorité. ».

« Chapitre IVter. – Coopération entre l'Administration des contributions directes et le Commissariat aux Assurances

Art. 17bis. (1) Sur demandes motivées respectives, l'Administration des contributions directes et le Commissariat aux Assurances échangent les renseignements, actes et documents en leur possession qui concernent des contribuables qui sont des entités soumises à la surveillance prudentielle du Commissariat aux Assurances ou pour lesquelles le Commissariat aux Assurances est l'autorité compétente pour assurer le respect des obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

(2) Les renseignements, actes et documents transmis par le Commissariat aux Assurances à l'Administration des contributions directes en vertu du paragraphe 1^{er} doivent être nécessaires dans le cadre de l'exécution de la législation en matière de divers impôts directs ou de l'exercice des attributions et perceptions confiées à l'Administration des contributions directes par les dispositions légales spéciales.

(3) Les renseignements, actes et documents transmis par l'Administration des contributions directes au Commissariat aux Assurances en vertu du paragraphe 1^{er} doivent être nécessaires pour l'exercice de la surveillance prudentielle exercée par le Commissariat aux Assurances ou pour assurer le respect par les entités visées au paragraphe 1^{er} de leurs obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

(4) Lorsque les renseignements, actes et documents à transmettre ont été reçus de la part d'autorités compétentes étrangères ou d'autres autorités ou instances étrangères, leur transmission ne peut se faire qu'avec l'accord explicite de ces autorités compétentes étrangères ou de ces autres autorités ou instances étrangères.

Art. 17ter. (1) Le Commissariat aux Assurances transmet à l'Administration des contributions directes les informations recueillies dans le cadre de ses missions légales et susceptibles d'être utiles aux fins de vérifier que les institutions financières déclarantes luxembourgeoises n'adoptent pas de

pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations prévue par la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et la loi modifiée du 24 juillet 2015 relative à FATCA.

(2) Par dérogation à l'article 6, paragraphe 1^{er}, 2e phrase, de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et à l'article 4, paragraphe 1^{er}, 2e phrase, de la loi modifiée du 24 juillet 2015 relative à FATCA, l'Administration des contributions directes transmet au Commissariat aux Assurances les informations recueillies dans le cadre de ses missions de vérification en matière de FATCA et de la Norme commune de déclaration et susceptibles d'être utiles pour l'exercice de la surveillance prudentielle exercée par le Commissariat aux Assurances ou pour assurer le respect, par les entités pour lesquelles le Commissariat aux Assurances est l'autorité compétente, des obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

(3) La transmission des informations par le Commissariat aux Assurances se fait nonobstant toute règle de confidentialité ou de secret professionnel étant applicable le cas échéant, à l'exception des faits ou de tous actes, documents, renseignements, procès-verbaux y relatifs, que le Commissariat aux Assurances a reçus d'une autorité compétente étrangère ou d'une autre autorité ou instance étrangère, sauf en cas d'accord préalable de cette autorité compétente étrangère ou autre autorité ou instance étrangère.

*

FICHE FINANCIERE

(Article 79 de la loi du 8 juin 1999 sur le Budget, la Comptabilité
et la Trésorerie de l'Etat)

Le projet de loi sous rubrique nécessite dans les meilleurs délais un renforcement supplémentaire de la Division Contentieux de l'ACD de l'ordre de 12 ETP dans le cadre du numerus clausus existant.

*

FICHE D’EVALUATION D’IMPACT

Coordonnées du projet

Intitulé du projet : **PROJET DE LOI**
portant modification

- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;
- de la loi modifiée 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 ;
- de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l’ordre administratif ;
- de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l’Administration des contributions directes, de l’Administration de l’enregistrement et des domaines, de l’Administration des douanes et accises et portant modification de
- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- la loi générale des impôts (« Abgabenordnung »);
- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l’Administration des contributions directes;
- la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l’Administration de l’enregistrement et des domaines;
- la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d’assurance sociale.

Ministère initiateur : Ministère des Finances

Auteur(s) : Administration des contributions directes

Téléphone :

Courriel :

Objectif(s) du projet : Le projet de loi propose, dans une optique de simplification des procédures fiscales au sens large, de modifier la loi générale des impôts (« Abgabenordnung ») et certaines lois connexes sur divers points.

Autre(s) Ministère(s)/Organisme(s)/Commune(s)impliqué(e)(s) :
Ministère de la Justice

Date : 27/02/2023

Mieux légiférer

1. Partie(s) prenante(s) (organismes divers, citoyens, ...) consultée(s) : Oui Non

Si oui, laquelle/lesquelles :

Remarques/Observations :

2. Destinataires du projet :

– Entreprises/Professions libérales : Oui Non

– Citoyens : Oui Non

– Administrations : Oui Non

3. Le principe « Think small first » est-il respecté ? Oui Non N.a.¹
(c.-à-d. des exemptions ou dérogations sont-elles prévues suivant la taille de l'entreprise et/ou son secteur d'activité ?)
Remarques/Observations :
4. Le projet est-il lisible et compréhensible pour le destinataire ? Oui Non
Existe-t-il un texte coordonné ou un guide pratique, mis à jour et publié d'une façon régulière ? Oui Non
Remarques/Observations :
5. Le projet a-t-il saisi l'opportunité pour supprimer ou simplifier des régimes d'autorisation et de déclaration existants, ou pour améliorer la qualité des procédures ? Oui Non
Remarques/Observations : simplification de certaines procédures
6. Le projet contient-il une charge administrative² pour le(s) destinataire(s) ? (un coût imposé pour satisfaire à une obligation d'information émanant du projet ?) Oui Non
Si oui, quel est le coût administratif³ approximatif total ? (nombre de destinataires x coût administratif par destinataire)
7. a) Le projet prend-il recours à un échange de données inter-administratif (national ou international) plutôt que de demander l'information au destinataire ? Oui Non N.a.
Si oui, de quelle(s) donnée(s) et/ou administration(s) s'agit-il ? CSSF et CAA
- b) Le projet en question contient-il des dispositions spécifiques concernant la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel⁴ ? Oui Non N.a.
Si oui, de quelle(s) donnée(s) et/ou administration(s) s'agit-il ? CSSF et CAA : données nécessaires pour la surveillance prudentielle et la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme
8. Le projet prévoit-il :
– une autorisation tacite en cas de non réponse de l'administration ? Oui Non N.a.
– des délais de réponse à respecter par l'administration ? Oui Non N.a.
– le principe que l'administration ne pourra demander des informations supplémentaires qu'une seule fois ? Oui Non N.a.
9. Y a-t-il une possibilité de regroupement de formalités et/ou de procédures (p.ex. prévues le cas échéant par un autre texte) ? Oui Non N.a.
Si oui, laquelle :

1 N.a. : non applicable.

2 Il s'agit d'obligations et de formalités administratives imposées aux entreprises et aux citoyens, liées à l'exécution, l'application ou la mise en oeuvre d'une loi, d'un règlement grand-ducal, d'une application administrative, d'un règlement ministériel, d'une circulaire, d'une directive, d'un règlement UE ou d'un accord international prévoyant un droit, une interdiction ou une obligation.

3 Coût auquel un destinataire est confronté lorsqu'il répond à une obligation d'information inscrite dans une loi ou un texte d'application de celle-ci (exemple: taxe, coût de salaire, perte de temps ou de congé, coût de déplacement physique, achat de matériel, etc.).

4 Loi modifiée du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel (www.cnpd.lu)

10. En cas de transposition de directives communautaires, le principe « la directive, rien que la directive » est-il respecté ? Oui Non N.a.
Sinon, pourquoi ?
11. Le projet contribue-t-il en général à une :
a) simplification administrative, et/ou à une Oui Non
b) amélioration de la qualité réglementaire ? Oui Non
Remarques/Observations :
12. Des heures d'ouverture de guichet, favorables et adaptées aux besoins du/des destinataire(s), seront-elles introduites ? Oui Non N.a.
13. Y a-t-il une nécessité d'adapter un système informatique auprès de l'Etat (e-Government ou application back-office) ? Oui Non
Si oui, quel est le délai pour disposer du nouveau système ?
14. Y a-t-il un besoin en formation du personnel de l'administration concernée ? Oui Non N.a.
Si oui, lequel ?
Remarques/Observations :

Egalité des chances

15. Le projet est-il :
– principalement centré sur l'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
– positif en matière d'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
Si oui, expliquez de quelle manière :
– neutre en matière d'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
Si oui, expliquez pourquoi :
– négatif en matière d'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
Si oui, expliquez de quelle manière :
16. Y a-t-il un impact financier différent sur les femmes et les hommes ? Oui Non N.a.
Si oui, expliquez de quelle manière :

Directive « services »

17. Le projet introduit-il une exigence relative à la liberté d'établissement soumise à évaluation⁵ ? Oui Non N.a.
Si oui, veuillez annexer le formulaire A, disponible au site Internet du Ministère de l'Economie et du Commerce extérieur :
www.eco.public.lu/attributions/dg2/d_consommation/d_march_int_rieur/Services/index.html
18. Le projet introduit-il une exigence relative à la libre prestation de services transfrontaliers⁶ ? Oui Non N.a.
Si oui, veuillez annexer le formulaire B, disponible au site Internet du Ministère de l'Economie et du Commerce extérieur :
www.eco.public.lu/attributions/dg2/d_consommation/d_march_int_rieur/Services/index.html

⁵ Article 15, paragraphe 2 de la directive « services » (cf. Note explicative, p. 10-11)

⁶ Article 16, paragraphe 1, troisième alinéa et paragraphe 3, première phrase de la directive « services » (cf. Note explicative, p. 10-11)

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

30



Commission des Finances et du Budget

Procès-verbal de la réunion du 31 mars 2023

Ordre du jour :

1. Présentation d'une analyse externe de l'Administration des contributions directes (ACD)
2. 8186 Projet de loi portant modification
 - de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 ("Abgabenordnung");
 - de la loi modifiée 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 ;
 - de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
 - de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
 - la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
 - la loi générale des impôts ("Abgabenordnung");
 - la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
 - la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
 - la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale
 - Désignation d'un rapporteur
 - Présentation du projet de loi
3. Demande CSV du 7 février 2023 au sujet du règlement grand-ducal du 23 décembre 2022 portant modification du règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation occupée en vertu du droit de propriété ou occupée à titre gratuit ou en vertu d'un droit de jouissance viager ou légal
4. Approbation des projets de procès-verbal de la réunion jointe (Affaires intérieures-Finances) du 7 novembre 2019, de la réunion jointe (Mobilité-Finances) du 6 mars 2023 et de la réunion du 17 mars 2023

*

Présents : Mme Diane Adehm remplaçant M. Claude Wiseler, M. Guy Arendt, M. André Bauler, M. Yves Cruchten, M. Gusty Graas remplaçant M. Gilles Baum, M.

Jean-Marie Halsdorf remplaçant Mme Martine Hansen, Mme Josée Lorsché,
M. Charles Margue remplaçant M. François Benoy, M. Laurent Mosar, M.
Gilles Roth

Mme Yuriko Backes, Ministre des Finances
M. Carlo Fassbinder, Directeur de la Fiscalité (Ministère des Finances)

Mme Pascale Toussing, Directrice de l'Administration des contributions
directes
Mme Betty Sandt, M. Luc Schmit, du Comité de direction de l'Administration
des contributions directes

M. Thilo Zelt, M. Benjamin Desalm, Mme Susanne Meisch, de Boston
Consulting Group

Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. Gilles Baum, M. François Benoy, Mme Martine Hansen, M. Dan Kersch,
M. Claude Wiseler

*

Présidence : M. André Bauler, Président de la Commission

*

1. Présentation d'une analyse externe de l'Administration des contributions directes (ACD)

Suite à quelques propos introductifs du Président de la Commission des Finances et du Budget, Madame la ministre des Finances fournit les informations suivantes :

- L'ACD est l'administration la plus grande et la plus importante des administrations se trouvant sous la tutelle du ministère des Finances. Elle emploie quelque 1.000 personnes et est responsable de la collecte d'environ la moitié des recettes de l'Etat. Les missions de l'ACD sont diverses et cette administration est en contact avec un grand nombre d'entreprises et de particuliers au quotidien. Il est essentiel que l'ACD dispose des moyens modernes, simplifiés et digitaux nécessaires à l'accomplissement de ses tâches. La modernisation de l'ACD visée s'avère évidemment complexe et ce surtout dans un contexte marqué par des changements multiples et incessants de la législation fiscale nationale, souvent en relation avec des décisions prises au niveau européen et international auxquelles l'ACD doit constamment s'adapter. L'ACD est encore très sollicitée dans le cadre des réunions du Comité de coordination tripartite et, ensuite, dans la mise en œuvre des mesures qui y sont prises.
- La présentation des résultats de l'analyse externe de l'ACD, réalisée en vue de la modernisation et de la digitalisation de l'ACD afin de la préparer aux défis de l'avenir et déjà annoncée par la ministre à l'automne 2022, permet de fournir une vue globale des démarches à entreprendre à cet effet.
- Le ministre des Finances précédent a lancé l'appel d'offres destiné à trouver le consultant externe qui serait chargé de la réalisation de l'analyse en question. Pour des motifs d'objectivité et pour éviter tout conflit d'intérêt, le ministre précédent, le ministère des Finances et l'ACD ont tenu à ce que le consultant engagé vienne de l'étranger. Il est

important de préciser que le consultant retenu a été missionné pour l'analyse de l'organisation de l'ACD et non celle du système fiscal en vigueur.

- La société de conseil allemande Boston Consulting Group (BCG) a été retenue à l'issue de l'appel d'offres. Elle dispose d'une expérience considérable dans le domaine du secteur public.
- Il est encore essentiel de spécifier que la réalisation de l'analyse en question découle d'une volonté commune du ministère des Finances et de l'ACD. Le personnel de l'ACD a été associé aux travaux d'analyse et la représentation du personnel en a été informée.
- Une partie des recommandations découlant de l'analyse font l'objet du projet de loi n°8186 ; il n'est pas exclu que d'autres projets de loi suivent. En attendant le dépôt du projet de loi, l'ACD a cependant déjà entrepris un certain nombre de démarches de modernisation au cours des dernières années : sont cités pour exemples la possibilité de soumettre sa déclaration d'impôt en ligne par le biais de « my guichet » et la mise en place de systèmes digitaux dans le cadre de la mise œuvre de la DAC6 ou du crédit d'impôt énergie.

Les représentants de la société BCG présentent les résultats de l'analyse de l'ACD sur base de la présentation powerpoint reprise en annexe.

Dans la foulée de cette présentation, la ministre des Finances détaille les étapes prévues à la suite de l'analyse de BCG :

- Elaboration d'une « roadmap » : cette étape est déjà largement entamée par l'ACD en collaboration avec le Centre des technologies de l'information de l'Etat (CTIE) et BCG. A noter que la « roadmap » en question doit régulièrement être mise à jour et adaptée aux nouveaux projets.
- Embauche de personnel : suite au constat de BCG que l'ACD travaille en sous-effectif, des recrutements ont été lancés.
- Organisation de nouvelles infrastructures destinées à héberger les bureaux de l'ACD : suite au constat que l'existence de 23 bureaux situés à 14 emplacements différents dans le pays dessert la mise en place et le respect de procédures uniformes, il est envisagé de regrouper certains services de l'ACD dans un nombre plus restreint de sites. Les détails d'un tel regroupement sont encore sujets à discussion, mais à court terme il est d'ores et déjà prévu que la direction de l'ACD déménage dans un immeuble situé à Howald (l'immeuble actuel s'avérant trop exigü et à rénover). A moyen terme, il est prévu de créer une « cité des contributions directes » au Kirchberg (sur le site Tony Rollman). La consolidation des services de l'ACD sur un site unique en ville présentera non seulement des avantages pour l'ACD elle-même, mais également pour les contribuables désireux de profiter des services de cette dernière.

Après avoir remercié, au nom du comité de direction de l'ACD, la ministre des Finances et son prédécesseur de s'être déclarés prêts à soutenir le projet de modernisation de l'ACD, la Directrice de l'ACD complète les propos précédents par les précisions suivantes :

- Le coup d'envoi du projet de modernisation de l'ACD repose sur le constat de son comité de direction selon lequel l'ACD, dans sa constellation actuelle, n'est plus que partiellement à la hauteur des défis importants d'aujourd'hui. Pour remédier à cette situation, l'ACD revendique une simplification des procédures, un allègement de la charge de travail reposant sur le personnel de l'ACD et une amélioration du service au client contribuable.
- L'analyse réalisée par BCG doit être suivie d'une mise à disposition de moyens conséquents permettant à l'ACD de se moderniser ; il s'agit de moyens informatiques, humains et légaux.

- Les travaux d'élaboration de la « roadmap » montrent que la capacité de transformation de l'ACD est, à l'heure actuelle, limitée. L'ACD est d'autant plus reconnaissante au ministère des Finances pour son soutien.
- En parallèle des travaux d'analyse de l'ACD avec BCG, l'ACD a déjà entrepris certaines démarches en termes de préparation à la transformation stratégique. Les exemples suivants sont cités :
 - Elaboration d'une (transformation) « roadmap » : à cet effet, des travaux intenses ont eu lieu avec le CTIE pour le volet IT au cours des derniers mois. En effet, la « roadmap » comporte un nombre important de projets de digitalisation. Ces projets vont du remplacement du système informatique de base de l'ACD à une multitude d'autres projets permettant à l'ACD de transposer les nouvelles lois de manière « moderne ». La « roadmap » comporte environ 80 projets à l'heure actuelle et ne se limite pas aux projets informatiques.
 - Mise en place d'un « transformation management office » (TMO) : le TMO sera amené à jouer un rôle important dans le pilotage et le suivi de la transformation de l'ACD.
 - Conception d'un « centre de contact » (contact center) pour mieux servir le client contribuable : actuellement, trois collaborateurs de l'ACD sont en train d'œuvrer à la conception d'un tel centre de contact qui contribuera également à décharger le personnel travaillant sur les dossiers. Compte tenu du volume d'appels téléphoniques et d'emails parvenant quotidiennement à l'ACD, il apparaît que le centre de contact devra être doté d'au moins 40 personnes. Les travaux de préparation du centre de contact incluent l'amélioration du site internet de l'ACD (p. ex. pour un meilleur guidage du client sur le site).
 - Développement d'un audit interne qualité : les travaux à cet effet ont débuté.
 - Coopération renforcée avec le service psychosocial du ministère de la Fonction publique : en raison du niveau de frustration élevé du personnel de l'ACD et vu qu'il importe à la direction de l'ACD d'améliorer l'environnement de travail et la santé du personnel, l'ACD s'est assurée du soutien du service psychosocial tout au long de la transformation de l'organisation.

Echange de vues :

- Tout d'abord, M. Laurent Mosar remercie les ministres des Finances consécutifs d'avoir lancé le projet de transformation/modernisation de l'ACD par le biais de l'analyse présentée aujourd'hui. Il déclare que son parti politique est conscient des défis importants auxquels doit faire face l'ACD, qu'il est d'avis qu'il s'agit probablement de l'administration subissant le plus de contraintes en relation avec les réglementations en évolution constante et qu'il estime que le personnel de l'ACD fait du bon travail dans des conditions difficiles.

Suite au constat que l'ACD manque cruellement de personnel, M. Mosar souhaite savoir pourquoi l'ACD n'a pas commencé à recruter de façon plus massive plus tôt. Il pose la question de la difficulté de trouver du personnel expérimenté et spécialisé et évoque également la contrainte de recruter du personnel de nationalité luxembourgeoise. Il suggère en outre le rappel d'anciens collaborateurs de l'ACD, retraités, pour rattraper les retards dans le traitement de certains dossiers.

La ministre constate tout d'abord que l'ACD a hérité d'une situation de sous-effectif qu'elle tente de combler depuis plusieurs années déjà. La situation est prise au sérieux et il est agi en conséquence. Il est évident qu'il est extrêmement difficile de trouver les spécialistes recherchés.

- M. Mosar indique que le bon fonctionnement de l'ACD est essentiel pour l'attractivité et la compétitivité de la place financière et revient, dans ce contexte, à un certain nombre de plaintes formulées par des acteurs de la place financière à l'égard de l'ACD au cours des derniers mois. Certaines voix se sont élevées pour dénoncer le manque de réaction ou la réaction très tardive de l'ACD aux réclamations des contribuables. Selon M. Mosar, tout contribuable posant des questions ou réclamant auprès de l'ACD devrait avoir le droit à une réponse de la part de cette dernière, et ce dans un délai raisonnable. Il demande combien de recours contre l'ACD ont été introduits en 2021 et en 2022.

La Directrice de l'ACD explique que les chiffres en question sont publiés dans le rapport d'activité de l'ACD : ainsi, environ 150 affaires contentieuses ont été portées devant le Tribunal administratif en 2022 (contre environ 170 en 2018 et 2019). Ce chiffre est à mettre en relation avec les environ 1.700 réclamations que l'ACD reçoit par an. Au jour d'aujourd'hui, environ 8.700 dossiers contentieux sont ouverts auprès de l'ACD.

La Directrice précise encore que le projet de loi n°8186 comporte une disposition permettant de vider efficacement les affaires pendantes devant le directeur de l'ACD tout en garantissant au contribuable qu'il soit mis fin au litige dans un délai raisonnable.

- M. Mosar fait allusion à deux décisions des juridictions administratives dans lesquelles est critiquée la manière de procéder de l'ACD, et surtout de sa direction. Il cite le passage suivant de l'une d'elles : « Force est partant de constater que le comportement du directeur, en refusant de rencontrer l'argumentation du contribuable, est non seulement susceptible de constituer un dysfonctionnement, mais, outre de témoigner d'un désintérêt manifeste à l'issue du litige et d'un manquement flagrant à l'obligation primordiale de collaboration du pouvoir exécutif à la bonne administration de la justice, (...) ». M. Mosar indique que ces décisions de justice circulent parmi les acteurs de la place financière et ternissent l'image de l'ACD, mais aussi de la place financière. Il demande une appréciation de la part de la directrice de l'ACD à ce sujet.

La Directrice de l'ACD déclare tout d'abord ne pas commenter les décisions de justice en temps normal. L'exemple lu par M. Mosar illustre bien l'importance du débat d'aujourd'hui sur le sous-effectif de l'ACD et la surcharge de travail de son personnel. La directrice se déclare choquée de la formulation employée par le juge dans sa décision, selon laquelle le directeur de l'ACD aurait refusé de faire son travail. Elle attire l'attention sur le fait que le référé en question a été déposé le 30 décembre et la décision rendue le 10 ou le 12 janvier. L'ACD n'aurait de toute façon pas eu le temps de répondre endéans ces délais.

- M. Mosar revient à l'un des constats de l'analyse de l'ACD réalisée par BCG selon lequel il règne une mauvaise ambiance de travail au sein de l'ACD et souhaite savoir si cette situation est uniquement le résultat de la surcharge de travail du personnel ou s'il existe d'autres raisons à cela.

Un représentant de BCG explique que le sondage mené par BCG auprès du personnel a montré que la mauvaise ambiance de travail est le résultat de facteurs multiples dont la surcharge de travail, la gestion hétéroclite des services de l'ACD, le manque d'optimisation et de digitalisation des processus, etc.

- M. Mosar a le sentiment que depuis des décennies l'ACD rappelle sans cesse ses devoirs au contribuable, mais qu'elle ne tient pas tellement compte du fait que le contribuable dispose aussi de certains droits (droit à l'information, droit à une réponse). Il se demande donc si la création, par exemple, d'un centre de contact résoudra entièrement cette situation (d'insatisfaction du contribuable dans certains cas de figure) et s'il ne serait pas nécessaire de procéder à des modifications législatives dans ce sens. Il évoque dans ce

contexte la réforme fiscale effectuée en Allemagne en 1977 qui a renforcé les droits des contribuables.

Un représentant de BCG indique qu'il existe de nombreuses possibilités d'amélioration du service au client sans devoir procéder à des modifications législatives.

M. Mosar rétorque que, malgré cela, il est essentiel que les textes de loi soient clairs, notamment en matière de délais à respecter de part et d'autre.

La ministre signale que certaines démarches ont déjà été prises dans ce sens et cite pour exemple le report du 31 mars au 31 décembre du délai de soumission de la déclaration d'impôts par les particuliers, ainsi que la déclaration d'impôts électronique.

La Directrice de l'ACD souligne que le comité de direction de l'ACD est fondamentalement persuadé du fait que le contribuable dispose davantage de droits que ceux qu'il perçoit à l'heure actuelle. Selon elle, des modifications législatives ne sont pas nécessaires ; il s'agit plutôt d'agir en faveur d'un changement de mentalité au sein du personnel de l'ACD. Il sera d'ailleurs veillé à ce que le centre de contact soit doté de personnel serviable et à l'aise avec le contact client.

- M. Mosar avance encore que certains dossiers fiscaux sont tellement complexes qu'ils ne peuvent qu'être préparés avec le soutien d'un avocat. Or, il n'appartient pas à tout un chacun de pouvoir se permettre de tels services. Une simplification des procédures devrait soulager les contribuables.
- En réponse à une question de Mme Josée Lorsché relative à la mixité et à la structure des âges au sein du personnel et des postes à responsabilité de l'ACD, un représentant de BCG indique que la parité hommes-femmes au sein de l'ACD est atteinte et meilleure que dans un certain nombre d'administrations à l'étranger. Par contre, les postes à responsabilité sont occupés à deux tiers par des hommes et à un tiers par des femmes. L'ACD souffre d'un manque de personnes d'âge moyen (cf. le point suivant).
- Selon Mme Lorsché, peu de jeunes souhaitant intégrer la fonction publique s'intéressent à l'ACD qui souffre d'un manque d'attractivité sur le marché du travail.

La ministre explique que la modernisation et la digitalisation de l'ACD devraient, à terme, augmenter l'attractivité de l'ACD et permettre d'attirer davantage de personnes hautement qualifiées.

La Directrice de l'ACD signale qu'il est vrai que le personnel est soumis à une pression importante et que les dossiers traités revêtent une grande complexité, mais le plus grand problème de l'ACD réside dans le fait que le personnel d'âge moyen, susceptible de prendre des responsabilités, fasse le plus défaut au sein de l'administration. La structure de l'ACD se résume ainsi, en gros, à une équipe de dirigeants et une équipe de « juniors » sans suffisamment de management intermédiaire. Cette situation est, entre autres, due au fait que, par manque de compétitivité salariale par rapport au secteur privé, l'ACD éprouve plus de facilité à recruter des « juniors » que des spécialistes.

Selon M. Gilles Roth, le statut du fonctionnaire pose problème. D'un point de vue personnel, il plaide en faveur d'une adaptation de la rémunération des fonctionnaires/spécialistes à la complexité de la matière/des responsabilités.

- Vu la difficulté que rencontre l'ACD dans le recrutement de personnel compétent, Mme Lorsché pose la question de l'ouverture de l'administration à du personnel non-luxembourgeois.

La Directrice de l'ACD explique qu'au premier tour de recrutement les postes vacants sont réservés aux ressortissants luxembourgeois, mais qu'au deuxième tour les candidats issus d'Etats membres sont acceptés. Malgré cela, le recrutement de spécialistes s'avère particulièrement difficile.

Un représentant de BCG signale qu'un certain nombre de postes, notamment au niveau de l'informatique, est déjà occupé par des spécialistes non-luxembourgeois. Le plus difficile est de trouver du personnel spécialisé en fiscalité luxembourgeoise.

- Mme Lorsché souhaite savoir si BCG a examiné les éventuels problèmes de collaboration entre l'ACD et le STATEC, l'IGF, la CSSF et la BCL.

Un représentant de BCG indique que l'analyse de l'ACD n'a pas porté sur la collaboration avec d'autres institutions.

- 2. 8186 **Projet de loi portant modification****
- **de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (" Abgabenordnung ") ;**
 - **de la loi modifiée 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 ;**
 - **de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;**
 - **de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de**
 - **la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;**
 - **la loi générale des impôts (" Abgabenordnung ");**
 - **la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;**
 - **la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;**
 - **la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale**

Faute de temps, le présent point n'a pas pu être abordé.

- 3. **Demande CSV du 7 février 2023 au sujet du règlement grand-ducal du 23 décembre 2022 portant modification du règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation occupée en vertu du droit de propriété ou occupée à titre gratuit ou en vertu d'un droit de jouissance viager ou légal****

Faute de temps, le présent point n'a pas pu être abordé.

- 4. **Approbation des projets de procès-verbal de la réunion jointe (Affaires intérieures-Finances) du 7 novembre 2019, de la réunion jointe (Mobilité-Finances) du 6 mars 2023 et de la réunion du 17 mars 2023****

Les projets de procès-verbal sont approuvés.

Luxembourg, le 28 avril 2023

Annexe :

« Bestandsaufnahme der Administration des contributions directes » - présentation de BCG

Procès-verbal approuvé et certifié exact

Bestandsaufnahme der *Administration des contributions directes*

Präsentation BCG-Bericht in der *Commission des Finances et du Budget*

Fokus der BCG-Analyse war die Verwaltungsorganisation der ACD

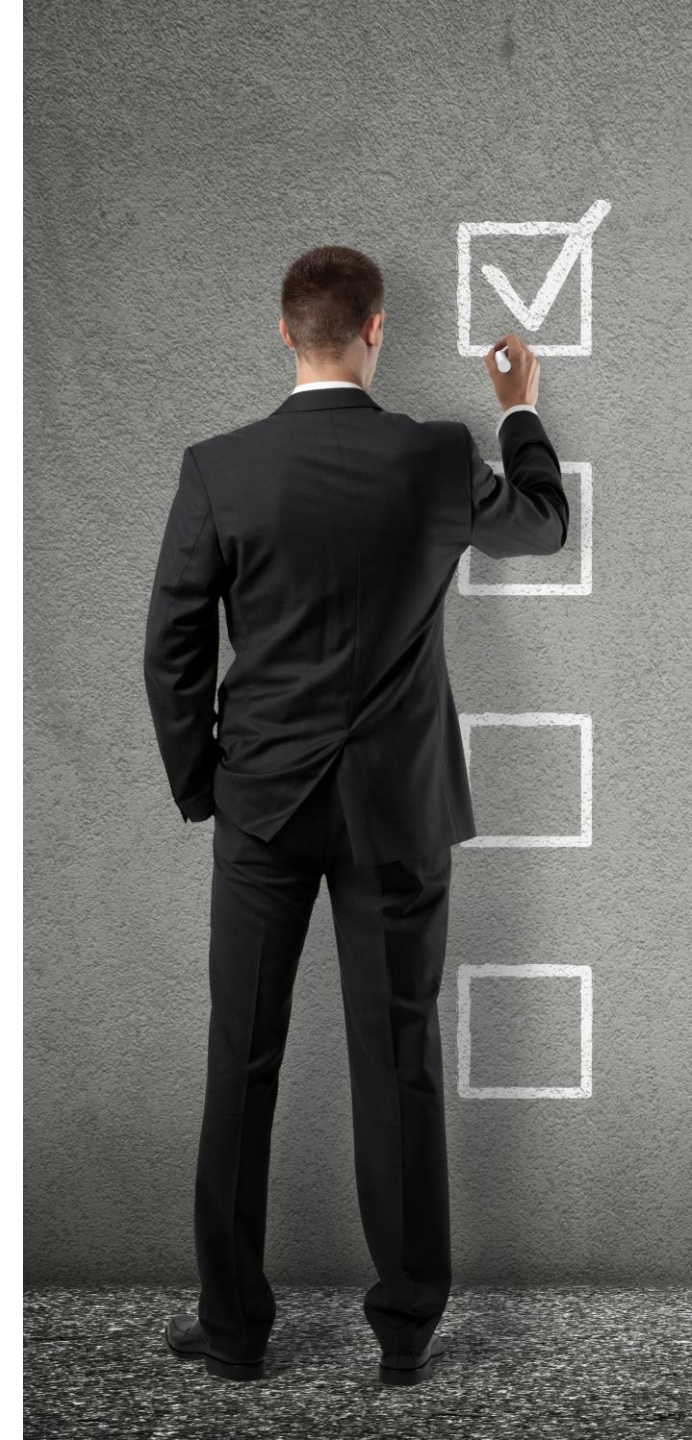


Personal
Kultur
Organisation
Kundenorientierung
Digitalisierung

BCG-Analyse



Steuersystem
Steuergesetzgebung
Steuertatbestände



Der Bericht analysiert den Status quo und spricht Empfehlungen aus, auf deren Basis eine Transformation der ACD erfolgen sollte

- 1 Herausforderungen der ACD wurden insbesondere in den Bereichen Personal, Arbeitsumfeld, organisatorischer Rahmen, Kundenorientierung der Prozesse und Digitalisierung festgestellt
- 2 Zur Adressierung der Herausforderungen und zur zukunftsfähigen Aufstellung der ACD sollte eine Transformation angeschoben werden, die auf den fünf Säulen Personal, Kultur, Organisation, Kundenorientierung und Digitalisierung ruht
- 3 Für eine erfolgreiche Umsetzung der Transformation sind eine Roadmap, die Herstellung der Transformationsfähigkeit, eine stringente Veränderungskommunikation und ein aktives Stakeholdermanagement (Ministerien, CTIE etc.) erforderlich
- 4 Die erfolgreiche Transformation der ACD setzt die Abarbeitung der prioritären IT-Projekte zur Umsetzung gesetzlicher Vorgaben, das Adressieren der hohen Belastung der Mitarbeitenden und die Anstellung zusätzlichen Personals voraus
- 5 Erste wichtige Schritte wurden durch die Ausarbeitung einer Roadmap, die Verfügbarmachung zusätzlichen Personals, den Start der Aufstellung eines Transformation Management Office sowie den Beginn des Aufbaus und Einrichtens eines Contact Center und eines Internal Audit unternommen

Herausforderungen für die ACD insbesondere in fünf Bereichen



Personal



Arbeitsumfeld



Organisation



Kundenorientierung



Digitalisierung





Personal



Arbeitsumfeld



Organisation

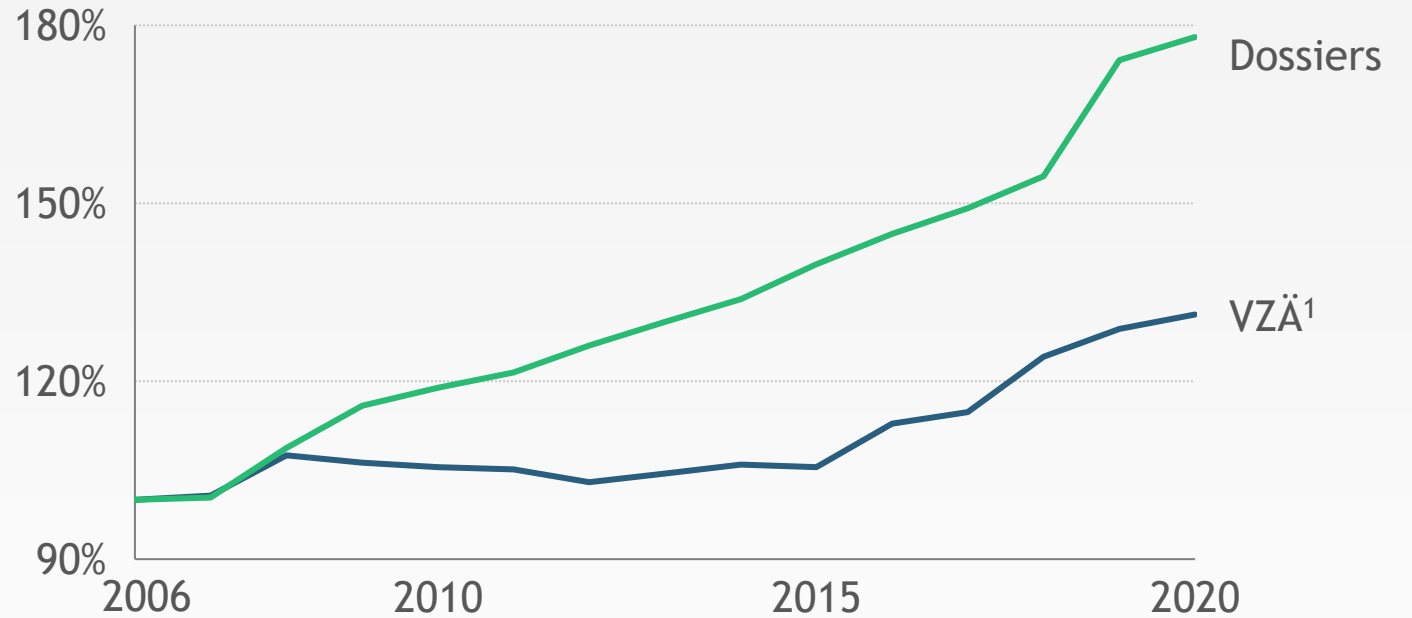


Kundenorientierung



Digitalisierung

Die ACD ist personell nicht ausreichend ausgestattet



Die Zahl der Dossiers steigt schneller als die Zahl der VZÄ¹

Wachstum der im Durchschnitt eingegangenen Steuereinstellungen im Vergleich zum Wachstum der VZÄ in den entsprechenden Büros, indiziert auf das Jahr 2006 (2006 bis 2020)
1. Vollzeitäquivalente



Personal



Arbeitsumfeld



Organisation



Kundenorientierung



Digitalisierung

Das Arbeitsumfeld wird als belastend und wenig wertschätzend wahrgenommen

Resultat hoher Belastungssituation

Eine Vielzahl von Mitarbeitenden ...

- ... hat die ACD freiwillig verlassen
- ... wurde wegen Burnout krankgeschrieben
- ... wurde frühzeitig pensioniert
- ... arbeitet am Rande der Erschöpfung



Personal



Arbeitsumfeld



Organisation



Kundenorientierung



Digitalisierung

8186

Die geographische Aufstellung sowie die Organisation der ACD führen zu Herausforderungen



Führungsspannen zwischen 0 und 36 Mitarbeitenden



23 Standorte in 14 Städten



7 Außenstellen mit < 10 Mitarbeitenden
13 Außenstellen mit < 15 Mitarbeitenden



Die Struktur und Unterschiede in den Führungsspannen erschweren Arbeitsprozesse



Personal



Arbeitsumfeld



Organisation



Kundenorientierung



Digitalisierung

Die fehlende Systematisierung in der Aufstellung der Kundenschnittstelle führt zu Inkonsistenzen im Service



Keine Erfassung und Analyse von Anliegen, Bedürfnissen und Zufriedenheit



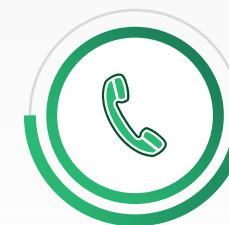
Kundenschnittstelle dezentral, nicht kanalisiert und standardisiert



Keine Trennung von Aufgaben mit und ohne Kundenkontakt



Uneinheitliches Dienstleistungsniveau



Keine professionelle telefonische Kundenbetreuung



Personal



Arbeitsumfeld



Organisation



Kundenorientierung



Digitalisierung

Die IT-Systeme der ACD sind stark veraltet – hohes Risiko für die Funktionsfähigkeit der Organisation



5 der zentralen Systeme stark veraltet¹



Erhöhter Personal-
aufwand für
Instandhaltung

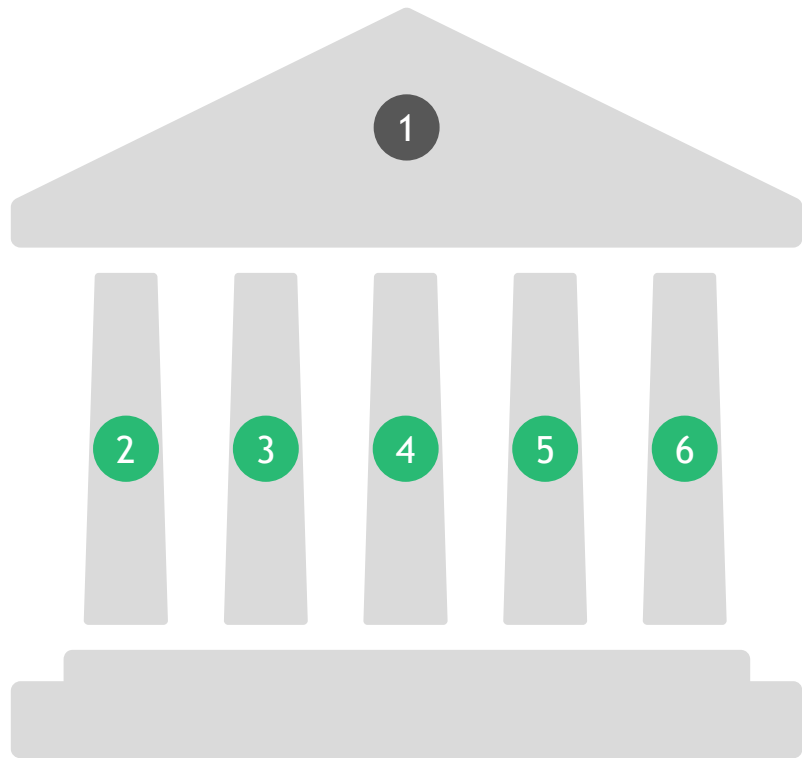


Kaum noch
qualifizierte
Fachkräfte verfügbar



Beeinträchtigung
von Arbeitsprozessen

Zur Adressierung der Herausforderungen sollte eine Transformation angeschoben werden, die auf fünf wesentlichen Säulen ruht



● = Rahmenbedingungen

● = Säulen des Grobkonzepts

8186 - Dossier consolidé : 58

- 1 Purpose, Vision, Mission und Strategie
- 2 Personal
- 3 Verwaltungskultur
- 4 Organisation
- 5 Kundenorientierung
- 6 Digitalisierung



Personal und Kultur



Zukunftsorientierte Personalstrategie



Moderne Personalmanagementprozesse



Professionelles Lern- und Weiterbildungssystem



Definierter Zweck der Organisation (Purpose)

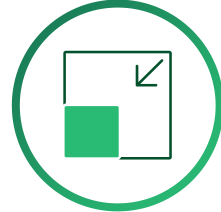
Organisation und Kundenorientierung



8186 - Dossier consolidé : 60



Strategische Neuausrichtung der Organisationsstruktur



Konsolidierung der Flächenorganisation



Definierte Verantwortlichkeiten und Zuständigkeiten



Identifizierte und analysierte Kundenbedürfnisse



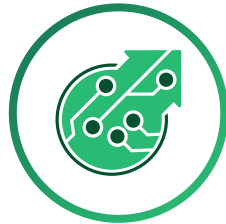
Effiziente Kundeninteraktionen



Informatives, nach Kunden ausgerichtetes Online-Portal



Digitalisierung



Holistische Digitalisierungsstrategie



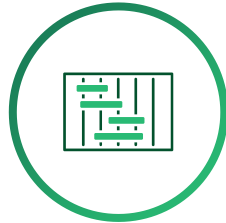
Digitalisierungsplan zur Umsetzung der Strategie



Klare, auf steuerfachliche Prozesse ausgerichtete Zielarchitektur



Leistungsfähige IT (Kernsystem, Fachverfahren)

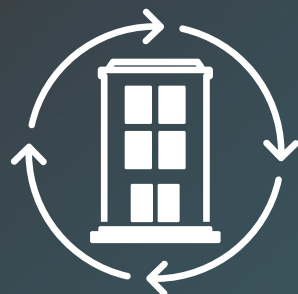


Effektives Projektmanagement

Für eine erfolgreiche Umsetzung sind eine klare Roadmap, die Herstellung der Transformationsfähigkeit, stringente Change-Kommunikation und ein aktives Stakeholdermanagement erforderlich



Roadmap



Transformationsfähigkeit




Change-Kommunikation



Stakeholdermanagement


Damit die Transformation starten kann, sind wesentliche Voraussetzungen zu erfüllen



Abarbeitung der hohen Zahl prioritärer IT-Projekte für die Umsetzung gesetzlicher Vorgaben, die das Ersetzen der Kernsysteme verzögern



Adressierung der hohen Belastung des Personals



Einstellung, Onboarding und Qualifikation einer signifikanten Zahl an zusätzlichem Personal

Disclaimer

The services and materials provided by Boston Consulting Group (BCG) are subject to BCG's Standard Terms (a copy of which is available upon request) or such other agreement as may have been previously executed by BCG. BCG does not provide legal, accounting, or tax advice. The Client is responsible for obtaining independent advice concerning these matters. This advice may affect the guidance given by BCG. Further, BCG has made no undertaking to update these materials after the date hereof, notwithstanding that such information may become outdated or inaccurate.

The materials contained in this presentation are designed for the sole use by the board of directors or senior management of the Client and solely for the limited purposes described in the presentation. The materials shall not be copied or given to any person or entity other than the Client ("Third Party") without the prior written consent of BCG. These materials serve only as the focus for discussion; they are incomplete without the accompanying oral commentary and may not be relied on as a stand-alone document. Further, Third Parties may not, and it is unreasonable for any Third Party to, rely on these materials for any purpose whatsoever. To the fullest extent permitted by law (and except to the extent otherwise agreed in a signed writing by BCG), BCG shall have no liability whatsoever to any Third Party, and any Third Party hereby waives any rights and claims it may have at any time against BCG with regard to the services, this presentation, or other materials, including the accuracy or completeness thereof. Receipt and review of this document shall be deemed agreement with and consideration for the foregoing.

BCG does not provide fairness opinions or valuations of market transactions, and these materials should not be relied on or construed as such. Further, the financial evaluations, projected market and financial information, and conclusions contained in these materials are based upon standard valuation methodologies, are not definitive forecasts, and are not guaranteed by BCG. BCG has used public and/or confidential data and assumptions provided to BCG by the Client. BCG has not independently verified the data and assumptions used in these analyses. Changes in the underlying data or operating assumptions will clearly impact the analyses and conclusions.



bcg.com



Commission des Finances et du Budget

Procès-verbal de la réunion du 24 avril 2023

(*visio*)

Ordre du jour :

1. Approbation du projet de procès-verbal de la réunion jointe du 15 mars 2023
2. 8029 Projet de loi relative à l'échange automatique et obligatoire des informations déclarées par les Opérateurs de Plateforme et portant modification :
 - 1° de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
 - la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
 - la loi générale des impôts (« Abgabenordnung »);
 - la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
 - la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
 - la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale ;
 - 2° de la loi du 21 juillet 2012 portant transposition de la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures ;
 - 3° de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ;
 - 4° de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ;
 - 5° de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays ;
 - 6° de la loi modifiée du 25 mars 2020 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ;
 - 7° de la loi modifiée du 25 mars 2020 instituant un système électronique central de recherche de données concernant des comptes IBAN et des coffres-forts ;en vue de transposer la directive 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal
 - Rapporteur : Monsieur Guy Arendt
 - Examen de l'avis complémentaire du Conseil d'État
 - Présentation et adoption d'un projet de rapport

3. 8159 Projet de loi portant approbation de l'Avenant, fait à Bruxelles, le 7 novembre 2022, à la Convention entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, et le Protocole y relatif, faits à Paris, le 20 mars 2018, tels que modifiés par l'Avenant, fait à Luxembourg, le 10 octobre 2019
- Rapporteur : Monsieur Guy Arendt
 - Examen de l'avis du Conseil d'État
 - Présentation et adoption d'un projet de rapport
4. 8186 Projet de loi portant modification
- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (" Abgabenordnung");
 - de la loi modifiée 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 ;
 - de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
 - de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
 - la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
 - la loi générale des impôts (" Abgabenordnung ");
 - la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
 - la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
 - la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale
 - Désignation d'un rapporteur
 - Présentation du projet de loi
5. Demande du groupe politique CSV du 7 février 2023 au sujet du règlement grand-ducal du 23 décembre 2022 portant modification du règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation occupée en vertu du droit de propriété ou occupée à titre gratuit ou en vertu d'un droit de jouissance viager ou légal

*

Présents : M. Guy Arendt, M. André Bauler, M. Gilles Baum, M. François Benoy, M. Dan Biancalana, M. Yves Cruchten, M. Dan Kersch, Mme Josée Lorsché, Mme Octavie Modert remplaçant Mme Martine Hansen, M. Laurent Mosar, M. Roy Reding, M. Gilles Roth, M. Claude Wiseler, M. Michel Wolter

M. Carlo Fassbinder, Directeur de la Fiscalité (ministère des Finances)
M. Youssef Razzah, du ministère des Finances

Mme Betty Sandt, M. Luc Schmit, du Comité de direction de l'Administration des contributions directes (ACD)

M. Yoann le Dorze, Mme Caroline Peffer, M. Camille Thiltges, Mme Manon Zenner, de l'ACD

M. Pitt Sietzen, du groupe parlementaire DP

Mme Caroline Guezennec, Mme Cristel Sousa, de l'Administration parlementaire

Excusée : Mme Martine Hansen

*

Présidence : M. André Bauler, Président de la Commission

*

1. Approbation du projet de procès-verbal de la réunion jointe du 15 mars 2023

Le projet de procès-verbal est approuvé.

2. 8029 Projet de loi relative à l'échange automatique et obligatoire des informations déclarées par les Opérateurs de Plateforme et portant modification :

1° de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;

- la loi générale des impôts (« Abgabenordnung »);

- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;

- la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;

- la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale ;

2° de la loi du 21 juillet 2012 portant transposition de la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures ;

3° de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ;

4° de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ;

5° de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays ;

6° de la loi modifiée du 25 mars 2020 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ;

7° de la loi modifiée du 25 mars 2020 instituant un système électronique central de recherche de données concernant des comptes IBAN et des coffres-forts ;

en vue de transposer la directive 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021

modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal

La Commission examine l'avis complémentaire du Conseil d'Etat dont les détails sont repris dans le projet de rapport du rapporteur. Vu l'opposition formelle du Conseil d'Etat à l'égard de l'amendement 9, la Commission des Finances et du Budget décide de supprimer la disposition en question du projet de loi dans l'attente d'éventuelles clarifications au niveau européen et de revenir au texte initial.

Le projet de rapport est adopté à l'unanimité.

Les membres de la Commission optent pour le modèle de base pour les débats en séance plénière.

- 3. 8159** **Projet de loi portant approbation de l'Avenant, fait à Bruxelles, le 7 novembre 2022, à la Convention entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, et le Protocole y relatif, faits à Paris, le 20 mars 2018, tels que modifiés par l'Avenant, fait à Luxembourg, le 10 octobre 2019**

La Commission examine l'avis du Conseil d'Etat dont les observations légistiques sont reprises dans le projet de rapport du rapporteur.

Le projet de rapport est adopté à l'unanimité.

Les membres de la Commission optent pour le modèle de base sans discussion pour les débats en séance plénière.

- 4. 8186** **Projet de loi portant modification**
- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 ("Abgabenordnung"); (...)

Après avoir précisé que le projet de loi modifie la loi générale des impôts (« Abgabenordnung » ou AO) et certaines lois connexes dans une optique de simplification et de modernisation des procédures applicables aux contribuables, une représentante de l'ACD présente les grandes lignes du projet de loi par type de mesures prises :

1. Recours devant le directeur de l'ACD et devant les juridictions administratives

1. Par le biais de la modification du paragraphe 249 de l'AO (article 1^{er}, point 31 du projet de loi), les conditions d'ouverture d'une procédure de réclamation devant le directeur de l'ACD sont alignées sur celles existantes en cas de recours devant le tribunal administratif. Les conditions pour l'introduction d'une telle réclamation sont à présent clairement énumérées. L'harmonisation des conditions d'ouverture existantes est destinée à permettre aux contribuables de mieux cerner les conditions d'accès à un recours.

2. Par le biais d'une modification de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif (article 3 du projet de loi), il est instauré une limite temporelle de douze mois au recours devant le tribunal administratif en cas de silence du directeur.

Il est rappelé que sur base des dispositions actuelles, si aucune décision directoriale n'est intervenue dans le délai de six mois après l'introduction de la demande, le réclamant dispose d'un droit de se pourvoir devant le tribunal administratif à tout moment et sans aucune limite de temps.

Désormais, à l'expiration de la période de six mois à partir de la demande, une nouvelle période de douze mois débutera, laissant un temps raisonnable au réclamant de décider s'il souhaite se pourvoir en justice ou non. Le délai est prolongé de six mois en cas de mesure d'instruction ordonnée par le directeur de l'Administration des contributions directes. A défaut de recours devant le tribunal administratif dans ce délai, la décision qui fait l'objet de la réclamation ou du recours hiérarchique formel acquiert autorité de chose décidée.

La modification proposée vise à permettre de vider efficacement les affaires pendantes devant le directeur de l'ACD tout en garantissant au contribuable qu'il soit mis fin au litige dans un délai raisonnable.

3. Il est désormais également permis d'interjeter recours auprès du tribunal administratif après 6 mois de silence directorial contre les décisions discrétionnaires à l'encontre desquelles la voie de recours est le recours hiérarchique formel (Beschwerde) au sens du paragraphe 237 AO, ce qui, jusqu'à présent, n'était pas possible.

Echange de vues :

- M. Laurent Mosar désapprouve la limitation du délai endéans duquel le contribuable peut se pourvoir devant le tribunal administratif (si aucune décision directoriale n'est intervenue dans le délai de six mois après l'introduction de la demande) qu'il qualifie d'affaiblissement du droit du contribuable. Il souhaite connaître la motivation du passage d'un délai illimité à celui de 12 mois et regrette qu'en parallèle le délai de l'ACD soit maintenu à 6 mois.

La représentante de l'ACD explique qu'en réalité, la très grande majorité des réclamants n'exerce pas le droit de se pourvoir devant le tribunal administratif en l'absence de décision directoriale. Même en cas de rejet de la réclamation par le directeur, seule une faible partie des réclamants décide effectivement de se pourvoir devant le tribunal contre ce rejet.

Elle ajoute que sur base des dispositions actuelles de l'AO, le directeur est obligé de considérer toute expression de mécontentement émanant d'un contribuable comme une réclamation, alors même qu'aucun grief, à part le fait de devoir s'acquitter de l'impôt, n'est soulevé et que le réclamant, comme le montre l'expérience, n'en attend d'ailleurs souvent aucune réponse.

L'ACD considère que les 12 mois représentent un délai raisonnable pour permettre au réclamant de décider s'il souhaite se pourvoir en justice ou non.

Le responsable du service contentieux de l'ACD confirme également que les contribuables insatisfaits de l'absence de décision directoriale décident d'un pourvoi devant le tribunal assez rapidement à l'issue du délai de 6 mois. Si le pourvoi n'a pas lieu peu après ce délai, il n'a en général jamais lieu (mais le dossier reste ouvert pendant des années auprès de l'ACD).

Si l'instauration du nouveau délai de 12 mois permettra à l'ACD de vider un certain nombre d'affaires pendantes, il n'en est pour autant pas moins urgent et important de doter le service contentieux de personnel supplémentaire afin de rattraper les retards accumulés au fil des dernières années.

Au vu de ces faits, le représentant de l'ACD estime que l'introduction du délai de 12 mois ne représente en fin de compte pas un changement si important pour le contribuable.

- En réponse à une question de M. André Bauler, le responsable du service contentieux de l'ACD explique qu'il n'existe pas de typologie du contribuable réclamant. Il s'agit aussi bien de personnes physiques (salariés, retraités, etc.) que d'entreprises et leurs réclamations portent sur une panoplie de décisions et d'impôts. Il constate que le nombre de réclamations est proportionnellement faible par rapport au nombre important de contribuables et de décisions prises par l'ACD.
- M. Gilles Roth rappelle que l'AO date de 1931 et regrette donc qu'il n'ait pas été profité de l'occasion du présent projet de loi pour y insérer des dispositions accordant davantage de droits aux contribuables. Il évoque le « principe de collaboration » appliqué par certaines administrations, par exemple dans les domaines de l'environnement ou de l'allocation de subsides, et qui aurait pu être introduit dans l'AO.

Tout comme M. Mosar, il déplore la limitation du délai endéans duquel le contribuable peut se pourvoir devant le tribunal administratif en cas de silence du directeur de l'ACD. Selon lui, déjà, tout contribuable devrait avoir droit à une réponse de la part de l'ACD. De plus, il est d'avis que la limitation du délai à 12 mois peut poser problème dans les cas où l'imposition suivante pourrait impacter la décision du contribuable de se pourvoir en justice ou non.

Le responsable du service contentieux de l'ACD entend bien ces arguments et signale que l'ACD a la volonté de répondre à toute réclamation, mais qu'en raison du sous-effectif du service contentieux, du nombre de réclamations, de l'augmentation de la complexité de la matière et des difficultés de recrutement de personnes expérimentées, cela ne lui est malheureusement pas toujours possible. La petite équipe du service contentieux répond à quelque 700 à 1.000 réclamations par an.

M. Bauler signale qu'il va de l'intérêt du contribuable de réclamer ou d'agir le plus rapidement possible et non d'attendre 12 mois avant de décider d'un pourvoi ou non devant la justice au risque de voir sa situation empirer.

Le responsable du service contentieux de l'ACD précise encore qu'en cas de réclamation d'un contribuable, le directeur de l'ACD est dans l'obligation de revoir l'ensemble du dossier d'imposition de ce dernier, en toute impartialité et neutralité, alors que les juridictions concentrent leur analyse sur la question soulevée par le contribuable.

M. Mosar comprend tout à fait la situation difficile de l'ACD, mais estime que pour le contribuable il est urgent qu'il soit remédié aux problèmes de cette dernière. Il ajoute qu'au cours des dernières années un certain nombre de chambres professionnelles et le CES ont présenté des propositions qui n'ont malheureusement pas été reprises dans le présent projet de loi. Il accepterait la limitation du délai de pourvoi en justice à 12 mois si, en contrepartie, l'ACD garantissait l'envoi d'une réponse motivée et détaillée endéans du délai de 6 mois suivant la demande/réclamation.

Le responsable du service contentieux de l'ACD signale que, conformément à la loi, les réponses de l'ACD aux réclamations sont toujours détaillées et précises. C'est justement en raison de l'analyse et de la précision avec laquelle est rédigée l'argumentation que les réponses de l'ACD sont longues à préparer.

M. Mosar signale qu'en cas de non-réponse du directeur de l'ACD, le contribuable est laissé dans le flou quant à la raison de cette absence de réponse et peut se pourvoir en

justice sans connaître la position exacte de l'ACD. Il fait également référence au paragraphe 205, alinéa 3 de l'AO.

Le responsable du service contentieux de l'ACD rappelle que la majorité des réclamations portent sur le bulletin d'imposition ou sur certaines décisions discrétionnaires. Au cas où l'ACD considère ne pas disposer de l'ensemble des informations nécessaires pour trancher, elle en fait la demande auprès du contribuable. Quant au paragraphe 205 alinéa 3 de l'AO, il doit être appliqué aussi bien par le bureau d'imposition que par le directeur de l'ACD. Au cas où le bureau d'imposition n'aurait pas respecté la procédure, le directeur de l'ACD procède immédiatement à l'annulation du bulletin d'imposition concerné.

- En réponse à une question de M. Roth, le responsable du service contentieux déclare que le service contentieux est occupé par 16 personnes dont 3 secrétaires et 3 stagiaires (à mettre en rapport avec les 1.000 personnes occupées à l'ACD au total).

Le responsable du service contentieux émet quelques doutes quant à la faisabilité de la suggestion de M. Mosar au cours de la réunion du 31 mars 2023 et rappelée par M. Bauler, consistant à rappeler d'anciens collaborateurs de l'ACD, retraités, pour rattraper certains retards dans le traitement des affaires contentieuses.

- M. Mosar évoque le cas des décisions anticipées (rulings) : selon ses informations, les refus de ce type de décision ne seraient, dans la plupart des cas, plus du tout motivés.

La représentante de l'ACD explique que les avis émanant de l'ACD dans le cadre des décisions anticipées ne sont pas assimilables à des décisions commentées du directeur de l'ACD. La procédure des décisions anticipées est une procédure écrite.

- A la question de M. Bauler de savoir s'il arrive que les bureaux d'imposition interprètent certaines règles d'imposition différemment, le responsable du service contentieux de l'ACD indique que de tels cas ne sont pas à exclure, mais qu'ils sont rares en raison de la diffusion de circulaires et de notes de service informant des démarches à suivre dans différents cas de figure.
- M. Mosar signale qu'à l'étranger les administrations fiscales fonctionnent de façon satisfaisante en organisant des entrevues entre le contribuable et l'administration. Selon lui, un échange de vues de vive voix permet souvent de résoudre un certain nombre de problèmes et donc d'éviter des réclamations. Il propose qu'une telle pratique soit introduite auprès de l'ACD.

Le responsable du service contentieux déclare que des échanges entre l'ACD et le contribuable ont déjà lieu à l'heure actuelle et ce surtout au niveau des bureaux d'imposition. Effectivement, les réunions organisées au sein des bureaux d'imposition aident à établir les faits avec davantage de précision. Le service contentieux a quant à lui connaissance de l'ensemble des faits, puisqu'ils lui sont rapportés par le bureau d'imposition. Comme déjà évoqué précédemment, il arrive que le service contentieux contacte le contribuable au cas où des éléments faisaient encore défaut ; ce contact a plutôt lieu sous forme écrite, d'une part, en raison du manque de temps du personnel de ce service, d'autre part, afin de disposer de pièces/preuves dans le dossier.

M. Mosar propose que la loi prévoie la possibilité (le droit) pour le contribuable de demander la tenue d'un entretien avec l'ACD.

Le responsable du service contentieux indique que cette possibilité existe déjà dans la pratique. Il ajoute que peu de contribuables demandent un entretien avec l'ACD (au niveau du directeur de l'ACD).

La représentante de l'ACD précise que, de manière générale, les contribuables ont le droit de demander des entrevues à l'ACD, étant entendu que l'ACD ne rend pas d'avis contraignant au cours d'une entrevue avec un contribuable. Elle se réfère aussi à la complexité des dossiers qui demandent une analyse approfondie en vue d'une prise de position et estime qu'il en est de même au sein d'administrations fiscales à l'étranger.

Le Directeur de la Fiscalité ajoute que les bureaux d'imposition sont ouverts aux contribuables le matin.

2. Notifications de l'ACD

Par le biais d'une modification du paragraphe 165c de l'AO (point 26 de l'article 1^{er} du projet de loi) et dans un souci de simplification, le projet de loi propose de présumer que l'adresse mentionnée sur le registre national des personnes physiques (RNPP) ou l'adresse mentionnée au registre de commerce et des sociétés (pour les personnes tenues de s'immatriculer à celui-ci) est l'adresse officielle pour les besoins de la notification. La notification à tout autre destinataire est présumée accomplie à la dernière adresse déclarée à l'administration.

3. Respect des obligations comptables dans le cadre de l'imposition

Par le biais de la modification des paragraphes 160 et 171 de l'AO (points 24 et 27 a) de l'article 1^{er} du projet de loi) et dans le cadre de la modernisation et à l'instar des dispositions fiscales déjà existantes dans d'autres pays, la forme électronique de la comptabilité, déjà adoptée par une grande majorité des contribuables concernés, est généralisée (paragraphe 171 de l'AO) - ce procédé devant également permettre une transmission plus efficace des données nécessaires au contrôle par l'administration. Le projet de loi prévoit, en outre, de sanctionner le non-dépôt des comptes annuels, ces derniers étant nécessaires à l'établissement de la base d'imposition, conformément aux obligations légales par une inopposabilité de ces derniers à des fins fiscales (paragraphe 160 de l'AO).

4. Documentation en relation avec les prix de transfert

Par le biais de l'introduction d'un nouveau paragraphe 29c dans l'AO (point 3 de l'article 1^{er} du projet de loi), le projet de loi instaure une procédure de demande d'accord préalable bi- ou multilatéral en matière de prix de transfert en vertu des conventions conclues par le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et prévoit les conséquences de la mise en œuvre d'une procédure d'accord amiable ou d'une décision d'arbitrage en vertu de certains accords internationaux sur la procédure d'imposition. Une redevance est fixée par l'ACD pour couvrir les frais administratifs occasionnés à l'occasion du traitement de la demande. Un règlement grand-ducal détermine la procédure applicable aux accords préalables bi- ou multilatéraux, ainsi qu'à la perception de la redevance introduite par la présente modification.

Par le biais de la modification du paragraphe 171 de l'AO (point 27 b) de l'article 1^{er} du projet de loi), les obligations documentaires auxquelles sont soumises les entreprises associées en matière de prix de transfert sont d'avantage précisées. Un règlement grand-ducal déterminera la documentation à fournir qui correspondra désormais aux standards internationaux issus des travaux de l'OCDE (Action 13 du Plan d'action BEPS).

Par ailleurs, l'insertion d'un nouveau paragraphe 96a dans l'AO (point 17 de l'article 1^{er} du projet de loi), transpose et applique, de manière générale, les conséquences de la mise en œuvre d'une procédure amiable ou d'une procédure d'arbitrage dans le cadre juridique prévu par les conventions fiscales. Ce point concerne également la mise en œuvre de la procédure

d'un accord amiable en matière de prix de transfert. Une telle procédure peut, par exemple, mener à une nouvelle émission ou à la modification d'un bulletin d'imposition.

Echange de vues :

M. Mosar approuve la direction de ces mesures, mais suggère d'insérer une référence aux lignes directrices de l'OCDE approuvées le 13 septembre 2022 dans le projet de loi.

La représentante de l'ACD explique que d'autres dispositions fiscales (comme p. ex. les articles 56 et 56bis de la LIR en matière de prix de transfert), qui ne comportent pas non plus de références aux travaux de l'OCDE, correspondent également à des standards internationaux issus des travaux de l'OCDE, ce qui est également précisé dans le commentaire des articles afférent. Il en va de même pour le point 27 de l'article 1^{er} du présent projet de loi (point b)). Elle donne aussi à considérer que les principes des enceintes internationales évoluent et qu'il semble donc préférable de ne pas y faire directement référence dans la loi. La documentation à fournir, conformément aux standards de l'Action 13 BEPS, est détaillée dans le projet de règlement grand-ducal accompagnant l'article en question.

M. Mosar préférerait tout de même une inscription dans le projet de loi. Il demande à ce qu'il soit vérifié si les lois d'autres Etats membres comportent une référence aux lignes directrices ou aux travaux de l'OCDE ou non.

Le Directeur de la Fiscalité s'engage à procéder à une telle vérification avec l'ACD.

5. Secret fiscal

Le nouveau paragraphe *22bis* inséré dans l'AO (point 2 de l'article 1^{er} du projet de loi) a pour finalité d'étendre la violation des dispositions du paragraphe 22 (secret fiscal) à des personnes externes à l'ACD dans le cadre de l'exécution de travaux spécifiques ou de leur sous-traitance.

Ainsi, le paragraphe *22bis* permet aux agents de l'ACD de mettre des informations couvertes par le secret fiscal à disposition des contractants et sous-traitants dans le cadre de l'exécution de certains contrats sans violer le paragraphe 22 AO. L'ACD peut ainsi confier au Centre des technologies de l'information de l'Etat (CTIE) l'exécution de tâches informatiques spécifiques. Le CTIE peut aussi sous-traiter ces travaux. Le paragraphe *22bis* s'applique indistinctement au CTIE et aux sous-traitants.

De même, à l'exception de l'imposition ou de la perception d'impôts directs, l'ACD pourra, sans violer le paragraphe 22 AO, recourir à des contractants en leur confiant des travaux, limitativement énumérés par règlement grand-ducal (p. ex. gardiennage d'immeubles). Les dispositions du secret fiscal s'appliquent dans ce cas au contractant et à ses sous-traitants successifs.

La violation du secret fiscal (paragraphe 22 AO) est une infraction pénale, sanctionnée par le paragraphe 412 AO. L'interprétation de son champ d'application est stricte. Le nouveau paragraphe *22bis* de l'AO doit donc viser aussi bien les collaborateurs du CTIE, ses agents contractuels, ses sous-traitants ainsi que tout autre contractant ou sous-traitant de l'ACD.

6. Collaboration entre l'ACD et d'autres organismes

Par le biais de l'insertion des chapitres *IVbis* et *IVter* dans la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement

et des domaines et de l'Administration des douanes et accises (...) (article 4 du projet de loi), les échanges de renseignements (sur demande motivée) entre l'ACD et la CSSF (Commission de surveillance du secteur financier) et entre l'ACD et le CAA (Commissariat aux Assurances) sont autorisés. Les renseignements, actes et documents échangés concernent uniquement des contribuables qui sont des entités soumises à la surveillance prudentielle de la CSSF ou du CAA ou pour lesquelles la CSSF ou le CAA est l'autorité compétente pour assurer le respect des obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

La coopération entre l'ACD et la CSSF ou le CAA est nécessaire pour éviter qu'un contribuable qui est en même temps un établissement surveillé par la CSSF ou le CAA en tant qu'autorité prudentielle ou pour lequel la CSSF ou le CAA contrôle le respect des obligations professionnelles en matière d'AML/FT puisse faire des déclarations incohérentes ou contradictoires à la CSSF ou au CAA respectivement à l'ACD.

Les nouveaux chapitres autorisent également l'échange de renseignements entre l'ACD et la CSSF ou le CAA dans le but de vérifier que les institutions financières luxembourgeoises n'adoptent pas de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations dans le cadre de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et de la loi modifiée du 24 juillet 2015 relative à FATCA. Les renseignements, actes et documents échangés en vertu de la présente disposition ont uniquement trait à d'éventuelles pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations prévue par la loi modifiée du 18 décembre 2015

Les informations reçues par l'ACD sont soumises au secret fiscal prévu au paragraphe 22 AO, et les informations reçues par la CSSF sont soumises au secret professionnel visé à l'article 16 de la loi modifiée du 23 décembre 1998 portant création d'une commission de surveillance du secteur financier.

7. Autres mesures

- En matière de recouvrement, le projet propose d'habiliter le receveur à accorder, sous certaines conditions, un échelonnement des paiements de la créance du Trésor. De plus, dans un souci de sécurité juridique, les textes relatifs à la procédure d'exécution des créances de l'Etat sont consolidés.
- L'AO est par ailleurs adaptée aux positions jurisprudentielles les plus récentes en matière de dispositions accordées sur demande, de relevé de forclusion et de taxation d'office.
- Le projet de loi porte abrogation d'un certain nombre de dispositions de l'AO tombées en désuétude.

*

Echange de vues :

M. Mosar souhaiterait que les mesures suivantes, qui représentent un affaiblissement des droits du contribuable, soient également abordées en détail :

1. l'inopposabilité des comptes annuels des sociétés en cas de non-dépôt au moment de l'imposition (voir point 3 ci-dessus) ;
2. la mesure selon laquelle, en cas de taxation d'office, le réclamant n'est admis dans son recours que s'il apporte la preuve que ses revenus ou sa fortune réels s'écartent de

manière significative (c'est-à-dire de plus de 10%) des bases d'imposition telles que fixées par le bulletin d'impôt (point 28 de l'article 1^{er} du projet de loi) ;

3. la mesure selon laquelle les dispositions accordées uniquement sur demande ne peuvent plus être accordées au contribuable dans le cadre d'une réclamation s'il n'en a pas formulé la demande au moment de la déclaration d'impôt (point 9 de l'article 1^{er} du projet de loi).

Ad 1. : en sus des explications fournies sous le point 3, la représentante de l'ACD indique que la présente mesure a pour objectif de contrecarrer les cas problématiques. Elle rappelle que la mesure autorisant le contribuable à soumettre sa déclaration d'impôts jusqu'à la fin de l'année (au lieu du 31 mars) devrait également lui laisser davantage de temps pour remettre les comptes annuels à l'administration fiscale. Elle rappelle que la loi sur la comptabilité commerciale prévoit des délais à respecter et que leur non-respect constitue une infraction.

Ad 2. : la représentante de l'ACD signale que cette mesure est conforme à la position jurisprudentielle actuelle en matière de taxation d'office, selon laquelle le réclamant n'est admis dans son recours que s'il apporte la preuve que ses revenus ou sa fortune réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition telles que fixées par le bulletin d'impôt. Le présent projet de loi se contente de préciser le terme « de manière significative ». L'ACD et le ministère des Finances se sont accordés pour fixer ce seuil à 10%.

M. Mosar conteste cependant ce seuil de 10% qui peut, selon le contribuable, représenter une somme importante.

Le responsable du service contentieux précise que les paragraphes 217 (qui établit la taxation) et 232 (qui établit les conditions selon lesquelles une réclamation est possible) de l'AO sont concernés. Même si, de prime abord, le seuil de 10% peut paraître élevé, il y a cependant lieu de tenir compte de la cause d'une taxation d'office qui réside dans le fait que pendant un délai qui peut s'étendre jusqu'à une période de deux ans, le contribuable n'a pas (ou qu'insuffisamment) répondu aux demandes de l'ACD et n'a pas soumis de déclaration d'impôt. La taxation d'office se base sur une estimation des revenus ou de la fortune du contribuable tout en se situant le plus près possible de la réalité et ne peut constituer une sanction du contribuable. (Une éventuelle sanction se ferait sous forme d'astreinte.) Vu que la taxation d'office est en fin de compte uniquement à imputer au contribuable, la jurisprudence a permis l'existence d'une (légère) marge de tolérance (écart significatif) en sa défaveur. Le présent projet de loi chiffre cet écart significatif à 10%. La « menace » de ce seuil de 10% a pour objectif de motiver les contribuables concernés à répondre à l'ACD et à procéder aux démarches qui leur incombent en matière d'imposition.

*

M. Roth souhaite que le présent projet de loi soit examiné en détail et article par article.

La poursuite des travaux et de l'ordre du jour de la présente réunion est prévue vendredi matin à 10:30 heures.

5. **Demande du groupe politique CSV du 7 février 2023 au sujet du règlement grand-ducal du 23 décembre 2022 portant modification du règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation occupée en vertu du droit de propriété ou occupée à titre gratuit ou en vertu d'un droit de jouissance viager ou légal**

Faute de temps, le présent point est reporté à la réunion du vendredi 28 avril 2023.

Luxembourg, le 27 avril 2023

Procès-verbal approuvé et certifié exact



Commission des Finances et du Budget

Procès-verbal de la réunion du 28 avril 2023

(*visio*)

Ordre du jour :

1. Approbation du projet de procès-verbal de la réunion du 20 mars 2023
2. 8186 Projet de loi portant modification
 - de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (" Abgabenordnung ") ;
 - de la loi modifiée 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 ;
 - de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
 - de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
 - la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
 - la loi générale des impôts (" Abgabenordnung ");
 - la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
 - la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
 - la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale
 - Suite de la présentation du projet de loi
3. Demande du groupe politique CSV du 7 février 2023 au sujet du règlement grand-ducal du 23 décembre 2022 portant modification du règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation occupée en vertu du droit de propriété ou occupée à titre gratuit ou en vertu d'un droit de jouissance viager ou légal

*

Présents : M. Guy Arendt, M. André Bauler, M. Gilles Baum, M. Dan Biancalana, M. Sven Clement, M. Yves Cruchten, Mme Stéphanie Empain remplaçant M. François Benoy, Mme Martine Hansen, M. Dan Kersch, Mme Josée Lorsché, M. Laurent Mosar, M. Gilles Roth, M. Claude Wiseler

M. Carlo Fassbinder, Directeur de la Fiscalité (ministère des Finances)
M. Youssef Razzak, du ministère des Finances

Mme Pascale Toussing, Directeur de l'Administration des contributions directes

M. Sven Anen, Mme Betty Sandt, M. Luc Schmit, du Comité de direction

M. Camille Thiltges, Mme Manon Zenner, de l'Administration des contributions directes

M. Pitt Sietzen, du groupe parlementaire DP

Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. François Benoy, M. Fernand Kartheiser, M. Roy Reding

*

Présidence : M. André Bauler, Président de la Commission

*

1. **Approbation du projet de procès-verbal de la réunion du 20 mars 2023**

Le projet de procès-verbal est approuvé.

2. **8186 Projet de loi portant modification - de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (" Abgabenordnung ") ; (...)**

M. André Bauler est nommé rapporteur du projet de loi sous rubrique.

Avant de poursuivre l'échange de vues sur les différentes dispositions du projet de loi (suite à la première réunion du 24 avril 2023), la Directrice de l'ACD tient les propos suivants au nom du comité de direction de l'ACD :

- D'importants efforts sont actuellement menés pour moderniser l'ACD et améliorer ses services dans l'intérêt du pays, mais aussi du contribuable, et surtout du contribuable honnête, et non au détriment du contribuable.
- Il serait erroné de prétendre que le texte du projet de loi sous rubrique restreint les droits du contribuable.
- À l'heure actuelle, l'ACD est contrainte d'agir avec les moyens limités dont elle dispose pour servir au mieux le contribuable. Pour cette raison, il est indispensable de trouver des moyens d'agir de manière plus efficace contre les tout de même nombreux contribuables qui abusent du système, qui ne respectent aucune règle et qui paralysent les services de l'ACD par leur action (ou leur inaction selon les cas).
- Ces derniers temps, un certain nombre de dispositions ont été prises en faveur du contribuable. Ainsi, les sociétés peuvent soumettre leur déclaration d'impôts à l'ACD par voie électronique, ce qui accélère leur imposition et, depuis peu, certains contribuables personnes physiques peuvent faire de même (il est prévu d'élargir le cercle de ce type de contribuables à long terme). La réponse de l'ACD à ce type de déclaration a lieu endéans des 2 semaines suivant ce type de déclaration.

De plus, la date de remise de la déclaration d'impôt a été reculée du 31 mars au 31 décembre afin d'accorder davantage de flexibilité au contribuable.

Le projet de loi sous rubrique introduit, en outre, la possibilité pour le contribuable d'interjeter recours auprès du tribunal administratif après 6 mois de silence directorial contre les décisions discrétionnaires à l'encontre desquelles la voie de recours est le recours hiérarchique formel (Beschwerde), ce qui n'était pas possible jusqu'à présent.

L'ACD a entamé les travaux de conception d'un « centre de contact » (contact center) et d'amélioration du site internet de l'ACD pour mieux servir le client contribuable.

- Il est rappelé que le présent projet de loi met en œuvre une partie des recommandations découlant de l'analyse externe de l'ACD, mais qu'il n'est pas exclu que d'autres projets de loi suivent.
- Comme déjà expliqué au cours de la réunion du 24 avril 2023 au sujet de la limite temporelle de 12 mois au recours devant le tribunal administratif en cas de silence du directeur, instaurée par le présent projet de loi, il est réitéré, d'une part, que très peu de recours sont formés et, d'autre part, que, parmi ces derniers, 75-80% le sont endéans des 12 mois (après les 6 mois de silence). Cette réalité prouve que la présente mesure ne restreint pas vraiment les droits du contribuable. La Chambre des Députés est évidemment libre d'augmenter le délai de 12 mois.
- Quant aux retards dans le traitement des dossiers, accumulés au sein du service contentieux, il apparaît qu'en raison du manque de personnel disposant de l'expérience nécessaire il ne peut y être remédié par une simple augmentation de son effectif. Vu la charge de travail de l'ensemble des services de l'ACD, il n'est pas concevable non plus de « simplement » affecter du personnel d'autres services à celui du contentieux.

La Directrice se déclare prête à venir régulièrement présenter l'avancée des travaux de modernisation aux Députés s'ils le souhaitent.

Elle termine en attirant l'attention sur les fausses informations qui circulent au sujet de l'ACD, telle que par exemple celle, selon laquelle, l'ACD refuserait de rencontrer les contribuables. Puisque des réunions ACD-contribuables ont lieu et peuvent avoir lieu, étant entendu que l'ACD ne rend pas d'avis contraignant au cours d'une entrevue avec un contribuable, il serait superfétatoire et plutôt contreproductif d'en inscrire la possibilité ou même l'obligation dans la loi. Il en va de même pour l'inscription d'une obligation de réponse de l'ACD.

Le Président de la Commission des Finances et du Budget remercie la Directrice de l'ACD d'avoir contextualisé et expliqué les différentes mesures prises, à prendre et à ne pas prendre. Il souligne qu'il est important de résister aux rumeurs négatives qui circulent, de faire la part des choses et de ne pas s'en laisser influencer, même s'il est évidemment compréhensible que les femmes et hommes politiques, surtout de l'opposition, questionnent les mesures prises par le gouvernement.

M. Laurent Mosar remercie également la Directrice de l'ACD pour ses explications. Il revient aux propos du Président qu'il ressent comme une critique à son égard et à l'égard de l'opposition, alors que ses questions, ses remises en question de certaines dispositions et ses propositions découlent de contacts avec des personnes ou des associations insatisfaites du fonctionnement de l'ACD et réticentes par rapport à certaines dispositions du projet de loi sous examen. Il souligne que la transmission de critiques émanant d'associations reconnues fait partie des devoirs des hommes politiques. Finalement, M. Mosar constate que le projet de loi comporte des dispositions favorables (telle p. ex. la possibilité pour le contribuable d'interjeter recours auprès du tribunal administratif après 6 mois de silence directorial, cf. ci-dessus) ; il regrette néanmoins que les propositions faites par un certain nombre de chambres professionnelles et le CES au cours des dernières années en faveur du renforcement des droits du contribuable n'aient pas été reprises dans le présent projet de loi. Il souhaiterait que

ces propositions soient discutées et que, par exemple, en contrepartie de la mise en place du délai de 12 mois endéans duquel le contribuable peut former un recours (cf. ci-dessus), certains délais dont dispose l'ACD soient raccourcis.

M. Bauler déclare n'avoir aucunement eu l'intention de remettre en question le droit à la critique de l'opposition.

La Directrice de l'ACD indique que son intervention avait pour objectif de prouver que, contrairement à certaines allégations, le texte de loi proposé n'a pas pour effet d'affaiblir les droits du contribuable. Elle se déclare ouverte à toutes discussions et propositions tout en donnant à considérer que d'autres projets de loi suivront probablement le projet de loi présent et qu'il serait contreproductif d'apporter trop de modifications trop tôt dans le processus de modernisation. Selon elle, il y a lieu d'avancer étape par étape, sans précipitation.

M. Dan Kersch fait part de la satisfaction de son parti politique à l'égard des explications de la Directrice de l'ACD et déclare que ce dernier soutient sans aucune hésitation les propositions de modernisation de l'ACD. Selon lui, un système fiscal doit être juste et ressenti en tant que tel par le contribuable, tout sentiment contraire provoquant l'abus et la fraude. Il salue donc les dispositions proposées qui ont aussi pour but d'agir contre la fraude et les abus. Il conçoit qu'il soit important de renforcer les droits des contribuables lorsqu'il s'agit de redresser des injustices, mais ces droits doivent être limités lorsqu'ils représentent un risque d'abus.

M. Bauler n'est pas d'avis que des droits soient affaiblis par la mise en place de délais raisonnables ; au contraire, la fixation de délais bénéficie à l'ensemble des acteurs concernés.

Mme Josée Lorsché, au nom de son groupe parlementaire, se distancie du soupçon selon lequel l'ACD agirait « contre » le contribuable. Il est connu que le personnel de l'ACD subit une surcharge de travail et travaille sous pression et il est dès lors urgent d'agir afin d'améliorer cette situation. Au nom de l'intérêt général, elle plaide en faveur d'une discussion de ce sujet dépourvue de lutte politique afin de pouvoir avancer rapidement et de manière efficace.

M. Gilles Roth partage l'avis de M. Kersch quant à la nécessité de combattre les abus, mais signale que tout homme politique de l'opposition dispose du droit de manifester ses critiques motivées au sujet de dispositions qu'il désapprouve, et ce sans être accusé de dénigrer systématiquement l'ACD. Il rappelle que le CSV n'a pas commenté l'analyse externe de l'ACD (réalisée par BCG et présentée au cours de la réunion du 31 mars 2023), mais qu'il pourrait en demander un examen plus détaillé, par exemple dans le cadre d'un débat sous forme d'heure d'actualité en séance plénière.

Mme Lorsché comprend que l'opposition soit dans son rôle en critiquant certaines dispositions, mais appelle tout de même à ce que les travaux liés au présent projet de loi aient lieu dans le calme et dans un esprit constructif. Elle apprécierait la tenue d'une discussion supplémentaire au sujet de l'analyse externe de l'ACD présentée le 31 mars 2023.

Le Président de la Commission se déclare ouvert à la tenue d'une telle réunion supplémentaire, à voir si la présence du consultant externe concerné est nécessaire ou non. La Directrice de l'ACD est d'avis qu'il serait préférable de l'y associer.

Vu le contexte international, M. Kersch préférerait également que le présent sujet soit discuté au sein de la Commission des Finances et du Budget plutôt qu'en plénière. Tout comme M. Bauler, il plaide en faveur de la présence du consultant externe.

Suite de l'examen du projet de loi :

La Commission des Finances et du Budget revient aux points soulevés au cours de la réunion du 24 avril 2023 (matin).

Mesure selon laquelle, en cas de taxation d'office, le réclamant n'est admis dans son recours que s'il apporte la preuve que ses revenus ou sa fortune réels s'écartent de manière significative (c'est-à-dire de plus de 10%) des bases d'imposition telles que fixées par le bulletin d'impôt (point 28 de l'article 1^{er} du projet de loi)

Le responsable du service contentieux rappelle que chaque année tout contribuable concerné doit remettre sa déclaration d'impôt. Lorsque le contribuable n'a pas (ou insuffisamment) répondu aux demandes de l'ACD (sous forme de rappels et d'astreintes dans certains cas) et n'a pas soumis de déclaration d'impôt, l'ACD se voit contrainte de procéder à une taxation d'office. Certains contribuables oublient de remettre leur déclaration, mais d'autres agissent ainsi de manière intentionnelle par malhonnêteté.

La mesure introduite par le présent projet de loi précise le terme « de manière significative » en le fixant à 10%. Elle est conforme à la position jurisprudentielle actuelle en matière de taxation d'office, selon laquelle le réclamant n'est admis dans son recours que s'il apporte la preuve que ses revenus ou sa fortune réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition telles que fixées par le bulletin d'impôt.

Selon le responsable du service contentieux, le chiffrage de l'« écart significatif » apporte plus de précision au contribuable et lui permet donc une meilleure estimation des conséquences de son comportement.

Elle permet également à l'ACD de consacrer davantage de temps aux dossiers des contribuables qui respectent les règles et les délais, plutôt que d'en perdre sur les autres.

Vu qu'environ 5% des réclamations soumises au service contentieux concernent les taxations d'office, il apparaît vraiment utile et nécessaire de fixer le seuil de 10% dans l'AO.

M. Mosar signale ne pas avoir de problème avec le fait que les contribuables qui ne respectent pas les règles soient soumis à une taxation d'office, qui représente en elle-même déjà une sorte de sanction à leur égard. Lui et son groupe parlementaire désapprouvent cependant le fait que la possibilité de recours contre cette taxation soit désormais limitée aux cas où l'imposition se base sur des revenus estimés excédant d'au moins de 10% les revenus réels. Selon M. Mosar, ce seuil de 10% peut, selon le contribuable, représenter une somme importante et ressemble à une sorte de sanction supplémentaire. Il préférerait que des amendes et astreintes soient prononcées à l'encontre des contribuables irrespectueux des délais, comme c'est déjà le cas à présent.

M. Mosar juge, de plus, peu élevée la part de 5% des réclamations contre les taxations d'office par rapport au total des réclamations et propose donc qu'il soit agi au niveau des autres 95% des réclamations.

Il conclut en exprimant ses doutes quant à l'efficacité de la présente mesure dans la réduction du nombre de réclamations.

Le responsable du service contentieux attire l'attention sur le fait étonnant que bon nombre de contribuables irrespectueux des délais impartis pour la remise de la déclaration d'impôts et donc taxés d'office sont issus du secteur financier (bureau sociétés 6), alors qu'il s'agit de professionnels censés bien connaître les règles fiscales et les délais à respecter. Il arrive que des contribuables laissent passer tous les délais et fournissent les documents dus au moment de passer devant le tribunal – cette façon de procéder encombre évidemment le service contentieux.

Il comprend que le seuil de 10%, instauré par le projet de loi, puisse être assimilé à une amende, mais il répète que, dans la pratique, ce seuil est déjà appliqué devant les tribunaux dans la majorité des cas.

En réponse à une question de M. Bauler, le responsable du service contentieux explique qu'en vue d'une taxation d'office, l'ACD base son estimation des revenus imposables sur des revenus des années précédentes, mais pas seulement, dans la mesure où tous faits et indices disponibles à une juste évaluation des revenus et de la fortune imposables dans le chef du contribuable susceptible d'être imposé par voie de la taxation d'office sont impérativement pris en compte. Il arrive en outre le plus souvent que l'ACD procède à des « taxations partielles », c'est-à-dire à des taxations d'office portant uniquement sur des catégories de revenus au sujet desquelles des informations lui font défaut. Selon la jurisprudence, l'estimation doit se situer le plus près possible de la réalité et ne peut constituer une sanction du contribuable.

Mesure prévoyant l'inopposabilité des comptes annuels des sociétés en cas de non-dépôt au moment de l'imposition (point 24 de l'article 1^{er} du projet de loi)

Par le biais de la modification du paragraphe 160 de l'AO, le projet de loi prévoit de sanctionner le non-dépôt des comptes annuels, ces derniers étant nécessaires à l'établissement de la base d'imposition, conformément aux obligations légales, par une inopposabilité de ces derniers à des fins fiscales.

Une représentante de l'ACD rappelle que la loi sur la comptabilité commerciale prévoit, entre autres, le dépôt des comptes annuels endéans certains délais, dont le non-respect constitue une infraction. L'ACD nécessite les comptes annuels pour pouvoir procéder à l'imposition du contribuable (personne morale) concerné. La mesure autorisant le contribuable à soumettre sa déclaration d'impôts jusqu'à la fin de l'année (au lieu du 31 mars), lui laissera davantage de temps pour remettre les comptes annuels à l'administration fiscale et limitera probablement le nombre de cas où le retard de leur dépôt les rendra inopposables. La présente mesure a pour objectif de contrecarrer les cas vraiment problématiques et elle aligne l'AO sur la législation des sociétés.

Le responsable du service contentieux ajoute que l'impact de la présente mesure devrait être plutôt limité, puisqu'en cas de taxation d'office sur base d'un bénéfice évalué par l'ACD, l'ACD devra, suite à une réclamation du contribuable, prendre en compte les comptes annuels déposés tardivement.

Mesure selon laquelle les dispositions accordées uniquement sur demande ne peuvent plus être accordées au contribuable dans le cadre d'une réclamation s'il n'en a pas formulé la demande au moment de la déclaration d'impôt (point 9 de l'article 1^{er} du projet de loi)

La présente mesure prévoit qu'en matière de dispositions accordées uniquement sur demande (par exemple : crédit d'impôt monoparental, abattement pour charges extraordinaires, bonification d'impôt pour investissement ...), une telle demande est à formuler à travers la déclaration d'impôt et ne peut plus être suppléée dans le cadre d'une réclamation. En effet, par application du principe de l'effet dévolutif, le directeur ne peut pas se prononcer sur des éléments qui n'ont pas pu être toisés par le bureau d'imposition en premier lieu du fait qu'aucune demande en ce sens ne lui a été soumise.

Le responsable du service contentieux précise que le contribuable qui, au moment où il reçoit son bulletin d'imposition, se rend compte qu'il a oublié de préciser p. ex. une charge extraordinaire sur sa déclaration d'impôt, peut rectifier cet oubli en contactant le bureau d'imposition auquel il a soumis sa déclaration (le principe de l'effet dévolutif ne joue pas au

niveau du bureau d'imposition). Le bureau d'imposition tient compte de la rectification dont il a été informé et accorde la prise en compte correspondante.

En raison du principe de l'effet dévolutif, il n'est cependant pas possible qu'un niveau hiérarchique supérieur se prononce sur un point qui n'a pas été traité au niveau hiérarchique inférieur. Ce principe est appliqué depuis toujours et correspond à la jurisprudence existante. La présente mesure se résume donc à inscrire ce principe, déjà appliqué, dans l'AO.

Partant du principe que l'ACD examine les dossiers des contribuables à charge et à décharge et que la présente disposition concerne surtout les contribuables personnes physiques, M. Mosar cite l'exemple d'un contribuable pensant, à tort, avoir droit à une exonération totale de ses dividendes selon le paragraphe 166 de la LIR. Il imagine que, dans un tel cas et selon la mesure à instaurer, l'ACD informera le contribuable que tel n'est pas le cas, qu'il aurait pu bénéficier d'une exonération à 50% s'il en avait fait la demande, mais que, comme il ne l'a pas faite, il n'y aura pas droit. Il trouve cette façon de procéder injuste pour le contribuable.

Le responsable du service contentieux confirme tout d'abord que l'ACD examine toujours les dossiers des contribuables à charge et à décharge. Dans l'exemple de M. Mosar, il précise que l'exonération à laquelle il est fait allusion, n'est pas une disposition sur demande, mais une disposition toujours vérifiée et appliquée par les bureaux d'imposition (dans le cas présent, le bureau d'imposition appliquerait d'emblée une exonération à 50% sans que le contribuable ne l'ait demandée). Il explique que la présente mesure concerne uniquement les dispositions pour lesquelles la loi précise qu'elles sont accordées sur demande.

M. Mosar se déclare apaisé par ces explications.

3. Demande du groupe politique CSV du 7 février 2023 au sujet du règlement grand-ducal du 23 décembre 2022 portant modification du règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation occupée en vertu du droit de propriété ou occupée à titre gratuit ou en vertu d'un droit de jouissance viager ou légal

M. Gilles Roth signale que la demande de son groupe politique porte sur la déductibilité fiscale des intérêts débiteurs des personnes physiques en lien avec les immeubles qu'elles occupent en tant que propriétaires. Il rappelle que jusqu'à la fin de l'année 2022 l'intégralité des intérêts débiteurs pouvait être déduite fiscalement même si le propriétaire n'habitait pas encore l'immeuble concerné. Or, cette possibilité a été en partie restreinte par le biais de l'entrée en vigueur du règlement grand-ducal du 23 décembre 2022. Il pose les questions suivantes à ce sujet :

- Quelle proportion des intérêts débiteurs d'un crédit immobilier est déductible fiscalement tant que le propriétaire n'habite pas encore son logement et qu'en est-il du financement de la réparation/rénovation d'une habitation en vue de son emménagement ?

- À partir de quel moment la déductibilité commence-t-elle à être limitée à des montants inférieurs au plafond initial (ce plafond des intérêts déductibles ayant été augmenté de 2.000 à 3.000 euros par personne du ménage suite au dernier accord tripartite) ?

- Il arrive qu'une personne doive recourir à un prêt relais pour continuer de rembourser le crédit de son bien immobilier actuel, alors qu'elle a dû souscrire un nouveau crédit pour son futur bien immobilier. Il apparaît cependant que les intérêts débiteurs soient traités différemment selon le cas où l'on a acheté un bien immobilier en construction ou bien un bien immobilier déjà habitable.

M. Roth indique finalement que les gens du secteur parlent d'une éventuelle erreur survenue dans certains textes au moment de leur modification.

Le Président de la Commission attire l'attention sur le fait que la réponse du ministère des Finances à la question parlementaire n°7591 de M. Sven Clement apporte déjà certaines réponses aux questions soulevées par le groupe politique CSV.

Le Directeur de la Fiscalité explique que le régime selon lequel les intérêts débiteurs étaient fiscalement déductibles de manière illimitée pendant le temps où le bien immobilier n'était pas encore occupé par son propriétaire, le plafond n'étant appliqué qu'à partir de l'occupation du bien immobilier, a été remplacé par un nouveau régime (par le biais d'une disposition prise dans la loi budgétaire 2023) selon lequel le plafond de déductibilité s'applique désormais dès l'achat du bien immobilier, qu'il soit occupé ou non. Par inadvertance, il a été oublié d'adapter le texte du règlement grand-ducal modifié de manière correspondante. En effet, le texte de ce règlement prévoyait que le plafond maximal (2.000 euros à l'époque) s'appliquait à l'année d'occupation et aux 5 années suivantes, le plafond étant dégressif par la suite. Or, il a été omis d'adapter ce texte au moment de l'introduction du nouveau régime afin d'y préciser que le plafond s'applique désormais dès l'achat du bien. Cet oubli est susceptible de mener à des situations où certains nouveaux propriétaires ne peuvent déduire aucun intérêt débiteur pendant une certaine période. Un tel cas peut par exemple survenir lorsqu'une personne achète un bien immobilier habitable en novembre, mais ne peut y emménager qu'en janvier de l'année suivante. Vu que le texte du règlement grand-ducal ne prévoit l'application du plafond qu'à partir de l'année d'occupation, cette personne ne pourra déduire aucun intérêt pour l'année d'achat du bien (ni sans plafond, ni avec plafond).

Un tel cas de figure n'ayant pas été visé par le ministère des Finances, il est prévu de remplacer, à l'article 4 a) du règlement grand-ducal du 12 juillet 1968, les termes « pour l'année d'occupation » par « pour l'année de la fixation de la valeur locative et les 5 années subséquentes ». Une nouvelle modification de ce règlement grand-ducal étant de toute façon en cours (afin d'y adapter le plafond à 3.000 euros), il est profité de l'occasion pour procéder au présent redressement.

Luxembourg, le 26 mai 2023

Procès-verbal approuvé et certifié exact

8186/01

N° 8186¹

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2022-2023

PROJET DE LOI

portant modification

- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* ») ;
- de la loi modifiée 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 ;
- de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
- de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- la loi générale des impôts (« *Abgabenordnung* »);
- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
- la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
- la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale

* * *

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

(9.6.2023)

Le projet de loi sous avis (ci-après le « *Projet* ») qui a, selon son exposé des motifs, pour objet de moderniser et de simplifier le cadre fiscal procédural luxembourgeois, propose de modifier la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* ») ainsi que d'autres lois.

A titre de remarque préliminaire, la Chambre de Commerce souhaite préciser qu'elle avise simultanément les projets de règlements grand-ducaux qui viennent exécuter, d'une part, certaines dispositions de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* ») (ci-après l'« *AO* ») et, d'autre part, le nouvel article 12a de la loi modifiée 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. Etant donné que lesdits projets de règlements grand-ducaux trouvent leur base légale dans le *Projet*, il est essentiel aux yeux de la Chambre de Commerce que les textes du *Projet* et des règlements grand-ducaux soient adoptés concomitamment et leur entrée en vigueur coordonnée.

En bref

- La Chambre de Commerce salue l'initiative entreprise par les auteurs du Projet de proposer une simplification et modernisation de la procédure fiscale luxembourgeoise.
- Elle constate cependant avec regret que la plupart des efforts de modernisation et de simplification apportés par le Projet ne semblent pas renforcer les droits des contribuables, bien au contraire, et ce notamment au regard de :
 - la limitation dans le temps du droit des contribuables de saisir les juridictions administratives en l'absence de réponse de l'ACD ;
 - la non-opposabilité des comptes annuels déposés tardivement ;
 - la limitation des possibilités de réclamer *a posteriori* le bénéfice de certaines mesures fiscales ;
 - l'accroissement du formalisme pour le dépôt d'une réclamation ;
 - les changements concernant les bulletins de taxation d'office.
- La Chambre de Commerce estime que le Projet représente une belle opportunité afin d'introduire dans l'AO des mesures complémentaires issues, *inter alia*, des dix mesures ponctuelles de modernisation du système fiscal de la Chambre de Commerce et de publier une version coordonnée de la AO.
- La Chambre de Commerce n'est en mesure d'approuver le Projet, que sous réserve de la prise en compte expresse de ses commentaires.

*

CONSIDERATIONS GENERALES

Dans un souci de simplification et de modernisation des procédures fiscales, le Projet procède à la modification de l'AO ainsi que d'autres lois connexes. En effet, le cadre fiscal procédural luxembourgeois actuel est hérité en grande partie de lois allemandes qui sont restées en vigueur après la deuxième guerre mondiale et il requiert à ce titre des ajustements et adaptations afin d'être modernisé. Si la Chambre de Commerce comprend les difficultés actuelles rencontrées par l'Administration des contributions directes (ci-après l'« ACD ») comme décrites dans le cadre de l'audit externe dont les conclusions ont été présentées le 31 mars 2023 par le Ministre des Finances¹ à la Commission des Finances et du Budget de la Chambre des Députés², elle est néanmoins inquiète que cette modernisation, pourtant nécessaire, ne se réduise à un recul des droits légitimes des contribuables comme certains aspects du Projet pourraient laisser penser.

Quant aux objectifs des modifications proposées par le Projet

La Chambre de Commerce souhaite d'emblée saluer l'initiative entreprise par les auteurs du Projet de proposer une simplification et modernisation de la procédure fiscale luxembourgeoise qui s'avère en effet indispensable. Plusieurs dispositions de l'AO tombées en désuétude vont être à juste titre supprimées, ce dont la Chambre de Commerce ne peut que se féliciter.

Dans un souci de lisibilité des dispositions et de sécurité juridique accrue, tant pour les contribuables que pour les agents publics au sein de l'ACD, la Chambre de Commerce jugerait utile de saisir l'occasion des modifications proposées par le Projet afin de procéder à une publication officielle d'une version coordonnée de l'AO.

Par ailleurs, la Chambre de Commerce accueille aussi favorablement les améliorations et précisions apportées en ce qui concerne la procédure d'accord bilatéral ou multilatéral sur les prix de transfert.

¹ Présentation des principaux résultats d'une analyse externe sur la modernisation de l'Administration des contributions directes – Yuriko Backes à la réunion de la commission des Finances et du Budget – Ministère des Finances // Le gouvernement luxembourgeois

² L'Administration des contributions directes en voie de modernisation | Chambre des députés du grand-duché de Luxembourg (chd.lu)

Cependant, la Chambre de Commerce constate malheureusement que la plupart des efforts de modernisation ou de simplification apportés par le Projet n'entraînent pas de renforcement des droits des contribuables, bien au contraire. A ce titre, et sans être exhaustif, le Projet se propose :

- de limiter dans le temps le droit des contribuables de saisir les juridictions administratives en l'absence de réponse de l'ACD à une réclamation après six mois ;
- de rendre non-opposables à l'ACD les comptes annuels qui n'ont pas été publiés conformément aux dispositions du titre 1^{er}, chapitre *Vbis* de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ;
- de limiter la possibilité pour les contribuables de contester une imposition d'office aux seuls cas où la différence entre le revenu ou la fortune sujet à imposition d'office et les revenus ou la fortune réels excède 10% ;
- de limiter les possibilités de réclamer *a posteriori* le bénéfice de mesures fiscales prévues par la loi lorsque celles-ci n'ont pas été initialement demandées dans la déclaration fiscale par exemple ;
- d'accroître le formalisme pour le dépôt d'une réclamation.

Force est de constater que l'ensemble de ces mesures vise clairement à renforcer davantage les droits de l'ACD plutôt que d'accroître les droits et garanties des contribuables dans un contexte de complexification indéniable de la fiscalité luxembourgeoise, européenne et internationale. Ainsi, le Projet conduirait en l'état à accroître encore plus le déséquilibre dans les relations entre le contribuable et l'ACD. La Chambre de Commerce analyse et commente toutes ces mesures plus en détail dans la partie commentaire des articles ci-dessous.

Finalement, la Chambre de Commerce estime qu'une refonte plus générale visant à moderniser l'AO et à équilibrer les droits des contribuables par rapport à ceux de l'ACD, notamment en entérinant dans la loi les positions jurisprudentielles et en accélérant davantage la digitalisation de l'ACD, devrait être réalisée.

Quant aux propositions à inclure dans le Projet

La Chambre de Commerce estime que le Projet représente une belle opportunité afin d'introduire des mesures complémentaires issues des dix mesures ponctuelles de modernisation du système fiscal de la Chambre de Commerce vers lesquelles elle renvoie, pour autant que de besoin, pour plus de détails³.

Pour rappel, l'ACD n'est soumise à aucun délai pour procéder à la vérification des déclarations fiscales et à l'émission des bulletins d'imposition, si ce n'est l'expiration des délais de prescription. Le délai de prescription est en principe de cinq ans, mais en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans. Cette durée paraît trop importante et constitue un désavantage pour le contribuable. La Chambre de Commerce demande ainsi un raccourcissement des délais de prescription⁴ conformément aux standards applicables dans les pays voisins⁵ ainsi que l'introduction des mesures pour clarifier le contexte d'application de ces règles, notamment les cas où la prescription de dix ans devrait s'appliquer.

La Chambre de Commerce propose de prévoir une suspension automatique de l'obligation de paiement de la dette d'impôt lorsqu'une réclamation est introduite et également en cas d'« *appel en garantie* » tant que l'autorité compétente ne s'est pas prononcée sur le bien-fondé du recours⁶.

3 <https://www.cc.lu/toute-linformation/actualites/detail/propositions-legislatives-de-mesures-ponctuelles-visant-a-moderniser-le-systeme-fiscal>

4 Il est renvoyé plus spécifiquement à la mesure 6 « *raccourcissement des délais de prescription* » des dix mesures ponctuelles de la Chambre de Commerce précitées.

5 Le cas de l'Allemagne pourrait constituer une première base d'inspiration. En effet, la prescription est de 4 ans (et d'un an pour les taxes sur la consommation), 5 ans en cas de négligence grave (en ce compris absence de déclaration ou déclaration incomplète) et 10 ans en cas d'évasion fiscale avec intention frauduleuse. En France, le délai de prescription est même réduit à 3 ans, tant pour la fiscalité directe – 10 ans dans certaines circonstances – que pour la fiscalité indirecte. Le délai standard est également de 3 ans en Belgique. En cas d'infraction commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, le délai peut être prolongé à 7 ans, et même 10 ans depuis peu.

6 Il est renvoyé plus spécifiquement à la mesure 5 « *suspensivité – éventuellement partielle – du paiement de la dette d'impôt en cas de contestation (i) du montant réclamé et (ii) de l'appel en garantie* » des dix mesures ponctuelles de la Chambre de Commerce précitées.

La Chambre de Commerce jugerait aussi utile d'indiquer le montant de pertes fiscales reportables (et certains autres attributs comme les dépenses soumises à la règle dite « *de recapture* » prévues dans le régime mère-fille) dans le bulletin d'imposition et permettre au contribuable de directement pouvoir réclamer contre un bulletin en perte sans attendre que celles-ci soient ultérieurement utilisées pour compenser un bénéfice imposable. Par ailleurs, la durée d'application de la règle dite de « *recapture* » devrait être alignée sur le délai d'utilisation des pertes fiscales reportées, à savoir dix-sept ans⁷.

Il semble, aux yeux de la Chambre de Commerce, essentiel de rééquilibrer les droits et obligations du contribuable par rapport à ceux de l'ACD en matière des délais. En effet, l'AO impose des délais stricts au contribuable (trois mois pour introduire une réclamation contre un bulletin d'imposition) alors que l'ACD n'est limitée que par la période de prescription de cinq ans pour imposer et n'a pas de délai maximal pour statuer sur une réclamation. Ainsi, il conviendrait de prévoir l'obligation pour l'ACD de répondre dans un délai de trois mois à compter de l'introduction de la réclamation.

Dans le même ordre d'idées, des suppléments, astreintes et intérêts moratoires sont prévus à charge du contribuable en cas de non-respect des délais de déclaration, de versement de retenues ou de paiement de la dette d'impôt. Il serait ainsi judicieux de prévoir l'application d'intérêts de retard payables par l'ACD au contribuable si les bulletins d'impôts ne sont pas émis dans un certain délai ou que les impôts (y compris les avances d'impôts) ne sont pas remboursés dans un délai à définir.

De plus, la Chambre de Commerce est d'avis qu'il pourrait être utile de considérer également notamment les éléments suivants afin de faire évoluer le Projet dans le sens du maintien d'un juste équilibre entre les droits des contribuables et de l'ACD :

- prévoir l'obligation pour l'ACD de répondre de manière argumentée au contribuable qui répond au courrier (émis sur base du paragraphe 205 alinéa 3 de l'AO) le prévenant que l'ACD envisage de diverger de la déclaration fiscale dans le bulletin d'imposition, de sorte que l'ACD ne puisse plus simplement se référer audit courrier pour motiver le bulletin sans aucune explication quant à l'absence de prise en compte des arguments présentés par le contribuable ;
- obliger l'ACD à documenter et motiver ses décisions d'acceptation ou de refus des décisions fiscales anticipées qui lui sont soumises et permettre au contribuable d'introduire un recours ;
- dans un souci d'économie de temps et de ressources, donner le droit au contribuable de se faire entendre lors d'une réunion avec l'ACD afin qu'il puisse soumettre ses arguments plutôt que de se reposer que sur une procédure purement écrite, et ce tant dans le contexte d'audit fiscal que de demande d'information ;
- renforcer la sécurité juridique en indiquant dans les bulletins d'imposition, en plus des pertes fiscales et des montants sujets à la règle de recapture, d'autres attributs comme la capacité de déduction non utilisée ou le montant reporté de surcoûts d'emprunts non-déduits dans le cadre des règles de limitation de déductibilité des intérêts ;
- moderniser les moyens de communications (en reconnaissant un statut aux échanges numériques dont courriers électroniques) plutôt que de se reposer sur le courrier postal classique et aligner les règles de notifications (courrier simple pour l'ACD alors qu'un courrier recommandé avec accusé de réception est requis pour le contribuable) ;
- prévoir automatiquement une prolongation du délai de paiement de l'impôt lorsque le contribuable reçoit ses bulletins d'imposition assez tardivement après le dépôt de ses déclarations fiscales ou reçoit concomitamment les bulletins d'imposition de deux ou trois années et doit en principe payer l'intégralité de son impôt sous un mois et ce alors que l'ACD a eu plusieurs années pour émettre lesdits bulletins ;
- introduire plus de flexibilité en faveur du contribuable pour (i) permettre une éventuelle modification un bulletin d'impôt émis selon le paragraphe 100a de l'AO et (ii) déposer des déclarations fiscales rectificatives en cas d'erreur matérielle.

Finalement, les missions de l'ACD sont très larges et sont actuellement régies par les différentes règles de procédure réparties dans de nombreuses lois. Afin de rendre plus efficace la gestion par l'ACD de ses missions, certaines lois spéciales, telle que la *Steueranpassungsgesetz*, la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur

⁷ Il est renvoyé plus spécifiquement aux mesures 4 « *indication des pertes dans le bulletin d'imposition et droit de recours* » et 10 « *alignement de la durée de « recapture » sur la durée de la disponibilité des pertes reportées* » des dix mesures ponctuelles de la Chambre de Commerce précitées.

l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale et la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des contributions directes, pourraient être intégrées dans l'AO. Ainsi, l'AO retrouverait sa signification initiale de loi fondamentale des impôts et la lisibilité des règles en matière de la procédure fiscale se trouveraient améliorée.

*

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Concernant l'article 1^{er} alinéa 2

L'article 1^{er} alinéa 2 prévoit l'introduction d'un paragraphe 22bis à l'AO autorisant l'ACD à confier l'exécution de certains travaux notamment informatiques aux sous-traitants. La Chambre de Commerce comprend l'utilité de cette modification qui vise à permettre à l'ACD de poursuivre la digitalisation de ses procédures et améliorer ainsi l'interaction avec les contribuables. Elle estime toutefois que les dispositions permettant une telle sous-traitance devraient apporter davantage d'encadrement, notamment en prévoyant des règles claires en matière de protection des données et des sanctions en cas de violation.

Par ailleurs, il est aussi regrettable qu'aucun cadre de restriction quant à la localisation du sous-traitant ayant accès aux données des contribuables couvertes par le secret fiscal, ni même le stockage suivi de l'effacement des données n'est prévu dans le texte du Projet. Il est néanmoins prévu que l'accès aux informations couvertes par le secret fiscal peut être donné, si nécessaire pour les besoins de l'exécution des travaux par les sous-traitants, sur l'autorisation préalable du directeur de l'ACD ou de son délégué. La Chambre de Commerce est d'avis qu'il serait judicieux d'insérer des dispositions cadres au sein desquelles le directeur ou son délégué seront habilités à octroyer ladite autorisation. Quant à la possibilité de sanctionner toute révélation des informations couvertes par le secret fiscal sur base des dispositions du paragraphe 412 de l'AO (sanction pécuniaire), la question se pose quant à l'application de cette sanction aux prestataires étrangers.

Concernant l'article 1^{er} alinéa 3

L'article 1^{er} alinéa 3 du Projet introduit un nouvel paragraphe 29c dans l'AO qui vise à établir une procédure spécifique, similaire à la procédure des accords fiscaux préalables prévus au paragraphe 29a de l'AO ; elle vise ainsi à encadrer la conclusion d'un accord bilatéral ou multilatéral sur les prix de transfert et à préciser les conséquences de la mise en place d'une procédure d'accord mutuel ou d'arbitrage dans le cadre de l'imposition.

Si la Chambre de Commerce salue l'introduction du nouvel paragraphe 29c dans l'AO, elle estime toutefois que certaines clarifications et précisions devraient être apportées en matière d'encadrement des prix de transfert. Tout d'abord, il serait utile de clarifier de quelle manière s'articuleront en pratique les dispositions prévues par le nouvel paragraphe 29c de l'AO et celles, déjà existantes, contenues au paragraphe 29a de l'AO. Ensuite, la Chambre de Commerce considère qu'il serait souhaitable qu'une référence aux lignes directrices de l'OCDE en la matière (OECD BAPA Guidelines) telles qu'approuvées le 13 septembre 2022 soit introduite, soit dans le texte du Projet soit dans le texte du projet de règlement grand-ducal traitant ce sujet, ainsi qu'il y soit clairement indiqué que le Luxembourg gèrera ses demandes en la matière en ligne avec ces lignes directrices. Aussi, la demande d'accord bilatéral ou multilatéral anticipé en matière de prix de transfert est soumise à une redevance qui pourra varier entre 10.000 et 20.000 euros en fonction de la complexité de la demande et du volume de travail. La Chambre de Commerce estime nécessaire d'harmoniser le montant de cette redevance avec le montant de redevance existant sous le paragraphe 29a de l'AO, à savoir entre 3.000 et 10.000 euros étant donné qu'une différence ne saurait être justifiée en l'espèce. Finalement, le nouvel paragraphe 29c de l'AO suivant le même mécanisme que celui prévu au paragraphe 29a de l'AO, la Chambre de Commerce réitère ses observations déjà formulées à l'encontre du paragraphe 29a de l'AO lors de sa consécration dans ses avis y relatifs⁸. Il s'agit notamment de la nécessité d'introduire un délai de réponse de l'ACD ainsi qu'une voie de recours en cas de refus de la demande.

⁸ Avis n°4322 de la Chambre de Commerce du 17 novembre 2014 relatif au projet de loi n°6722 « Budget de l'Etat 2015 – Paquet d'Avenir » Avis n°4342 de la Chambre de Commerce du 10 décembre 2014 relatif au projet de règlement grand-ducal relatif à la procédure applicable aux décisions anticipées rendues en matière d'impôts directs et instituant la Commission des décisions anticipées

La Chambre de Commerce avise simultanément le projet de règlement grand-ducal portant exécution du paragraphe 29c de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* ») qui détermine la procédure applicable aux accords préalables bilatéraux ou multilatéraux ainsi que la perception de la redevance et elle y renvoie pour des commentaires supplémentaires.

Concernant l'article 1^{er} alinéa 9

L'article 1^{er} alinéa 9 du Projet prévoit de modifier le paragraphe 85 de l'AO en y ajoutant la phrase suivante : « *Sauf s'il en est disposé autrement, le bénéfice des dispositions soumises à une demande formelle ne peut plus être accordé dans le cadre d'une réclamation.* ».

Le commentaire des articles précise qu'en matière des dispositions accordées uniquement sur demande (comme crédit d'impôt monoparental ou bonification d'impôt pour investissement) une telle demande est à formuler à travers la déclaration d'impôts et ne peut plus être suppléée dans le cadre d'une réclamation. Une telle restriction semble constituer un changement fondamental dans l'approche historique de l'instruction par l'ACD du dossier du contribuable à charge et à décharge⁹ ainsi que de l'obligation de prendre en compte toutes les informations dans le cadre d'une réclamation. Cette restriction vient de réduire les droits du contribuable à une revue plénière de son imposition dans le cadre de la réclamation et constitue clairement un recul en matière des droits du contribuable.

L'argument avancé dans le commentaire des articles selon lequel le directeur de l'ACD ne peut se prononcer sur des éléments qui n'ont pas pu être toisés par le bureau d'imposition en premier lieu semble contrecarrer la jurisprudence bien établie selon laquelle une réclamation équivaut à une revue d'ensemble de la situation du contribuable dans le cadre de laquelle le directeur doit réexaminer le dossier dans son intégralité et l'instruire à charge et à décharge du contribuable. Le directeur de l'ACD est ainsi tenu de déterminer l'imposition correcte sur base des dispositions législatives et des éléments de faits et de preuves à sa disposition.

Au vu de ce qui précède, la Chambre de Commerce ne peut que s'opposer à la limitation prévue par l'article 1^{er} alinéa 9 du Projet qui restreint les droits des contribuables et creuse davantage le déséquilibre entre les droits des contribuables et les droits de l'ACD.

Concernant l'article 1^{er} alinéa 10

L'article 1^{er} alinéa 10 du Projet procède à la modification du paragraphe 86 de l'AO afin, selon les auteurs du Projet, de refléter la position jurisprudentielle en matière de relevé de forclusion. Ainsi les termes « *ohne sein Verschulden* » se trouvent remplacés par les termes « *infolge höherer Gewalt* ».

Cette modification, qui va plus loin que la position jurisprudentielle, entraîne clairement une restriction des cas dans lesquels un relevé de forclusion pourrait s'appliquer aux contribuables alors qu'elle équivaut à la force majeure. Cette restriction est fortement défavorable aux contribuables en ce qu'elle restreint davantage les droits des contribuables empêchés et dont l'empêchement est excusable. En effet, certains cas, comme la maladie, risquent de ne plus être valablement retenus pour obtenir un relevé de la forclusion.

Afin de ne pas restreindre davantage les droits des contribuables, la Chambre de Commerce insiste pour que soit reprise aux dispositions du paragraphe 86 de l'AO, la formulation jurisprudentielle telle que formulée en langue française qui indique qu'afin d'atténuer les rigueurs de la forclusion « *le législateur permet à l'instance de recours de relever de la déchéance encourue le contribuable qui a été empêché sans sa faute d'interjeter la réclamation dans le délai légal* »¹⁰.

Concernant l'article 1^{er} alinéa 15

L'article 1^{er} alinéa 15 du Projet prévoit la suppression pour le bureau d'imposition de la possibilité de retirer ou de modifier les bulletins de taxation d'office. Plutôt que de permettre au bureau d'imposition d'ajuster le bulletin émis d'office (après réception de la déclaration fiscale manquante endéans le délai de trois mois à compter de la notification du bulletin), la modification proposée aura pour conséquence de faire persister une imposition sur base d'estimatif, dans des situations où à la suite de la communication des informations par le contribuable, une imposition sur base de la situation réelle serait possible.

⁹ Cour administrative, 13 juillet 2021, n°45191C.

¹⁰ Tribunal administratif, 13 novembre 2013, n°31827

Cette modification semble aller directement à l'encontre de l'objectif de réduire le volume et les délais de contentieux laissant comme seul chemin ouvert la réclamation, alors que cette problématique aurait pu être réglée au sein du bureau d'imposition et contribuer au désengorgement de la direction de l'ACD et des juridictions administratives.

Concernant l'article 1^{er} alinéa 24

L'article 1^{er} alinéa 24 du Projet propose de modifier le paragraphe 160 de l'AO afin d'y préciser que « *Les comptes annuels qui n'ont pas été publiés conformément aux dispositions du titre 1^{er}, chapitre Vbis de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ne sont pas opposables à l'Administration des contributions directes.* » et ainsi sanctionner les contribuables en cas de non-dépôt des comptes annuels.

A titre principal, la Chambre de Commerce s'exprime, au nom de la sécurité juridique, en défaveur d'une telle modification. Comme indiqué à juste titre dans le commentaire des articles, le non-dépôt des comptes annuels au registre de commerce et des sociétés est constitutif d'une infraction pénale au sens de l'article 1500-2 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales et est susceptible d'entraîner la mise en liquidation judiciaire du contrevenant conformément à l'article 1200-1 de cette même loi. La loi sur les sociétés commerciales prévoit actuellement des sanctions adéquates et il ne semble pas justifié d'en rajouter d'autres en droit fiscal.

A titre subsidiaire, si la modification proposée devrait être maintenue, la Chambre de Commerce est d'avis qu'il est nécessaire de clarifier si cette modification vise uniquement le non-dépôt des comptes annuels ou également le dépôt tardif. Elle estime, pour plusieurs raisons détaillées ci-dessous, que la sanction de non-opposabilité des comptes annuels devrait s'appliquer uniquement en cas de non-dépôt de comptes annuels – respectivement en cas du dépôt tardif intervenant après la remise de la déclaration fiscale ou encore pour pallier à certains cas, après expiration d'un délai précisément fixé, mais allant au-delà des délais visés par les dispositions du titre 1^{er}, chapitre Vbis de la loi modifiée du 19 décembre 2002 précitée (par exemple, 6 mois après écoulement du délai légal pour déposer les comptes) – et invite les auteurs du Projet d'apporter des clarifications allant dans ce sens.

Tout d'abord, si la Chambre de Commerce comprend que l'ACD ait besoin des comptes annuels afin de vérifier la déclaration fiscale du contribuable, elle est toutefois d'avis qu'un dépôt tardif des comptes annuels intervenant avant le dépôt de la déclaration fiscale ou d'un certain délai précisément fixé ne saurait être problématique pour l'administration dans le cadre de sa procédure d'imposition.

Ensuite, il convient de rappeler que la jurisprudence des juridictions administratives estime que le dépôt tardif des comptes annuels d'un contribuable n'équivaut pas automatiquement à une comptabilité irrégulière¹¹.

Aussi, il est à noter que le dépôt tardif des comptes annuels peut, dans certains cas, être dû à des situations indépendantes de la volonté du contribuable, tels que des conflits entre associés/actionnaires bloquant l'approbation des comptes en assemblée générale ou encore un désaccord avec l'auditeur empêchant de déposer les comptes.

Ainsi, la Chambre de Commerce est d'avis qu'il serait judicieux de considérer comme non-opposables uniquement les comptes annuels déposés tardivement, soit après le délai fixé pour déposer la déclaration fiscale, soit après un certain délai supplémentaire précisément fixé (par exemple 6 mois) après l'expiration du délai visé par les dispositions du titre 1^{er}, chapitre Vbis de la loi modifiée du 19 décembre 2002 précitée, applicable en fonction de l'exercice comptable fixé par les statuts des différents contribuables concernés.

Finalement, il serait également utile de clarifier la conséquence de la non-opposabilité des comptes annuels. En effet, la Chambre de Commerce se demande si en cas de non-dépôt ou de dépôt tardif des comptes annuels, l'administration aura automatiquement recours à la procédure de taxation d'office.

Au vu de ce qui précède, la Chambre de Commerce est inquiète que la modification proposée, si elle devait rester en l'état et viser éventuellement, outre le non-dépôt, également tout dépôt tardif des

¹¹ « *La Cour a déjà conclu à partir de ces dispositions qu'une comptabilité établie dans l'entier respect de ces règles peut bénéficier de cette présomption alors même qu'elle a été présentée par le contribuable non pas au premier stade de procédure, mais à l'appui de sa réclamation contre une imposition effectuée par la voie de la taxation de revenus (cf. Cour adm. 22 décembre 2016, n°37950C, Pas. adm. 2017, V° Impôts, n° 700).* » Cour administrative, 29 août 2018.

comptes annuels, risque de pénaliser de manière disproportionnée les contribuables en restreignant davantage leurs droits et de résulter en une taxation arbitraire et punitive.

Concernant l'article 1^{er} alinéa 26

L'article 1^{er} alinéa 26 du Projet traite des notifications de l'ACD. Il instaure une présomption selon laquelle une notification est accomplie si elle est envoyée, selon le destinataire, (i) à l'adresse inscrite au registre national des personnes physiques, (ii) à l'adresse inscrite au registre de commerce et des sociétés ou (iii) à la dernière adresse déclarée à l'ACD. Force est de constater que la mise à jour de ces registres peut prendre certains délais. Les contribuables ne peuvent être tenus pour responsables des retards et des erreurs survenus lors de la publication auxdits registres. Si les notifications, par exemple les avis d'imposition, ont été envoyées à une ancienne adresse qui n'a pas encore été mise à jour dans les registres, les contribuables doivent avoir la possibilité de renverser la présomption de notification en bonne et due forme. Il serait également judicieux de prévoir la possibilité pour un contribuable de demander préalablement la communication à une autre adresse. Dans le même ordre d'idées, il serait également opportun de prévoir une communication double, à savoir, d'une part, par un envoi postal et, d'autre part, par un envoi électronique.

Concernant l'article 1^{er} alinéa 27

L'article 1^{er} alinéa 27 du Projet modifie le paragraphe 171 alinéa 2 de l'AO afin d'y prévoir que « Lorsque les livres, documents et généralement toutes données qui doivent être communiqués sur demande à l'administration existent sous forme électronique, ils doivent être, sur demande de l'administration, communiqués dans une forme électronique lisible et directement intelligible, conforme à l'original. ».

Cette disposition, dans l'ère du temps, qui devrait pouvoir contribuer à la digitalisation, appelle à un commentaire pratique de la Chambre de Commerce. En effet, compte tenu des spécificités des données digitales, il pourrait s'avérer compliqué, tant au niveau des coûts que du temps, pour un contribuable de fournir les documents dans une forme électronique lisible et conforme à l'original alors que cela pourrait exiger les programmes informatiques dont l'ACD ne dispose pas obligatoirement.

L'article 1^{er} alinéa 27 du Projet modifie également le paragraphe 171 alinéa 4 de l'AO afin d'y insérer une obligation, sur demande, des entreprises associées de présenter une documentation justifiant la politique de prix de transfert pratiquée.

Le commentaire des articles indique que l'objectif est d'aligner les exigences en termes de documentation de prix de transfert sur l'Action 13 de BEPS couvrant les obligations relatives au fichier principal, au fichier local et la déclaration pays par pays. Cependant, le Projet se réfère à la notion de politique de prix de transfert alors que les lignes directrices de l'OCDE font plutôt référence à l'obligation de documentation des prix de transfert. La documentation devrait ainsi démontrer la conformité du contribuable aux règles de prix de transfert et permettre de tester les résultats effectifs des transactions intra-groupes plutôt que l'esprit ou la politique en place. Il serait dès lors judicieux de préciser que la notion de politique de prix de transfert fait implicitement référence à l'obligation de documenter et de tester les résultats effectifs des transactions intra-groupes conformément aux lignes directrices de l'OCDE.

Par ailleurs, dans un souci de sécurité juridique et de limitation de coûts administratifs, il serait souhaitable de préciser la fréquence à laquelle une documentation de prix de transfert doit être mise à jour.

La Chambre de Commerce observe également que les dispositions du nouveau paragraphe 171 alinéa 4 de l'AO renvoient au concept d'entreprises associées, tandis que le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* »), qu'elle avise simultanément, se réfère au concept de toute entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales, telle que définie à l'annexe, section I de la loi du 23 décembre 2016 portant transposition de la directive (UE) 2016/881¹². Il semble important, aux yeux de la Chambre de Commerce, que les auteurs du Projet précisent l'application du champ d'application personnel prévu par les deux textes et que les notions y utilisées soient alignées.

¹² Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal et concernant les règles de déclaration pays par pays pour les groupes d'entreprises multinationales

Comme indiqué ci-dessus, la Chambre de Commerce avise simultanément le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* ») qui détermine le champ d'application, le contenu et l'étendue de la documentation et y renvoie pour des commentaires supplémentaires.

Concernant l'article 1^{er} alinéa 28

L'article 1^{er} alinéa 28 du Projet prévoit qu'un bulletin émis sur base d'une taxation d'office peut être attaqué à condition que l'écart entre les revenus ou la fortune soumis à l'impôt et les revenus ou la fortune réelle excède 10%. Conformément à la jurisprudence actuelle en matière de taxation d'office, le contribuable n'est autorisé à introduire une réclamation que s'il prouve que ses revenus ou sa fortune réels s'écartent significativement de la base d'imposition fixée par le bulletin d'imposition contesté.

Les auteurs du Projet souhaitent ainsi définir en pourcentage la notion de l'écart significatif retenue par la jurisprudence. Bien que l'attrait de critères objectifs et facilement quantifiables soit appréciable, la Chambre de Commerce estime toutefois ce seuil de 10% est insuffisant à lui seul et juge nécessaire de le coupler avec une référence à un écart nominal minimum.

Si la Chambre de Commerce comprend que, dans certains cas, les petits montants en jeu ne valent pas une procédure en réclamation pour l'ACD, elle est cependant d'avis que, dans d'autres cas, le seuil de 10% pourrait s'avérer très élevé lorsque des montants significatifs sont en jeu, de sorte que l'ajout d'une limite minimale monétaire alternative semblerait raisonnable.

Concernant l'article 1^{er} alinéa 31

L'article 1^{er} alinéa 31 du Projet procède à la modification du paragraphe 249 de l'AO afin de réformer la procédure de réclamation devant le directeur de l'ACD, étape obligatoire et préalable à un recours éventuel devant les juridictions administratives. Ainsi, il est prévu que le recours introduit devant le directeur de l'ACD doit être formé par une requête écrite et signée par le demandeur ou son représentant et contenir, sous peine d'irrecevabilité, les noms, prénoms et adresse du réclamant, la désignation de la décision contre laquelle le recours est dirigé, l'objet de la demande, l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués, le mandat de représentation ainsi que le relevé des pièces dont le réclamant entend se servir.

Les auteurs du Projet précisent dans le commentaire des articles que, pour des raisons de simplification administrative dans l'intérêt des contribuables, la nouvelle procédure est plus respectueuse des droits des contribuables et facilitée pour les réclamants. La Chambre de Commerce se doit de constater que le raisonnement selon lequel la refonte de la procédure serait « *dans l'intérêt des contribuables* » porte à confusion alors que la présente modification semble au contraire conduire in fine, à rendre plus complexe et moins accessible le droit de recours du contribuable.

En effet, la procédure existante à ce jour est marquée par un manque de formalisme nécessaire à l'introduction d'une réclamation, permettant ainsi à tout contribuable d'introduire une réclamation, sans nécessité d'assistance d'un professionnel du droit ou du chiffre, contre une décision de l'ACD. La procédure de réclamation réformée augmente les conditions formelles relatives au dépôt de réclamations et une réclamation pourrait ainsi plus facilement être déclarée irrecevable, alors même qu'à ce stade précontentieux ce sont souvent les contribuables eux-mêmes qui introduisent une réclamation devant le directeur de l'ACD.

Bien qu'un certain nombre d'éléments paraissent être de bon sens à première vue, tels que les noms, prénoms et adresse du réclamant, d'autres, tels que le mandat de représentation et le relevé des pièces, ne semblent pas justifier une irrecevabilité de la réclamation en cas de leur absence. A cet égard, la Chambre de Commerce est d'avis qu'il conviendrait, à tout le moins, de préciser que l'exigence de lister les pièces dont le réclamant entend se servir s'applique sans préjudice de la possibilité, qui reste ouverte, d'ajouter des pièces complémentaires au cours de la suite de la procédure administrative, le cas échéant dans un certain délai fixé à cet effet. Quant au mandat de représentation, il ne devrait pas nécessairement exister sous format papier dès l'introduction du recours mais devrait pouvoir faire l'objet de ratification *a posteriori*, conformément au mandat verbal connu du droit civil.

Par ailleurs, force est de constater qu'un recours déclaré irrecevable par l'ACD pour manque de formalisme entraînerait, dans la majorité des cas, une impossibilité de réintroduire un recours en bonne et due forme – rectifié après le refus du premier – compte tenu du délai relativement court de trois mois après émission du bulletin d'imposition pour s'y faire. Il serait dès lors bienvenu d'ajouter les

nouvelles conditions formelles directement dans les bulletins d'imposition pour garantir la possibilité d'un recours effectif pour tous les contribuables.

En résumé, bien que cette modification pourrait être aperçue comme conférant plus de sécurité juridique aux contribuables, la complexification du formalisme qui en résulte pourrait en réalité conduire à déclarer plus facilement une réclamation irrecevable. Complexifier les règles procédurales en matière de réclamation en les alignant en quelque sorte avec les règles d'introduction de recours devant le tribunal administratif pourrait être perçu comme la volonté de priver les contribuables d'une voie de recours non-contentieuse censée être plus simple.

Concernant l'article 1^{er} alinéa 34

L'article 1^{er} alinéa 34 du Projet abroge le paragraphe 256 de l'AO et supprime ainsi le droit du contribuable de demander à l'ACD une copie de tous les documents sur lesquels l'imposition a été fondée (par exemple, les calculs, les avis d'experts, la doctrine, les décisions de justice). Le contribuable devra désormais demander cet accès aux documents administratifs sur la base de la loi du 14 septembre 2018 relative à une administration transparente et ouverte. La Chambre de Commerce s'inquiète que l'abrogation de ce droit pour le contribuable ne soit pas compensé par le droit à l'information conféré par la loi du 14 septembre 2008 précitée. En effet, les conditions d'accès aux documents semblent plus strictes en vertu de cette loi, à savoir que le contribuable doit définir et identifier précisément le document demandé. Cette inquiétude semble se confirmer dans le rapport annuel du ministère des Finances¹³ qui précise qu'au cours de l'année 2022, 17 demandes ont été transmises à l'ACD dont uniquement 5 étaient recevables et les documents demandés ont été transmis, ce qui va à l'encontre de la transparence affichée.

Concernant l'article 2 alinéa 1^{er}

L'article 2 alinéa 1^{er} du Projet semble étendre le « *privilege du tresor* » à toutes autres créances dont le recouvrement est confié aux receveurs des contributions directes, y compris celles des Etats tiers. La Chambre de Commerce se demande à cet égard si la volonté des auteurs du Projet est en effet de remplacer le mécanisme de l'énonciation limitative d'impôts, taxes, prélèvements, amendes et autres prestations dues à la sécurité sociale ou aux chambres professionnelles auquel le privilège du trésor est accordé par une phrase englobante qui accorderait le privilège du trésor non plus suivant la nature du montant à recouvrir, mais selon la personne à qui le recouvrement est confié, dans le cas d'espèce les receveurs des contributions directes.

Dans ce contexte, il convient tout d'abord de constater que la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures pays ne prévoit pas l'application des privilèges de recouvrement aux créances tierces. De plus, il semblerait que la modification proposée permettrait aux créances étrangères dont le receveur des contributions directes est chargé de recouvrir pour le compte des Etats étrangers d'acquiescer le même rang que les créances du trésor luxembourgeois.

Si la Chambre de Commerce comprend que les auteurs du Projet vise à harmoniser les procédures de recouvrement à disposition des receveurs de l'ACD, elle se demande toutefois si les conséquences éventuelles de la modification proposée telles que mentionnées ci-dessus sont également souhaitées.

Concernant l'article 2 alinéa 3

L'article 2 alinéa 3 du Projet insère un nouvel article 12a à la loi modifiée du 27 novembre 1933 sur le recouvrement des impôts directs, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale afin d'offrir à l'ACD la possibilité d'accorder un étalement des dettes fiscales des contribuables si le paiement de celles-ci entraîne des difficultés financières. Les dispositions du Projet prévoient, malgré un accord pour l'étalement de l'impôt, de conserver l'application des intérêts de retard. La Chambre de Commerce se demande s'il ne serait pas judicieux d'appliquer les intérêts de retard de manière progressive en fonction de la durée de paiements accordés, à l'instar de ce qui est

¹³ Rapport d'activité du ministère des Finances 2022, Administration des contributions directes, page 91

actuellement appliqué dans le cadre de l'étalement de la dette d'impôt par l'ACD¹⁴. Il est aussi à noter qu'aucun détail pratique n'est fourni sur les conditions d'octroi d'un tel étalement et la Chambre de Commerce s'inquiète quant à l'absence d'uniformité dans son application pratique au détriment possible du principe d'égalité devant l'impôt.

La Chambre de Commerce avise simultanément le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 12a de la loi modifiée 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 et y renvoie pour des commentaires supplémentaires.

Concernant l'article 3

L'article 3 du Projet propose de modifier la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif afin d'y préciser que sans décision définitive intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation, le recours hiérarchique formel ou la demande comme rejetés et interjeter recours devant le tribunal administratif, et ce dans un délai de douze mois après l'expiration du délai de six mois. En l'absence de recours dans un tel délai de douze mois, il est prévu que la décision initialement contestée acquiert autorité de chose décidée.

Tout d'abord, il convient de saluer que le silence du directeur de l'ACD à l'encontre d'un recours hiérarchique formel au sens du paragraphe 237 de l'AO soit reconnu comme refus implicite contre lequel il peut maintenant être réclamé devant les juridictions administratives. Tel n'est pas actuellement le cas et cette situation cause de sérieuses questions d'adéquation avec les droits fondamentaux sachant que l'absence d'une décision du directeur de l'ACD sur un recours hiérarchique formel bloquerait le contribuable dans la poursuite de ses droits et représenterait ainsi une sérieuse atteinte au droit à un recours effectif.

Ensuite, la Chambre de Commerce s'étonne de la qualification proposée au silence du directeur de l'ACD à la suite d'un délai de six mois en un refus implicite. La procédure prévoit actuellement la possibilité pour le contribuable d'aller directement devant les juridictions administratives à défaut de réponse du directeur de l'ACD dans les six mois. De plus, l'obligation du directeur de l'ACD de

¹⁴ La dette d'impôt en question peut être réglée par plusieurs paiements s'étalant sur une période déterminée qui commence à courir le mois suivant l'échéance de la dette d'impôt, notamment dans les conditions suivantes :

- délai de paiement inférieur ou égal à 4 mois : sans intérêts ;
- délai de paiement de 5 à 12 mois inclus: intérêts au taux de 0,1% par mois ;
- délai de paiement de 13 mois à 3 ans inclus : intérêts au taux de 0,2% par mois ;
- délai de paiement dépassant 3 ans : taux plein de 0,6% par mois.

Voir : <https://impotsdirects.public.lu/fr/az/d/delais/paiement.html>

répondre à toutes les réclamations qui lui sont soumises a été récemment confirmée par le Tribunal administratif¹⁵.

Force est de constater que le fait de ne pas répondre à la réclamation du contribuable le prive, d'une part, d'un niveau de décision dans le cadre de sa réclamation et, l'oblige, d'autre part, à introduire un recours devant les juridictions administratives sans avoir connaissance des arguments de l'ACD, s'il souhaite défendre ses droits. L'obligation, pour le directeur de l'ACD, de répondre aux réclamations qui lui sont soumises, représente, aux yeux de la Chambre de Commerce, le corollaire nécessaire à l'obligation légale, imposée aux contribuables, de former une réclamation administrative préalable à tout recours contentieux.

Quant à l'introduction d'une limite temporelle de douze mois suivant la non-réponse après six mois de l'ACD pour introduire un recours devant le tribunal administratif, cette dernière pourrait éventuellement se comprendre du point de vue de l'objectif d'accélérer les procédures, de désengorger l'administration et d'éviter que l'imposition de certains exercices soit ouverte pour un nombre d'années indéterminé. Cependant, le contraste est frappant entre cette nouvelle règle, qui vient à nouveau encadrer plus strictement les droits des contribuables et la latitude laissée à l'ACD pour imposer un contribuable durant tout le délai de prescription ainsi que l'absence de délai de réponse imparti de l'ACD à une réclamation.

En effet, conférer à une décision contestée autorité de chose décidée en raison de l'inaction même de l'autorité qui a émis cette décision semble contraire à l'objectif du Projet qui vise, selon ses auteurs, de moderniser et de simplifier le cadre fiscal procédural luxembourgeois et ainsi mettre en place une procédure plus respectueuse des droits des contribuables.

Concernant l'article 5

L'article 5 du Projet traite de l'entrée en vigueur des différentes dispositions prévues par le Projet. Ainsi, il y est prévu que les dispositions de l'article 1^{er} du Projet sont applicables à partir de la publication de la future loi au Journal officiel, sauf certaines exceptions. La Chambre de Commerce demande que l'article 5 du Projet précise également que les dispositions prévues aux alinéas 3, 9 et 10 du Projet ne s'appliquent pas aux procédures introduites et aux situations de droit ayant déjà produits leur effet avant l'entrée en vigueur de la future loi.

*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce n'est en mesure d'approuver le projet de loi sous avis, que sous réserve de la prise en compte expresse de ses commentaires.

¹⁵ « (...) En effet, le paragraphe 243 (1) AO impose au directeur la mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et le paragraphe 244 AO lui confère à cette fin les mêmes prérogatives et obligations que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition. Il s'agit là d'une obligation à charge du directeur – le texte allemand du paragraphe 243 (1) AO utilisant à dessein les termes « haben [die Rechtsmittelbehörden] den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln » qui consacre une notion d'obligation – et non d'une faculté laissée à sa discrétion l'autorisant, le cas échéant, à refuser d'instruire une réclamation donnée.

Cette obligation est par ailleurs renforcée par le texte du paragraphe 258 AO qui impose au directeur non seulement de prendre une décision, mais qui prévoit encore qu'il prenne une décision formellement motivée ; or, si le législateur a imposé au directeur de prendre une décision motivée, il lui a, a fortiori, imposé de prendre une décision. (...)

En d'autres termes, la communication de la décision doit permettre au contribuable de connaître exactement sa situation administrative et de juger ainsi de l'opportunité d'un recours contentieux de sa part¹⁴, ainsi que, en vertu du principe général du droit du respect des droits de la défense, d'être en mesure de connaître la motivation gisant à la base d'une telle décision afin de pouvoir utilement préparer sa défense¹⁵.

Enfin, il échet de relever que le contribuable étant de son côté obligé, sous peine d'irrecevabilité de son recours contentieux ultérieur, de soumettre une réclamation au directeur – la réclamation préalable devant le directeur constituant une condition sine qua non à la recevabilité d'un recours contentieux ultérieur devant le tribunal administratif –, il ne saurait être admis que le directeur, en déniant au contribuable l'instruction de sa réclamation, ne vide ce préalable administratif obligatoire de tout sens en le transformant en simple chicane administrative imposée au contribuable désireux de voir vidé son différend avec l'administration des Contributions directes, la volonté du législateur ayant en effet été, en instaurant l'exigence du préalable administratif prévu à l'article 8 (3) 1 de la loi du 7 novembre 1996, non seulement de permettre ainsi à l'administration de résorber, sinon toiser dans la mesure du possible les différends en la matière à un niveau précontentieux et de clarifier à un stade précontentieux une situation, permettant ainsi à éviter un contentieux éventuellement inutile, mais encore de sauvegarder le droit du contribuable à l'accès à toutes les instances de décision et de recours prévues par la loi¹⁷. (...) ». Tribunal administratif, 13 janvier 2023, n°48337.

8186/02

N° 8186²

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2022-2023

PROJET DE LOI

portant modification

- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;
- de la loi modifiée 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 ;
- de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
- de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- la loi générale des impôts (« Abgabenordnung »);
- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
- la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
- la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale

* * *

AVIS DE LA CHAMBRE DES SALARIES

(14.6.2023)

Par lettre du 28 mars 2023, Madame Yuriko Backes, ministre des Finances, a soumis le projet de loi et les projets de règlements grand-ducaux sous rubrique à l'avis de la Chambre des salariés (CSL).

1. Le projet de loi modifie la loi générale des impôts (« Abgabenordnung ») et certaines lois connexes sur divers points, dans une optique de simplification et de modernisation des procédures applicables aux contribuables.

2. Les conditions d'ouverture de la procédure de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes (ACD) sont alignées sur celles existantes en cas de recours devant le tribunal administratif, afin de rendre les recours plus accessibles aux contribuables.

3. Dans le même temps, à l'instar des recours juridictionnels, il est proposé d'instaurer une limite temporelle au recours devant le tribunal administratif en cas de silence du directeur (modification de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif).

4. En matière d'obligations comptables, le législateur s'inspire des dispositions fiscales déjà existantes dans d'autres pays, afin de généraliser la forme électronique de la comptabilité, pour permettre une transmission plus efficace des données nécessaires au contrôle par l'administration.

5. En outre, il est proposé de sanctionner le non-dépôt des comptes annuels conformément aux obligations légales par une inopposabilité de ces derniers à des fins fiscales.

6. En matière de recouvrement, le projet propose d'habiliter le receveur à accorder, sous certaines conditions, un échelonnement des paiements de la créance du Trésor.

7. De plus, dans un souci de sécurité juridique, les textes relatifs à la procédure d'exécution des créances de l'Etat sont consolidés. La loi sur la coopération inter administrative est renforcée afin de permettre à l'ACD d'échanger des renseignements nécessaires à l'exercice de leurs missions respectives tant avec la Commission de surveillance du secteur financier qu'avec la Commissariat aux assurances.

8. Le projet instaure une procédure de demande d'accord préalable bi- ou multilatéral en matière de prix de transfert en vertu des conventions conclues par le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et prévoit les conséquences de la mise en œuvre d'une procédure d'accord amiable ou d'une décision d'arbitrage en vertu de certains accords internationaux sur la procédure d'imposition. Les obligations documentaires auxquelles sont soumises les entreprises associées en matière de prix de transfert reprennent les standards internationaux issus des travaux de l'OCDE (Action 13 du plan BEPS).

9. Finalement, le projet porte abrogation d'un certain nombre de dispositions de la loi générale des impôts tombées en désuétude.

10. Les quatre projets de règlements grand-ducaux complètent des nouveaux articles de loi introduits par le présent projet de loi :

- le premier liste les travaux ponctuels que l'Administration des contributions peut confier à des contractants et aux sous-traitants successifs de ces derniers, qui sont évidemment soumis au secret fiscal, en vertu du nouvel article 22bis de la loi générale des impôts proposé par le projet de loi.
- le deuxième fixe les conditions de forme et de contenu de la demande d'accord préalable bi- ou multilatéral en matière de prix de transfert en vertu des dispositions applicables d'une ou de plusieurs conventions conclues par le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions, ainsi que les conditions de perception d'une redevance.
- le troisième prévoit la documentation obligatoire en matière de prix de transfert applicable aux entreprises multinationales afin de la rendre conforme aux standards internationaux issus des travaux de l'OCDE.
- le dernier fixe les modalités d'application de la possibilité offerte par le projet de loi aux receveurs d'accorder un échelonnement des paiements de la créance du Trésor.

*

I. LE PROJET DE LOI

A. Dispositions accordées sur demande

12. L'article 1 point 9 du projet de loi propose de clarifier qu'en matière de dispositions accordées uniquement sur demande (par exemple : crédit d'impôt monoparental, abattement pour charges extraordinaires, bonification d'impôt pour investissement ...), une telle demande est à formuler à travers la déclaration d'impôt et ne peut plus être suppléée dans le cadre d'une réclamation.

Les auteurs du projet justifient cette modification par le fait que le directeur ne peut pas se prononcer sur des éléments qui n'ont pas pu être toisés par le bureau d'imposition en premier lieu du fait qu'aucune demande en ce sens ne lui a été soumise.

B. Forme et délais des voies de recours

13. L'article 1^{er} point 31 du projet de loi précise dans la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 que :

« Tout recours introduit devant le directeur des contributions directes est formé par requête écrite signée par le demandeur ou son représentant.

Sous peine d'irrecevabilité, la requête contient :

- les noms, prénoms et adresse du réclamant,
 - la désignation de la décision contre laquelle le recours est dirigé,
 - l'objet de la demande,
 - l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués,
 - dans les cas visés au paragraphe 254, alinéa 1er, le mandat de représentation,
- et
- le relevé des pièces dont le réclamant entend se servir. »

14. Il est rappelé que, tout comme en cas de recours devant le directeur des contributions directes, l'introduction d'un recours en matière fiscale devant le tribunal ne nécessite pas de constitution d'avocats.

15. L'article 3 du projet de loi modifie la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif en ce sens que « *Lorsqu'une réclamation au sens du §228 de la loi générale des impôts ou un recours hiérarchique formel au sens du §237 de cette loi ou une demande en application du §131 de cette loi a été introduit et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation, le recours hiérarchique formel ou la demande comme rejetés et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou du recours hiérarchique formel ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus.* ».

« *Le délai pour l'introduction des recours visés au point 3 est de douze mois après l'expiration du délai de six mois à partir de la demande. Le délai est prolongé de six mois en cas de mesure d'instruction ordonnée par le directeur de l'Administration des contributions directes. A défaut de recours devant le tribunal administratif dans ce délai, la décision qui fait l'objet de la réclamation ou du recours hiérarchique formel acquiert autorité de chose décidée. Il en est de même, en ce qui concerne les demandes de remise ou en modération, de la décision implicite de refus.* ».

16. Force est de constater que la législation actuelle ne prévoit aucun délai pour que le contribuable puisse exercer son droit au recours devant les juridictions administratives en cas d'absence de réponse par l'ACD.

Aujourd'hui, le contribuable dispose d'un droit de se pourvoir devant le tribunal administratif à tout moment et sans aucune limite de temps, tandis que le projet fixe une période définie au cours de laquelle le réclamant sera en droit de se pourvoir en justice en cas de silence directorial.

Ainsi, à l'expiration de la période de six mois à partir de la demande, une nouvelle période de douze mois débutera, laissant un temps raisonnable au réclamant de décider s'il souhaite se pourvoir en justice. Il est précisé que les mesures d'instruction requises et ordonnées par le directeur prolongent automatiquement cette période, ceci afin d'assurer une instruction contradictoire de la demande.

S'y ajoute que le projet de loi prévoit pour le contribuable la possibilité également d'interjeter recours auprès du tribunal administratif après 6 mois de silence directorial contre les décisions discrétionnaires, ce qui, jusqu'à présent, n'était pas possible.

17. Notre Chambre souligne l'injustice qu'engendreront ces conditions à l'égard des contribuables.

En effet, si l'administration s'abstient de formuler une réponse au contribuable, ce dernier ne pourra pas exercer son droit au recours devant les juridictions administratives. Sa non-réponse sera assimilée à une exclusion de son droit d'agir en justice, alors qu'en réalité, s'il n'obtient pas de réponse de l'administration, il ne peut pas juger de l'opportunité d'un tel recours.

Tant pour les contribuables, que pour l'administration, l'objectif de simplification n'est donc pas atteint en ce qui concerne la procédure de réclamation et de recours devant les juridictions de l'ordre administratif.

C. Imposition forfaitaire en cas de retard ou d'absence de déclaration fiscale

18. Aujourd'hui, en cas de non-observation des délais de dépôt de la déclaration d'impôt par le contribuable, le bureau d'imposition peut fixer un supplément à l'impôt qui peut s'élever jusqu'à 10% de la cote d'impôt, voire une astreinte pécuniaire dont le montant dépend de la gravité du retard.

Le montant de l'impôt dû est comparé avec la somme des retenues à la source déjà effectuées et les avances éventuellement versées au cours de l'année d'imposition. Si les retenues à la source et les avances sont supérieures à l'impôt effectivement dû, le montant excédentaire sera remboursé au contribuable.

19. Dans le cas inverse, le contribuable sera tenu de payer le solde restant dû dans un délai d'un mois. Les Contributions directes lui font parvenir par courrier son bulletin d'impôt reprenant le décompte détaillé.

En tout état de cause, le contribuable peut contester une telle décision. En effet, le contribuable peut s'adresser directement au préposé qui a traité son dossier pour se tenir informé des décisions à son encontre et obtenir le cas échéant une rectification. Au cas où la procédure à l'amiable a échoué, le contribuable peut alors utiliser les voies de recours mises à sa disposition pour régler son litige fiscal.

20. Aux termes de ce projet de loi, l'article 1, 15° précise qu'*« il est proposé que le redressement simple au sens du paragraphe 94 soit exclu en présence d'une imposition qui a dû être intégralement effectuée en recourant au procédé de la taxation des bases d'imposition (paragraphe 217) en raison du fait que le contribuable a omis de satisfaire à son obligation de remettre sa déclaration fiscale »*.

Le § 232. (1a) du présent projet rajoute qu'*« un bulletin émis sur base du § 217 peut être attaqué à condition que l'écart entre les revenus ou la fortune soumis à l'impôt fixé sur base du § 217 et les revenus ou la fortune réels excède 10% »*.

21. Ce projet de loi prévoit une mesure défavorable au contribuable en ce qui concerne l'absence de déclaration fiscale dans les délais.

Même si en l'état actuel, l'administration peut décider d'une imposition forfaitaire à l'égard du contrevenant, ce dernier peut toujours contester une telle décision émise par l'Administration.

La CSL déplore que le projet de loi prévoit de limiter cette contestation aux cas où la différence entre le montant de l'imposition forfaitaire et les revenus ou fortune imposable dépasse les 10%. Ce qui revient donc à restreindre le droit d'agir des contribuables.

Ainsi, pour le contribuable dont l'écart entre ses revenus ou sa fortune soumis à l'impôt fixé et ses revenus ou sa fortune réels n'excèdent pas le seuil de 10%, il ne pourra donc pas attaquer la décision de l'Administration.

En outre, ce seuil n'empêchera pas les contribuables de s'abstenir de répondre à l'ACD ni à s'affranchir des démarches qui leur incombent en matière d'imposition.

D. Défaut d'instructions au sujet du sursis à exécution

22. En l'état actuel, l'introduction d'un recours ne dispense pas le contribuable du paiement des impôts contestés dans le délai prescrit, non pas parce que cela n'est pas prévu mais tout simplement parce que la page d'information imprimée au verso des bulletins d'impôt indique simplement la règle prévue au paragraphe 251 AO selon laquelle l'effet du bulletin d'impôt n'est pas suspendu par

l'introduction d'une réclamation. Pourtant, l'on omet d'informer au contribuable qu'il a la possibilité de demander au bureau d'imposition un sursis à exécution prévu au même paragraphe.

Par conséquent, le contribuable qui dépose une réclamation doit tout de même payer l'impôt demandé par l'administration fiscale. La régularisation de l'impôt se fait ultérieurement selon la suite donnée par l'ACD à la réclamation.

23. La CSL déplore que le Gouvernement n'ait pas saisi l'occasion pour mettre en place l'obligation d'indiquer clairement dans chaque bulletin d'impôt la mention de l'effet suspensif des recours introduits par les contribuables. Cette disposition permettrait aux justiciables de faire valoir leurs droits sans devoir avancer des montants qui peuvent finalement se révéler indus.

*

II. REGLEMENTS GRAND-DUCAUX D'EXECUTION

A. Règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 2 du paragraphe 22bis de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)

24. Le présent règlement grand-ducal exécute l'alinéa 2 du paragraphe 22bis de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») qui prévoit la possibilité pour l'Administration des contributions directes de confier l'exécution de travaux ponctuels à des contractants et aux sous-traitants successifs de ces derniers qui seront soumis au secret fiscal.

La finalité de ce nouveau paragraphe 22bis est donc d'étendre la violation du secret fiscal à des personnes externes à l'Administration des contributions directes dans le cadre de l'exécution de travaux spécifiques ou de leur sous-traitance.

En outre, la révélation d'informations couvertes par le secret fiscal, étant aussi sanctionnée pour les agents de l'ACD, une disposition légale doit expressément prévoir la mise à disposition de telles informations par lesdits agents aux contractants et sous-traitants dans le cadre de l'exécution de ces contrats.

25. La violation du secret fiscal (paragraphe 22 AO) est une infraction pénale, sanctionnée par le paragraphe 412 AO et l'interprétation de son champ d'application est stricte. Le nouveau paragraphe 22bis de l'AO vise aussi bien les collaborateurs du Centre des technologies de l'information de l'État (CTIE), ses agents contractuels, ses sous-traitants ainsi que tout autre contractant ou sous-traitant de l'ACD.

La CSL estime donc qu'il faut veiller à ce que les salariés de ces contractants et sous-traitants soient rendus attentifs à l'existence de ce secret fiscal.

B. Règlement grand-ducal portant exécution du paragraphe 29c de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)

26. Par le biais de l'introduction d'un nouveau paragraphe 29c dans l'AO (point 3 de l'article 1^{er} du projet de loi), le projet de loi instaure une procédure de demande d'accord préalable bi ou multilatéral en matière de prix de transfert (ci-après « demande d'APP ») en vertu des conventions conclues par le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et prévoit les conséquences de la mise en œuvre d'une procédure d'accord amiable ou d'une décision d'arbitrage en vertu de certains accords internationaux sur la procédure d'imposition.

Une redevance est fixée par l'ACD pour couvrir les frais administratifs occasionnés à l'occasion du traitement de la demande. Le projet de règlement grand-ducal fixe le montant de cette redevance, qui varie entre 10.000 et 20.000 euros suivant la complexité de la demande et le volume de travail.

27. La CSL considère que l'Administration est tenue de respecter les règles de confidentialité qui se rapportent directement à l'existence et au montant de l'impôt dû par le contribuable. Les règles relatives au secret fiscal doivent s'appliquer aux informations transmises dans le cadre de l'accord.

**C. Règlement grand-ducal portant exécution de
l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts
modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)**

28. Le projet de loi exige ainsi que les entreprises associées présentent, sur demande, une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée.

Le règlement grand-ducal prévoit l'obligation d'une documentation conforme aux standards internationaux issus des travaux de l'OCDE (Action 13 du Plan d'action BEPS), cela inclut un fichier local et un fichier principal auxquels toute entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales doit s'y conformer.

**D. Règlement grand-ducal portant exécution de l'article 12a
de la loi modifiée 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**

29. Ce règlement grand-ducal fixe les modalités d'application de la possibilité offerte par le projet de loi aux receveurs d'accorder un échelonnement des paiements de la créance du Trésor.

Sur demande, le receveur peut autoriser un échelonnement des paiements des créances du Trésor si leur recouvrement entraîne des difficultés considérables pour le débiteur et que la créance n'est pas mise en péril par le délai accordé. L'échelonnement de paiement ne s'oppose pas à ce que le Trésor puisse faire valoir ses droits hypothécaires. L'échelonnement de paiement ne suspend pas la mise en compte de l'intérêt de retard légalement dû en cas de défaut de paiement de la créance du Trésor à son échéance.

Le délai d'un échelonnement est limité à 6 mois étant donné que le contribuable avait la possibilité de demander un sursis de paiement suivant lequel il aurait pu avoir un délai jusqu'à 36 mois avec un taux d'intérêt plus avantageux que le taux légal. Il est dans l'intérêt du contribuable de limiter la période d'échelonnement alors que pendant la durée dudit échelonnement, les intérêts de retard de 0,6% par mois continuent à courir. Cet article vise également à exiger que le contribuable motive sa demande.

30. L'octroi d'un échelonnement est réservé uniquement aux impôts fixés par voie d'assiette en excluant tous les impôts faisant l'objet d'une retenue à la source et qui par conséquent constituent les impôts d'un autre contribuable et non pas ceux du demandeur de l'échelonnement.

31. Notre Chambre constate dans cette mesure, un affaiblissement des droits du contribuable car l'échelonnement doit consister à apporter une solution amiable tout en s'adaptant aux capacités financières du contribuable et non pas lui porter un préjudice supplémentaire notamment par des intérêts de retard excessifs.

*

32. Si la Chambre des salariés (CSL) approuve la volonté de légiférer de simplifier la législation fiscale et de la rendre moins complexe et moins hermétique pour le contribuable, elle regrette que le Gouvernement ne soit pas allé dans le sens d'une véritable prise en considération des intérêts des contribuables. Il est indispensable de renforcer les liens entre l'Administration des contributions directes et les contribuables, en clarifiant et en simplifiant les dispositions légales en les rendant accessible à tous, notamment en ce qui concerne les instructions sur les voies de recours.

Le risque de la réforme telle que proposée est d'amoindrir les droits des contribuables en créant davantage de contentieux entre les contribuables et l'Administration des contributions directes.

Luxembourg, le 14 juin 2023

Pour la Chambre des salariés,

Le Directeur,
Sylvain HOFFMANN

La Présidente,
Nora BACK

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

8186/03

N° 8186³

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2022-2023

PROJET DE LOI

portant modification

- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;
- de la loi modifiée 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 ;
- de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
- de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- la loi générale des impôts (« Abgabenordnung »);
- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
- la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
- la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale

* * *

AVIS DE LA CHAMBRE DES METIERS

(27.6.2023)

RESUME STRUCTURE

La Chambre des Métiers approuve le fait que plusieurs dispositions tombées en désuétude de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung » entraîne un toilettage adéquat du texte en question. Elle se doit cependant de s'intéresser plus particulièrement aux dispositions modificatives qui ont un impact sur la situation des contribuables vis-à-vis de l'Administration des contributions directes, notamment dans l'intérêt des contribuables artisans et constate que la majorité des simplifications prévues par le projet de loi sous avis se font dans l'intérêt de l'Administration des contributions directes, au détriment d'un équilibre souhaitable par rapport aux droits des contribuables.

Il s'agit notamment de l'introduction d'un raccourcissement du délai qu'ont les contribuables pour saisir les juridictions administratives en l'absence de réponse de l'Administration des contributions directes ; de l'accentuation du formalisme régissant le dépôt d'une réclamation ; de la complexification du droit de demander à l'Administration des contributions directes une copie de tous les documents sur lesquels le bulletin d'imposition a été fondée ; de la limitation du droit des contribuables de pouvoir contester une imposition d'office aux seuls cas où la différence entre le revenu ou la fortune sujet à imposition d'office et le revenu ou la fortune réels excède 10% ; de l'inopposabilité de la comptabilité et des comptes annuels qui n'ont pas encore été publiés dans le respect des dispositions régissant le registre de commerce et des sociétés.

Dans ces matières, la Chambre des Métiers plaide vivement en faveur du maintien des dispositions actuelles, sauf si les auteurs du projet de loi devaient prévoir des modifications plus respectueuses des droits des contribuables.

La Chambre des Métiers note cependant avec satisfaction que les projets de règlements grand-ducaux portant application des modifications prévues dans le projet de loi sous rubrique lui ont été transmis parallèlement pour avis. Elle s'y réfère dans la mesure où elle est appelée à faire des commentaires dans l'intérêt de ses ressortissants.

*

Par sa lettre du 28 mars 2023, Madame la Ministre des Finances a bien voulu demander l'avis de la Chambre des Métiers au sujet du projet de loi repris sous rubrique.

*

1. CONSIDERATIONS GENERALES

Le projet de loi annonce avoir pour objectif de moderniser et de simplifier certains éléments du cadre fiscal procédural luxembourgeois. S'il est vrai que l'abrogation d'un certain nombre de dispositions tombées en désuétude constitue un toilettage de texte adéquat et ne génère pas de commentaire de la part de la Chambre des Métiers, cette dernière se doit cependant de s'intéresser plus particulièrement aux dispositions modificatives qui ont un impact sur la situation des contribuables vis-à-vis de l'Administration des contributions directes (ACD) et notamment dans l'intérêt des contribuables artisans.

De prime abord, la Chambre des Métiers souligne que les bénéficiaires des entreprises artisanales prennent leur origine presque exclusivement dans des prestations de travail et de services concrètes, et ne résultent pas d'opérations financières issues de constructions fiscales complexes et transfrontalières. Alors que le Luxembourg se dote à juste titre d'instruments pour empêcher des montages fiscaux internationaux agressifs (DAC 6¹ et autres), la Chambre des Métiers met en garde de ne pas mettre davantage les entreprises artisanales nationales en difficulté en leur imposant le respect de procédures

¹ Loi modifiée du 25 mars 2020 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, Mémorial A n° 192 de 2020

qui s'avèrent être de plus en plus expéditives, comme le laissent présager certaines dispositions du projet de loi sous avis.

Ainsi, le projet de loi prévoit que le délai d'introduction d'un recours en cas de décision implicite de refus pour donner suite à une réclamation ou un recours hiérarchique de l'assujéti devant le directeur de l'ACD serait désormais limité à 12 mois, alors que le contribuable dispose actuellement d'un droit de se pourvoir devant le tribunal administratif sans délai de forclusion. La Chambre des Métiers demande donc le maintien des dispositions actuelles.

Le projet de loi sous rubrique prévoit par ailleurs l'accentuation du formalisme à respecter en cas de recours devant le directeur de l'Administration des contributions directes : il est en effet prévu que la requête doit à l'avenir contenir dès son dépôt, et sous peine d'irrecevabilité, des éléments tels que l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués, le relevé des pièces dont le contribuable entend se servir, etc. ; alors qu'actuellement il suffit qu'il ressorte de la réclamation écrite du contribuable que « ..., dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt ». Il est par ailleurs à craindre qu'en cas d'oubli de mentionner une pièce dans le relevé obligatoire, cette pièce sera déclarée définitivement irrecevable. Le projet de loi place donc l'ACD en situation d'être à la fois juge et partie dans le cadre de l'évaluation de la recevabilité du recours et des pièces. La Chambre des Métiers demande donc de ne pas changer le texte actuel.

Une autre disposition du projet de loi qui conduit à accroître le déséquilibre dans les relations entre le contribuable et l'ACD est que l'absence de la publication des comptes annuels au registre de commerce et des sociétés, les rendrait non-opposables à l'ACD ; en d'autres termes, le contribuable ne pourrait pas se prévaloir des éléments de faits issus d'une comptabilité régulière vis-à-vis de l'ACD. La Chambre des Métiers estime qu'il n'est pas proportionné de la part des auteurs du projet de loi de rajouter à la ribambelle des sanctions administratives et pénales déjà encourues en cas de la non-publication des comptes, cette nouvelle sanction d'inopposabilité, sans égard quant à la cause ou la durée de la non-publication des comptes annuels.

La Chambre des Métiers se pose par ailleurs la question de savoir si cette inopposabilité conduira à une imposition d'office ; alors que le projet de loi prévoit en cette matière également une détérioration des droits des contribuables, en limitant la possibilité qui leur est offerte de contester une imposition d'office aux seuls cas où la différence entre le revenu ou la fortune sujet à imposition d'office et le revenu ou la fortune réels excèdent 10%. La Chambre des Métiers demande que les contribuables aient la possibilité de faire établir un redressement juste et exact de l'imposition forfaitaire, sans devoir justifier en amont du dépassement d'un seuil tel que le prévoit le projet de loi.

Aussi le receveur pourra d'après le projet de loi recourir plus facilement à la procédure de la vente immobilière d'un bien immobilier du contribuable afin de recouvrer les créances puisque l'autorisation spéciale préalable du ministre des Finances pour procéder à la saisie vente immobilière ne sera plus de mise.

Eu égard à ce qui précède, la Chambre des Métiers conclut que la simplification du cadre fiscal procédural luxembourgeois tel prévu par le projet de loi sous avis consiste en des modifications qui favorisent essentiellement l'ACD. La Chambre des Métiers se doit de s'y opposer dans la mesure où les modifications susmentionnées affaiblissent les droits des contribuables ; et elle plaide a minima le maintien, voire la mise en œuvre d'un équilibre proportionné dans les rapports entre les contribuables et l'ACD.

*

2. OBSERVATIONS PARTICULIERES

2.1. Ad Article 1^{er}, 2^o

L'article 1^{er}, point 2 prévoit l'introduction d'un paragraphe 22bis à la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé AO, autorisant l'ACD à confier l'exécution de certains travaux notamment informatiques à des fournisseurs externes et qui peuvent eux-mêmes confier ces travaux à des sous-traitants. La Chambre des Métiers regrette de ne pas avoir à disposition le texte du projet de règlement grand-ducal qui détermine les travaux que l'ACD est autorisée à sous-traiter à des prestataires externes et aux sous-traitants successifs de ces derniers. Elle se pose la question de savoir si le projet de loi sous rubrique définit avec suffisamment de précision le cadre de cette externalisation et si les dispositions prévues satisfont aux exigences de la

règlementation sur la protection des données personnelles. Elle estime notamment qu'il n'y a pas lieu de donner carte blanche à des sous-traitances successives.

2.2. Ad Article 1^{er}, 9°

L'article 1^{er}, point 9 prévoit de modifier le paragraphe 85 de l'AO en y ajoutant la phrase suivante : « *Sauf s'il en est disposé autrement, le bénéfice des dispositions soumises à une demande formelle ne peut plus être accordé dans le cadre d'une réclamation.* »

Ainsi, l'oubli de faire valoir un crédit d'impôt monoparental ou bonification d'impôt pour investissement à travers la déclaration d'impôts ne pourrait plus être redressé par le contribuable après l'écoulement du délai pour la remise de la déclaration. La Chambre des Métiers ne peut pas approuver cette modification qui implique clairement une restriction des droits du contribuable.

2.3. Ad Article 1^{er}, 10°

L'article 1^{er}, point 10 prévoit la modification du paragraphe 86 de l'AO en matière de relevé de forclusion. Ainsi les termes « *ohne sein Verschulden* » seraient à remplacer par les termes « *infolge höherer Gewalt* » pour rendre compte de la jurisprudence en la matière. Or, la Chambre des Métiers estime que le terme « *ohne sein Verschulden* » reflète justement l'état de la jurisprudence (laquelle assimile l'expression « *ohne sein Verschulden* » à une « *négligence fautive* »). L'appréciation de la négligence fautive par les juges se fait *in concreto* ; et le fait d'imposer des critères nettement plus stricts pour qualifier la force majeure en vue de déterminer les circonstances qui seraient susceptibles de justifier un relevé de forclusion constituerait clairement une restriction en défaveur du contribuable.

2.4. Ad Article 1^{er}, 24°

L'article 1^{er}, point 24 prévoit de modifier le paragraphe 160 de l'AO afin d'y préciser que « *Les comptes annuels qui n'ont pas été publiés conformément aux dispositions du titre 1^{er}, chapitre Vbis de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ne sont pas opposables à l'Administration des contributions directes.* »

La nécessité de rajouter en quelque sorte une sanction fiscale à la non-publication des comptes n'est nullement explicité par les auteurs du projet de loi ; qui restent également muets sur les effets de cette inopposabilité. La Chambre des Métiers estime donc que la situation actuelle peut rester inchangée, à savoir que le contribuable peut valablement satisfaire au dispositif fiscal et effectuer sa déclaration d'impôt dans les délais sans que l'ACD n'y lie la condition de l'accomplissement de la formalité de la publication des comptes au RSCL, le bilan fiscal pouvant par ailleurs être parfois divergeant du bilan commercial.

2.5. Ad Article 1^{er}, 26°

L'article 1^{er}, point 26 prévoit la modification du paragraphe 165c. de l'AO en matière de notifications faites par l'ACD au contribuable. Les auteurs introduisent trois hypothèses selon lesquelles une notification est accomplie du simple fait de l'envoi du courrier par l'ACD. Elle choisit l'adresse inscrite au registre national des personnes physiques, l'adresse inscrite au registre de commerce et des sociétés ou la dernière adresse déclarée à l'ACD. Les délais commencent valablement à courir à partir de cet envoi. La Chambre des Métiers estime qu'il est dans l'intérêt du contribuable de poser une condition préalable à cet envoi stérile aux conséquences expéditives ; comme suit :

« § 165c. Pour les besoins de la notification et en l'absence d'avoir valablement touché le contribuable :

(a) ... »

2.6. Ad Article 1^{er}, 28°

L'article 1^{er}, point 28 prévoit la modification du paragraphe 232 de l'AO ; un bulletin émis sur base d'une taxation d'office peut être contesté à condition que l'écart entre les revenus ou la fortune soumis à l'impôts et le revenu ou la fortune réelle excède 10%.

Les auteurs du projet de loi indiquent qu'actuellement la jurisprudence fait dépendre la recevabilité d'un recours contre la taxation d'office de l'existence d'un écart significatif entre les revenus ou la

fortune réels et les bases d'imposition telles que fixées par l'ACD. La Chambre des Métiers plaide en faveur du maintien de cette situation qui a l'avantage d'être une appréciation *in concreto* de la situation du contribuable, alors que l'application d'un seuil fixé discrétionnairement à 10% risque de créer un avantage considérable et indu au profit de l'ACD.

2.7. *Ad Article 1^{er}, 31^o*

L'article 1^{er}, point 31 prévoit la modification du paragraphe 249 de l'AO qui vient introduire la nécessité de formaliser le recours à introduire devant le directeur de l'Administration des contributions directes sous peine d'irrecevabilité.

La Chambre des Métiers dénonce cette prétendue *simplification administrative dans l'intérêt du contribuable [...] plus respectueuse des droits des contribuables* qui est en réalité, à la fois plus contraignante pour le contribuable par rapport à sa situation actuelle dans laquelle il peut rédiger un recours sans contrainte de forme ; et plus restrictive de ses droits, car l'ACD devient juge de la recevabilité du recours et peut décider de ne pas accepter un recours sur base d'un élément purement formel. Le contribuable serait donc obligé, ou du moins il lui serait conseillé d'avoir recours aux services payants d'un expert pour garantir la recevabilité de son recours. Aux yeux de la Chambre des Métiers le dispositif prévu par le projet de loi risque donc d'avoir un effet dissuasif en pratique, bien que les auteurs du projet de loi précisent que l'introduction d'un recours ne nécessite pas de constitution d'avocat.

2.8. *Ad Article 1^{er}, 34^o*

L'article 1^{er}, point 34 abroge le paragraphe 256 de l'AO et supprime ainsi le droit du contribuable de demander à l'ACD une copie de tous les documents sur lesquels l'imposition a été fondée. Le contribuable devra désormais demander cet accès aux documents administratifs sur la base de la loi du 14 septembre 2018 relative à une administration transparente et ouverte et identifier lui-même précisément le document demandé. La Chambre des Métiers craint que le risque pour le contribuable d'être débouté de sa demande sur la base de la loi du 14 septembre 2018 est majeur puisque, d'une part, il ignore sur base de quels documents, pièces ou éléments l'ADC a fondé l'imposition / la décision contestée, et d'autre part, le contribuable n'est pas supposé être un expert en la matière pour savoir d'après quelles pièces il faut demander. C'est précisément pour établir un certain équilibre que la disposition actuelle du paragraphe 256 de l'AO contient la double affirmation que l'ACD doit fournir une copie de tous les documents sur lesquels l'imposition a été fondée à la demande du contribuable, si ce n'est pas déjà fait.

La Chambre des Métiers se doit de dénoncer la restriction prévue des droits du contribuable et elle plaide en faveur du maintien de la disposition sous avis.

2.9. *Ad Article 2, 2^o*

L'article 2, point 2 modifie l'art 12 de la loi modifiée 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. De prime abord, la Chambre des Métiers regrette de ne pas disposer d'une version consolidée de la loi sous rubrique qui a été modifiée à onze reprises, de sorte que sa lecture est particulièrement ardue. Aussi la Chambre des Métiers se pose la question de savoir si d'un point de vue de la technique législative, un règlement grand-ducal auquel le projet de loi renvoie peut déroger aux dispositions du Nouveau Code de procédure civile, tel que le prévoit la modification sous avis.

Quant au fond, la Chambre des Métiers constate que la simplification prévue par les auteurs du projet de loi se révèle à nouveau être une simplification dans le seul intérêt de l'ACD, qui s'arroge le droit d'exercer son super privilège (inscrire gratuitement une hypothèque à charge des immeubles appartenant au contribuable et de faire vendre les immeubles et cela même dans les hypothèses où le Trésor n'est pas le premier inscrit sur lesdits biens) sans recours à l'autorisation spéciale du Ministre des Finances, tel que le prévoit la mouture actuelle du texte.

2.10. *Ad Article 2, 3^o*

L'article 2, point 3 ajoute un article 12a à la loi modifiée 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. D'après cet article, le receveur peut accorder un étalement des dettes fiscales des contribuables si le paiement de celles-ci entraîne des difficultés financières et que le délai accordé ne met pas en péril la créance.

La Chambre des Métiers se réfère au projet de règlement grand-ducal portant exécution de ce nouvel article 12a, qui a été transmis conjointement avec le projet de loi, pour y découvrir que cette magnanimité du receveur n'est qu'apparente. En effet, les articles 1^{er} et 4 du projet de règlement grand-ducal prévoient respectivement que l'échelonnement porte des intérêts de retard au taux légal fixé par l'article 155, alinéa 1 de la loi modifiée concernant l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire 1% par mois (TAEG 12,68 %) et que le receveur puisse demander au contribuable des garanties pour préserver les droits du Trésor avant de lui octroyer un échelonnement de paiement.

En outre, la Chambre des Métiers se pose la question de savoir si la fixation du taux, de la durée de l'échelonnement et la demande de garantie sans précisions quant à la nature de la garantie relèvent du domaine d'un règlement grand-ducal en l'absence de précisions à ces sujets au niveau de l'article 12a sous avis.

2.11. *Ad Article 3*

L'article 3 modifie l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif afin d'y préciser que sans décision définitive intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation, le recours hiérarchique formel ou la demande comme rejetés et interjeter un recours devant le tribunal administratif, et ce dans un délai de douze mois après l'expiration du délai de six mois. En l'absence de recours devant le tribunal administratif dans le délai de douze mois, il est prévu que la décision initialement contestée acquiert autorité de chose décidée.

Ainsi, le recours en cas de décision implicite de refus pour donner suite à une réclamation ou un recours hiérarchique de l'assujetti devant le directeur de l'ACD serait désormais limité à 12 mois, alors que le contribuable dispose actuellement d'un droit de se pourvoir devant le tribunal administratif sans délai de forclusion. La Chambre des Métiers demande donc le maintien des dispositions actuelles.

*

La Chambre des Métiers ne peut approuver le projet de lui soumis pour avis que sous la réserve expresse de la prise en considération de ses observations ci-avant formulées.

Luxembourg, le 27 juin 2023

Pour la Chambre des Métiers

Le Directeur Général,
Tom WIRION

Le Président,
Tom OBERWEIS

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

8186/04

N° 8186⁴

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2022-2023

PROJET DE LOI

portant modification

- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;
- de la loi modifiée 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 ;
- de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
- de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- la loi générale des impôts (« Abgabenordnung »);
- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
- la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
- la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale

* * *

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

(11.7.2023)

Par dépêche du 27 mars 2023, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État le projet de loi sous rubrique, élaboré par la ministre des Finances.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, les textes coordonnés, par extraits, des lois dont la modification est projetée, une fiche financière et une fiche d'évaluation d'impact.

Le Conseil d'État est en outre saisi de projets de règlement grand-ducal portant exécution des dispositions modifiées ou introduites par la loi en projet¹ et aux sujets desquels il sera émis des avis distincts.

Les avis des chambres professionnelles, demandés selon la lettre de saisine, ne sont pas encore parvenus au Conseil d'État au moment de l'adoption du présent avis.

*

CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

Le projet de loi sous avis a pour objectif de moderniser et simplifier la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung », ci-après « AO »), loi modifiée 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, la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises.

La validité et l'opposabilité de l'AO ont été confirmées par une jurisprudence constante et encore récemment réitérée². Le Conseil d'État relève à cet égard que certaines dispositions abrogées par le projet de loi sous avis sont des dispositions qui ne sont pas reproduites dans la version « originale » de l'AO disponible sur le site du Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg³. Dans ce facsimilé, les omissions dont il est question sont matérialisées par des points de suspension, sinon par la mention « gestrichen » ou « überholt ».

Ces dispositions n'ont pas connu de publication officielle sur le territoire du Grand-Duché. Le Conseil d'État a déjà eu l'occasion d'évoquer les difficultés qu'elles posent dans l'ordre juridique luxembourgeois, au regard du principe d'accessibilité et d'applicabilité de la loi⁴. À cet égard, il souscrit entièrement à la suppression de ces dispositions. Le Conseil d'État note toutefois que l'abrogation des dispositions n'ayant jamais été publiées n'est pas systématique dans le projet de loi sous avis. Il donne par conséquent à considérer la possibilité de procéder à un réel toilettage de ces dispositions en les abrogeant formellement. Le Conseil d'État signale à cet égard qu'une comparaison exhaustive entre les omissions du texte publié à la Pasinomie et la version applicable en 1941 de la *Reichsabgabenordnung* allemande a récemment été dressée par la doctrine luxembourgeoise⁵.

Par ailleurs, le Conseil d'État relève que de nombreuses modifications ont pour objet d'imposer des obligations procédurales plus strictes au contribuable. Il est vrai que la matière des contributions directes est légalement exclue du champ d'application de la procédure administrative non contentieuse⁶. Cette exclusion était toutefois justifiée par le fait que la matière en question faisait l'objet, notamment

1 Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») (n° CE 61.388) ; Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 12a de la loi modifiée 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 (n° CE 61.389) ; Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 2 du paragraphe 22bis de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») (n° CE 61.391) ; Projet de règlement grand-ducal portant exécution du paragraphe 29c de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») (n° CE 61.392).

2 Cour adm., 13 juillet 2021, n° 45185C du rôle, p. 25 ; Trib. adm., 12 mai 2022, n° 44635 du rôle, p. 9.

3 Le site du Journal officiel indique une référence anachronique au Mémorial n° A900 de 1931. Il comprend toutefois un lien vers le facsimilé du texte publié, disponible ici : <https://data.legilux.public.lu/filestore/eli/etat/leg/memorial/1931/a900/fr/pdf/eli-etat-leg-memorial-1931-a900-fr-pdf.pdf>.

4 Conseil d'État, avis du 8 mai 2018 sur le projet de loi portant exécution, en matière fiscale, des dispositions du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données et abrogeant la directive 95/46/CE et portant modification: 1) de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ; 2) de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ; 3) de la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ; 4) de la loi du 24 juillet 2015 relative à FATCA, doc. parl. n° 7250³, p. 4.

5 Anne KLETHI, « À la recherche des dispositions perdues de l'AO – 'Omis par la Pasinomie' : tentative d'exégèse », *Cahiers de la fiscalité luxembourgeoise*, 2022/2, annexe, pp. 227 et suiv.

6 Loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, art. 5 : « La présente loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes ».

à travers l'AO, d'« une réglementation exhaustive et respectueuse des droits du contribuable »⁷. Selon le Conseil d'État, les deux régimes de protection des droits procéduraux devraient demeurer équivalents.

*

EXAMEN DES ARTICLES

Article 1^{er}

L'article 1^{er} du projet regroupe les modifications apportées à l'AO.

Point 1^o

Sans observation.

Point 2^o

La disposition sous avis a pour objet d'insérer un §22bis afin de permettre à l'ACD de déléguer certaines fonctions informatiques pour les informations qui devront être divulguées au prestataire de ces services, introduisant ainsi une dérogation ponctuelle au secret fiscal qui pour le reste est maintenu.

Ce maintien est opéré par renvoi à l'alinéa 4 du §412 AO qui dispose que « [w]er das Steuergeheimnis verletzt (§ 22 Absätze 2 und 3), wird mit Geldstrafe oder mit Gefängnis bis zu sechs Monaten bestraft ». Le Conseil d'État donne à considérer que le §412 AO n'est probablement pas conforme au principe de spécification de la peine encourue, alors qu'aucun maximum n'est prévu pour l'amende en cause. Le Conseil d'État suggère dès lors qu'un maximum de peine soit délimité. Par ailleurs, pour atteindre l'objectif dissuasif inhérent à la règle pénale, il conviendrait de fixer également un minimum de peine correspondant à l'intérêt à protéger.

Point 3^o

La disposition sous avis a pour objet d'insérer un nouveau §29c organisant une procédure de demande d'accord préalable en matière de prix de transfert. Le Conseil d'État note que l'introduction d'une telle demande préalable est soumise à une redevance administrative « pour couvrir les frais administratifs occasionnés à l'occasion du traitement de la demande ». Dans une fourchette de 10 000 à 20 000 euros, il est prévu que la redevance sera fixée en fonction de la complexité et du volume de travail.

Points 4^o à 6^o

Les dispositions sous avis ont pour objet d'abroger les §30 à 38 AO, tout en maintenant en vigueur le §36, al. 3. Ces dispositions concernaient le Beirat, un organe consultatif prévu par la loi allemande qui n'a jamais été mis en place au Luxembourg⁸. De tels organes n'ont jamais été établis. Au demeurant, le Conseil d'État relève que ces organes ont été supprimés en Allemagne dès les années 1950⁹.

Point 7^o

La disposition sous avis a pour objet d'abroger la deuxième phrase du §83 de l'AO. Il s'agit de supprimer la possibilité pour l'administration de solliciter la constitution d'une garantie en cas de prolongations des délais de déclaration et des délais fixés par l'administration fiscale elle-même. Le Conseil d'État relève néanmoins que la possibilité pour l'administration de requérir la constitution d'une garantie n'est pas abandonnée. Elle se retrouve à l'article 4 du projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 12a de la loi modifiée 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.

7 Projet de loi réglant la procédure administrative non contentieuse, doc. parl. n° 2209⁰, commentaire sur le projet d'article 4, *Comptes-rendus 1977-78*, p. 2422.

8 Anne KLETHI, « À la recherche des dispositions perdues de l'AO – Fragments du discours sur l'AO », *Cahiers de la fiscalité luxembourgeoise*, 2022/2, p. 204-205.

9 *Ibid.*

Point 8°

Sans observation.

Point 9°

La disposition sous avis a pour objet d'ajouter une seconde phrase au §85 AO afin de préciser que le bénéfice des dispositions soumises à une demande formelle ne peut plus être accordé dans le cadre d'une réclamation.

Le Conseil d'État relève que la mesure envisagée aura pour effet de nier tout droit à l'erreur dans le chef du contribuable. En effet, le contribuable qui commettrait un oubli dans sa déclaration de demande du bénéfice d'un tel avantage fiscal ne serait plus en mesure de le redresser devant le directeur.

Le Conseil d'État donne encore à considérer que l'office du directeur, en matière de réclamation, comprend l'obligation de prendre en compte tous les faits pertinents du cas d'espèce.

À ce titre, les juridictions administratives retiennent de manière constante que « *le directeur saisi d'une réclamation procède d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition* »¹⁰. Dans ce cadre, le directeur a pour mission de « *clarifier la situation de fait à la base de la réclamation et à obtenir à cette fin de la part du contribuable réclamant ou, le cas échéant, de tierces personnes les informations complémentaires de nature à lui permettre de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition sujette à critique* »¹¹. Il lui incombe ainsi « *de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui n'ont été présentés que durant l'instance de réclamation* »¹².

Selon le Conseil d'État, le fait que le contribuable a omis de cocher la case lui ouvrant le bénéfice d'un avantage fiscal, auquel il pouvait par ailleurs légalement prétendre, est en réalité un fait nouveau que le bureau d'imposition n'avait pas pu connaître, mais que le directeur est tenu de prendre en considération au sens de la jurisprudence précitée.

Par conséquent, le Conseil d'État suggère de ne pas procéder à la modification envisagée du §85 AO.

Point 10°

La disposition sous avis a pour objet de remplacer les termes « *ohne sein Verschulden* » par les termes « *infolge höherer Gewalt* » au sein du §86 AO. La disposition actuelle permet à l'autorité fiscale compétente de « *relever de la déchéance encourue le contribuable qui a été empêché sans sa faute* » de respecter le délai¹³. Le Conseil d'État comprend qu'il s'agit de restreindre le relevé de déchéance aux hypothèses dans lesquelles la cause de l'empêchement du contribuable constitue un événement de force majeure.

Cette restriction de l'indulgence entre en dissonance avec le droit commun en la matière qui retient le même standard que la version actuelle du §86¹⁴. Le Conseil d'État s'interroge sur l'intérêt de créer une différence de régime pour la matière fiscale.

Contrairement à ce qu'affirment les auteurs du projet de loi au commentaire du point afférent, la jurisprudence actuelle n'exige pas explicitement la survenance d'un événement de force majeure. Le Tribunal administratif s'en tient en effet au prescrit légal actuel et retient que :

¹⁰ Trib. adm., 24 janvier 2022, n° 44836 du rôle.

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*

¹³ Trib. adm., 21 juin 2022, n° 45394 du rôle.

¹⁴ Loi modifiée du 22 décembre 1986 relative au relevé de la déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice, art. 1^{er} : « *Si une personne n'a pas agi en justice dans le délai imparti, elle peut, en toutes matières, être relevée de la forclusion résultant de l'expiration du délai si, sans qu'il y ait eu faute de sa part, elle n'a pas eu, en temps utile, connaissance de l'acte qui a fait courir le délai ou si elle s'est trouvée dans l'impossibilité d'agir* ».

« S'il est bien vrai que le législateur permet à l'instance de recours de relever de la déchéance encourue le contribuable qui a été empêché sans sa faute d'interjeter la réclamation dans le délai légal, il reste que le contribuable doit solliciter et mériter cette mesure d'indulgence »¹⁵.

Pour toutes ces raisons, le Conseil d'État suggère de conserver le libellé actuel du §86.

Points 11° à 22°

Sans observation.

Point 23°

La disposition sous avis a pour objet d'abroger les alinéas 2 et 3 du §145 AO.

Le Conseil d'État relève que les §144 à 149 n'ont pas été publiés au Luxembourg, tel que cela résulte du facsimilé disponible sur le site du Journal officiel¹⁶ :

§ 144
.....
§ 145
.....
§ 146
.....
§ 147
.....
§ 148
.....
§ 149
.....

Le Conseil d'État donne à considérer la possibilité d'abroger toutes ces dispositions qui manifestement ne sont pas applicables sur le territoire du Grand-Duché conformément à l'article 112 de la Constitution.

Point 24°

La disposition sous avis a pour objet d'insérer un alinéa 1a au sein du §160 AO. Il s'agit de prévoir que les comptes annuels non publiés conformément aux dispositions de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ne sont pas opposables à l'ACD.

Selon le Conseil d'État, la modification proposée suscite des interrogations à deux égards.

D'une part, le Conseil d'État comprend qu'il s'agit de « sanctionner le non-dépôt des comptes annuels »¹⁷. Or, ce défaut est déjà sanctionné par une amende pénale¹⁸. Le Conseil d'État rappelle à cet égard que le cumul de deux dispositifs de sanction pour les mêmes faits comporte toujours un risque de se heurter au principe *non bis in idem*¹⁹. Le Conseil d'État comprend que l'intention des auteurs est de permettre à l'administration fiscale de faciliter l'établissement de la base imposable. Il rappelle à cet égard la décision *A et B c. Norvège* dans laquelle la Cour européenne des droits de l'homme a conclu à la non-violation de l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales consacrant le principe *non bis in idem*, dans une espèce concernant le cumul d'une condamnation pénale et d'une majoration d'impôts pour des mêmes faits de défaut de déclaration de revenus²⁰.

15 Trib. adm., 23 février 1999, n° 10872 du rôle, cf. Pas. adm. 2022, verbo « Impôts », pts. 1080 et jurisprudence citée. Voir également, pts. 1082 à 1084, 1200 et 1223 à 1225.

16 Facsimilé disponible sur le site du Journal officiel, p. 418.

17 Commentaire des articles, p. 15.

18 Loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, art. 1500-2.

19 Avis du Conseil d'État n° 60.531 du 16 novembre 2021 (doc. parl. n° 7767⁴, p. 18) ; Avis du Conseil d'État n° 60.959 du 25 octobre 2022 (doc. parl. n° 7975³, p. 11).

20 Cour EDH, *A et B c. Norvège* [GC], 15 novembre 2016, req. n°s 24130/11 et 29758/11.

D'autre part, la modification proposée revient à limiter la capacité du contribuable d'apporter des éléments de preuve quant à l'établissement de sa base imposable. Le Conseil d'État relève que la jurisprudence luxembourgeoise considère qu'« *il est de principe en droit fiscal luxembourgeois que l'administration, dans le cas où la déclaration présentée par le contribuable donne lieu à des doutes, ne saurait se limiter à une attitude purement passive, consistant à contester l'exactitude de la déclaration. Au contraire, l'administration doit, en premier lieu, conformément aux paragraphes 204 et 205 LGI, procéder à un examen objectif et impartial des déclarations du contribuable et, par la suite, au vœu des paragraphes 170 et 171 LGI, si des doutes raisonnables existent, demander au contribuable d'éclaircir les points paraissant douteux et de produire des éléments de preuve qu'on peut raisonnablement attendre de sa part. Ce n'est qu'à défaut d'éléments mis à sa disposition, que l'administration peut procéder à une appréciation suivant le préjugé défavorable créé par la carence du contribuable (« belastende Unterstellung ») (v. Robert KRIEPS et André ELVINGER, *La preuve en droit fiscal, Cahiers IFA, vol. XXXVI, p.440 et s.*) »²¹.*

Dans le cadre de la collaboration ainsi instaurée entre l'administration et le contribuable pour l'établissement de la base imposable, la modification envisagée empêcherait le contribuable, certes par ailleurs défaillant, de se défendre par tout moyen. Or, cette sanction par limitation des moyens de preuve ne correspond pas à la liberté de la preuve dont le contribuable dispose en la matière devant le juge fiscal²². Au demeurant, le Conseil d'État doute de l'efficacité d'une telle mesure, alors que le contribuable empêché de se reposer sur ses comptes annuels pourra tout même en prouver le contenu en versant l'intégralité des pièces comptables sur la base desquels ces comptes furent établis²³. *In fine*, ne pas accepter les comptes annuels comme preuve aurait pour conséquence irrémédiable de complexifier le travail de détermination de la base imposable, plutôt que de le simplifier.

Par ailleurs, le Conseil d'État donne à considérer que les comptes annuels sont parfois publiés en retard. Un tel retard s'analyse comme une non-conformité à la loi précitée du 19 décembre 2002. Ainsi, en application de la disposition sous avis, le contribuable ayant déposé en retard ne pourrait pas non plus se prévaloir de ses comptes annuels. Selon le Conseil d'État, une telle situation serait contreproductive. Elle conduirait en effet le contribuable à déposer ses comptes annuels coûte que coûte avant la date butoir, et ce même si en raison de circonstances exceptionnelles le travail de finalisation des comptes annuels n'est pas encore totalement achevé ou si l'audit de ces comptes n'aurait pas été intégralement achevé obligeant ainsi le réviseur d'entreprises à émettre un rapport d'audit avec une opinion avec réserve voire sans opinion ce qui peut avoir des conséquences très graves pour l'entreprise.

Pour toutes ces raisons, le Conseil d'État demande la suppression de la disposition sous avis.

Point 25°

Sans observation.

Point 26°

La disposition sous avis a pour objet de remplacer intégralement les dispositions du §165c AO. Le Conseil d'État comprend que, par simplification administrative, il sera recouru au registre national des personnes physiques et au registre de commerce pour établir l'adresse à laquelle le contribuable peut être contacté. Pour les contribuables non-inscrits à l'un de ces registres, l'adresse dernièrement communiquée par eux est employée.

21 Trib. adm., 11 mars 1998, n° 10137 du rôle.

22 Alain STEICHEN, *Manuel de droit fiscal*, t. 1, Éd. Saint-Paul, 2000, pt. 1076 : « Quant aux modes de preuve acceptés, il faut constater le grand libéralisme dont fait preuve le juge fiscal. Il admet la preuve par tout moyen, qui s'agisse de prouver les actes juridiques, les manifestations de volonté émises en vue de produire des effets de droits (ex. : contrat, testament), ou les faits juridiques, les événements quelconques auxquels une règle de droit attache des effets juridiques (ex. : décès, accident de voiture). Le juge de l'impôt apprécie souverainement en fait l'opportunité d'admettre tel ou tel moyen de preuve. Le droit fiscal faisant partie du droit public, les règles du droit civil concernant la hiérarchie des moyens de preuve ne s'applique pas ici : aussi est-il tout à fait envisageable que le témoignage puisse être utilisé par le contribuable ou par le délégué du gouvernement en vue de combattre certains écrits. Ainsi par exemple, le fisc peut prouver par l'absurde que des revenus n'ont pas été déclarés, tout comme il peut prouver l'omission d'indication de certaines recettes, lorsque des différences notables existent entre les revenus déclarés par le contribuable et ceux obtenus dans le commerce similaire. L'insuffisance de la déclaration, tout comme la contre-preuve, peut être rapportée par tout moyen, y compris les présomptions, les aveux, ainsi que la preuve testimoniale. Parce qu'il s'accorde mal avec le caractère écrit de la procédure, le serment est cependant exclu devant le juge fiscal » (références jurisprudentielles omises).

23 Code de commerce, art. 9.

Le Conseil d'État s'interroge sur la pertinence du libellé choisi. En effet, en indiquant que « la notification [...] est présumée accomplie à l'adresse inscrite au registre », le libellé choisi implique qu'une notification faite à un autre endroit serait considérée comme ayant été opérée à l'adresse du registre. Le Conseil d'État comprend néanmoins que l'intention des auteurs était plutôt de présumer que le contribuable a reçu la notification si celle-ci est faite à l'adresse portée au registre. Si tel est le cas, le Conseil d'État propose le libellé alternatif suivant :

« § 165c.

~~Pour les besoins de la notification :~~ Est réputée avoir été reçue par son destinataire :

- (a) la notification à un destinataire qui est une personne physique tenue à une déclaration au sens de la section 3 de la loi modifiée du 19 juin 2013 relative à l'identification des personnes physiques présumée lorsqu'elle a été accomplie à l'adresse inscrite sur le registre national des personnes physiques ;
- (b) la notification à un destinataire tenu de requérir son immatriculation au registre de commerce et des sociétés conformément à la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises présumée lorsqu'elle a été accomplie à l'adresse inscrite au registre de commerce et des sociétés ;
- (c) la notification à tout autre destinataire présumée lorsqu'elle a été accomplie à la dernière adresse déclarée à l'administration. »

Point 27°

La disposition sous avis a pour objet de modifier le §171 AO.

La modification envisagée propose, d'une part, d'imposer au contribuable de fournir toutes données requises par l'administration sous format électronique, si elles existent sous ce format. Le Conseil d'État relève qu'il est requis que les documents sous forme électronique soient « conforme[s] à l'original ». Il s'interroge sur la pertinence de cette précision, alors que, selon sa compréhension, l'obligation prévue ne porte que sur des documents qui existent *ab initio* sous forme électronique. Si l'intention des auteurs était d'imposer que le contribuable « numérise » les documents qu'il présente, une invitation claire en ce sens aurait la préférence du Conseil d'État.

D'autre part, la disposition sous avis vise à créer une nouvelle obligation documentaire en matière de prix de transfert. Le texte en projet propose d'insérer un alinéa 4 nouveau qui prévoit une obligation à l'égard des entreprises associées de présenter, sur demande, une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée.

Le Conseil d'État relève une incohérence terminologique au sein du dispositif proposé.

En matière de prix de transfert, la législation sur l'impôt sur le revenu vise les « entreprises liées », c'est-à-dire la situation dans laquelle « *une entreprise qui participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une autre entreprise* » ou celle dans laquelle « *les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de deux entreprises* »²⁴.

La disposition en projet est conçue autour d'une notion différente en ce qu'elle vise les « entreprises associées ». Cette notion n'est pas nouvelle en droit fiscal luxembourgeois. Elle se définit par des seuils

²⁴ Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après, la « LIR »), art. 56 et 56bis.

en termes de participation aux droits de vote, au capital ou au bénéfice²⁵. Au surplus, l'article 168ter LIR considère comme entreprise associée un organisme qui fait partie du même groupe consolidé à des fins de comptabilité financière que le contribuable ou une entreprise dans laquelle le contribuable exerce une influence notable sur la gestion ou une entreprise qui exerce une influence notable sur la gestion du contribuable.

Il appert que les notions juridiques d'« entreprise liée » et d'« entreprise associée » sont différentes. Afin de préserver la cohérence du régime juridique applicable aux prix de transfert, le Conseil d'État demande que l'obligation de présenter, sur demande, une documentation sur la politique relative aux prix de transfert, soit imposée aux « entreprises liées » et non aux « entreprises associées ». Si la proposition du Conseil d'État est suivie, il faudrait parallèlement modifier l'alinéa 3 du §171 AO de la même manière.

Le Conseil d'État note, par ailleurs, qu'un règlement grand-ducal fixera « le champ d'application, le contenu et l'étendue » de cette documentation justificative. Le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») afférent précise la liste des éléments qui devront figurer dans cette documentation.

Selon le Conseil d'État, l'imposition d'une telle obligation constitue généralement une modalité préalable du recouvrement de l'impôt. Elle tombe dès lors dans le champ d'une matière réservée à la loi par l'article 116, paragraphe 1^{er}, de la Constitution.

Le Conseil d'État rappelle que, d'après l'arrêt n° 166/21 du 4 juin 2021 de la Cour constitutionnelle²⁶, l'article 32, paragraphe 3, devenu le 1^{er} juillet 2023 l'article 45, paragraphe 2, de la Constitution exige que dans ces matières « la fixation des objectifs des mesures d'exécution doit être clairement énoncée, de même que les conditions auxquelles elles sont, le cas échéant, soumises. L'orientation et l'encadrement du pouvoir exécutif doivent, en tout état de cause, être consistants, précis et lisibles, l'essentiel des dispositions afférentes étant appelé à figurer dans la loi ». En l'espèce, le cadrage normatif est inexistant, dès lors qu'il est prévu que le règlement futur déterminera celui-ci. Le Conseil doit, partant, s'opposer formellement au dispositif sous avis.

Le Conseil d'État propose, notamment, de prévoir que la définition des obligations prévues aux articles 1^{er} et 3 du projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ressorte de la loi. Il donne à considérer que tel est le cas en Belgique²⁷.

Le Conseil d'État comprend que les entreprises seront soumises à des obligations différenciées en fonction de l'applicabilité ou non de l'alinéa 4 du §171 AO. Les entreprises soumises devront tenir la documentation requise à disposition. Les entreprises non soumises demeureront liées par les alinéas 1^{er} et 2 du §171 AO, rendus applicables aux « transactions entre entreprises associées » par son

25 LIR, art. 164ter (2) : « Par entreprise associée au sens du présent article, il y a lieu d'entendre : a) un organisme au sens des articles 159, 160 ou 175, dans lequel le contribuable détient, directement ou indirectement, une participation de 25 pour cent ou plus des droits de vote ou du capital, ou dont il est en droit de recevoir 25 pour cent ou plus des bénéfices ; b) une personne physique ou un organisme au sens des articles 159, 160 ou 175 qui détient, directement ou indirectement, une participation de 25 pour cent ou plus des droits de vote ou du capital du contribuable, ou qui est en droit de recevoir 25 pour cent ou plus des bénéfices de ce contribuable. – Si une personne physique ou un organisme au sens des articles 159, 160 ou 175 détient, directement ou indirectement, une participation de 25 pour cent ou plus en termes de droits de vote ou de capital d'un contribuable et d'un ou de plusieurs organismes, tous les organismes concernés, y compris le contribuable, sont également considérés comme des entreprises associées. En ce qui concerne les participations indirectes détenues par le contribuable, le respect des critères énoncés au présent alinéa est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux ». Voir également, LIR, art. 168ter (1), pt. 18 : « Au sens du présent article, on entend par : [...] 'entreprise associée', a) un organisme dans lequel le contribuable détient, directement ou indirectement, une participation de 50 pour cent ou plus des droits de vote ou du capital, ou dont il est en droit de recevoir 50 pour cent ou plus des bénéfices ; b) une personne physique ou un organisme qui détient, directement ou indirectement, une participation de 50 pour cent ou plus des droits de vote ou du capital du contribuable, ou qui est en droit de recevoir 50 pour cent ou plus des bénéfices de ce contribuable ; c) un organisme qui fait partie du même groupe consolidé à des fins de comptabilité financière que le contribuable ; d) une entreprise dans laquelle le contribuable exerce une influence notable sur la gestion ou une entreprise qui exerce une influence notable sur la gestion du contribuable. – Si une personne physique ou un organisme détient, directement ou indirectement, une participation de 50 pour cent ou plus en termes de droits de vote ou de capital d'un contribuable et d'un ou de plusieurs organismes, tous les organismes concernés, y compris le contribuable, sont également considérés comme des entreprises associées ».

26 Arrêt de la Cour constitutionnelle n° 166 du 4 juin 2021 (Mém. A, N°440 du 10 juin 2021).

27 Code des impôts sur le revenu 1992, art. 321/4 et 321/5, tel qu'insérés par la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 (*Moniteur belge*, 4 juillet 2016), art. 57 et 58.

alinéa 3. Ces entreprises seront dans l'obligation de pouvoir prouver l'exactitude de la déclaration fiscale et de mettre à disposition tous les éléments pertinents, sans cependant que cette documentation doive répondre à des conditions de forme particulières. Le Conseil d'État précise qu'une attention particulière devra être apportée à la définition, dans la loi, du champ d'application personnel de l'obligation de tenir la documentation requise à disposition.

Au surplus, il conviendra *a minima* de définir dans la loi l'objectif que le pouvoir réglementaire devra suivre pour déterminer le contenu des déclarations et ainsi dresser la liste des documents qui seront requis²⁸.

Point 28°

La disposition sous avis a pour objet d'ajouter un alinéa 1a au sein du §232 AO. La modification vise à ne permettre le recours contre un bulletin émis après une estimation de la base imposable que dans l'hypothèse où l'écart entre la base imposable estimée, c'est-à-dire établie d'office, et la base imposable réelle excède dix pour cent.

La modification envisagée répond à la jurisprudence des juridictions administratives en la matière²⁹. Celles-ci retiennent notamment : « *Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable mettrait le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation, respectivement par après devant les juridictions administratives au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt. Il s'ensuit que la charge de la preuve de l'inexactitude de la taxation incombe au demandeur, preuve dans le cadre de laquelle ses déclarations ne bénéficient en effet d'aucune présomption de véracité. Aussi, le contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office doit se ménager des preuves* »³⁰.

Le Conseil d'État comprend que la disposition sous avis vise à instaurer un seuil en deçà duquel le recours n'est plus ouvert alors qu'aujourd'hui, l'appréciation du caractère significatif de l'écart entre les sommes estimées et les sommes réelles relève de l'appréciation souveraine du juge administratif. Si une telle solution peut paraître simplificatrice, le Conseil d'État donne à considérer qu'elle instaure une sorte de couperet automatique et immuable. En effet, quelles que soient les circonstances de l'espèce, tout écart de moins de dix pour cent serait considéré comme non significatif alors que les montants de tels écarts peuvent être très significatifs, soit en montants absolus, soit relatifs à la situation financière du contribuable. Ainsi, selon de Conseil d'État, en ne prenant plus en compte toutes les circonstances de la situation du contribuable, il se pourrait que le caractère mécanique de l'application du seuil fixé pour la recevabilité de la réclamation ou du recours aboutisse à des situations dans lesquelles l'impossibilité de saisir le directeur ou le juge soit disproportionnée. Le Conseil d'État demande ou bien de supprimer le dispositif sous avis, ou bien de fixer le seuil à pourcentage moindre.

28 Cf. Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), art. 2 et 4.

29 Trib. adm., 28 octobre 2022, n° 44413 du rôle : « [...] conformément à sa dénomination allemande ('Schätzung'), la taxation d'office consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable et (ou) approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible [...]. – La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt. Ainsi, en vertu du paragraphe 217 (2) AO, la taxation des revenus est possible si le contribuable ne peut pas fournir d'explications suffisantes à l'appui de ses déclarations ou si le contribuable devant effectuer une comptabilité ne peut pas présenter sa comptabilité ou si cette dernière est incomplète ou formellement ou matériellement incorrecte. La taxation des revenus consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération. La taxation ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents ».

30 Trib. adm., 28 octobre 2022, n° 44413 du rôle.

De plus, le libellé choisi ne précise pas exactement sur quoi porte le calcul de dix pour cent permettant de déterminer l'écart de revenu suffisant pour que le bulletin soit attaqué. Par conséquent, le Conseil d'État estime que la disposition sous avis est d'une imprécision telle qu'elle est contraire au principe de sécurité juridique et risque ainsi d'exposer le contribuable à l'arbitraire administratif. Il doit s'opposer formellement au dispositif sous avis pour ce motif.

Si l'intention des auteurs du projet de loi est de viser que l'hypothèse dans laquelle le revenu ou la fortune réelle est inférieur au revenu ou à la fortune estimée, le Conseil d'État serait en mesure de lever son opposition formelle si la disposition sous avis était modifiée comme suit :

« (1a) Un bulletin émis sur base du § 217 peut être attaqué à condition que l'écart entre les revenus ou la fortune soumis à l'impôt fixé sur base du § 217 et les revenus ou la fortune réels excède 10% la base imposable réelle soit au moins [x] pour cent inférieure à la base imposable retenue d'office. »

Points 29° et 30°

Sans observation.

Point 31°

La disposition sous avis a pour objet de modifier intégralement les conditions de recevabilité du recours introduit devant le directeur des contributions directes.

Selon le Conseil d'État, les conditions actuelles de recevabilité de la réclamation devant le directeur sont indulgentes³¹. Il relève notamment que l'alinéa 1^{er} de cette disposition précise que « *[u]nrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht* » et que son alinéa 2 pose le principe selon lequel « *[e]in Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt* ».

Le Conseil d'État relève que le §249, alinéa 2 nouveau, qu'il s'agit d'introduire prévoit un dernier point exigeant sous peine d'irrecevabilité que soit produit au moment du dépôt de la requête « le relevé des pièces dont le réclamant entend se servir ». Il estime au contraire qu'il est nécessaire à l'exercice de ses droits de défense que le contribuable puisse soumettre tout au long de la procédure de nouvelles pièces. Le Conseil d'État demande la suppression du dernier point du §249, alinéa 2 nouveau.

La disposition sous avis impose aussi que la réclamation soit introduite par une requête écrite et signée. Le Conseil d'État comprend que la requête peut être signée électroniquement et introduite de la même manière.

Le Conseil d'État se demande si le fait d'imposer la production d'un mandat de représentation comme condition de recevabilité de la réclamation est pertinent. En effet, cet élément n'est pas directement lié au fond de l'action engagée par le contribuable. Le Conseil d'État considère qu'il pourrait être suffisant que ce mandat soit démontré sur demande, tel que cela est actuellement le cas³².

Point 32°

Sans observation.

Point 33°

La disposition sous avis a pour objet de modifier le §254, alinéa 2, AO afin de supprimer la possibilité pour l'administration de demander au mandataire de démontrer le pouvoir qu'il détient de son mandant. En effet, la modification du §241, alinéa 2, AO propose d'imposer que ce mandat soit joint à la réclamation sous peine d'irrecevabilité. Le Conseil d'État renvoie à ses observations sous le point 31°.

Point 34°

La disposition sous avis a pour objet d'abroger le §256 AO qui prévoit actuellement le droit pour le contribuable de se voir communiquer « *[d]ie Unterlagen der Besteuerung, die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegen* ».

³¹ § 249, alinéa 1^{er}, AO.

³² AO, §254, al. 2, tel qu'en vigueur.

D'après le commentaire des articles³³, l'abrogation proposée est justifiée par le fait qu'un droit d'accès aux documents détenus par l'administration est prévu par la loi modifiée du 14 septembre 2018 relative à une administration transparente et ouverte, ci-après « loi de 2018 ».

À titre liminaire, le Conseil d'État précise que l'entrée en vigueur de la loi de 2018 n'a pas eu pour effet d'abroger implicitement le §256 AO. En effet, conformément au principe général *lex specialis derogat legi generali*, l'accès aux documents en matière fiscale demeure régi, pour le contribuable réclamant, par le §256 AO.

Or, selon le Conseil d'État, le régime d'accès prévu par l'actuel §256 AO et celui de la loi de 2018 sont fondamentalement différents.

Le régime du §256 AO concerne un intérêt direct et légitime du contribuable qui doit être protégé. Ce dernier doit en effet être en mesure de connaître les éléments à la base de la décision défavorable qu'il attaque. À l'inverse, la loi de 2018 ouvre un droit d'accès à toute personne sans que celle-ci n'ait à avancer la raison particulière pour laquelle elle requiert la communication de documents.

Le recours au droit commun allongerait les délais dans lesquels le contribuable obtiendrait les informations nécessaires et offrirait à l'administration l'opportunité de refuser la communication de certains documents en prenant appui sur les diverses exceptions au droit de communication prévues par la loi. Surtout, en abrogeant le §256 AO, le projet supprime deux obligations à la charge de l'administration fiscale que sont, d'une part, l'obligation pour l'administration de communiquer les documents concernés d'office lorsque le contenu du recours l'exige³⁴, et, d'autre part, l'obligation pour l'administration de laisser un temps suffisant au contribuable pour prendre position sur les documents qui lui auront été communiqués³⁵.

Ainsi, considérant ces divergences de régime, la suppression de la règle spéciale du §256 AO constitue une régression des droits procéduraux du contribuable. Le Conseil d'État suggère de maintenir le §256 AO.

Points 35° et 36°

La disposition sous avis a pour objet d'abroger le §299 AO, alinéa 2, et le §304 AO, alinéas 2 et 3. Elle modifie également le §304 AO, alinéa 1^{er}.

Le Conseil d'État note que les dispositions modifiées avaient été omises du texte publié au Luxembourg³⁶ :

§§ 259 bis 324
.....

Le Conseil d'État renvoie à ses observations sous le point 23°.

Article 2

L'article 2 du projet sous avis vise à modifier la loi modifiée 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.

Point 1°

La disposition sous avis a pour objet de modifier l'article 1^{er}, paragraphe 1^{er}, de la loi précitée pour les conditions du recouvrement des contributions directes à « toute autre créance dont le recouvrement est confié aux receveurs des contributions directes ».

Le Conseil d'État se demande si la formulation de la phrase ajoutée n'est pas trop large. En effet, en tant que telle, elle permettra à n'importe quelle créance à régler au receveur des contributions de bénéficier du privilège et de l'hypothèque légale reconnus à la créance au profit du Trésor et dont le

³³ Commentaire des articles, p. 17.

³⁴ AO, §256, tel qu'actuellement en vigueur : « ...wenn der Inhalt der Rechtsmittelschrift dazu Anlass gibt, von Amts wegen mitgeteilt werden ».

³⁵ AO, §256, tel qu'actuellement en vigueur : « In diesem Fall ist ihm zur Begründung des Rechtsmittels eine Frist von mindestens zwei Wochen zu gewähren, die von Empfang der Mitteilung an läuft ».

³⁶ Facsimilé disponible sur le site du Journal officiel, p. 444.

fait générateur est l'obligation fiscale³⁷. Or, il n'est pas certain que toutes les créances recouvrées par le receveur des contributions relèvent de cette catégorie. Il existe dès lors un risque qu'une créance quelconque, c'est-à-dire étrangère à la matière fiscale, bénéficie du privilège et de l'hypothèque au profit du Trésor.

Le Conseil d'État suggère dès lors de conserver l'énumération par liste des créances qui bénéficieront du privilège et de l'hypothèque visés à l'article 1^{er} de la loi précitée du 27 novembre 1933.

Point 2°

La disposition sous avis a pour objet de modifier intégralement l'article 12 de la loi précitée pour l'exécution des créances.

Le paragraphe 1^{er} maintient la compétence concurrente en matière de saisie-exécution entre les huissiers de justice³⁸ et les agents des contributions directes.

Il est prévu qu'un règlement grand-ducal déterminera, « par dérogation aux dispositions du Nouveau Code de procédure civile, la procédure et les modalités d'exécution ainsi que la forme des actes ». Le Conseil d'État donne à considérer que l'article 101 de la Constitution érige les voies de recours en matière réservée à la loi. Il en est de même, en vertu de l'article 110 de la Constitution, du caractère équitable et loyal ainsi que du délai raisonnable des procédures, tout comme du respect du contradictoire et des droits de la défense. Il s'entend que le règlement visé à la disposition sous examen ne saurait déroger à la loi sur ces points, au risque d'encourir la sanction de l'article 102 de la Constitution. Étant donné que le Conseil d'État n'est pas saisi du projet de règlement en question, il ne saurait se prononcer sur sa validité avec les principes énoncés ci-dessus.

Les paragraphes 2 et 3 n'appellent pas d'autre commentaire de la part du Conseil d'État alors qu'ils ne font que reprendre le libellé actuellement en vigueur.

Point 3°

La disposition sous avis a pour objet d'insérer un article 12a dans la loi précitée du 27 novembre 1933 afin d'organiser la possibilité pour le receveur d'autoriser l'échelonnement du paiement de la dette fiscale. Le Conseil d'État note que les conditions de mise en œuvre de cette possibilité sont détaillées dans un projet de règlement grand-ducal afférent.

Le mécanisme ici prévu constitue un complément du mécanisme de sursis de paiement prévu par le §127 AO et mis en œuvre par l'article 6 du règlement grand-ducal modifié du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu. Le Conseil d'État comprend qu'avant la date d'exigibilité de la dette fiscale, le contribuable peut solliciter le sursis de paiement³⁹. Après celle-ci, il pourra bénéficier du mécanisme d'échelonnement.

Le Conseil d'État s'interroge néanmoins sur le fait qu'il soit prévu que « [l']échelonnement de paiement ne s'oppose pas à ce que le Trésor puisse faire valoir ses droits hypothécaires ». Le Conseil d'État se demande s'il ne faudrait pas que la mise en œuvre de ces droits soit suspendue pendant le cours du délai de paiement. En effet, la disposition, telle qu'elle est libellée, permettrait au Trésor d'exécuter son hypothèque légale, alors même que le contribuable est en train d'apurer sa dette.

Article 3

L'article 3 du projet sous avis vise à modifier l'article 8, paragraphe 3, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

Le principe selon lequel le contribuable peut se prévaloir d'une décision implicite à l'échéance d'un délai de six mois sans réponse est maintenu. La modification proposée vise à instaurer un délai de

37 Loi modifiée du 27 novembre 1933, art. 1^{er}, al. 1^{er} et 2 : « Le Trésor a pour le recouvrement des contributions directes : 1° le droit d'exécution sur contrainte administrative ; 2° un privilège s'exerçant avant tout autre sur tous les meubles et autres effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent ; 3° une hypothèque légale dispensée d'inscription sur tous les immeubles des redevables. – Le privilège et l'hypothèque légale prennent cours à partir du 1^{er} janvier de l'année d'imposition et cessent leur effet le 31 décembre de la deuxième année qui suit l'année de l'imposition.

38 Nouveau Code de procédure civile, art. 719 à 761.

39 Règlement grand-ducal modifié du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, art. 6 (4) : « L'octroi d'un sursis de paiement à la suite d'une demande déposée après la date d'échéance de la cote d'impôt ou partie de cote qu'elle concerne, ne peut pas bénéficier des avantages résultant de l'article 6 ».

recours en matière de décision implicite de refus en cas de réclamation devant le directeur⁴⁰, de recours hiérarchique⁴¹ ou de demande de remise gracieuse⁴². Il s'agit de prévoir la forclusion du recours à l'échéance d'un délai de douze mois à partir de la décision implicite. Ce délai peut être prorogé en cas de mesures d'instruction ordonnées par le directeur.

Le Conseil d'État donne à considérer que la solution envisagée entre en dissonance avec le droit commun de la procédure administrative non contentieuse. En effet, pour la décision administrative de droit commun, l'article 7 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'État et des communes dispose que « [l]orsque la décision doit être motivée, les délais de recours tant contentieux qu'administratifs ne courent qu'à partir de la communication des motifs ». À ce titre, en l'absence de formalisation de la décision, il est de jurisprudence que « l'administré a la possibilité de déférer la décision implicite résultant du silence de l'administration devant le tribunal administratif de façon illimitée dans le temps, du moins tant qu'aucune décision administrative ne sera intervenue »⁴³. Certes, les règles de la procédure administrative non contentieuse ne s'appliquent-elles pas en matière de contributions directes, mais le Conseil d'État s'interroge sur l'opportunité de prévoir une règle contraire en matière fiscale.

Le Conseil d'État relève d'ailleurs qu'une disposition similaire a déjà été proposée dans le cadre de la proposition de loi n°4326⁴⁴. À propos de celle-ci, dans son avis du 9 février 1999, il avait considéré ne pas comprendre les raisons qui justifieraient que l'on enlève « au contribuable un régime plus favorable au sens qu'il devrait à l'avenir introduire un recours dans un délai précis nonobstant l'inaction de l'administration »⁴⁵. Il ajoutait qu'« il n'est pas concevable que celle-ci puisse profiter d'une forclusion due à son inaction, c'est-à-dire en ne statuant pas sur une demande qui lui est adressée. Il ne faut en effet pas perdre de vue que l'administration reste toujours 'maître du jeu' en prenant ses décisions aussi rapidement qu'elle le souhaite »⁴⁶. Le Conseil d'État maintient cette analyse.

Pour ces raisons, le Conseil d'État demande que la modification envisagée soit abandonnée.

Si le dispositif sous avis devait toutefois être maintenu, la troisième phrase serait à omettre, car dépourvue d'apport normatif. Elle ne fait en effet qu'indiquer qu'à défaut de recours, la décision implicite acquerra « autorité de chose décidée ». En effet, cet état de fait est consubstantiel à l'échéance du délai de recours et n'a pas, selon le Conseil d'État, besoin de faire l'objet d'une disposition particulière.

Article 4

L'article 5 du projet de loi sous avis vise à modifier la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises. Il est proposé d'y insérer deux nouveaux chapitres pour permettre des échanges réciproques d'informations entre l'Administration des contributions directes, d'une part, et la Commission de surveillance du secteur financier ou le Commissariat aux assurances, d'autre part.

Dans la mesure où, dans le cadre des dispositions sous avis, des données à caractère personnel pourront être transférées à une autorité publique autre que le responsable du traitement initial pour une finalité différente de celle pour laquelle ces données ont été collectées, cette autorité devra vérifier les conditions alternatives de l'article 6, paragraphe 4, du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), ci-après « RGPD », qui permettent le traitement ultérieur des données. Le transfert des données entre autorités publiques est toutefois

40 AO, §228.

41 AO, §237.

42 AO, §131.

43 Trib. adm., 15 mars 2000, n° 11557 du rôle, *Pas. adm.* 2022, verbo « Procédure contentieuse », n° 275 et jurisprudence citée.

44 Proposition de loi portant règlement devant les juridictions administratives, doc. parl. n° 4326, art. 73, pts 1° et 3°. Cf. Commentaire des articles, p. 26 : « Quant aux dispositions sub 1° et 3°, il faut savoir que le texte actuel prévoit qu'en cas de silence de l'administration, le réclamant peut considérer le silence comme refus. Il peut agir en justice, mais n'y est pas forcé. Aucun délai ne commence à courir. Ainsi, une insécurité juridique pèse sur les décisions de l'administration ».

45 Avis du Conseil d'État du 9 février 1999, doc. parl. n° 4326², p. 12.

46 *Ibid.*

possible si le traitement ultérieur est fondé sur une disposition légale qui constitue une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique pour garantir un des objectifs visés à l'article 23, paragraphe 1^{er}, du RGPD. Les dispositions sous avis visent à créer cette base légale nécessaire au traitement ultérieur de données pour une finalité différente de celle pour laquelle ces données ont été collectées et le Conseil d'État doit vérifier si les dispositions sous avis poursuivent un but énuméré à l'article 23, paragraphe 1^{er}, du RGPD et si le traitement envisagé est proportionné par rapport à ce but⁴⁷.

Le but poursuivi par la mesure est de s'assurer que les entités soumises à la surveillance de la CSSF ou du CAA émettent des déclarations cohérentes auprès de ces institutions et auprès de l'administration fiscale. Le Conseil d'État comprend qu'il s'agit de permettre à chacune des entités publiques concernées de remplir sa mission de la meilleure manière. À ce titre, et selon le Conseil d'État, il ne fait aucun doute que l'établissement correct de l'impôt constitue également un intérêt public général. De même, la bonne marche du contrôle prudentiel ainsi que la lutte contre le blanchiment de capitaux et la lutte contre le financement du terrorisme constituent des intérêts publics légitimes.

Le Conseil d'État est d'avis que la transmission des données concernées est nécessaire et n'a ainsi pas d'observations supplémentaires sur le dispositif sous avis.

Article 5

À l'alinéa 3, le Conseil d'État donne à considérer qu'en l'espèce aucune urgence particulière ne justifierait une entrée en vigueur au jour de la publication de la loi en projet.

*

OBSERVATIONS D'ORDRE LEGISTIQUE

Observations générales

La numérotation des groupements d'articles se fait en chiffres romains et en caractères gras. Toutefois, lorsque pour le groupement des articles il est recouru exclusivement à des chapitres, ceux-ci sont numérotés en chiffres arabes. À titre d'exemple, l'intitulé du chapitre 1^{er} se lira comme suit :

« **Chapitre 1^{er}** – [...] ».

À l'occasion du remplacement d'articles dans leur intégralité ou d'insertion d'articles, le texte nouveau est précédé de l'indication du numéro correspondant qui est souligné, pour mieux le distinguer du numéro des articles de l'acte modificatif.

Intitulé

Les termes « portant modification » sont à faire suivre d'un deux-points.

Pour l'énumération des actes à modifier, il est fait recours à des numéros suivis d'un exposant « ° » 1°, 2°, 3°, ...

Article 1^{er}

Au point 2°, au paragraphe 22*bis*, alinéas 1^{er} et 2, la virgule avant les termes « tels que visé au §22 » est à omettre.

Au point 2°, au paragraphe 22*bis*, alinéa 1^{er}, le Conseil d'État suggère de reformuler la lettre a) comme suit :

« a) au Centre des technologie de l'information de l'État ainsi qu'à ses sous-traitants et les sous-traitants successifs de ces derniers ; ».

Au point 2°, au paragraphe 22*bis*, alinéa 3, il convient d'écrire « directeur de l'Administration des contributions directes ». Cette observation vaut également pour l'article 1^{er}, point 31°, lettre a), au paragraphe 249, alinéa 1^{er}, qu'il s'agit de remplacer, et à l'article 2, point 2°, à l'article 12, paragraphe 1^{er}, qu'il s'agit de remplacer.

Au point 2°, au paragraphe 22*bis*, alinéa 4, le Conseil d'État signale que le conditionnel est à éviter du fait qu'il peut prêter à équivoque.

⁴⁷ En ce sens, Conseil d'État, avis n° 60.471 du 1^{er} février 2022 (doc. parl. n° 7872^A, p. 2-3).

Au point 3°, au paragraphe 29c, première phrase, les termes « quant aux dispositions » sont à supprimer. En outre, la formule « d'une ou de plusieurs » est à écarter. Il y a lieu de recourir au pluriel pour viser indistinctement un ou plusieurs éléments.

Le point 5° est à restructurer comme suit :

« 5° Le paragraphe 36 est modifié comme suit :

- a) les alinéas 1^{er} et 2 sont abrogés ;
- b) à l'alinéa 3, les termes « (Absatz 2) » sont supprimés ;
- c) l'alinéa 4 est abrogé. »

Au point 15°, le Conseil d'État suggère de remplacer les termes « sur base du » par les termes « conformément au ». Cette observation vaut également pour le point 28°.

Au point 24°, les termes « chapitre *Vbis* » sont à faire suivre d'une virgule.

Au point 25°, il convient de citer la référence exacte de la disposition à laquelle il est fait référence en écrivant « Le paragraphe 162 est abrogé ».

Au point 27°, lettre a), au paragraphe 171, alinéa 2, le Conseil d'État signale que pour marquer une obligation, il suffit généralement de recourir au seul présent de l'indicatif, qui a, comme tel, valeur impérative, au lieu d'employer le verbe « devoir ». Cette observation vaut également pour l'article 4, aux articles 16*bis*, paragraphes 2 et 3, et 17*bis*, paragraphes 2 et 3.

Au point 28°, il convient d'écrire « 10 pour cent ».

Article 2

Au point 2°, le Conseil d'État signale que les textes normatifs sont en principe rédigés au présent et non au futur. Ainsi, à l'article 12, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, qu'il s'agit de remplacer, il convient de remplacer le terme « sera » par le terme « est ».

Au point 2°, à l'article 12, paragraphe 2, qu'il s'agit de remplacer, il y a lieu d'indiquer avec précision et de manière correcte les textes auxquels il est renvoyé et partant d'écrire « article 1^{er}, paragraphe 1^{er}, point 3°, ».

Article 3

Le Conseil d'État signale qu'il n'est pas indiqué de prévoir dans un premier liminaire l'acte à modifier et d'en préciser dans un deuxième la disposition visée. Mieux vaut regrouper dans un seul liminaire la disposition de l'acte à modifier et l'intitulé de celui-ci. Partant, l'article est à restructurer comme suit :

« **Art. 3.** L'article 8, paragraphe 3, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif est modifié comme suit :

1° Le point 3 est remplacé comme suit :

« 3. [...] » ;

2° Il est ajouté un point 5 nouveau libellé comme suit :

« 5. [...] » »

Article 4

À l'endroit de l'article 16*ter*, paragraphe 2, il convient d'écrire « deuxième phrase ». Cette observation vaut également pour l'article 17*ter*, paragraphe 2.

Les guillemets fermants après l'article 16*ter*, paragraphe 3, et les guillemets ouvrants avant le chapitre IV*ter*, sont à supprimer.

Article 5

Il n'est pas besoin de spécifier les dispositions entrant en vigueur selon les règles du droit commun. Il convient d'écrire « Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg ».

Partant, le Conseil d'État demande de rédiger l'article sous revue comme suit :

« **Art. 5.** L'article 1^{er}, points 24°, 26°, 31° et 33°, entre en vigueur le 1^{er} janvier 2024 et l'article 1^{er}, points 15°, 27°, lettre b), et 28°, entre en vigueur à partir de l'année d'imposition 2024. »

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 21 votants, le 11 juillet 2023.

Le Secrétaire général,
Marc BESCH

Le Président,
Christophe SCHILTZ

8186/04A

N° 8186^{4A}

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2022-2023

PROJET DE LOI

portant modification

- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;
- de la loi modifiée 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 ;
- de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
- de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- la loi générale des impôts (« Abgabenordnung »);
- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
- la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
- la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale

* * *

Corrigendum (12.7.2023)

Ce document annule et remplace le document parlementaire N°8186/04

*

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

(11.7.2023)

Par dépêche du 27 mars 2023, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État le projet de loi sous rubrique, élaboré par la ministre des Finances.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, les textes coordonnés, par extraits, des lois dont la modification est projetée, une fiche financière et une fiche d'évaluation d'impact.

Le Conseil d'État est en outre saisi de projets de règlement grand-ducal portant exécution des dispositions modifiées ou introduites par la loi en projet¹ et aux sujets desquels il sera émis des avis distincts.

Les avis de la Chambre de commerce, de la Chambre des salariés et de la Chambre des métiers ont été communiqués au Conseil d'État en date respectivement des 13, 15 et 27 juin 2023.

Les avis des autres chambres professionnelles, demandés selon la lettre de saisine, ne sont pas encore parvenus au Conseil d'État au moment de l'adoption du présent avis.

*

CONSIDERATIONS GENERALES

Le projet de loi sous avis a pour objectif de moderniser et simplifier la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung », ci-après « AO »), loi modifiée 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, la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises.

La validité et l'opposabilité de l'AO ont été confirmées par une jurisprudence constante et encore récemment réitérée². Le Conseil d'État relève à cet égard que certaines des dispositions abrogées par le projet de loi sous avis sont des dispositions qui ne sont pas reproduites dans la version « originale » de l'AO disponible sur le site du Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg³. Dans ce facsimilé, les omissions dont il est question sont matérialisées par des points de suspension, sinon par la mention « gestrichen » ou « überholt ».

Ces dispositions n'ont pas connu de publication officielle sur le territoire du Grand-Duché. Le Conseil d'État a déjà eu l'occasion d'évoquer les difficultés qu'elles posent dans l'ordre juridique luxembourgeois, au regard du principe d'accessibilité et d'applicabilité de la loi⁴. À cet égard, il souscrit entièrement à la suppression de ces dispositions. Le Conseil d'État note toutefois que l'abrogation des dispositions n'ayant jamais été publiées n'est pas systématique dans le projet de loi sous avis. Il donne par conséquent à considérer la possibilité de procéder à un réel toilettage de ces dispositions en les abrogeant formellement. Le Conseil d'État signale à cet égard qu'une comparaison exhaustive entre

1 Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») (n° CE 61.388) ; Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 12a de la loi modifiée 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 (n° CE 61.389) ; Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 2 du paragraphe 22bis de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») (n° CE 61.391) ; Projet de règlement grand-ducal portant exécution du paragraphe 29c de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») (n° CE 61.392).

2 Cour adm., 13 juillet 2021, n° 45185C du rôle, p. 25 ; Trib. adm., 12 mai 2022, n° 44635 du rôle, p. 9.

3 Le site du Journal officiel indique une référence anachronique au Mémorial n° A900 de 1931. Il comprend toutefois un lien vers le facsimilé du texte publié, disponible ici : <https://data.legilux.public.lu/filestore/eli/etat/leg/memorial/1931/a900/fr/pdf/eli-etat-leg-memorial-1931-a900-fr-pdf.pdf>.

4 Conseil d'État, avis du 8 mai 2018 sur le projet de loi portant exécution, en matière fiscale, des dispositions du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données et abrogeant la directive 95/46/CE et portant modification: 1) de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ; 2) de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ; 3) de la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ; 4) de la loi du 24 juillet 2015 relative à FATCA, doc. parl. n° 7250³, p. 4.

les omissions du texte publié à la Pasinomie et la version applicable en 1941 de la *Reichsabgabenordnung* allemande a récemment été dressée par la doctrine luxembourgeoise⁵.

Par ailleurs, le Conseil d'État relève que de nombreuses modifications ont pour objet d'imposer des obligations procédurales plus strictes au contribuable. Il est vrai que la matière des contributions directes est légalement exclue du champ d'application de la procédure administrative non contentieuse⁶. Cette exclusion était toutefois justifiée par le fait que la matière en question faisait l'objet, notamment à travers l'AO, d'« une réglementation exhaustive et respectueuse des droits du contribuable »⁷. Selon le Conseil d'État, les deux régimes de protection des droits procéduraux devraient demeurer équivalents.

*

EXAMEN DES ARTICLES

Article 1^{er}

L'article 1^{er} du projet regroupe les modifications apportées à l'AO.

Point 1^o

Sans observation.

Point 2^o

La disposition sous avis a pour objet d'insérer un §22bis afin de permettre à l'ACD de déléguer certaines fonctions informatiques pour les informations qui devront être divulguées au prestataire de ces services, introduisant ainsi une dérogation ponctuelle au secret fiscal qui pour le reste est maintenu.

Ce maintien est opéré par renvoi à l'alinéa 4 du §412AO qui dispose que « [w]er das Steuergeheimnis verletzt (§ 22 Absätze 2 und 3), wird mit Geldstrafe oder mit Gefängnis bis zu sechs Monaten bestraft ». Le Conseil d'État donne à considérer que le §412 AO n'est probablement pas conforme au principe de spécification de la peine encourue, alors qu'aucun maximum n'est prévu pour l'amende en cause. Le Conseil d'État suggère dès lors qu'un maximum de peine soit délimité. Par ailleurs, pour atteindre l'objectif dissuasif inhérent à la règle pénale, il conviendrait de fixer également un minimum de peine correspondant à l'intérêt à protéger.

Point 3^o

La disposition sous avis a pour objet d'insérer un nouveau §29c organisant une procédure de demande d'accord préalable en matière de prix de transfert. Le Conseil d'État note que l'introduction d'une telle demande préalable est soumise à une redevance administrative « pour couvrir les frais administratifs occasionnés à l'occasion du traitement de la demande ». Dans une fourchette de 10 000 à 20 000 euros, il est prévu que la redevance sera fixée en fonction de la complexité et du volume de travail.

Points 4^o à 6^o

Les dispositions sous avis ont pour objet d'abroger les §30 à 38 AO, tout en maintenant en vigueur le §36, al. 3. Ces dispositions concernaient la *Beirat*, un organe consultatif prévu par la loi allemande qui n'a jamais été mis en place au Luxembourg⁸. De tels organes n'ont jamais été établis. Au demeurant, le Conseil d'État relève que ces organes ont été supprimés en Allemagne dès les années 1950⁹.

5 Anne KLETHI, « À la recherche des dispositions perdues de l'AO – 'Omis par la Pasinomie' : tentative d'exégèse », *Cahiers de la fiscalité luxembourgeoise*, 2022/2, annexe, pp. 227 et suiv.

6 Loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, art. 5 : « La présente loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes ».

7 Projet de loi réglant la procédure administrative non contentieuse, doc. parl. n° 2209⁰, commentaire sur le projet d'article 4, *Comptes-rendus 1977-78*, p. 2422.

8 Anne KLETHI, « À la recherche des dispositions perdues de l'AO – Fragments du discours sur l'AO », *Cahiers de la fiscalité luxembourgeoise*, 2022/2, p. 204-205.

9 *Ibid.*

Point 7°

La disposition sous avis a pour objet d'abroger la deuxième phrase du §83 de l'AO. Il s'agit de supprimer la possibilité pour l'administration de solliciter la constitution d'une garantie en cas de prolongations des délais de déclaration et des délais fixés par l'administration fiscale elle-même. Le Conseil d'État relève néanmoins que la possibilité pour l'administration de requérir la constitution d'une garantie n'est pas abandonnée. Elle se retrouve à l'article 4 du projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 12a de la loi modifiée 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.

Point 8°

Sans observation.

Point 9°

La disposition sous avis a pour objet d'ajouter une seconde phrase au §85 AO afin de préciser que le bénéfice des dispositions soumises à une demande formelle ne peut plus être accordé dans le cadre d'une réclamation.

Le Conseil d'État relève que la mesure envisagée aura pour effet de nier tout droit à l'erreur dans le chef du contribuable. En effet, le contribuable qui commettrait un oubli dans sa déclaration de demande du bénéfice d'un tel avantage fiscal ne serait plus en mesure de le redresser devant le directeur.

Le Conseil d'État donne encore à considérer que l'office du directeur, en matière de réclamation, comprend l'obligation de prendre en compte tous les faits pertinents du cas d'espèce.

À ce titre, les juridictions administratives retiennent de manière constante que « *le directeur saisi d'une réclamation procède d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition* »¹⁰. Dans ce cadre, le directeur a pour mission de « *clarifier la situation de fait à la base de la réclamation et à obtenir à cette fin de la part du contribuable réclamant ou, le cas échéant, de tierces personnes les informations complémentaires de nature à lui permettre de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition sujette à critique* »¹¹. Il lui incombe ainsi « *de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui n'ont été présentés que durant l'instance de réclamation* »¹².

Selon le Conseil d'État, le fait que le contribuable a omis de cocher la case lui ouvrant le bénéfice d'un avantage fiscal, auquel il pouvait par ailleurs légalement prétendre, est en réalité un fait nouveau que le bureau d'imposition n'avait pas pu connaître, mais que le directeur est tenu de prendre en considération au sens de la jurisprudence précitée.

Par conséquent, le Conseil d'État suggère de ne pas procéder à la modification envisagée du §85 AO.

Point 10°

La disposition sous avis a pour objet de remplacer les termes « *ohne sein Verschulden* » par les termes « *infolge höherer Gewalt* » au sein du §86 AO. La disposition actuelle permet à l'autorité fiscale compétente de « *relever de la déchéance encourue le contribuable qui a été empêché sans sa faute* » de respecter le délai¹³. Le Conseil d'État comprend qu'il s'agit de restreindre le relevé de déchéance aux hypothèses dans lesquelles la cause de l'empêchement du contribuable constitue un événement de force majeure.

10 Trib. adm., 24 janvier 2022, n° 44836 du rôle.

11 *Ibid.*

12 *Ibid.*

13 Trib. adm., 21 juin 2022, n° 45394 du rôle.

Cette restriction de l'indulgence entre en dissonance avec le droit commun en la matière qui retient le même standard que la version actuelle du §86¹⁴. Le Conseil d'État s'interroge sur l'intérêt de créer une différence de régime pour la matière fiscale.

Contrairement à ce qu'affirment les auteurs du projet de loi au commentaire du point afférent, la jurisprudence actuelle n'exige pas explicitement la survenance d'un événement de force majeure. Le Tribunal administratif s'en tient en effet au prescrit légal actuel et retient que :

*« S'il est bien vrai que le législateur permet à l'instance de recours de relever de la déchéance encourue le contribuable qui a été empêché sans sa faute d'interjeter la réclamation dans le délai légal, il reste que le contribuable doit solliciter et mériter cette mesure d'indulgence »*¹⁵.

Pour toutes ces raisons, le Conseil d'État suggère de conserver le libellé actuel du §86.

Points 11° à 22°

Sans observation.

Point 23°

La disposition sous avis a pour objet d'abroger les alinéas 2 et 3 du §145 AO.

Le Conseil d'État relève que les §144 à 149 n'ont pas été publiés au Luxembourg, tel que cela résulte du facsimilé disponible sur le site du Journal officiel¹⁶ :

§ 144
.....
§ 145
.....
§ 146
.....
§ 147
.....
§ 148
.....
§ 149
.....

Le Conseil d'État donne à considérer la possibilité d'abroger toutes ces dispositions qui manifestement ne sont pas applicables sur le territoire du Grand-Duché conformément à l'article 112 de la Constitution.

Point 24°

La disposition sous avis a pour objet d'insérer un alinéa 1a au sein du §160 AO. Il s'agit de prévoir que les comptes annuels non publiés conformément aux dispositions de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ne sont pas opposables à l'ACD.

Selon le Conseil d'État, la modification proposée suscite des interrogations à deux égards.

D'une part, le Conseil d'État comprend qu'il s'agit de « sanctionner le non-dépôt des comptes annuels »¹⁷. Or, ce défaut est déjà sanctionné par une amende pénale¹⁸. Le Conseil d'État rappelle à cet égard que le cumul de deux dispositifs de sanction pour les mêmes faits comporte toujours un risque

¹⁴ Loi modifiée du 22 décembre 1986 relative au relevé de la déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice, art. 1^{er} : « Si une personne n'a pas agi en justice dans le délai imparti, elle peut, en toutes matières, être relevée de la forclusion résultant de l'expiration du délai si, sans qu'il y ait eu faute de sa part, elle n'a pas eu, en temps utile, connaissance de l'acte qui a fait courir le délai ou si elle s'est trouvée dans l'impossibilité d'agir ».

¹⁵ Trib. adm., 23 février 1999, n° 10872 du rôle, cf. Pas. adm. 2022, verbo « Impôts », pts. 1080 et jurisprudence citée. Voir également, pts. 1082 à 1084, 1200 et 1223 à 1225.

¹⁶ Facsimilé disponible sur le site du Journal officiel, p. 418.

¹⁷ Commentaire des articles, p. 15.

¹⁸ Loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, art. 1500-2.

de se heurter au principe *non bis in idem*¹⁹. Le Conseil d'État comprend que l'intention des auteurs est de permettre à l'administration fiscale de faciliter l'établissement de la base imposable. Il rappelle à cet égard la décision *A et B c. Norvège* dans laquelle la Cour européenne des droits de l'homme a conclu à la non-violation de l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales consacrant le principe *non bis in idem*, dans une espèce concernant le cumul d'une condamnation pénale et d'une majoration d'impôts pour des mêmes faits de défaut de déclaration de revenus²⁰.

D'autre part, la modification proposée revient à limiter la capacité du contribuable d'apporter des éléments de preuve quant à l'établissement de sa base imposable. Le Conseil d'État relève que la jurisprudence luxembourgeoise considère qu'« *il est de principe en droit fiscal luxembourgeois que l'administration, dans le cas où la déclaration présentée par le contribuable donne lieu à des doutes, ne saurait se limiter à une attitude purement passive, consistant à contester l'exactitude de la déclaration. Au contraire, l'administration doit, en premier lieu, conformément aux paragraphes 204 et 205 LGI, procéder à un examen objectif et impartial des déclarations du contribuable et, par la suite, au vu des paragraphes 170 et 171 LGI, si des doutes raisonnables existent, demander au contribuable d'éclaircir les points paraissant douteux et de produire des éléments de preuve qu'on peut raisonnablement attendre de sa part. Ce n'est qu'à défaut d'éléments mis à sa disposition, que l'administration peut procéder à une appréciation suivant le préjugé défavorable créé par la carence du contribuable (« belastende Unterstellung ») (v. Robert KRIEPS et André ELVINGER, La preuve en droit fiscal, Cahiers IFA, vol. XXXVI, p.440 et s.)* »²¹.

Dans le cadre de la collaboration ainsi instaurée entre l'administration et le contribuable pour l'établissement de la base imposable, la modification envisagée empêcherait le contribuable, certes par ailleurs défaillant, de se défendre par tout moyen. Or, cette sanction par limitation des moyens de preuve ne correspond pas à la liberté de la preuve dont le contribuable dispose en la matière devant le juge fiscal²². Au demeurant, le Conseil d'État doute de l'efficacité d'une telle mesure, alors que le contribuable empêché de se reposer sur ses comptes annuels pourra tout même en prouver le contenu en versant l'intégralité des pièces comptables sur la base desquels ces comptes furent établis²³. *In fine*, ne pas accepter les comptes annuels comme preuve aurait pour conséquence irrémédiable de complexifier le travail de détermination de la base imposable, plutôt que de le simplifier.

Par ailleurs, le Conseil d'État donne à considérer que les comptes annuels sont parfois publiés en retard. Un tel retard s'analyse comme une non-conformité à la loi précitée du 19 décembre 2002. Ainsi, en application de la disposition sous avis, le contribuable ayant déposé en retard ne pourrait pas non plus se prévaloir de ses comptes annuels. Selon le Conseil d'État, une telle situation serait contreproductive. Elle conduirait en effet le contribuable à déposer ses comptes annuels coûte que coûte avant la date butoir, et ce même si en raison de circonstances exceptionnelles le travail de finalisation des comptes annuels n'est pas encore totalement achevé ou si l'audit de ces comptes n'aurait pas été intégralement achevé obligeant ainsi le réviseur d'entreprises à émettre un rapport d'audit avec une opinion avec réserve voire sans opinion ce qui peut avoir des conséquences très graves pour l'entreprise.

Pour toutes ces raisons, le Conseil d'État demande la suppression de la disposition sous avis.

19 Avis du Conseil d'État n° 60.531 du 16 novembre 2021 (doc. parl. n° 7767⁴, p. 18) ; Avis du Conseil d'État n° 60.959 du 25 octobre 2022 (doc. parl. n° 7975³, p. 11).

20 Cour EDH, *A et B c. Norvège* [GC], 15 novembre 2016, req. n°s 24130/11 et 29758/11.

21 Trib. adm., 11 mars 1998, n° 10137 du rôle.

22 Alain STEICHEN, *Manuel de droit fiscal*, t. 1, Éd. Saint-Paul, 2000, pt. 1076 : « Quant aux modes de preuve acceptés, il faut constater le grand libéralisme dont fait preuve le juge fiscal. Il admet la preuve par tout moyen, qui s'agisse de prouver les actes juridiques, les manifestations de volonté émises en vue de produire des effets de droits (ex. : contrat, testament), ou les faits juridiques, les événements quelconques auxquels une règle de droit attache des effets juridiques (ex. : décès, accident de voiture). Le juge de l'impôt apprécie souverainement en fait l'opportunité d'admettre tel ou tel moyen de preuve. Le droit fiscal faisant partie du droit public, les règles du droit civil concernant la hiérarchie des moyens de preuve ne s'applique pas ici : aussi est-il tout à fait envisageable que le témoignage puisse être utilisé par le contribuable ou par le délégué du gouvernement en vue de combattre certains écrits. Ainsi par exemple, le fisc peut prouver par l'absurde que des revenus n'ont pas été déclarés, tout comme il peut prouver l'omission d'indication de certaines recettes, lorsque des différences notables existent entre les revenus déclarés par le contribuable et ceux obtenus dans le commerce similaire. L'insuffisance de la déclaration, tout comme la contre-preuve, peut être rapportée par tout moyen, y compris les présomptions, les aveux, ainsi que la preuve testimoniale. Parce qu'il s'accorde mal avec le caractère écrit de la procédure, le serment est cependant exclu devant le juge fiscal » (références jurisprudentielles omises).

23 Code de commerce, art. 9.

Point 25°

Sans observation.

Point 26°

La disposition sous avis a pour objet de remplacer intégralement les dispositions du §165c AO. Le Conseil d'État comprend que, par simplification administrative, il sera recouru au registre national des personnes physiques et au registre de commerce pour établir l'adresse à laquelle le contribuable peut être contacté. Pour les contribuables non-inscrits à l'un de ces registres, l'adresse dernièrement communiquée par eux est employée.

Le Conseil d'État s'interroge sur la pertinence du libellé choisi. En effet, en indiquant que « la notification [...] est présumée accomplie à l'adresse inscrite au registre », le libellé choisi implique qu'une notification faite à un autre endroit serait considérée comme ayant été opérée à l'adresse du registre. Le Conseil d'État comprend néanmoins que l'intention des auteurs était plutôt de présumer que le contribuable a reçu la notification si celle-ci est faite à l'adresse portée au registre. Si tel est le cas, le Conseil d'État propose le libellé alternatif suivant :

« § 165c.

~~Pour les besoins de la notification :~~ Est réputée avoir été reçue par son destinataire :

- (a) la notification à un destinataire qui est une personne physique tenue à une déclaration au sens de la section 3 de la loi modifiée du 19 juin 2013 relative à l'identification des personnes physiques ~~présumée~~ présumée lorsqu'elle a été accomplie à l'adresse inscrite sur le registre national des personnes physiques ;
- (b) la notification à un destinataire tenu de requérir son immatriculation au registre de commerce et des sociétés conformément à la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ~~présu-~~ sumée lorsqu'elle a été accomplie à l'adresse inscrite au registre de commerce et des sociétés ;
- (c) la notification à tout autre destinataire ~~présu-~~ sumée lorsqu'elle a été accomplie à la dernière adresse déclarée à l'administration. »

Point 27°

La disposition sous avis a pour objet de modifier le §171 AO.

La modification envisagée propose, d'une part, d'imposer au contribuable de fournir toutes données requises par l'administration sous format électronique, si elles existent sous ce format. Le Conseil d'État relève qu'il est requis que les documents sous forme électronique soient « conforme[s] à l'original ». Il s'interroge sur la pertinence de cette précision, alors que, selon sa compréhension, l'obligation prévue ne porte que sur des documents qui existent *ab initio* sous forme électronique. Si l'intention des auteurs était d'imposer que le contribuable « numérise » les documents qu'il présente, une invitation claire en ce sens aurait la préférence du Conseil d'État.

D'autre part, la disposition sous avis vise à créer une nouvelle obligation documentaire en matière de prix de transfert. Le texte en projet propose d'insérer un alinéa 4 nouveau qui prévoit une obligation à l'égard des entreprises associées de présenter, sur demande, une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée.

Le Conseil d'État relève une incohérence terminologique au sein du dispositif proposé.

En matière de prix de transfert, la législation sur l'impôt sur le revenu vise les « entreprises liées », c'est-à-dire la situation dans laquelle « *une entreprise qui participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une autre entreprise* » ou celle dans laquelle « *les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de deux entreprises* »²⁴.

La disposition en projet est conçue autour d'une notion différente en ce qu'elle vise les « entreprises associées ». Cette notion n'est pas nouvelle en droit fiscal luxembourgeois. Elle se définit par des seuils

²⁴ Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après, la « LIR »), art. 56 et 56bis.

en termes de participation aux droits de vote, au capital ou au bénéfice²⁵. Au surplus, l'article 168ter LIR considère comme entreprise associée un organisme qui fait partie du même groupe consolidé à des fins de comptabilité financière que le contribuable ou une entreprise dans laquelle le contribuable exerce une influence notable sur la gestion ou une entreprise qui exerce une influence notable sur la gestion du contribuable.

Il appert que les notions juridiques d'« entreprise liée » et d'« entreprise associée » sont différentes. Afin de préserver la cohérence du régime juridique applicable aux prix de transfert, le Conseil d'État demande que l'obligation de présenter, sur demande, une documentation sur la politique relative aux prix de transfert, soit imposée aux « entreprises liées » et non aux « entreprises associées ». Si la proposition du Conseil d'État est suivie, il faudrait parallèlement modifier l'alinéa 3 du §171 AO de la même manière.

Le Conseil d'État note, par ailleurs, qu'un règlement grand-ducal fixera « le champ d'application, le contenu et l'étendue » de cette documentation justificative. Le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») afférent précise la liste des éléments qui devront figurer dans cette documentation.

Selon le Conseil d'État, l'imposition d'une telle obligation constitue généralement une modalité préalable du recouvrement de l'impôt. Elle tombe dès lors dans le champ d'une matière réservée à la loi par l'article 116, paragraphe 1^{er}, de la Constitution.

Le Conseil d'État rappelle que, d'après l'arrêt n° 166/21 du 4 juin 2021 de la Cour constitutionnelle²⁶, l'article 32, paragraphe 3, devenu le 1^{er} juillet 2023 l'article 45, paragraphe 2, de la Constitution exige que dans ces matières « la fixation des objectifs des mesures d'exécution doit être clairement énoncée, de même que les conditions auxquelles elles sont, le cas échéant, soumises. L'orientation et l'encadrement du pouvoir exécutif doivent, en tout état de cause, être consistants, précis et lisibles, l'essentiel des dispositions afférentes étant appelé à figurer dans la loi ». En l'espèce, le cadrage normatif est inexistant, dès lors qu'il est prévu que le règlement futur déterminera celui-ci. Le Conseil doit, partant, s'opposer formellement au dispositif sous avis.

Le Conseil d'État propose, notamment, de prévoir que la définition des obligations prévues aux articles 1^{er} et 3 du projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ressorte de la loi. Il donne à considérer que tel est le cas en Belgique²⁷.

Le Conseil d'État comprend que les entreprises seront soumises à des obligations différenciées en fonction de l'applicabilité ou non de l'alinéa 4 du §171 AO. Les entreprises soumises devront tenir la documentation requise à disposition. Les entreprises non soumises demeureront liées par les alinéas 1^{er} et 2 du §171 AO, rendus applicables aux « transactions entre entreprises associées » par son

25 LIR, art. 164ter (2) : « Par entreprise associée au sens du présent article, il y a lieu d'entendre : a) un organisme au sens des articles 159, 160 ou 175, dans lequel le contribuable détient, directement ou indirectement, une participation de 25 pour cent ou plus des droits de vote ou du capital, ou dont il est en droit de recevoir 25 pour cent ou plus des bénéfices ; b) une personne physique ou un organisme au sens des articles 159, 160 ou 175 qui détient, directement ou indirectement, une participation de 25 pour cent ou plus des droits de vote ou du capital du contribuable, ou qui est en droit de recevoir 25 pour cent ou plus des bénéfices de ce contribuable. – Si une personne physique ou un organisme au sens des articles 159, 160 ou 175 détient, directement ou indirectement, une participation de 25 pour cent ou plus en termes de droits de vote ou de capital d'un contribuable et d'un ou de plusieurs organismes, tous les organismes concernés, y compris le contribuable, sont également considérés comme des entreprises associées. En ce qui concerne les participations indirectes détenues par le contribuable, le respect des critères énoncés au présent alinéa est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux ». Voir également, LIR, art. 168ter (1), pt. 18 : « Au sens du présent article, on entend par : [...] 'entreprise associée', a) un organisme dans lequel le contribuable détient, directement ou indirectement, une participation de 50 pour cent ou plus des droits de vote ou du capital, ou dont il est en droit de recevoir 50 pour cent ou plus des bénéfices ; b) une personne physique ou un organisme qui détient, directement ou indirectement, une participation de 50 pour cent ou plus des droits de vote ou du capital du contribuable, ou qui est en droit de recevoir 50 pour cent ou plus des bénéfices de ce contribuable ; c) un organisme qui fait partie du même groupe consolidé à des fins de comptabilité financière que le contribuable ; d) une entreprise dans laquelle le contribuable exerce une influence notable sur la gestion ou une entreprise qui exerce une influence notable sur la gestion du contribuable. – Si une personne physique ou un organisme détient, directement ou indirectement, une participation de 50 pour cent ou plus en termes de droits de vote ou de capital d'un contribuable et d'un ou de plusieurs organismes, tous les organismes concernés, y compris le contribuable, sont également considérés comme des entreprises associées ».

26 Arrêt de la Cour constitutionnelle n° 166 du 4 juin 2021 (Mém. A, N°440 du 10 juin 2021).

27 Code des impôts sur le revenu 1992, art. 321/4 et 321/5, tel qu'insérés par la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 (*Moniteur belge*, 4 juillet 2016), art. 57 et 58.

alinéa 3. Ces entreprises seront dans l'obligation de pouvoir prouver l'exactitude de la déclaration fiscale et de mettre à disposition tous les éléments pertinents, sans cependant que cette documentation doive répondre à des conditions de forme particulières. Le Conseil d'État précise qu'une attention particulière devra être apportée à la définition, dans la loi, du champ d'application personnel de l'obligation de tenir la documentation requise à disposition.

Au surplus, il conviendra *a minima* de définir dans la loi l'objectif que le pouvoir réglementaire devra suivre pour déterminer le contenu des déclarations et ainsi dresser la liste des documents qui seront requis²⁸.

Point 28°

La disposition sous avis a pour objet d'ajouter un alinéa 1a au sein du §232 AO. La modification vise à ne permettre le recours contre un bulletin émis après une estimation de la base imposable que dans l'hypothèse où l'écart entre la base imposable estimée, c'est-à-dire établie d'office, et la base imposable réelle excède dix pour cent.

La modification envisagée répond à la jurisprudence des juridictions administratives en la matière²⁹. Celles-ci retiennent notamment : « *Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable mettrait le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation, respectivement par après devant les juridictions administratives au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt. Il s'ensuit que la charge de la preuve de l'inexactitude de la taxation incombe au demandeur, preuve dans le cadre de laquelle ses déclarations ne bénéficient en effet d'aucune présomption de véracité. Aussi, le contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office doit se ménager des preuves* »³⁰.

Le Conseil d'État comprend que la disposition sous avis vise à instaurer un seuil en deçà duquel le recours n'est plus ouvert alors qu'aujourd'hui, l'appréciation du caractère significatif de l'écart entre les sommes estimées et les sommes réelles relève de l'appréciation souveraine du juge administratif. Si une telle solution peut paraître simplificatrice, le Conseil d'État donne à considérer qu'elle instaure une sorte de couperet automatique et immuable. En effet, quelles que soient les circonstances de l'espèce, tout écart de moins de dix pour cent serait considéré comme non significatif alors que les montants de tels écarts peuvent être très significatifs, soit en montants absolus, soit relatifs à la situation financière du contribuable. Ainsi, selon de Conseil d'État, en ne prenant plus en compte toutes les circonstances de la situation du contribuable, il se pourrait que le caractère mécanique de l'application du seuil fixé pour la recevabilité de la réclamation ou du recours aboutisse à des situations dans lesquelles l'impossibilité de saisir le directeur ou le juge soit disproportionnée. Le Conseil d'État demande ou bien de supprimer le dispositif sous avis, ou bien de fixer le seuil à pourcentage moindre.

28 Cf. Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), art. 2 et 4.

29 Trib. adm., 28 octobre 2022, n° 44413 du rôle : « [...] conformément à sa dénomination allemande ('Schätzung'), la taxation d'office consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable et (ou) approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible [...]. – La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt. Ainsi, en vertu du paragraphe 217 (2) AO, la taxation des revenus est possible si le contribuable ne peut pas fournir d'explications suffisantes à l'appui de ses déclarations ou si le contribuable devant effectuer une comptabilité ne peut pas présenter sa comptabilité ou si cette dernière est incomplète ou formellement ou matériellement incorrecte. La taxation des revenus consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération. La taxation ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents ».

30 Trib. adm., 28 octobre 2022, n° 44413 du rôle.

De plus, le libellé choisi ne précise pas exactement sur quoi porte le calcul de dix pour cent permettant de déterminer l'écart de revenu suffisant pour que le bulletin soit attaqué. Par conséquent, le Conseil d'État estime que la disposition sous avis est d'une imprécision telle qu'elle est contraire au principe de sécurité juridique et risque ainsi d'exposer le contribuable à l'arbitraire administratif. Il doit s'opposer formellement au dispositif sous avis pour ce motif.

Si l'intention des auteurs du projet de loi est de viser que l'hypothèse dans laquelle le revenu ou la fortune réelle est inférieur au revenu ou à la fortune estimée, le Conseil d'État serait en mesure de lever son opposition formelle si la disposition sous avis était modifiée comme suit :

« (1a) Un bulletin émis sur base du § 217 peut être attaqué à condition que l'écart entre les revenus ou la fortune soumis à l'impôt fixé sur base du § 217 et les revenus ou la fortune réels excède 10% la base imposable réelle soit au moins [x] pour cent inférieure à la base imposable retenue d'office. »

Points 29° et 30°

Sans observation.

Point 31°

La disposition sous avis a pour objet de modifier intégralement les conditions de recevabilité du recours introduit devant le directeur des contributions directes.

Selon le Conseil d'État, les conditions actuelles de recevabilité de la réclamation devant le directeur sont indulgentes³¹. Il relève notamment que l'alinéa 1^{er} de cette disposition précise que « *[u]nrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht* » et que son alinéa 2 pose le principe selon lequel « *[e]in Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt* ».

Le Conseil d'État relève que le §249, alinéa 2 nouveau, qu'il s'agit d'introduire prévoit un dernier point exigeant sous peine d'irrecevabilité que soit produit au moment du dépôt de la requête « le relevé des pièces dont le réclamant entend se servir ». Il estime au contraire qu'il est nécessaire à l'exercice de ses droits de défense que le contribuable puisse soumettre tout au long de la procédure de nouvelles pièces. Le Conseil d'État demande la suppression du dernier point du §249, alinéa 2 nouveau.

La disposition sous avis impose aussi que la réclamation soit introduite par une requête écrite et signée. Le Conseil d'État comprend que la requête peut être signée électroniquement et introduite de la même manière.

Le Conseil d'État se demande si le fait d'imposer la production d'un mandat de représentation comme condition de recevabilité de la réclamation est pertinent. En effet, cet élément n'est pas directement lié au fond de l'action engagée par le contribuable. Le Conseil d'État considère qu'il pourrait être suffisant que ce mandat soit démontré sur demande, tel que cela est actuellement le cas³².

Point 32°

Sans observation.

Point 33°

La disposition sous avis a pour objet de modifier le §254, alinéa 2, AO afin de supprimer la possibilité pour l'administration de demander au mandataire de démontrer le pouvoir qu'il détient de son mandant. En effet, la modification du §241, alinéa 2, AO propose d'imposer que ce mandat soit joint à la réclamation sous peine d'irrecevabilité. Le Conseil d'État renvoie à ses observations sous le point 31°.

Point 34°

La disposition sous avis a pour objet d'abroger le §256 AO qui prévoit actuellement le droit pour le contribuable de se voir communiquer « *[d]ie Unterlagen der Besteuerung, die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegen* ».

³¹ § 249, alinéa 1^{er}, AO.

³² AO, §254, al. 2, tel qu'en vigueur.

D'après le commentaire des articles³³, l'abrogation proposée est justifiée par le fait qu'un droit d'accès aux documents détenus par l'administration est prévu par la loi modifiée du 14 septembre 2018 relative à une administration transparente et ouverte, ci-après « loi de 2018 ».

À titre liminaire, le Conseil d'État précise que l'entrée en vigueur de la loi de 2018 n'a pas eu pour effet d'abroger implicitement le §256 AO. En effet, conformément au principe général *lex specialis derogat legi generali*, l'accès aux documents en matière fiscale demeure régi, pour le contribuable réclamant, par le §256 AO.

Or, selon le Conseil d'État, le régime d'accès prévu par l'actuel §256 AO et celui de la loi de 2018 sont fondamentalement différents.

Le régime du §256 AO concerne un intérêt direct et légitime du contribuable qui doit être protégé. Ce dernier doit en effet être en mesure de connaître les éléments à la base de la décision défavorable qu'il attaque. À l'inverse, la loi de 2018 ouvre un droit d'accès à toute personne sans que celle-ci n'ait à avancer la raison particulière pour laquelle elle requiert la communication de documents.

Le recours au droit commun allongerait les délais dans lesquels le contribuable obtiendrait les informations nécessaires et offrirait à l'administration l'opportunité de refuser la communication de certains documents en prenant appui sur les diverses exceptions au droit de communication prévues par la loi. Surtout, en abrogeant le §256 AO, le projet supprime deux obligations à la charge de l'administration fiscale que sont, d'une part, l'obligation pour l'administration de communiquer les documents concernés d'office lorsque le contenu du recours l'exige³⁴, et, d'autre part, l'obligation pour l'administration de laisser un temps suffisant au contribuable pour prendre position sur les documents qui lui auront été communiqués³⁵.

Ainsi, considérant ces divergences de régime, la suppression de la règle spéciale du §256 AO constitue une régression des droits procéduraux du contribuable. Le Conseil d'État suggère de maintenir le §256 AO.

Points 35° et 36°

La disposition sous avis a pour objet d'abroger le §299 AO, alinéa 2, et le §304 AO, alinéas 2 et 3. Elle modifie également le §304 AO, alinéa 1^{er}.

Le Conseil d'État note que les dispositions modifiées avaient été omises du texte publié au Luxembourg³⁶ :

§§ 259 bis 324
.....

Le Conseil d'État renvoie à ses observations sous le point 23°.

Article 2

L'article 2 du projet sous avis vise à modifier la loi modifiée 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.

Point 1°

La disposition sous avis a pour objet de modifier l'article 1^{er}, paragraphe 1^{er}, de la loi précitée pour les conditions du recouvrement des contributions directes à « toute autre créance dont le recouvrement est confié aux receveurs des contributions directes ».

Le Conseil d'État se demande si la formulation de la phrase ajoutée n'est pas trop large. En effet, en tant que telle, elle permettra à n'importe quelle créance à régler au receveur des contributions de bénéficier du privilège et de l'hypothèque légale reconnus à la créance au profit du Trésor et dont le

³³ Commentaire des articles, p. 17.

³⁴ AO, §256, tel qu'actuellement en vigueur : « ...wenn der Inhalt der Rechtsmittelschrift dazu Anlass gibt, von Amts wegen mitgeteilt werden ».

³⁵ AO, §256, tel qu'actuellement en vigueur : « In diesem Fall ist ihm zur Begründung des Rechtsmittels eine Frist von mindestens zwei Wochen zu gewähren, die von Empfang der Mitteilung an läuft ».

³⁶ Facsimilé disponible sur le site du Journal officiel, p. 444.

fait générateur est l'obligation fiscale³⁷. Or, il n'est pas certain que toutes les créances recouvrées par le receveur des contributions relèvent de cette catégorie. Il existe dès lors un risque qu'une créance quelconque, c'est-à-dire étrangère à la matière fiscale, bénéficie du privilège et de l'hypothèque au profit du Trésor.

Le Conseil d'État suggère dès lors de conserver l'énumération par liste des créances qui bénéficieront du privilège et de l'hypothèque visés à l'article 1^{er} de la loi précitée du 27 novembre 1933.

Point 2°

La disposition sous avis a pour objet de modifier intégralement l'article 12 de la loi précitée pour l'exécution des créances.

Le paragraphe 1^{er} maintient la compétence concurrente en matière de saisie-exécution entre les huissiers de justice³⁸ et les agents des contributions directes.

Il est prévu qu'un règlement grand-ducal déterminera, « par dérogation aux dispositions du Nouveau Code de procédure civile, la procédure et les modalités d'exécution ainsi que la forme des actes ». Le Conseil d'État donne à considérer que l'article 101 de la Constitution érige les voies de recours en matière réservée à la loi. Il en est de même, en vertu de l'article 110 de la Constitution, du caractère équitable et loyal ainsi que du délai raisonnable des procédures, tout comme du respect du contradictoire et des droits de la défense. Il s'entend que le règlement visé à la disposition sous examen ne saurait déroger à la loi sur ces points, au risque d'encourir la sanction de l'article 102 de la Constitution. Étant donné que le Conseil d'État n'est pas saisi du projet de règlement en question, il ne saurait se prononcer sur sa validité avec les principes énoncés ci-dessus.

Les paragraphes 2 et 3 n'appellent pas d'autre commentaire de la part du Conseil d'État alors qu'ils ne font que reprendre le libellé actuellement en vigueur.

Point 3°

La disposition sous avis a pour objet d'insérer un article 12a dans la loi précitée du 27 novembre 1933 afin d'organiser la possibilité pour le receveur d'autoriser l'échelonnement du paiement de la dette fiscale. Le Conseil d'État note que les conditions de mise en œuvre de cette possibilité sont détaillées dans un projet de règlement grand-ducal afférent.

Le mécanisme ici prévu constitue un complément du mécanisme de sursis de paiement prévu par le §127 AO et mis en œuvre par l'article 6 du règlement grand-ducal modifié du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu. Le Conseil d'État comprend qu'avant la date d'exigibilité de la dette fiscale, le contribuable peut solliciter le sursis de paiement³⁹. Après celle-ci, il pourra bénéficier du mécanisme d'échelonnement.

Le Conseil d'État s'interroge néanmoins sur le fait qu'il soit prévu que « [l']échelonnement de paiement ne s'oppose pas à ce que le Trésor puisse faire valoir ses droits hypothécaires ». Le Conseil d'État se demande s'il ne faudrait pas que la mise en œuvre de ces droits soit suspendue pendant le cours du délai de paiement. En effet, la disposition, telle qu'elle est libellée, permettrait au Trésor d'exécuter son hypothèque légale, alors même que le contribuable est en train d'apurer sa dette.

Article 3

L'article 3 du projet sous avis vise à modifier l'article 8, paragraphe 3, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

Le principe selon lequel le contribuable peut se prévaloir d'une décision implicite à l'échéance d'un délai de six mois sans réponse est maintenu. La modification proposée vise à instaurer un délai de

37 Loi modifiée du 27 novembre 1933, art. 1^{er}, al. 1^{er} et 2 : « Le Trésor a pour le recouvrement des contributions directes : 1° le droit d'exécution sur contrainte administrative ; 2° un privilège s'exerçant avant tout autre sur tous les meubles et autres effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent ; 3° une hypothèque légale dispensée d'inscription sur tous les immeubles des redevables. – Le privilège et l'hypothèque légale prennent cours à partir du 1^{er} janvier de l'année d'imposition et cessent leur effet le 31 décembre de la deuxième année qui suit l'année de l'imposition.

38 Nouveau Code de procédure civile, art. 719 à 761.

39 Règlement grand-ducal modifié du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, art. 6 (4) : « L'octroi d'un sursis de paiement à la suite d'une demande déposée après la date d'échéance de la cote d'impôt ou partie de cote qu'elle concerne, ne peut pas bénéficier des avantages résultant de l'article 6 ».

recours en matière de décision implicite de refus en cas de réclamation devant le directeur⁴⁰, de recours hiérarchique⁴¹ ou de demande de remise gracieuse⁴². Il s'agit de prévoir la forclusion du recours à l'échéance d'un délai de douze mois à partir de la décision implicite. Ce délai peut être prorogé en cas de mesures d'instruction ordonnées par le directeur.

Le Conseil d'État donne à considérer que la solution envisagée entre en dissonance avec le droit commun de la procédure administrative non contentieuse. En effet, pour la décision administrative de droit commun, l'article 7 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'État et des communes dispose que « [l]orsque la décision doit être motivée, les délais de recours tant contentieux qu'administratifs ne courent qu'à partir de la communication des motifs ». À ce titre, en l'absence de formalisation de la décision, il est de jurisprudence que « l'administré a la possibilité de déférer la décision implicite résultant du silence de l'administration devant le tribunal administratif de façon illimitée dans le temps, du moins tant qu'aucune décision administrative ne sera intervenue »⁴³. Certes, les règles de la procédure administrative non contentieuse ne s'appliquent-elles pas en matière de contributions directes, mais le Conseil d'État s'interroge sur l'opportunité de prévoir une règle contraire en matière fiscale.

Le Conseil d'État relève d'ailleurs qu'une disposition similaire a déjà été proposée dans le cadre de la proposition de loi n°4326⁴⁴. À propos de celle-ci, dans son avis du 9 février 1999, il avait considéré ne pas comprendre les raisons qui justifieraient que l'on enlève « au contribuable un régime plus favorable au sens qu'il devrait à l'avenir introduire un recours dans un délai précis nonobstant l'inaction de l'administration »⁴⁵. Il ajoutait qu'« il n'est pas concevable que celle-ci puisse profiter d'une forclusion due à son inaction, c'est-à-dire en ne statuant pas sur une demande qui lui est adressée. Il ne faut en effet pas perdre de vue que l'administration reste toujours 'maître du jeu' en prenant ses décisions aussi rapidement qu'elle le souhaite »⁴⁶. Le Conseil d'État maintient cette analyse.

Pour ces raisons, le Conseil d'État demande que la modification envisagée soit abandonnée.

Si le dispositif sous avis devait toutefois être maintenu, la troisième phrase serait à omettre, car dépourvue d'apport normatif. Elle ne fait en effet qu'indiquer qu'à défaut de recours, la décision implicite acquerra « autorité de chose décidée ». En effet, cet état de fait est consubstantiel à l'échéance du délai de recours et n'a pas, selon le Conseil d'État, besoin de faire l'objet d'une disposition particulière.

Article 4

L'article 5 du projet de loi sous avis vise à modifier la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises. Il est proposé d'y insérer deux nouveaux chapitres pour permettre des échanges réciproques d'informations entre l'Administration des contributions directes, d'une part, et la Commission de surveillance du secteur financier ou le Commissariat aux assurances, d'autre part.

Dans la mesure où, dans le cadre des dispositions sous avis, des données à caractère personnel pourront être transférées à une autorité publique autre que le responsable du traitement initial pour une finalité différente de celle pour laquelle ces données ont été collectées, cette autorité devra vérifier les conditions alternatives de l'article 6, paragraphe 4, du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), ci-après « RGPD », qui permettent le traitement ultérieur des données. Le transfert des données entre autorités publiques est toutefois

40 AO, §228.

41 AO, §237.

42 AO, §131.

43 Trib. adm., 15 mars 2000, n° 11557 du rôle, *Pas. adm.* 2022, verbo « Procédure contentieuse », n° 275 et jurisprudence citée.

44 Proposition de loi portant règlement devant les juridictions administratives, doc. parl. n° 4326, art. 73, pts 1° et 3°. Cf. Commentaire des articles, p. 26 : « Quant aux dispositions sub 1° et 3°, il faut savoir que le texte actuel prévoit qu'en cas de silence de l'administration, le réclamant peut considérer le silence comme refus. Il peut agir en justice, mais n'y est pas forcé. Aucun délai ne commence à courir. Ainsi, une insécurité juridique pèse sur les décisions de l'administration ».

45 Avis du Conseil d'État du 9 février 1999, doc. parl. n° 4326², p. 12.

46 *Ibid.*

possible si le traitement ultérieur est fondé sur une disposition légale qui constitue une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique pour garantir un des objectifs visés à l'article 23, paragraphe 1^{er}, du RGPD. Les dispositions sous avis visent à créer cette base légale nécessaire au traitement ultérieur de données pour une finalité différente de celle pour laquelle ces données ont été collectées et le Conseil d'État doit vérifier si les dispositions sous avis poursuivent un but énuméré à l'article 23, paragraphe 1^{er}, du RGPD et si le traitement envisagé est proportionné par rapport à ce but⁴⁷.

Le but poursuivi par la mesure est de s'assurer que les entités soumises à la surveillance de la CSSF ou du CAA émettent des déclarations cohérentes auprès de ces institutions et auprès de l'administration fiscale. Le Conseil d'État comprend qu'il s'agit de permettre à chacune des entités publiques concernées de remplir sa mission de la meilleure manière. À ce titre, et selon le Conseil d'État, il ne fait aucun doute que l'établissement correct de l'impôt constitue également un intérêt public général. De même, la bonne marche du contrôle prudentiel ainsi que la lutte contre le blanchiment de capitaux et la lutte contre le financement du terrorisme constituent des intérêts publics légitimes.

Le Conseil d'État est d'avis que la transmission des données concernées est nécessaire et n'a ainsi pas d'observations supplémentaires sur le dispositif sous avis.

Article 5

À l'alinéa 3, le Conseil d'État donne à considérer qu'en l'espèce aucune urgence particulière ne justifierait une entrée en vigueur au jour de la publication de la loi en projet.

*

OBSERVATIONS D'ORDRE LEGISTIQUE

Observations générales

La numérotation des groupements d'articles se fait en chiffres romains et en caractères gras. Toutefois, lorsque pour le groupement des articles il est recouru exclusivement à des chapitres, ceux-ci sont numérotés en chiffres arabes. À titre d'exemple, l'intitulé du chapitre 1^{er} se lira comme suit :

« **Chapitre 1^{er}** – [...] ».

À l'occasion du remplacement d'articles dans leur intégralité ou d'insertion d'articles, le texte nouveau est précédé de l'indication du numéro correspondant qui est souligné, pour mieux le distinguer du numéro des articles de l'acte modificatif.

Intitulé

Les termes « portant modification » sont à faire suivre d'un deux-points.

Pour l'énumération des actes à modifier, il est fait recours à des numéros suivis d'un exposant « ° » 1°, 2°, 3°, ...

Article 1^{er}

Au point 2°, au paragraphe 22*bis*, alinéas 1^{er} et 2, la virgule avant les termes « tels que visé au §22 » est à omettre.

Au point 2°, au paragraphe 22*bis*, alinéa 1^{er}, le Conseil d'État suggère de reformuler la lettre a) comme suit :

« a) au Centre des technologie de l'information de l'État ainsi qu'à ses sous-traitants et les sous-traitants successifs de ces derniers ; ».

Au point 2°, au paragraphe 22*bis*, alinéa 3, il convient d'écrire « directeur de l'Administration des contributions directes ». Cette observation vaut également pour l'article 1^{er}, point 31°, lettre a), au paragraphe 249, alinéa 1^{er}, qu'il s'agit de remplacer, et à l'article 2, point 2°, à l'article 12, paragraphe 1^{er}, qu'il s'agit de remplacer.

Au point 2°, au paragraphe 22*bis*, alinéa 4, le Conseil d'État signale que le conditionnel est à éviter du fait qu'il peut prêter à équivoque.

⁴⁷ En ce sens, Conseil d'État, avis n° 60.471 du 1^{er} février 2022 (doc. parl. n° 7872⁴, p. 2-3).

Au point 3°, au paragraphe 29c, première phrase, les termes « quant aux dispositions » sont à supprimer. En outre, la formule « d'une ou de plusieurs » est à écarter. Il y a lieu de recourir au pluriel pour viser indistinctement un ou plusieurs éléments.

Le point 5° est à restructurer comme suit :

« 5° Le paragraphe 36 est modifié comme suit :

- a) les alinéas 1^{er} et 2 sont abrogés ;
- b) à l'alinéa 3, les termes « (Absatz 2) » sont supprimés ;
- c) l'alinéa 4 est abrogé. »

Au point 15°, le Conseil d'État suggère de remplacer les termes « sur base du » par les termes « conformément au ». Cette observation vaut également pour le point 28°.

Au point 24°, les termes « chapitre *Vbis* » sont à faire suivre d'une virgule.

Au point 25°, il convient de citer la référence exacte de la disposition à laquelle il est fait référence en écrivant « Le paragraphe 162 est abrogé ».

Au point 27°, lettre a), au paragraphe 171, alinéa 2, le Conseil d'État signale que pour marquer une obligation, il suffit généralement de recourir au seul présent de l'indicatif, qui a, comme tel, valeur impérative, au lieu d'employer le verbe « devoir ». Cette observation vaut également pour l'article 4, aux articles 16*bis*, paragraphes 2 et 3, et 17*bis*, paragraphes 2 et 3.

Au point 28°, il convient d'écrire « 10 pour cent ».

Article 2

Au point 2°, le Conseil d'État signale que les textes normatifs sont en principe rédigés au présent et non au futur. Ainsi, à l'article 12, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, qu'il s'agit de remplacer, il convient de remplacer le terme « sera » par le terme « est ».

Au point 2°, à l'article 12, paragraphe 2, qu'il s'agit de remplacer, il y a lieu d'indiquer avec précision et de manière correcte les textes auxquels il est renvoyé et partant d'écrire « article 1^{er}, paragraphe 1^{er}, point 3°, ».

Article 3

Le Conseil d'État signale qu'il n'est pas indiqué de prévoir dans un premier liminaire l'acte à modifier et d'en préciser dans un deuxième la disposition visée. Mieux vaut regrouper dans un seul liminaire la disposition de l'acte à modifier et l'intitulé de celui-ci. Partant, l'article est à restructurer comme suit :

« **Art. 3.** L'article 8, paragraphe 3, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif est modifié comme suit :

1° Le point 3 est remplacé comme suit :

« 3. [...] » ;

2° Il est ajouté un point 5 nouveau libellé comme suit :

« 5. [...] » »

Article 4

À l'endroit de l'article 16*ter*, paragraphe 2, il convient d'écrire « deuxième phrase ». Cette observation vaut également pour l'article 17*ter*, paragraphe 2.

Les guillemets fermants après l'article 16*ter*, paragraphe 3, et les guillemets ouvrants avant le chapitre IV*ter*, sont à supprimer.

Article 5

Il n'est pas besoin de spécifier les dispositions entrant en vigueur selon les règles du droit commun. Il convient d'écrire « Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg ».

Partant, le Conseil d'État demande de rédiger l'article sous revue comme suit :

« **Art. 5.** L'article 1^{er}, points 24°, 26°, 31° et 33°, entre en vigueur le 1^{er} janvier 2024 et l'article 1^{er}, points 15°, 27°, lettre b), et 28°, entre en vigueur à partir de l'année d'imposition 2024. »

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 21 votants, le 11 juillet 2023.

Le Secrétaire général,
Marc BESCH

Le Président,
Christophe SCHILTZ

8186/05

N° 8186⁵

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2022-2023

PROJET DE LOI

portant modification

- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;
- de la loi modifiée 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 ;
- de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
- de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
 - la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
 - la loi générale des impôts (« Abgabenordnung »);
 - la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
 - la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
 - la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale

* * *

AVIS DE L'ORDRE DES AVOCATS DU BARREAU DE LUXEMBOURG

(19.7.2023)

Le Conseil de l'Ordre apprécie la possibilité de pouvoir donner ses observations sur le projet de loi de réforme de l'*Abgabenordnung*. Le Conseil de l'Ordre salue la volonté des auteurs du projet de loi de moderniser une partie des textes de procédure, alors que ceux-ci ne correspondent plus vraiment à la réalité du monde des affaires, notamment avec des délais de procédure inadaptés.

Le Conseil de l'Ordre déplore cependant que certains textes favorisent trop l'administration fiscale, et dans les présents commentaires, il revient sur un certain nombre de dispositions qui auraient besoin d'être formulées différemment, dans un souci de protection des particuliers et d'un juste équilibre des intérêts entre ceux des contribuables et ceux de l'Etat. Pour la même raison, le Conseil de l'Ordre propose un certain nombre d'amendements à d'autres dispositions de la loi fiscale, allant dans un sens d'une modernisation de ces textes de procédure et d'un renforcement des intérêts des justiciables.

Dans une première partie, le Conseil de l'Ordre de Luxembourg commente les différentes dispositions du projet de loi n° 8186 portant modification de la loi générale des impôts (*Abgabenordnung – AO*).

Dans une seconde partie, le Conseil de l'Ordre propose la modification des différents textes d'ordre procédural non directement visés par ce projet, mais qui visent à simplifier et à moderniser notre procédure fiscale.

*

PARTIE I

Commentaires des articles

Article 1(1)

Pas de commentaire

Article 1(2)

Nous comprenons l'utilité de cette modification quant à la transformation technologique de l'ACD. Il est néanmoins nécessaire d'introduire les limitations qui protègent de façon suffisante les droits du contribuable notamment le respect à la vie privée qui constitue un droit fondamental protégé par la CEDH.

A titre principal, cette disposition a vocation à limiter le respect du secret fiscal pour l'administration des contributions directes. Il nous semble nécessaire que des contrôles soient opérés s'agissant d'informations personnelles des contribuables (protection de la vie privée et respect du secret fiscal). Ainsi l'autorisation de divulgation faite par le 22bis(1) AO ne doit pas se lire comme une déresponsabilisation de l'ACD malgré la nécessité de mieux organiser la sous-traitance afin notamment d'avoir des règles claires en matière de protection des données, sanction en cas de violation : l'administration fiscale doit être co-responsable en cas de violation si irrespect des règles. Des règles similaires à celles applicables à des personnes tenues par le secret bancaire par exemple devraient être applicables.

En ce qui concerne le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 2 du paragraphe 22bis, nous notons que le champ du règlement grand-ducal prévoit des cas très restrictifs de transferts. Néanmoins, il nous semble que certains éléments mentionnés dans le règlement grand-ducal ne nécessitent pas nécessairement un accès aux dossiers fiscaux des contribuables notamment en cas d'application de politique de type „*clean desk policy*“.

Paragraphe 22bis(3): Le contrôle ne devrait pas résider dans les mains de l'ACD mais dans un organe de contrôle autre notamment dans le cadre du 22bis (1) (a) pour les sous-traitants du CTIE et 22bis(1)b) pour les contractants informatiques de l'ACD et 22bis(3). Pour cette raison l'ACD devrait maintenir une coresponsabilité en cas de violation du secret fiscal.

Paragraphe 22bis(4): disposition à revoir car toute révélation serait une violation du secret fiscal pour ces personnes. Le texte semble indiquer que ce n'est qu'en cas d'exécution fautive à savoir externe à l'exécution du travail délégué.

Proposition de modification du texte afin de prendre en compte les critiques susvisées :

§ 22bis.

(1) Nonobstant le secret fiscal, tel que visé au § 22, l'Administration des contributions directes est autorisée à confier l'exécution de travaux informatiques, se/on les conditions prévues par la loi modifiée du 20 avril 2009 portant création du Centre des technologies de l'information de l'Etat :

- a) au Centre des technologies de l'information de l'Etat. Il en est de même quand le Centre des technologies de l'information de l'Etat confie l'exécution de ces travaux informatiques à des sous-traitants et à des sous-traitants successifs de ces derniers.*
- b) à des contractants informatiques de l'Administration des contributions directes et aux sous-traitants successifs de ces derniers.*

(2) Nonobstant le secret fiscal, tel que visé au § 22, et à l'exception de l'imposition et de la perception en exécution de la législation en matière d'impôts directs, l'Administration des contributions directes est autorisée à confier l'exécution de travaux ponctuels, limitativement énumérés par règlement grand-ducal, à des contractants et aux sous-traitants successifs de ces derniers.

(3) Lorsque, pour les besoins de l'exécution des travaux visés aux alinéas 1 ou 2, une prise de connaissance des informations couvertes par le secret fiscal, au sens du § 22, s'avère nécessaire, l'accès à ces informations ne peut être effectué que sur autorisation préalable du directeur des contributions ou de son délégué.

(4) Toute révélation des informations couvertes par le secret fiscal, dont une personne a pris connaissance selon les termes énoncés à l'alinéa 3, ~~qui serait effectuée en dehors de l'exécution des travaux visés aux alinéas 1er ou 2,~~ est sanctionnée conformément au §412. **L'administration des contributions directes et l'Etat restent en tout état de cause, coresponsables desdites révélations.**

Article 1(3)

Nous considérons que la disposition devrait prévoir un délai de réponse de l'administration, un droit d'information et de consultation du contribuable comme indiqué dans le manuel OCDE sur les *bilateral* APA et un droit de réponse du contribuable mais également clarifier le droit de retrait de la demande. De plus, nonobstant l'indication préalable il est évident que la situation peut couvrir des cas existants et que la mise en oeuvre des transactions et le fait que celles-ci aient pris leurs effets sur plusieurs années fiscales différentes n'excluent en aucun cas l'application de cette nouvelle disposition. La notion de préalable doit s'entendre au sens du concept OCDE et non au sens d'une décision qui précéderait la mise en place, la mise en oeuvre et les effets des transactions couvertes par la demande.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/bilateral-advance-pricing-arrangement-manual_4aa570e1-en#page1

Proposition de modification du texte afin de prendre en compte les critiques susvisées :

§ 29c.

*Sans préjudice quant aux dispositions des §§ 29a et 29b, une demande d'accord **préalable** bi- ou multilatéral en matière de prix de transfert en vertu des dispositions applicables d'une ou de plusieurs conventions conclues par le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions est à présenter par écrit devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué, autorité compétente en vertu de ces mêmes dispositions. L'accord **préalable** bi- ou multilatéral est conclu entre les autorités compétentes des Etats concernés, dans le cadre juridique de la procédure amiable prévue par les conventions entre le Grand-Duché de Luxembourg et les Etats concernés pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales. Une communication et coopération récurrente est mise en oeuvre entre le(s) contribuable(s) requérant(s) et l'administration des contributions aux fins de suivi et d'obtention d'accord bi- ou multilatéral en matière de prix de transfert. Tant que l'accord n'a pas été communiqué au contribuable, une demande de retrait peut être opérée. Une redevance est fixée par l'Administration des contributions directes pour couvrir les frais administratifs occasionnés à l'occasion du traitement de la demande. Cette redevance varie entre 10.000 et 20.000 euros suivant la complexité de la demande et le volume de travail. Un règlement grand-ducal détermine la procédure applicable aux accords préalables bi- ou multilatéraux ainsi qu'à la perception de la redevance.*

Article 1(4)

Pas de commentaire

Article 1(5)

Voir nos commentaires de l'article 1(4).

Article 1(6)

voir nos commentaires de l'article 1(4).

Article 1(7)

Commenter – Approche générale sur suppression des garanties.

De manière générale, le Conseil de l'Ordre note le souhait de l'administration de supprimer les références à des garanties de l'AO, néanmoins une disposition globale sur des garanties accordées au

trésor dans le cadre de bulletins temporaires ou conditionnels, sursis à exécution ou délai de paiement devrait être envisagée notamment en considération de l'article 12a de la loi de 1933.

La suppression suggérée ci-dessous est liée au souci d'éviter des références à des articles supprimés.

Proposition de modification du texte afin de prendre en compte les critiques susvisées :

§ 83.

(1) Fristen zur Einreichung von Erklärungen und Fristen, die von Steuerbehörden gesetzt sind, können verlängert werden. Die Behörde kann die Verlängerung von einer Sicherheit abhängig machen. Ausschlussfristen können nicht verlängert werden.

(2) Fristen zur Einlegung eines Rechtsmittels sind Ausschlussfristen. Unter Rechtsmittels im Sinn der §§ 83, ~~84~~ und 87 ist auch der Antrag auf Nachsicht im Fall des § 86 zu verstehen.

Article 1(8)

Si la démarche d'harmonisation des dates de notification au vu de leur impact sur les délais de recours est compréhensible, il apparaît que cette disposition ainsi que les autres dispositions sur la notification n'ont qu'une vocation à savoir restreindre les délais de recours pour des personnes empêchées ou absentes. A ce jour, il ressort des informations fournies par l'ACD elle-même ainsi que des statistiques que le dépôt de déclaration en ligne et donc la mise en ligne de bulletins reste extrêmement restreinte. Or les délais de réclamation sont déjà particulièrement restrictifs (3 mois) par rapport à d'autres juridictions et sont intrinsèquement liés à la date de notification. Au surplus, les limitations apportées au relevé de forclusion et à l'application très stricte de celui-ci n'amélioreront pas la situation.

Ainsi les dispositions relatives à la notification ne sont acceptables que dans la mesure où les délais de recours du contribuable sont étendus comme le suggère l'avis du Conseil de l'Ordre.

Article 1(9)

Le présent avis note que la notion de demande formelle est incertaine (champ d'application).

Or la revue à opérer par le Directeur dans le cadre d'une réclamation est à charge et à décharge avec obligation dans le cadre d'une réclamation de prendre toutes les informations en compte. Cette disposition vient donc réduire les droits du contribuable qui n'a pas droit à l'erreur et doit exposer l'ensemble des arguments de son cas même subsidiaire en phase d'imposition.

Cette disposition amène un ensemble de commentaires alors qu'elle vient réduire les droits du contribuable à une revue plénière de son imposition dans le cadre de la réclamation. Un redressement particulier opéré par le bureau d'imposition pourrait conduire à la nécessité pour le contribuable d'opérer une demande particulière dans sa réclamation. A l'instar des décisions courantes devant la juridiction administrative, cette requête s'assimile non pas à une demande nouvelle mais à un moyen nouveau. Une telle restriction au vu de la nature incertaine de la disposition vient restreindre de façon très importante les droits du contribuable alors que l'on peut déjà escompter les débats de qualification quant à la notion de demande formelle.

De plus, cette disposition induit un déséquilibre de droit entre le contribuable et l'administration fiscale alors que le Directeur en phase de réclamation a une revue plénière de l'imposition et la capacité de procéder à des revues *in pejus*. On notera également à l'instar de l'ensemble de ce projet de réforme que l'imposition sanction s'avère comme un principe alors que le Bureau d'imposition / Directeur ont l'obligation de revoir à charge et à décharge du contribuable mais au même titre que la limitation du droit de recours contre une taxation d'office. On ne peut que s'inquiéter de telles démarches de la part de l'administration fiscale qui vont à l'encontre des principes même de l'imposition prévus par la AO initialement, des décisions sur les taxation d'office des juridictions administratives et des règles de la Convention européenne des droits de l'homme. On notera que devant les juridictions administratives, une différence essentielle est opérée entre demande nouvelle et moyen nouveau mais cette distinction est beaucoup moins restrictive que l'approche envisagée par la disposition sous commentaire.

« Il est vrai qu'au voeu de l'article 58 de la loi du 21 juin 1999 : « Les demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation sont prohibées. En revanche les moyens nouveaux sont admis ». Il y a lieu d'entendre par demande nouvelle celle qui diffère de la réclamation – la demande initiale – par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée, tandis que par moyen nouveau,

on entend la raison de droit ou de fait invoquée pour la première fois par-devant le tribunal à l'appui d'une prétention (Jean OLINGER, *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales*, 81-85, 1989, n°213, p. 141). » (<https://ja.public.lu/40001-45000/43749C.pdf>)

« Si aux termes de l'article 58 de la loi du 21 juin 1999, « les demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation sont prohibées (...) en revanche, les moyens nouveaux sont admis », il y a lieu d'entendre, dans ce contexte, par demande nouvelle la demande qui diffère de la réclamation – la demande initiale – par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée, tandis que par moyen nouveau, on entend la raison de droit ou de fait invoquée pour la première fois par devant le tribunal à l'appui d'une prétention. S'il est vrai que l'appelant n'a pas antérieurement expressément demandé l'octroi de la classe d'impôt 1a, à titre subsidiaire, il n'en reste pas moins que cette demande a trait, tout comme celles invoquées à l'appui de ses réclamations, à la détermination du montant de la cote d'impôt. » (<https://ja.public.lu/40001-45000/44005C.pdf>).

Il s'ensuit que le Conseil de l'Ordre considère que l'inclusion de cette limitation qui vient restreindre les droits du contribuable quant au champ de la réclamation et qui conduit à un déséquilibre intolérable entre les droits du contribuable et les droits de l'administration doit être refusée.

Le paragraphe 85 doit donc rester formulé comme prévu actuellement par la AO.

§ 85.

*Solange die Behörde nicht entschieden hat, hat sie auch das nach Ablauf einer Frist Vorgebrachte zu prüfen. **Sauf s'il en est disposé autrement, le bénéfice des dispositions soumises à une demande formelle ne peut plus être accordé dans le cadre d'une réclamation.***

Article 1(10)

Cette disposition a vocation à restreindre encore plus les cas dans lesquels un relevé de forclusion pourrait s'appliquer au contribuable. Si les conditions du relevé de forclusion sont déjà particulièrement restrictives, la modification escomptée a vocation à restreindre davantage le champ de celle-ci. Les décisions de la juridiction administration en matière de relevé de forclusion sont strictes mais ne sont pas aussi fermes. Ainsi on s'inquiète à nouveau de cette démarche de l'administration venant restreindre davantage les droits du contribuable empêché et dont l'empêchement est excusable. On notera d'ailleurs que cette disposition s'ajoute à l'ensemble des dispositions restrictives des droits de recours du contribuable (clarification stricte des dates de notification, formalisme de la réclamation et de la possibilité de représentation du contribuable avec l'exigence d'un mandat écrit). Il convient de rappeler que le droit de recours est un droit fondamental.

Le paragraphe 86 doit donc rester formulé comme prévu actuellement par la AO.

§ 86.

*Nachsicht wegen Verstimmung einer Rechtsmittelfrist kann beantragen, wer ohne sein **Verschulden infolge höherer Gewalt** verhindert war, die Frist einzuhalten. Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Bevollmächtigten steht dem eigenen Verschulden gleich.*

Article 1(11)

Voir nos observations sous l'article 1(7).

Article 1(12)

Voir nos observations sous l'article 1(8).

Article 1(13)

Voir nos observations sous l'article 1(8).

Article 1(14)

Cette disposition tend à restreindre l'opposabilité des discussions verbales avec l'administration. Néanmoins il apparaît nécessaire de maintenir l'opposabilité d'un procès-verbal d'audit par exemple.

La règle prévue au second alinéa (ancien (3)) devrait également exister pour le contribuable. Nous pensons notamment à la modification a posteriori d'une déclaration ayant fait l'objet d'une imposition sous le 100a AO ou du développement récent des actions de l'administration sur base de la fraude fiscale involontaire.

Proposition de modification du texte afin de prendre en compte les critiques susvisées :

§ 92.

(1) *Bis zu ihrer Bekanntgabe (§ 91) können Verfügungen zurückgenommen, geändert oder durch andere Verfügungen ersetzt werden.*

(2) *Entscheidungen, die auf Grund einer mündlichen Verhandlung verkündet werden, können nach ihrer Verkündung nicht mehr zurückgenommen oder geändert werden.*

(3) *Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten können auch nach der Bekanntgabe oder Verkündung berichtigt werden. **Cette règle est d'application équivalente pour les déclarations du contribuable.***

Article 1(15)

Cette modification est une restriction grave des voies de recours dont l'introduction a vocation à complexifier la position des contribuables. Il convient de noter que cette modification apparaît avoir pour seul objectif de mettre en oeuvre dans le cadre du paragraphe 217 AO une forme d'imposition sanction.

S'il est vrai qu'un arrêt de la Cour a soulevé cet élément approximatif (<https://ja.public.lu/40001-45000/43241C.pdf>), il convient de noter que cette position est uniquement applicable au pouvoir restreint du juge administratif comme celui-ci le soulève lui-même (nous soulignons). Cette restriction ne s'applique ni au bureau d'imposition ni au Directeur dans le cadre de la réclamation qui dispose d'un pouvoir d'instruction intégrale du dossier.

« Le contribuable ne saurait partant dans pareille situation utilement recourir devant le juge administratif en critiquant le fait que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Le juge administratif ne dispose en effet pas des pouvoirs nécessaires pour une instruction d'office du cas d'imposition intégral, les § 243 et 244 AO n'étant pas applicables aux juridictions administratives. Au vu de son acceptation implicite mais nécessaire du caractère approximatif de son imposition, le contribuable ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans son recours contentieux que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt ou dans la décision directoriale. Le juge administratif est alors appelé à examiner les arguments et les éléments de preuve lui soumis par le contribuable afin de vérifier si, globalement considérés, ils sont de nature à devoir entraîner une réduction approximative néanmoins consistante des bases d'imposition retenues dans l'imposition déferée afin de rapprocher davantage les bases d'imposition taxées à la situation de revenus telle que découlant des arguments et éléments de preuve mis en avant par le contribuable. »

Si on peut certes admettre un élément fautif du contribuable tardif, les injonctions (202 AO) et demande d'intérêts moratoires (166(3) et 168 AO) permettent à suffisance de corriger ce point sans créer un engorgement accru des contentieux au niveau de la direction et des tribunaux administratifs. En effet, la conséquence primaire de cette disposition sera un engorgement encore plus important au niveau de la division contentieuse et ensuite au niveau des juridictions administratives.

Le paragraphe 94 doit donc rester formulé comme prévu actuellement par la AO.

§ 94.

(1) *Les bulletins d'impôt (§§ 211, 212, 212a al. 1er, 214, 215 et 215a) ainsi que les décisions administratives à caractère individuel (§ 235) ne peuvent être retirés ou modifiés qu'à la double condition que le contribuable y consente expressément et qu'il ne se trouve pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux., ~~à l'exception toutefois des bulletins d'impôt dont les bases d'imposition ont été rétablies intégralement sur base du § 217, ces derniers ne pouvant être ni retirés ni modifiés.~~*

(2) *L'alinéa 1er ne trouve pas application, si la possibilité de retrait ou de modification à l'initiative de l'administration fiscale résulte d'autres dispositions de la présente loi.*

Article 1(16)

Voir nos observations sous l'article 1(7).

Article 1(17)

Cette disposition introduit une procédure de retrait d'un bulletin d'imposition dans le contexte d'une procédure d'accord amiable. Un tel redressement sera uniquement limité au contenu de l'accord amiable et non au reste de l'imposition du contribuable.

Proposition de modification du texte afin de prendre en compte les critiques susvisées :*§ 96a.*

*Sans préjudice quant à d'autres dispositions, **durant le délai de prescription**, les bulletins d'impôt peuvent être émis, retirés ou modifiés **uniquement** en application d'un accord amiable ou d'une décision d'arbitrage en vertu des dispositions applicables d'une convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et l'Etat concerné pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales, sous réserve que les conditions et obligations imposées par un tel accord amiable ou une telle décision d'arbitrage soient remplies.*

Article 1(18), 1(19), 1(20)

Voir nos observations sous l'article 1(7).

Article 1(21)

Voir nos observations sous l'article 1(7).

Quant à l'ajout de la suspension de la prescription pendant le délai de paiement, nous comprenons que l'objectif est de clarifier la situation issue de la décision de la Cour de Cassation n°15/22 (Numéro CAS-2020-00163 du registre) en matière de sursis à exécution au délai de paiement.

Le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 120 de la loi modifiée 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 limite l'échelonnement de paiement des impôts à 6 mois. Ce délai est beaucoup trop court, en raison de la rigueur et de la sévérité dont témoignent les autorités dans l'octroi de délais et de sursis de paiement. Ce texte est à rejeter.

Article 1(22)

Voir nos observations sous l'article 1(7).

Article 1(23)

Pas de commentaire

Article 1(24)

Cette sanction doit être opposée car trop stricte.

La tardivité de dépôt des comptes peut être justifiée par un ensemble d'éléments extérieurs sans lien avec la validité des comptes (référentiel comptable, audit). La loi sur les sociétés commerciales prévoit déjà des sanctions adéquates de sorte qu'il n'est pas nécessaire d'en rajouter d'autres. L'administration fiscale dispose également de moyens afin de sanctionner le dépôt tardif de la déclaration induit par le dépôt tardif des comptes.

Le paragraphe 160 doit donc rester formulé comme prévu actuellement par la AO.*§ 160.*

(1) Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen.

(1a) Les comptes annuels qui n'ont pas été publiés conformément aux dispositions du titre 1er, chapitre Vbis de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ne sont pas opposables à l'Administration des contributions directes.

(2) Wer nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen Reineinkünfte gehabt hat, die eine gewisse vom Minister der Finanzen zu bestimmende Grenze überschreiten, ist

verpflichtet, seine Einnahmen und Ausgaben fortlaufend aufzuzeichnen und alljährlich eine Zusammenstellung über sein Vermögen anzufertigen. Von dieser Verpflichtung kann das Finanzamt für einzelne Fälle Erleichterungen widerruflich (§ 161 Absatz 2 Satz 2) bewilligen.

Article 1(25)

Pas de commentaire

Article 1(26)

Voir nos observations sous l'article 1(8).

Article 1(27)

Il peut arriver que l'impossibilité de lecture soit due au format informatique. Le fait que l'export dans un format plus classique ne soit pas totalement conforme à l'original ne devrait pas conduire à une diminution de la valeur probatoire de cette production ainsi il nous semble important de clarifier que le non-respect de production d'un document conforme pour des raisons liées uniquement à l'export informatique ne devrait en aucun cas nuire à la position du contribuable.

Quant à la production d'une politique de prix de transfert nous notons que le champ d'application de cette disposition ne s'applique pas à l'ensemble des contribuables et que le champ devrait être repris dans la loi et non dans un règlement grand-ducal.

Proposition de modification du texte afin de prendre en compte les critiques susvisées :

§ 171

(1) Auf Verlangen (§ 205 Absätze 1 und 2) hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen. Wo seine Angaben zu Zweifeln Anlass geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat.

*(2) Er hat Aufzeichnungen, Bücher und Geschäftspapiere sowie Urkunden, die für die Festsetzung der Steuer von Bedeutung sind, auf Verlangen (§ 207) zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Lorsque les livres, documents et généralement toutes données qui doivent être communiqués sur demande à l'administration existent sous forme électronique, ils doivent être, sur demande de l'administration, communiqués dans une forme électronique lisible et directement intelligible, conforme à l'original. **L'impossibilité de produire un tel document ne saurait être perçu comme un défaut de communication du contribuable.***

(3) Les dispositions des alinéas 1 et 2 s'appliquent de manière correspondante aux transactions entre entreprises associées.

(4) Sans préjudice des dispositions des alinéas précédents, les entreprises associées sont tenues de présenter, sur demande, une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée. Le champ d'application, le contenu et l'étendue de la documentation visée au présent alinéa sont fixés par un règlement grand-ducal.

Article 1(28)

Voir nos commentaires sous 1(15). Il s'agit de ne pas diminuer les droits des contribuables en cas de taxation d'office au vu des autres moyens de sanction dont l'administration dispose déjà.

Le paragraphe 232 doit donc rester formulé comme prévu actuellement par la AO.

§ 232.

(1) Einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist.

~~*(1a) Un bulletin émis sur base du § 217 peut être attaqué à condition que l'écart entre les revenus ou la fortune soumis à l'impôt fixé sur base § 217 et les revenus ou la fortune réels excède 10%.*~~

(2) Liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der

Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in dem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden.

Article 1(29)

Pas de commentaire

Article 1(30)

La disposition prévoit une référence nécessaire à une revue à charge ou à décharge par le bureau d'imposition. L'intégration et le maintien de ce principe qui innervait les dispositions de l'AO et semble outrageusement nier/contredit par ce projet nous apparaît absolument nécessaire.

Proposition de modification du texte afin de prendre en compte les critiques susvisées :

§ 233.

Der Vorsteher des Finanzamts kann die ihm zustehenden Rechtsmittel sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Steuerpflichtigen einlegen.

Article 1(31)

Cette disposition s'insère dans un contexte très particulier avec un nombre croissant de recours dit irrecevables pour défaut de formalisme. On lit entre les lignes la volonté non dissimulée de l'administration de s'appuyer sur des moyens d'irrecevabilité soulevés devant les juridictions administratives pour interdire une voie de recours au contribuable. Dans ce contexte, on rappellera que le Luxembourg a déjà été condamné par la CEDH pour ses excès de formalisme procédural¹.

On notera que la sanction pour le contribuable est particulièrement accrue alors que les règles de procédure civile portent une sanction moins irrémédiable que l'irrecevabilité pour des spécialistes du droit de la postulation.

Une vraie modification des dispositions domestiques afin de créer un équilibre entre contribuable et administration reviendrait à exclure cet excès de formalisme. De plus quant au mandat du représentant celui-ci ne devrait nécessairement exister *ab initio* sous format papier mais devrait pouvoir faire l'objet d'une documentation de ratification *a posteriori* du contribuable, ce qui est contraire au droit civil qui connaît du mandat verbal.

Par ailleurs, en tout état de cause, même si cette disposition devait être retenue ce mandat écrit ne doit pas être nécessaire pour les avocats pour lesquels un mandat *ad litem* est présumé. Cette exemption est applicable pour l'ensemble des avocats inscrits au Conseil de l'Ordre de Luxembourg ou de Diekirch (Liste I, II, III, IV, V et VI).

Proposition de modification du texte afin de prendre en compte les critiques susvisées :

§ 249.

(1) Tout recours introduit devant le directeur des contributions directes est formé par requête écrite signée par le demandeur ou son représentant. Une désignation erronée de recours ou du destinataire notamment le bureau d'imposition n'a pas de conséquences négatives.

(2) un recours est considéré comme formé s'il résulte du document que le déclarant se sent lésé parla décision et demande une vérification complémentaire.

*(3) A titre informatif, **Sous peine d'irrecevabilité**, la requête contient :*

- les noms, prénoms et adresse du réclamant,
- la désignation de la décision contre laquelle le recours est dirigé,
- l'objet de la demande,
- l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués,

¹ Voir <https://hudoc.echr.coe.int/fre#%7B%22itemid%22:%5B%22001-86078%22%5D%7D> – affaire Kemp et autres c. Luxembourg, 24 avril 2008 et <https://hudoc.echr.coe.int/fre#%7B%22itemid%22:%5B%22001-213862%22%5D%7D> – affaire Ghrenassia c. Luxembourg, 7 décembre 2021.

- dans les cas visés au paragraphe 254, alinéa 1er, le mandat de représentation **sauf en cas de représentation par un avocat inscrit sur l'une des listes auprès des barreaux de Luxembourg ou de Diekirch, et**
- le relevé des pièces dont le réclamant entend se servir.

Article 1(32)

Voir nos observations sous l'article 1(7).

Article 1(33)

Voir nos observations sous l'article 1(31).

Cette mesure n'étant plus à peine d'irrecevabilité, il s'agit de réintroduire cette possibilité pour les représentants autre que les avocats. De plus, il convient de noter que le mandat spécial ad litem peut être oral ainsi un mandat écrit procédant à la ratification du mandat donné aux fins de la réclamation est également tout à fait recevable.

Proposition de modification du texte afin de prendre en compte les critiques susvisées :

§ 254.

(1) Der Steuerpflichtige, oder wer sonst das Rechtsmittel eingelegt hat, kann sich im Rechtsmittelverfahren durch Bevollmächtigte vertreten lassen. Geschäftsmäßige Vertreter können zurückgewiesen werden; dies gilt nicht für die im § 107 Absatz 3 genannten Personen. Die Vorschriften des § 107 Absätze 6 und 7 finden Anwendung.

*(2) Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen. **La preuve du mandat notamment ad litem par tout moyen est admise.***

(3) Behörden werden durch Beamte vertreten, die die Behörde allgemein oder für den einzelnen Fall bestimmt.

Article 1(34)

De nombreuses questions de procédure se posent quant à l'usage de ce texte et l'accès au dossier fiscal.

On notera que dans les décisions récentes des juridictions administratives nous voyons une tendance dangereuse au non dépôt du dossier fiscal devant la juridiction dans les délais impartis ce qui induit si le dossier est finalement remis des frais supplémentaires pour le contribuable du fait de la production d'un mémoire additionnel mais également une grave violation du principe de l'égalité des armes et du contradictoire.

Cette modification est à rejeter et en précisant que le délai est à rallonger de deux semaines.

Proposition de modification du texte afin de prendre en compte les critiques susvisées :

§ 256.

Die Unterlagen der Besteuerung, die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegen, sollen, soweit dies nicht schon geschehen ist, dem Steuerpflichtigen auf Antrag oder, wenn der Inhalt der Rechtsmittelschrift dazu Anlass gibt, von Amts wegen mitgeteilt werden. In diesem Fall ist ihm zur Begründung des Rechtsmittels eine zusätzliche Frist von mindestens zwei Wochen zu gewahren, die von Empfang der Mitteilung an läuft.

Article 1(35)

Le Conseil de l'Ordre invite les auteurs du projet de loi à formuler des commentaires plus explicites sur ces dispositions.

Article 1(36)

Le Conseil de l'Ordre invite les auteurs du projet de loi à formuler des commentaires plus explicites sur ces dispositions.

Article 2(1)

Le privilège du trésor est étendu à des créances notamment d'Etats tiers alors que la directive 2010/24 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts et droits prévoit expressément que les privilèges de recouvrement ne sont pas applicables aux

créances tierces. Au vu de l'augmentation des demandes d'assistance au recouvrement étranger, cette disposition a vocation à étendre cette capacité et donc à créer plus d'incertitude sur le marché dans le cadre de ces recouvrements qui ne constituent pas des recettes pour le trésor luxembourgeois. Il apparaît important de maintenir qu'en droit interne les autres créances recouvrées par le Trésor ne bénéficient pas des mêmes privilèges.

Modification du texte est rejetée

Proposition de modification du texte afin de prendre en compte les critiques susvisées :

Art. 3

(1) Le recouvrement des impositions communales, des taxes sur les véhicules automoteurs, du droit d'usage pour l'utilisation du réseau routier par des véhicules utilitaires lourds s'opérera et se poursuivra dans les mêmes formes et avec les mêmes privilège et hypothèque légale que celui des contributions directes. ~~Il en est de même pour toute autre créance dont le recouvrement est confié aux receveurs des contributions directes.~~

(2) Il en est de même du recouvrement des cotisations et contributions, amendes d'ordre et autres prestations dues à la sécurité sociale ou aux chambres professionnelles.

Article 2(2)

Cette disposition doit nécessairement être exclue. Elle viole les droits au respect de la propriété privée des contribuables et a uniquement vocation à augmenter le champ de saisie de l'administration qui bénéficie d'un système exorbitant de droit commun et ne permet pas les mêmes protections que celles apportées par le système judiciaire, sachant qu'aucun texte international ou communautaire ne prévoit une telle obligation. Ce texte risque aussi de violer le droit de propriété (article 6 Constitution). Une telle disposition serait de plus contraire aux intérêts de la place financière.

Le texte est donc à rejeter dans son intégralité.

Article 2(3) règlement grand-ducal du 28 décembre 1968 ainsi on peut s'interroger pourquoi les termes ne peuvent être alignés car qu'il ne couvre que le recouvrement et non le quantum de l'imposition en elle-même. Le règlement grand-ducal de cette disposition doit être aligné au minimum sur le règlement grand-ducal de l'article 155 LIR

Article 3

Si on peut se réjouir de ce qu'un délai de recours a été introduit en cas de non réponse à un recours type 237 AO, il convient de noter au vu de la nature de ces décisions que le projet de loi 6563 art. 1(5) avec un délai de 3 mois semblait beaucoup plus approprié.

Le délai de forclusion pour un recours devant le tribunal administratif viole un ensemble de droits des contribuables et conduira à un engorgement accru des juridictions administratives. A nouveau, nous notons que le contribuable se voit supporter des délais totalement déraisonnables alors que l'administration a loisir de revenir sur une imposition. **Cette disposition doit être exclue.** En effet un contribuable peut choisir de ne pas agir pour avoir une prise de position de l'administration, pour ne pas courir un risque réputationnel et les coûts juridictionnels en lien avec un procès.

Proposition de modification du texte afin de prendre en compte les critiques susvisées :

Art. 8.

(1) Le tribunal administratif connaît des contestations relatives:

a) aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'Administration des Douanes et Accises et

b) aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires.

(2) Appel peut être interjeté devant la Cour administrative contre les décisions visées au paragraphe 1er.

(3) 1. Le tribunal administratif connaît comme juge du fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'Administration des contributions directes dans les cas où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) prévoient un tel recours.

2. *En cas d'application du §237 de la loi générale des impôts le tribunal administratif statue conformément aux dispositions de l'article 2.*
3. *Lorsqu'une réclamation au sens du §228 de la loi générale des impôts ou un recours hiérarchique formel au sens du §237 de cette loi ou une demande en application du §131 de cette loi a été introduit et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation, le recours hiérarchique formel ou la demande comme rejetés et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou du recours hiérarchique formel ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. **Dans ce cas le délai prévu au point 4. ci-après ne court pas.***
4. *Le délai pour l'introduction des recours visés aux points 1. et 2. ci-avant est de trois mois.*
5. ~~*Le délai pour l'introduction des recours visés au point 3 est de douze mois après l'expiration du délai de six mois à partir de la demande. Le délai est prolongé de six mois en cas de mesure d'instruction ordonnée par le directeur de l'Administration des contributions directes. A défaut de recours devant le tribunal administratif dans ce délai, la décision qui fait l'objet de la réclamation ou du recours hiérarchique formel acquiert autorité de chose décidée. Il en est de même, en ce qui concerne les demandes de remise ou en modération, de la décision implicite de refus.*~~

Article 4

Nous notons que le projet de loi prévoit des dispositions d'échanges d'information entre l'ACD et, respectivement, la CSSF et le CAA. Les raisons de l'inclusion desdites dispositions restent incertaines et il conviendrait que les auteurs du projet de loi explicitent les raisons d'une telle inclusion et les conséquences nécessaires de celle-ci relativement à des dispositions comme le paragraphe 178bis AO.

Le Conseil de l'Ordre ne voit pas l'utilité de ces nouvelles dispositions, d'autant plus que le commentaire de cet article précise que ces obligations d'informations, incombant à des autorités exposées à une charge de travail élevée, ne sont pas destinées à des fins d'imposition. Le Conseil de l'Ordre invite dès lors les auteurs du projet de loi à préciser leurs intentions dans le commentaire de cet article et se réserve le droit de compléter ses observations.

*

PARTIE II

Cette partie reprend un certain nombre de textes de procédures à adapter, de l'avis du Conseil de l'Ordre, dans un souci de modernisation de notre législation fiscale et d'une adaptation à la réalité du monde des affaires.

Il est proposé de prévoir une réciprocité pour le taux mensuel de 1% (ramené à 0,6% actuellement) étant précisé que le législateur pourrait aussi choisir un taux moins élevé et plus conforme à la réalité économique et à l'évolution des taux sur les marchés de l'argent. En effet, en période de faible inflation, ce taux peut être très pénalisant, alors que le contribuable conteste son imposition. Ce taux ne doit pas dissuader le contribuable de faire valoir ses droits via une réclamation ou un recours en justice.

Par souci d'équité, il est également proposé de rendre le même taux applicable aux restitutions au contribuable d'impôts perçus à tort, suite à une réclamation ou un recours en justice. Il s'agit également d'éviter que la responsabilité de l'Etat puisse être recherchée en justice (voir Tribunal d'arrondissement 21 octobre 2009, n° 207/2009).

Le § 20 StAnG (3) est donc à remplacer : « *L'Etat verse un intérêt de retard au taux prévu en application de l'article 155(1) de la loi concernant l'impôt sur le revenu en cas de remboursement d'un trop-payé d'impôts suite à une réclamation du contribuable ou d'un recours en justice.* »

Le § 20 StAnG se lira dorénavant comme suit :

« (1) Der Staat erhebt bei Staatssteuern weder Verzugszinsen noch Aufschubszinsen².

² Voir également règlement grand-ducal du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu.

(2) Bei Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Umsatzsteuer erhebt der Staat auch keine Stundungszinsen. Bei anderen Steuern werden, sofern nicht die Steuerkontrollstelle im einzelnen Fall zinslose Stundung bewilligt, Stundungszinsen erhoben. Ihre Höhe bestimmt die Steuerkontrollstelle unter Berücksichtigung der jeweiligen Lage des einzelnen Falls.

(3) L'Etat verse un intérêt de retard au prévu en application de l'article 155(1) de la loi concernant l'impôt sur le revenu en cas de remboursement d'un trop-payé d'impôts suite à une réclamation du contribuable ou d'un recours en justice. »

Le législateur est invité à aligner les dispositions de la loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée sur ces dispositions modifiées de la LIR.

§ 29a (5)

Un nouvel alinéa est inséré au paragraphe 29 de la loi générale des impôts :

« L'administration des contributions directes prendra sa décision dans un délai de 3 mois à compter du paiement de la redevance visée au paragraphe (4) ci-dessus, une absence de réponse valant confirmation de la demande soumise. »

Commentaire :

Il s'agit d'offrir une garantie de célérité au contribuable pour le traitement des demandes d'accord préalable, conforme aux exigences du monde des affaires, et qui va de pair avec la possibilité pour le contribuable de contester un refus de décision anticipée et la possibilité pour l'administration de révoquer une décision anticipée pour l'avenir.

Un nouvel alinéa (6) est inséré :

« Une communication et coopération récurrente est mise en oeuvre entre le(s) contribuable(s) requérant(s) et l'administration des contributions aux fins de suivi et d'obtention d'accord bi- ou multilatéral en matière de prix de transfert. Tant que l'accord n'a pas été communiqué au contribuable, une demande de retrait peut être opérée. »

Il s'agit de prévoir d'une part une coopération entre l'administration et le contribuable dans la procédure de prise de décision anticipée afin que le contribuable puisse présenter son argumentaire et, d'autre part de permettre au contribuable de retirer sa demande en cas de risque de décision négative.

Le § 29a (5) devient (7).

Le paragraphe 29(a) se lira désormais comme suit :

« (1) Sur demande écrite et motivée, le préposé du bureau d'imposition émet une décision anticipée relative à l'application de la loi fiscale à une ou plusieurs opérations précises envisagées par le contribuable.

(2) La décision anticipée ne peut pas emporter exemption ou modération d'impôt.

(3) La décision anticipée est valable pour une période qui ne peut pas dépasser cinq années d'imposition. Cette décision lie l'Administration des contributions directes pour la période précitée, sauf s'il s'avère que:

- a) la situation ou les opérations décrites l'ont été de manière incomplète ou inexacte;
- b) la situation ou les opérations réalisées ultérieurement divergent de celles à la base de la demande de décision anticipée;
- c) la décision anticipée s'avère par la suite comme n'étant pas ou plus conforme aux dispositions du droit national, du droit de l'Union européenne ou du droit international.

(4) Lorsque la demande de décision anticipée concerne la fiscalité des entreprises, une redevance est fixée par l'Administration des contributions directes pour couvrir les frais administratifs occasionnés à l'occasion du traitement de la demande. Cette redevance varie entre 3.000 et 10.000 euros suivant la complexité de la demande et le volume du travail.

(5) L'administration des contributions directes prendra sa décision dans un délai de 3 mois à compter du paiement de la redevance visée au paragraphe (4) ci-dessus, une absence de réponse valant confirmation de la demande soumise.

(6) Une communication et coopération récurrente est mise en oeuvre entre le(s) contribuable(s) requérant(s) et l'administration des contributions aux fins de suivi et d'obtention d'accord bi- ou multilatéral en matière de prix de transfert. Tant que l'accord n'a pas été communiqué au contribuable, une demande de retrait peut être opérée.

(7) Un règlement grand-ducal détermine la procédure applicable aux décisions anticipées ainsi qu'à la perception de la redevance. »

§ 109

Il s'agit de remplacer le texte comme suit, afin, pour des raisons de sécurité juridique, de remplacer un terme allemand non utilisé par notre système juridique (*schuldhafte Verletzung*) par le terme « faute lourde » communément utilisé et interprété en responsabilité civile et d'aligner le régime en matière d'impôts directs avec celui en matière de TVA :

« (1) Les administrateurs-délégués, les gérants ainsi que tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupent de la gestion journalière sont personnellement et solidairement responsables du paiement de l'impôt dû, lorsque, suite à une inexécution fautive des obligations légales leur incombant, les obligations légales imposées par la présente loi aux personnes redevables de l'impôt qu'ils gèrent n'ont pas été respectées ou que l'impôt direct dû n'a pas été payé par les moyens financiers dont ils assurent la gestion. »

Le §109 se lira désormais comme suit :

(1) Les administrateurs-délégués, les gérants ainsi que tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupent de la gestion journalière sont personnellement et solidairement responsables du paiement de l'impôt dû, lorsque, suite à une inexécution fautive des obligations légales leur incombant, les obligations légales imposées par la présente loi aux personnes redevables de l'impôt qu'ils gèrent n'ont pas été respectées ou que l'impôt direct dû n'a pas été payé par les moyens financiers dont ils assurent la gestion.

(2) Rechtsanwälte sind wegen Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufs bei der Beratung in Steuersachen vorgenommen haben, dem Staat gegenüber nur dann schadenersatzpflichtig, wenn diese Handlungen eine Verletzung ihrer Berufspflicht enthalten. Ob eine solche Verletzung der Berufspflicht vorliegt, wird auf Antrag des Steuereinsichters im ehrengerichtlichen Verfahren entschieden. »

§ 144

A supprimer « *bei hinterzogenen Beträgen läuft sie zehn Jahre* ».

Loi du 27 novembre 1933, article 10, paragraphe 1, à supprimer la seconde phrase (« Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intervention frauduleuse, la prescription est de dix ans. »)

Commentaire :

Le délai de 10 ans apparaît trop long, au vu de la réalité du monde des affaires. Permettre une remise en cause pendant 10 ans expose le contribuable à une trop grande insécurité juridique. La modification vise à fixer un délai unique de 5 ans. Ce délai est d'ailleurs identique à celui de l'article 81 de la loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

En effet, la situation actuelle est totalement différente de celle des années ayant conduit à la modification législative quant à l'extension de 10 ans. En effet, le temps de traitement des déclarations a été nettement écourté par la mise en place de déclaration électronique. De plus la complexité des déclarations fiscales annuelles induit un risque accru et non volontaire de la part du contribuable de procéder à une déclaration qui pourrait s'avérer inexacte ou incomplète. L'extension du délai de prescription à 10 ans s'avère une sanction particulièrement grave et non justifiée au vu de l'évolution pratique des obligations déclaratives en matière d'impôt direct.

Il est en outre proposé d'aligner quelque peu le délai de reprise de l'administration avec celui bénéficiant au contribuable pour ses réclamations (voir §228 ci-dessous).

L'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 se lira désormais comme suit :

« (1) La créance du Trésor se prescrit par cinq ans.

(2) Ces prescriptions s'appliquent à tous impôts, taxes, cotisations, droits d'accise, amendes, frais et autres perceptions généralement quelconques dont est chargée l'administration des contributions, sauf la prolongation conventionnelle des droits du Trésor.

(3) La prescription prend cours à partir du 1er janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance est née. *Toutefois, si un terme de crédit non limité quant à sa durée a été accordé pour le paiement du droit d'accise et de la taxe de consommation en raison de l'admission des liquides alcooliques à l'entrepôt prévu par l'arrêté grand-ducal du 24 octobre 1949, la prescription ne prend cours qu'à partir du 1er janvier qui suit l'année pendant laquelle les liquides ont été enlevés de l'entrepôt.* »

§222(1) 1

Il est proposé de définir les termes « *neue Tatsachen* » en rajoutant l'énumération suivante au § 222 (1)1 :

« *Als neue Tatsachen gelten:*

- *nachträgliches Bekanntwerden der Tatsachen oder Beweismittel;*
- *Rechtserheblichkeit der Tatsachen oder Beweismittel;*
- *Ermittlungsfehler des Finanzamts;*
- *Grobes Verschulden des Steuerpflichtigen;*
- *Änderung von Schätzungsveranlagungen.* »

Il s'agit de réduire l'insécurité juridique résultant de l'absence de définition d'un terme ayant une importance pratique considérable dans la procédure d'imposition.

Le paragraphe 222(1) 1 se lira désormais comme suit :

« (1) Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermessbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt:

1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist. **Als neue Tatsachen gelten:**
 - **nachträgliches Bekanntwerden der Tatsachen oder Beweismittel;**
 - **Rechtserheblichkeit der Tatsachen oder Beweismittel;**
 - **Ermittlungsfehler des Finanzamts;**
 - **Grobes Verschulden des Steuerpflichtigen;**
 - **Änderung von Schätzungsveranlagungen.** »

§228

Remplacer « *un délai de 3 mois* » par « *un délai de 12 mois* » à la première phrase de cet article.

Le délai de 3 mois pour réclamer contre un bulletin d'imposition est en pratique manifestement trop court avec le développement de la place financière et l'internationalisation des affaires. Un délai de 12 mois est suffisamment court pour ne pas nuire à l'équilibre des finances publiques, surtout au vu des modifications proposées au présent projet de loi visant à accélérer la procédure de recours pré-contentieuse et contentieuse.

Ajouter un second alinéa : « *Par ailleurs, le contribuable peut attaquer toute décision dans un délai de 5 ans en cas de survenance d'un fait nouveau sauf expiration du délai de prescription de cinq ans.* »

Il s'agit de réserver le même traitement au contribuable qu'à l'administration fiscale (voir la modification proposée à l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933). La définition de « fait nouveau » a été rajoutée au § 222 (« *neue Tatsachen* »).

Le §228 se lira désormais comme suit :

« (1) Les décisions visées aux §§ ..., 166 alinéa 3, 211, 212, 212a alinéa 1, 214, 215, 215a, 235, 396 alinéa 1 et 402 peuvent être attaquées dans un délai de **douze mois** par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué. Il sera procédé conformément au §299. La décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif que statuera au fond.

(2) Par ailleurs, le contribuable peut attaquer toute décision dans un délai de 5 ans en cas de survenance d'un fait nouveau sauf expiration du délai de prescription de cinq ans. »

§232(1)

L'alinéa (1) est modifié comme suit :

« (1) Le contribuable peut choisir d'attaquer un bulletin d'imposition qui ne fixe pas de cote d'impôt positive. »

Commentaire :

Il n'est pas approprié de permettre que les recours et réclamations uniquement contre les bulletins fixant une cote positive. Le contribuable peut avoir un intérêt à agir, par exemple afin de bénéficier d'une sécurité juridique quant à l'existence et au montant des pertes contre un bulletin limitant ses reports déficitaires ou rejetant la reconnaissance d'un établissement stable au Luxembourg, en cas d'imposition plus élevée dans l'Etat du siège. Il s'agit d'une faculté offerte au contribuable, qui peut toujours contester l'existence même des pertes au moment où ces pertes sont à imputer contre un revenu imposable.

Le §232 se lira désormais comme suit :

« (1) Le contribuable peut choisir d'attaquer un bulletin d'imposition qui ne fixe pas de cote d'impôt positive.

(2) Liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in dem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden. »

§235

A rajouter un point 7 « contre les décisions de refus d'une décision anticipée des §29a et § 29c ». Le contribuable peut avoir intérêt à contester une décision de refus d'une décision anticipée.

Le §235 se lira désormais comme suit :

« Die Rechtsmittel der §§ 228 bis 230 sind ferner gegeben:

1. gegen Bescheide, durch die ein Antrag der im § 226 bezeichneten Art oder ein Antrag auf Vornahme einer Berichtigungsfeststellung oder Fortschreibungsfeststellung, einer Berichtigungsveranlagung oder Fortschreibungsveranlagung ganz oder teilweise abgelehnt wird;
2. gegen Bescheide, durch die festgestellt wird, daß oder inwieweit eine Person oder eine Sache für eine Realsteuer haftet (§ 212c Absatz 1);
3. gegen Bescheide, durch die festgestellt wird, daß eine Betriebstätte ganz oder zu einem Teil (gegebenenfalls zu welchem Teil) der Zweigstellensteuer unterliegt (§ 212c Absatz 2);
4. (alinéa sans objet parce que le paragraphe 225b est abrogé).
5. gegen Bescheide über Erstattungs- und Vergütungsansprüche, die aus Rechtsgründen zugelassen sind; gegen Bescheide, durch die erstattete oder vergütete Beträge zurückgefordert werden; ferner gegen Bescheide über sonstige Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht;
6. gegen Abrechnungsbescheide (§ 125) ;
7. **contre les décisions de refus d'une décision anticipée des §29a et § 29c. »**

§402

A supprimer « oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen ».

Commentaire :

Il s'agit d'éviter qu'un conseiller d'un contribuable puisse être soumis à une amende en cas d'erreur dans son activité de conseil. Cette disposition ferait sinon porter un risque de sanction au conseiller pour erreur non-intentionnelle au-delà de sa responsabilité professionnelle envers son client. Le contribuable pourra en effet toujours se retourner contre son conseiller et mettre en cause sa responsabilité.

Les règles générales sur la responsabilité, si par erreur ou son comportement, un conseiller cause un préjudice, en ce compris face à l'administration fiscale, restent d'application, de même que les règles sur la complicité et le co-auteur d'infractions pénales au § 396.

Le §402 se lira désormais comme suit :

« (1) Wer fahrlässig als Steuerpflichtiger oder als Vertreter bewirkt, dass Steuereinnahmen verkürzt oder Steuervorteile zu Unrecht gewährt oder belassen werden (§396 Absätze 1 und 2), wird wegen Steuergefährdung mit einer Geldstrafe bestraft.

L'amende administrative ne doit pas dépasser le quart du montant des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu et ne peut être inférieure à cinq pour cent des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu. La décision portant fixation du montant de l'amende administrative est prise par le bureau d'imposition et peut être attaquée par voie d'une réclamation au sens du § 228.

(2) Eine Steuerumgehung ist nur dann als Steuergefährdung zu bestrafen, wenn die Verkürzung der Steuereinnahmen oder die Gewährung der ungerechtfertigten Steuervorteile dadurch bewirkt wird, dass der Täter vorsätzlich oder fahrlässig Pflichten verletzt, die ihm im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen. »

Luxembourg, le 19 juillet 2023

Le Bâtonnier,
Pit RECKINGER

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

8186/06

PROJET DE LOI

portant modification

- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;
- de la loi modifiée 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 ;
- de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
- de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
 - la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
 - la loi générale des impôts (« Abgabenordnung »);
 - la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes;
 - la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines;
 - la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale

* * *

AVIS DE LA CHAMBRE DES FONCTIONNAIRES ET EMPLOYÉS PUBLICS

(25.10.2023)

Par cinq dépêches du 28 mars 2023, Madame la Ministre des Finances a demandé l'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics sur les projets de loi et de règlements grand-ducaux spécifiés à l'intitulé.

Lesdits projets visent à simplifier et à moderniser certaines procédures en matière de contributions directes.

Pour ce qui est du projet de loi, le premier chapitre de celui-ci entend modifier diverses mesures contenues dans la loi générale des impôts, traitant de domaines tout à fait différents et indépendants les uns des autres, tels le secret fiscal, les accords internationaux en matière de prix de transfert, l'abrogation de textes obsolètes ou non applicables au Grand-Duché, la modification de bulletins d'impôt sous certaines conditions, les notifications dans des situations critiques, les taxations de revenus, etc. Un élément clé des modifications projetées, auquel il y aura lieu de porter une attention particulière, est la refonte des conditions pour l'introduction d'une réclamation contre un bulletin d'impôt.

Le second chapitre reprend les possibilités pour le receveur des contributions de recouvrer les créances du Trésor et lui accorde le pouvoir d'autoriser un échelonnement de ces créances.

Le troisième chapitre se propose de modifier la loi portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, tout d'abord par un alignement des délais procéduraux concernant les recours hiérarchiques formels (« *Beschwerden* ») sur ceux des réclamations, et ensuite par l'introduction d'une restriction temporelle quant au délai d'introduction des recours devant les juges administratifs.

Le quatrième chapitre tend à renforcer les moyens de coopération administrative entre l'Administration des contributions directes et certains organismes de surveillance.

Le cinquième et dernier chapitre fixe la mise en vigueur des nouvelles dispositions.

Les projets de règlements grand-ducaux joints au dossier comportent des dispositions d'exécution du projet de loi.

Les différentes mesures projetées appellent les observations suivantes de la part de la Chambre des fonctionnaires et employés publics.

Chapitre I^{er}: modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* »)

Si le déblayage de la loi générale des impôts (AO) d'éléments obsolètes, voire jamais applicables au Grand-Duché, est fort louable, il aurait été préférable de retravailler l'intégralité des dispositions de cette loi sous forme d'un nouveau texte complet en langue française, la publication d'un tel au Journal officiel apportant enfin la sécurité juridique requise pour une telle loi cadre. À noter qu'à l'heure actuelle il n'existe aucun texte coordonné fiable de l'AO (voir à ce sujet les travaux de recherche menés par Dr Fatima Chaouche et Anne Klethi in Cahiers de fiscalité luxembourgeoise et européenne 2022/2, éditions Lefebvre Sarrut Belgium S.A.).

Ad article 1^{er}, point 2^o

La disposition sous rubrique introduit un nouveau § 22bis AO, selon lequel l'Administration des contributions directes pourra confier l'exécution de travaux informatiques au Centre des technologies de l'information de l'État (CTIE) et à des sous-traitants. Cette dernière administration et les sous-traitants pourront dans ce cadre avoir besoin d'accéder à des informations couvertes par le secret fiscal. Le texte projeté prévoit que « *toute révélation des informations couvertes par le secret fiscal* » effectuée en dehors des travaux visés sera sanctionnée.

La Chambre signale que cette disposition pose un problème d'insécurité juridique pour les services et le personnel du CTIE (et des sous-traitants). En effet, d'abord, le texte vise « *toute révélation* », peu importe donc qu'elle soit volontaire ou involontaire. Or, il pourrait par exemple arriver que des mauvaises adresses seraient imprimées par inadvertance sur des enveloppes contenant des bulletins d'impôt, qui seraient alors envoyés aux mauvais destinataires. De plus, des informations fiscales pourraient être envoyées à un mauvais destinataire ou transmises sur un serveur informatique en raison d'une

manipulation erronée au niveau des configurations ou d'une erreur survenue dans une application ou dans une bibliothèque logicielle, ou encore en raison d'une erreur humaine non intentionnelle.

Ensuite, il n'est pas clair ce qu'il y a lieu d'entendre par « *révélation* » et où une telle doit avoir lieu pour constituer une infraction. Une révélation pourrait avoir lieu par la transmission et la sauvegarde d'informations en interne sur des serveurs informatiques de l'État ou en externe sur un serveur d'un sous-traitant par exemple.

En outre, la portée de l'autorisation préalable du directeur des contributions pour l'accès par le CTIE aux données couvertes par le secret fiscal n'est pas précisée, ce qui peut notamment poser problème pour le personnel ayant des droits d'administrateur de système ou de base de données.

Par ailleurs, le texte n'apporte pas de précisions quant aux « *informations couvertes par le secret fiscal* ». Selon le § 22 (2) AO, ces informations devraient concerner « *Verhältnisse eines Steuerpflichtigen* », « *Inhalt von Verhandlungen in Steuersachen* » et « *Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis* ». Il semble que l'Administration des contributions directes interprète très largement la notion, en y englobant les numéros de dossiers, les numéros d'identification nationaux, etc. Le manque de précision sur ce point crée une insécurité juridique pour les services et le personnel du CTIE qui doivent traiter les données. Il n'est pas déterminé de quelle manière les différentes informations devront être traitées.

En cas de violation du secret fiscal, le § 412 (3) AO dispose que, « *im Fall des ersten Absatzes [Verletzung des Steuergeheimnisses] tritt die Strafverfolgung nur auf Antrag ein. Antragsberechtigt sind der Steuerdirektor und der Steuerpflichtige dessen Interesse verletzt ist* ».

La Chambre met en garde contre des abus pouvant découler de ce texte du fait que, en cas de violation du secret fiscal et d'une accusation afférente, le directeur des contributions sera plutôt amené à pointer du doigt une autre administration (ou un sous-traitant), même si cette dernière n'est pas nécessairement à l'origine de l'erreur ayant mené à la violation du secret fiscal.

Au vu des considérations qui précèdent, la Chambre estime qu'il faudra clarifier et préciser les dispositions en question afin de garantir que le CTIE et les sous-traitants puissent exécuter leurs missions dans un cadre légal assuré d'un point de vue juridique et afin de protéger tout le personnel concerné contre des risques et abus en matière de révélation de données couvertes par le secret fiscal. Il doit en tout cas être évité qu'une personne qui révèle par inadvertance ou erreur et non intentionnellement dans le cadre de l'exécution de son travail une information couverte par le secret fiscal soit poursuivie et sanctionnée pour ce fait.

Ad article 1^{er}, point 9^o

Le bénéfice de certaines mesures contenues surtout dans les lois concernant l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune et l'impôt commercial communal est soumis à l'introduction d'une demande formelle par le contribuable dans le cadre de ses déclarations d'impôt. Celui-ci doit ainsi, d'une part, rendre attentif le bureau d'imposition à une certaine situation particulière susceptible de donner lieu à une mesure favorable en matière d'impôts et, d'autre part, dégager le bureau d'imposition de son obligation d'instruire en faveur (comme en défaveur) sur chaque hypothèse possible.

La modification proposée sub article 1^{er}, point 9^o tranche la question de savoir si, en cas d'omission d'introduire une demande requise dans le cadre de l'imposition, une demande pourrait néanmoins encore être soumise dans le cadre d'une réclamation devant le directeur des contributions. La disposition projetée entérine le principe que le directeur statuant au contentieux ne peut pas trancher sur une question qui n'a pas encore été soumise pour décision au bureau d'imposition. Par contre, une rectification d'un bulletin d'impôt sur la base du § 94 AO par le bureau d'imposition n'étant pas à assimiler à une décision directoriale sur réclamation, cette rectification peut valablement avoir lieu sur une demande introduite seulement après la notification du bulletin originaire. La Chambre approuve la modification proposée.

Ad article 1^{er}, points 15^o et 28^o

Les modifications apportées aux §§ 94 et 232 AO ont toutes les deux trait aux taxations d'office opérées en vertu du § 217 AO et tendent à restreindre certains abus. Les bulletins dont les bases d'imposition sont intégralement émises en application du § 217 AO ne seront, d'après le projet de loi, plus susceptibles d'être modifiés par le bureau d'imposition sur la base du § 94, alinéa 1^{er} AO. La mesure prévue est destinée à inhiber les machinations de certains contribuables, qui attendent leur taxation

pour juger de l'opportunité de renseigner ou non leurs véritables revenus et d'obtenir, le cas échéant, un redressement, sans grandes formalités, de leur taxation sur la base du § 94, alinéa 1^{er} AO. La démarche anti-abus proposée est à supporter pleinement en vue de renforcer l'égalité devant l'impôt.

L'article 1^{er}, point 28^o, entend insérer un nouvel alinéa (1a) au § 232 AO, mettant en œuvre une jurisprudence constante en matière administrative. Les contribuables qui ont omis de déposer leur déclaration ou dont les bases d'imposition ont dû être fixées par la voie de la taxation n'ont qu'à imputer à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de cette taxation. Pour pouvoir obtenir une rectification, ils doivent démontrer que les bases d'impôt réelles s'écartent de façon considérable de celles retenues pour la taxation. Le seuil prévu d'un écart d'au moins 10% reprend celui de la jurisprudence constante.

La formulation de texte proposée à l'article 1^{er}, point 28^o pose cependant problème: « *Un bulletin émis sur base du § 217 peut être attaqué à condition que l'écart entre les revenus ou la fortune soumis à l'impôt fixé sur base du § 217 et les revenus ou la fortune réels excède 10%* ». Une réclamation ne serait donc pas admise et dès lors déclarée irrecevable chaque fois que l'écart serait inférieur à 10%. Mais pour mesurer ce même écart, le directeur doit néanmoins instruire quant au fond. En d'autres termes, pour décider de la recevabilité, le directeur devrait tout d'abord supposer la requête recevable et l'instruire pour conclure, le cas échéant, qu'elle est quand même irrecevable, démarche qui constitue un contresens. Comme, de toute façon, il y aura lieu d'instruire les bases d'imposition déclarées ne pouvant être assimilées aux bases réelles sans contrôle, la mesure proposée ne devrait par ailleurs pas figurer au § 232 AO, qui ne vise que certaines constellations de forme.

Cela dit, la Chambre propose de reformuler comme suit le nouvel alinéa (1a) introduit au point 28^o: « *Un bulletin émis sur base du § 217 **ne saurait faire l'objet d'une modification par décision directoriale sur réclamation qu'à condition que l'écart entre les revenus ou la fortune soumis à l'impôt fixé sur base du § 217 et les revenus ou la fortune réels excède 10%*** ».

Ad article 1^{er}, point 31^o

Le projet de loi prévoit de remplacer intégralement au § 249 AO les termes et conditions de l'introduction d'une réclamation contre un bulletin d'impôt devant le directeur des contributions.

Le rôle du directeur n'a pourtant pas changé depuis l'introduction des juridictions administratives! Le directeur qui, avant 1997, a été juge de première instance est depuis lors l'intermédiaire entre le bureau d'imposition et le tribunal administratif; il agit dans son rôle administratif et contrôle la décision du bureau d'imposition quant à sa forme et à son contenu. Sa décision est susceptible de recours devant le tribunal administratif. Une modification des règles régissant l'introduction d'une réclamation n'est donc pas imposée par un changement de la législation concernant le rôle et les devoirs du directeur en matière contentieuse.

Les nouvelles règles que se propose d'introduire le texte sous avis se rapprochent fortement, mais indûment, de celles régissant l'introduction d'un recours devant le tribunal administratif. En effet, le directeur statuant au contentieux est appelé à procéder au réexamen intégral de l'acte attaqué (§ 243 AO), alors que le tribunal administratif ne connaît pas le réexamen intégral, mais se confine aux moyens invoqués par le requérant! Il n'examine pas les autres éléments de l'imposition et ne connaît pas non plus, contrairement au directeur, la *reformatio in pejus*, c'est-à-dire la possibilité de réformer en défaveur en fixant une cote d'impôt dépassant la cote originaire.

Les règles existantes, contenues au § 249 AO, sont destinées à faciliter l'introduction d'une réclamation pour tous les contribuables, soient-ils non avertis, voire illettrés. Même la formulation incorrecte de la voie de recours n'est pas nuisible. Aucun formalisme n'est requis: identification du réclamant, indication du bulletin qui lui fait grief et demande de réexamen. Le projet de loi s'apprête à introduire, sans qu'il y ait nécessité, un certain formalisme qui, non respecté, entraîne l'irrecevabilité du recours!

Ce formalisme concerne notamment les éléments suivants:

- l'objet de la demande: le directeur est de toute façon appelé, en vertu du § 243 AO, à procéder au réexamen intégral de l'imposition attaquée et doit trancher tant en faveur qu'en défaveur. Le tribunal administratif ne connaît pas ce réexamen intégral. L'indication de l'objet de la demande peut être utile, mais rien de plus. Le manque de cette indication ne devrait, en aucun cas, conduire à l'irrecevabilité de la requête!
- l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués: de nouveau, l'examen intégral permet l'analyse de tous les aspects de l'imposition attaquée, et ceci sans que le directeur soit même admis légalement

de ne revoir que les aspects soulevés par le contribuable. Comment justifier l'irrecevabilité d'une réclamation qui se limiterait aux moyens qui semblent concluants au réclamant, alors que le directeur a, en contrepartie, l'obligation de réexaminer l'imposition dans son intégralité?

- le relevé des pièces dont le réclamant entend se servir: les remarques formulées ci-avant valent également pour ce point. De plus, le directeur dispose des mêmes droits d'investigation que le bureau d'imposition et il est en droit de demander la production de toutes pièces lui semblant utiles afin de trancher l'affaire. L'obligation de produire un relevé des pièces est totalement futile, son omission n'ayant aucune influence sur l'instruction à mener par le directeur. Si la production de ce relevé, voire des pièces elles-mêmes, facilite, le cas échéant, l'instruction, son omission ne doit, en revanche, pas être une cause d'irrecevabilité pour le réclamant.

La Chambre ne peut s'empêcher de voir à travers ces formalismes obligatoires une première étape en vue de restreindre le droit de recours des contribuables. Il suffit d'abolir, dans une seconde étape, l'obligation de réexamen intégral par le directeur pour anéantir ce droit et pour créer un déséquilibre entre contribuables. Dans un tel cas, on risque en effet de voir réserver la chance d'aboutir d'une réclamation aux seuls contribuables avertis, voire à ceux ayant les moyens pour se faire aider par un expert en la matière. Cette façon de faire conduit à défavoriser davantage les contribuables déjà désavantagés (sur les plans financier et social notamment) par rapport au plus fortunés.

Chapitre II: modification de la loi modifiée 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 / Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 12a de la loi modifiée 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

Ad article 2, point 3° du projet de loi et article 1^{er} du projet de règlement grand-ducal

Le receveur sera légalement habilité, par les mesures visées par les dispositions sous rubrique, à accorder, dans certaines hypothèses, un échelonnement de paiement de l'impôt restant dû après son échéance.

La Chambre approuve cette mesure quant au principe. Suivant le montant de l'impôt dû et la situation financière du débiteur, une période de six mois peut cependant paraître trop courte, de sorte que la possibilité de prévoir une période plus longue devrait pouvoir être envisagée.

Chapitre III: modification de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif

Ad article 3

Selon le texte projeté, il sera accordé aux requérants contestant une décision directoriale sur recours hiérarchique formel (« *Beschwerde* »; § 237 AO) les mêmes possibilités de recours devant les juridictions administratives qu'à ceux qui contestent une décision directoriale sur réclamation (§ 228 AO) ou qui contestent une décision en matière gracieuse (§ 131 AO). Dans les trois cas, le requérant sera désormais admis à porter son recours devant le tribunal après l'écoulement d'un délai de six mois de silence du directeur. En l'état actuel de la législation, le recourant est obligé d'attendre une décision directoriale sur recours hiérarchique formel avant de pouvoir saisir le tribunal. L'alignement projeté des dispositions en question est dans l'intérêt des contribuables et leur procure davantage de sécurité juridique.

L'ajout d'un nouveau point 5 à l'article 8, paragraphe 3, de la loi susvisée du 7 novembre 1996 apportera des changements considérables à la procédure judiciaire en matière fiscale, qui auront des effets fort négatifs pour les réclamants!

En effet, si, en l'état actuel de la législation, les requérants qui n'ont pas obtenu de décision directoriale sur réclamation ne sont pas limités par un délai pour effectuer un recours devant le tribunal administratif – sauf à attendre l'écoulement d'un délai de six mois après l'introduction de la demande auprès du directeur – les dispositions proposées introduisent un délai restrictif de douze mois (prolongé de six mois en cas d'instruction en cours par le directeur) après l'expiration du délai de six mois à partir de l'introduction de la requête devant le directeur. Dès lors, une réclamation contre un bulletin

d'impôt par exemple, non toisée par le directeur après $6 + 12 = 18$ mois ne pourra plus faire l'objet d'un recours devant le tribunal administratif.

La Chambre s'exprime clairement contre l'introduction d'un tel délai. Après l'introduction, dans la loi générale des impôts, de conditions dissuasives quant à l'introduction d'une réclamation (voir les développements ci-avant concernant le Chapitre I^{er} – Ad article 1^{er}, point 31^o, modifiant le § 249 AO), la limitation dans le temps de la faculté de saisine du tribunal administratif rend encore plus difficile l'accès au droit de nombreux réclamants qui perdent ainsi la possibilité de voir le directeur des contributions trancher une affaire, le cas échéant en leur faveur, et d'éviter ainsi des procédures judiciaires. Même si un recours devant le tribunal administratif ne nécessite théoriquement pas la représentation par un avocat ou un expert, peu nombreux seront les réclamants qui oseront s'aventurer seuls dans les méandres des procédures judiciaires, par peur de se voir débouter pour faute de forme.

Le gouvernement ne devrait pas mettre en échec le droit à l'équité et la justice fiscales par un formalisme outrancier et non nécessaire! Si le but des mesures projetées était de délester une certaine administration ou l'appareil judiciaire, il serait préférable de procéder à des réorganisations structurelles et/ou à l'augmentation des ressources nécessaires auprès des services concernés.

Chapitre IV: modification de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire (...)

La Chambre approuve les efforts de coopération interadministrative et judiciaire, qui ont pour finalité de contribuer à l'égalité devant l'impôt de tous les contribuables.

*

Pour conclure, la Chambre tient à souligner qu'elle est favorable à toute mesure sensée de simplification administrative en matière de contributions directes, tout en rendant attentif au fait qu'il existe encore de nombreuses autres procédures qui devraient être facilitées dans ce domaine, telles que celles prévoyant que des personnes n'ayant pas ou plus de lien juridique entre elles sont malgré tout tenues de s'accorder pour qu'une demande formulée par l'une de celles-ci soit recevable par l'Administration des contributions directes (ce qui est entre autres le cas de personnes divorcées, comme par exemple en matière de déductibilité en tant que dépenses spéciales d'arrérages de rentes et charges permanentes dans la situation dans laquelle le divorce a été prononcé avant le 1^{er} janvier 1998, qui est visée par la circulaire du directeur des contributions L.I.R. N° 109bis/1 du 1^{er} juillet 2002).

Ce n'est que sous la réserve expresse de toutes les observations qui précèdent que la Chambre des fonctionnaires et employés publics peut marquer son accord avec les projets de loi et de règlements grand-ducaux lui soumis pour avis.

Ainsi délibéré en séance plénière le 25 octobre 2023.

Le Directeur,
G. TRAUFFLER

Le Président,
R. WOLFF

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau