



## Commission des Finances et du Budget

### Procès-verbal de la réunion du 21 mai 2021

#### Ordre du jour :

1. Approbation des projets de procès-verbal de la réunion du 8 février 2021, des 23 et 26 avril 2021 et du 3 mai 2021
2. 7811 Débat d'orientation sur le rapport d'activité de l'Ombudsman (2019)  
- Rapporteur : Monsieur Paul Galles  
  
- Echange de vues avec des représentants de l'Administration des contributions directes (ACD) - voir courrier électronique du 19 mai 2021
3. 7801 Projet de loi portant modification de la loi du 19 décembre 2020 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2021  
- Rapporteur : Monsieur André Bauler  
  
- Présentation et adoption d'un projet de rapport

\*

Présents : M. Guy Arendt, M. André Bauler, M. Gilles Baum, M. Dan Biancalana, M. Sven Clement, M. Georges Engel, M. Claude Haagen, Mme Martine Hansen, M. Fernand Kartheiser, Mme Josée Lorsché, M. Charles Margue remplaçant M. François Benoy, M. Laurent Mosar, M. Gilles Roth, M. Claude Wiseler, M. Michel Wolter  
Mme Nathalie Oberweis, observateur délégué

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

M. Luc Schmit, du comité de direction de l'Administration des contributions directes

M. Carlo Fassbinder, Directeur de la Fiscalité (Ministère des Finances)

M. Max Berend, du Ministère des Finances

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

Excusé : M. François Benoy

\*

Présidence : M. André Bauler, Président de la Commission

\*

**1. Approbation des projets de procès-verbal de la réunion du 8 février 2021, des 23 et 26 avril 2021 et du 3 mai 2021**

Les projets de procès-verbal sont approuvés.

**2. 7811 Débat d'orientation sur le rapport d'activité de l'Ombudsman (2019)**

Avant de procéder à la présentation détaillée des cinq cas soulevés par l'Ombudsman en relation avec l'Administration des contributions directes (ACD), Madame le Directeur de l'ACD apporte les informations suivantes en guise d'introduction :

- Les relations entre l'ACD et le Médiateur sont intenses et excellentes. L'ACD s'efforce, tel que le demande le Médiateur dans les avant-propos figurant dans son rapport d'activité, de faire preuve d'empathie et de considération sociale, dans le respect de ses obligations légales nationales et internationales, même si cela n'est pas possible dans tous les cas.
- En 2019, l'Ombudsman a introduit 54 nouveaux cas auprès de l'ACD. Parmi ces cas, 38 ont pu être clôturés assez rapidement, 16 cas étaient encore ouverts fin décembre 2019, mais sont clôturés au jour d'aujourd'hui.  
Parmi ces 54 cas, 19 ont relevé de la division contentieux et 12 du service de recette. 12 autres cas ont concerné l'impôt sur le revenu, 9 l'imposition en général et 2 se sont rapportés à des demandes de remise gracieuse.

Madame le Directeur de l'ACD présente les cinq dossiers pour le détail duquel il est prié de se référer aux pages 80 à 84 du rapport annuel 2019 du Médiateur reprises en annexe. Les aspects suivants sont discutés :

**Cas n°1 – Assistance en matière de recouvrement entre les autorités fiscales de différents Etats :**

Le présent cas concerne l'assistance en matière de recouvrement entre les autorités fiscales du Luxembourg et du Portugal. L'ACD est intervenue à plusieurs reprises auprès de l'autorité fiscale portugaise qui a cependant demandé à l'ACD de continuer les poursuites de recouvrement auprès d'une résidente portugaise au Luxembourg.

Il est précisé que la législation européenne contraint l'ACD à l'exécution d'une telle demande et que le questionnement répété de son bien-fondé risquerait de donner lieu à des remarques négatives dans le cadre du peer-review réalisé par les administrations fiscales européennes entre elles.

La réclamante s'est finalement tournée vers le Médiateur portugais pour résoudre son problème.

**Cas n°2 – Défaut de versement à l'ACD des retenues d'impôt sur les salaires opérées par l'employeur**

Le présent cas concerne le non-paiement et la non-déduction partielle de la retenue d'impôt sur salaire par un employeur dans une entreprise familiale. L'ACD a demandé à la réclamante le paiement intégral de l'impôt sur salaire pour les années où l'impôt n'avait pas été payé.

Quant à la remarque du Médiateur relative à la méconnaissance par l'ACD de ces faits qui se sont déroulés sur plusieurs années, le Directeur de l'ACD indique que l'ACD part du principe qu'il appartient à l'employeur de respecter ses obligations légales sans intervention active de la part de l'ACD.

Le cas a été clôturé dans le respect des obligations légales.

Suite à une intervention de Mme Nathalie Oberweis concernant la réponse de l'ACD figurant au dernier alinéa du cas n°2 dans le rapport de l'Ombudsman et insinuant un traitement différent des entreprises familiales par l'ACD, Madame le Directeur de l'ACD se déclare également étonnée de ces propos qu'elle ne partage pas. L'ACD ne dispose pas d'instructions préconisant un traitement différent des entreprises familiales par rapport aux autres entreprises.

En réponse à une question de M. André Bauler, le Directeur de l'ACD explique qu'en cas de « fait nouveau » (p. ex. une déclaration faite auprès de l'ACD), l'ACD peut remonter plus loin que 5 ans (jusqu'à 10 ans) en arrière pour récupérer les sommes dues. Dans le cas contraire, les revendications de l'ACD ne peuvent porter que sur les 5 dernières années.

### **Cas n°3 – Solidarité entre époux face à une dette fiscale :**

Le présent cas concerne une dame qui s'est retrouvée, après la séparation de son conjoint, avec une dette d'impôt importante principalement due au revenu élevé de l'ex-conjoint qui entretemps vivait à l'étranger.

Le Médiateur déclare que l'ACD a signalé qu'elle poursuivait chaque débiteur solidaire, indépendamment de l'endroit où il se trouve, mais qu'en pratique il était toutefois plus simple d'obtenir le paiement ou d'engager une procédure d'exécution forcée en présence d'un résident ou salarié luxembourgeois.

Compte tenu du principe de solidarité entre époux, le Médiateur n'a pu que recommander à la réclamante d'essayer de trouver un arrangement avec son ex-époux.

Le Directeur de l'ACD confirme que le nombre de cas ressemblant à celui évoqué augmente en raison de la hausse du nombre de divorces. C'est pour cette raison également que le gouvernement a décidé en 2017 qu'à partir de l'année d'imposition 2018, les contribuables mariés auront le choix entre une imposition collective ou individuelle.

Dans le cas présent, l'ACD a bien poursuivi les deux débiteurs (et non uniquement celui résidant au Luxembourg), mais ses poursuites n'ont été fructueuses qu'auprès de l'un d'eux. Le propos selon lequel l'un des débiteurs doit assumer une dette qui ne lui est pas imputable n'est pas correct d'un point de vue juridique et sujet à caution d'un point de vue moral.

Suite à un commentaire de M. Bauler, le Directeur de l'ACD précise encore que dans certains cas, après vérification approfondie de la situation patrimoniale des deux débiteurs, y inclus à l'étranger par le biais de l'échange d'informations, l'ACD peut accorder une remise gracieuse à l'un des débiteurs.

En réponse à une question de Mme Oberweis, le Directeur de l'ACD explique que l'ACD poursuit systématiquement les débiteurs résidant à l'étranger. Quant à une modification éventuelle de la loi suggérée par Mme Oberweis pour prévenir des cas semblables à celui présenté par le Médiateur, le Directeur signale qu'il s'agit d'une décision à prendre au niveau politique. En tous cas, la solidarité entre époux devant l'impôt fait partie des principes fondamentaux de la législation fiscale. Pour éviter la responsabilité solidaire liée à l'imposition collective, les couples disposent désormais de l'option de faire une demande d'imposition individuelle ; certains cas de rigueur peuvent être résolus par le biais de la remise gracieuse.

Mme Oberweis donne à considérer que les couples mariés sont peu enclins à demander l'individualisation de leur imposition au moment où leur mariage se porte bien.

En réponse à une interrogation soulevée par M. Guy Arendt, le Directeur de l'ACD déclare que la solidarité entre époux devant l'impôt joue également en présence d'un contrat de séparation de biens lorsque les époux sont imposés dans la classe d'impôt 2, à moins que le couple n'ait opté pour l'individualisation de l'impôt.

#### **Cas n°4 – Demande conjointe d'assimilation fiscale des contribuables non-résidents aux contribuables résidents :**

Il s'agit ici non pas d'un cas précis, mais d'un problème concernant des contribuables non-résidents qui s'est présenté à plusieurs reprises. Certains contribuables non-résidents ont été imposés en classe d'impôt 1 pour l'année fiscale 2018, malgré le fait qu'ils soient ou aient été mariés et qu'ils aient auparavant toujours été imposés en classe d'impôt 2. En effet, depuis l'année d'imposition 2018 et par application de l'article 157ter LIR, ils auraient dû faire une demande conjointe d'assimilation aux contribuables résidents. Les réclamants ont indiqué au Médiateur ne pas avoir eu connaissance du changement de législation fiscale luxembourgeoise intervenu.

Le Directeur de l'ACD concède que la législation fiscale s'appliquant aux non-résidents est devenue plus complexe, mais ajoute qu'en même temps elle est également devenue plus juste. Au vu de tout ce que l'ACD a entrepris, elle se demande quels moyens supplémentaires l'ACD aurait pu employer pour avertir les non-résidents des modifications de la législation et des démarches à suivre de leur côté. En effet, en octobre 2017, l'ACD a adressé un courrier à tous les non-résidents mariés pour les informer des changements à venir. Des formulaires de simulation ont été mis à leur disposition sur le site du guichet unique et l'ACD a calculé les taux d'imposition (sur base des revenus des années précédentes) pour les non-résidents qui en ont fait la demande. L'ACD a tenu une conférence de presse à ce sujet et diffusé des informations à la radio. Elle a rencontré les syndicats et mis en place une « hotline » pour répondre aux questions des personnes intéressées. Le Directeur conclut qu'il est difficilement compréhensible que malgré tous ces efforts certaines personnes se plaignent d'un manque d'information.

Quant à l'affirmation du Médiateur selon laquelle l'exigence d'une demande conjointe des deux époux pose problème pour certains frontaliers, le Directeur de l'ACD explique que cette formalité est néanmoins indispensable et qu'il ne peut y être renoncé en raison, justement, de la solidarité des époux devant l'impôt, évoquée dans le cas précédent.

#### **Cas n°5 – Remise gracieuse accordée pour rigueur subjective alors que le paiement de l'impôt compromet l'existence économique du contribuable et le prive de moyens de subsistance indispensables**

Le présent cas concerne un couple marié en situation globale de surendettement et redevable auprès de l'ACD d'un montant de près de 15.000 euros au titre de l'impôt sur le revenu. Vu que l'échelonnement proposé n'était pas envisageable au vu de la situation financière critique du couple, le Médiateur est intervenu auprès de l'ACD pour demander un réexamen du dossier en vue d'un potentiel octroi d'une remise gracieuse.

Après réexamen du dossier, l'ACD a accordé une remise partielle aux administrés, considérant qu'une rigueur excessive, incompatible avec le principe d'équité au sens du paragraphe 131 AO, était à admettre au vu de la situation financière des requérants.

Le Directeur de l'ACD explique que différentes conditions doivent être remplies pour pouvoir bénéficier d'une remise gracieuse de la part de l'ACD (cf. le rapport du Médiateur à la page 83). Elle rappelle que dans le cadre de la crise sanitaire actuelle, l'ACD a accordé de telles remises, mais ajoute que l'administration, en raison du principe de l'égalité devant l'impôt, se

doit d'être très prudente en la matière. Il arrive en effet que des personnes moins consciencieuses dépensent l'ensemble de leurs avoirs pour déclarer ensuite ne pas être capables de payer leurs impôts.

En réponse à une question de Mme Oberweis, le Directeur de l'ACD estime que les contribuables sont suffisamment informés de l'existence de l'instrument de la remise gracieuse. D'ailleurs environ 300 demandes de remises gracieuses ont été introduites auprès de l'ACD en 2019. Pendant cette même année, 200-300 remises ont été accordées. De plus, environ 20 recours par an sont introduits devant le tribunal administratif, ces recours portant surtout sur les cas où la remise gracieuse a été refusée. A chaque décision de l'ACD, le contribuable est informé de son droit de recours contre celle-ci.

Suite à une remarque de M Gilles Roth, le Directeur de l'ACD confirme que la possibilité de la remise gracieuse (aux termes du paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 (AO)) ne figure pas sur les bulletins d'imposition adressés aux contribuables. Elle déclare que l'ACD pourrait par exemple rendre cette information davantage visible sur son site internet si tel est le souhait de la Chambre des Députés.

A la question de M. Bauler de savoir quel type de personne/ménage demande le plus souvent une remise gracieuse, le Directeur de l'ACD réplique qu'il n'y a pas de profil type de demandeur. Il arrive que les demandes émanent également de sociétés ou de conseillers de sociétés qui ont raté les délais légaux. La remise gracieuse est le plus souvent accordée dans des cas de rigueur (Härtefälle) touchant des personnes physiques. Dernièrement, des remises gracieuses ont également été consenties à des personnes qui n'ont pas pu respecter certains délais en raison de la pandémie.

M. Roth et M Bauler plaident en faveur d'une amélioration de l'information du contribuable sur l'existence de la remise gracieuse.

Le Directeur de l'ACD s'engage à réfléchir à la façon la plus appropriée pour satisfaire à cette demande. Elle informera les membres de la Commission des Finances et du Budget des dispositions prises dans ce sens par l'ACD.

Le Directeur de la fiscalité du ministère des Finances craint que cette information supplémentaire n'entraîne une avalanche de demandes de remises gracieuses indues. Il attire l'attention sur le fait que la réclamation, éventuellement suivie du recours devant le tribunal administratif, et la remise gracieuse sont deux procédures très différentes, puisque dans le premier cas, le contribuable agit parce qu'il estime que la loi a été mal appliquée (en sa défaveur), alors que dans le second cas, il considère que la loi a été correctement appliquée, mais signale qu'en raison de circonstances particulières il ne peut s'affranchir de sa dette et en demande l'annulation.

Le Directeur de l'ACD partage la position du Directeur de la fiscalité dans le sens que l'information supplémentaire risque de créer des attentes disproportionnées de la part des contribuables.

Mme Oberweis soutient l'idée d'une information supplémentaire du contribuable ; selon elle, les conditions susceptibles de mener à une remise gracieuse devraient accompagner cette information, justement pour modérer le nombre de demandes.

Les membres de la Commission remercient le Directeur de l'ACD pour ses explications.

**3. 7801    Projet de loi portant modification de la loi du 19 décembre 2020  
concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour  
l'exercice 2021  
- Rapporteur : Monsieur André Bauler**

Le projet de rapport est adopté à l'unanimité.

La Commission choisit le modèle de base pour les débats en séance plénière.

Luxembourg, le 29 juin 2021

La Secrétaire-administrateur,  
Caroline Guezennec

Le Président de la Commission des Finances et du  
Budget,  
André Bauler

Annexe:

Extrait du rapport du Médiateur

| Ministères  | Réclamations introduites | Ratio Ministères | Clôture définitive | Réclamation recevable | Réclamation irrecevable | Base taux de correction | Correction totale obtenue | Correction partielle obtenue | Pas de correction obtenue | Taux de correction |
|---|--------------------------|------------------|--------------------|-----------------------|-------------------------|-------------------------|---------------------------|------------------------------|---------------------------|--------------------|
| Ministère de la Sécurité sociale  | 207                      | 25,06%           | 173                | 130                   | 2                       | 58                      | 42                        | 11                           | 5                         | 91,38%             |
| Ministère des Affaires étrangères et européennes                                    | 182                      | 22,03%           | 120                | 73                    | 21                      | 50                      | 45                        | 1                            | 4                         | 92,00%             |
| Ministère des Finances  | 105                      | 12,71%           | 85                 | 59                    | 6                       | 36                      | 23                        | 7                            | 6                         | 83,33%             |
| Ministère de la Famille, de l'Intégration et à la Grande Région                     | 85                       | 10,29%           | 63                 | 45                    | 4                       | 14                      | 7                         | 2                            | 5                         | 64,29%             |
| Ministère du Travail, de l'Emploi et de l'Économie sociale et solidaire             | 71                       | 8,60%            | 63                 | 39                    | 9                       | 18                      | 13                        | 1                            | 4                         | 77,78%             |
| Ministère du Logement   | 41                       | 4,96%            | 28                 | 23                    | 1                       | 17                      | 10                        | 5                            | 2                         | 88,24%             |
| Ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche                            | 31                       | 3,75%            | 27                 | 20                    | 2                       | 13                      | 12                        | 0                            | 1                         | 92,31%             |
| Ministère de la Justice   | 26                       | 3,15%            | 21                 | 10                    | 6                       | 5                       | 5                         | 0                            | 0                         | 100,00%            |
| Ministère de l'Éducation nationale, de l'Enfance et de la Jeunesse                  | 22                       | 2,66%            | 21                 | 5                     | 4                       | 2                       | 2                         | 0                            | 0                         | 100,00%            |
| Ministère de l'Environnement, du Climat et du Développement durable                 | 17                       | 2,06%            | 10                 | 8                     | 0                       | 6                       | 4                         | 1                            | 1                         | 83,33%             |
| Ministère de la Mobilité et des Travaux publics                                     | 12                       | 1,45%            | 9                  | 5                     | 1                       | 1                       | 0                         | 0                            | 1                         | 0,00%              |
| Ministère de la Santé   | 9                        | 1,09%            | 5                  | 3                     | 0                       | 3                       | 3                         | 0                            | 0                         | 100,00%            |
| Ministère de l'Intérieur  | 4                        | 0,48%            | 3                  | 2                     | 1                       | 1                       | 1                         | 0                            | 0                         | 100,00%            |
| Ministère de l'Économie   | 3                        | 0,36%            | 3                  | 2                     | 0                       | 1                       | 1                         | 0                            | 0                         | 100,00%            |
| Ministère de la Fonction publique   | 3                        | 0,36%            | 2                  | 1                     | 0                       | 0                       | 0                         | 0                            | 0                         | -                  |
| Ministère de la Sécurité intérieure   | 3                        | 0,36%            | 2                  | 2                     | 0                       | 1                       | 1                         | 0                            | 0                         | 100,00%            |
| Ministère de l'Agriculture, de la Viticulture et de la Protection des consommateurs | 2                        | 0,24%            | 1                  | 1                     | 0                       | 1                       | 1                         | 0                            | 0                         | 100,00%            |
| Ministère de la Culture   | 2                        | 0,24%            | 0                  | 0                     | 0                       | 0                       | 0                         | 0                            | 0                         | -                  |
| Ministère de l'Énergie et de l'Aménagement du territoire                            | 1                        | 0,12%            | 1                  | 0                     | 1                       | 0                       | 0                         | 0                            | 0                         | -                  |
| <i>Ministère d'Etat</i>   | 0                        | 0,00%            | 0                  | 0                     | 0                       | 0                       | 0                         | 0                            | 0                         | -                  |
| <i>Ministère de la Digitalisation</i>   | 0                        | 0,00%            | 0                  | 0                     | 0                       | 0                       | 0                         | 0                            | 0                         | -                  |
| <i>Ministère de l'Égalité entre les femmes et les hommes</i>                        | 0                        | 0,00%            | 0                  | 0                     | 0                       | 0                       | 0                         | 0                            | 0                         | -                  |
| <i>Ministère des Sports</i>   | 0                        | 0,00%            | 0                  | 0                     | 0                       | 0                       | 0                         | 0                            | 0                         | -                  |
| <b>TOTAL</b>  | <b>826</b>               | <b>100%</b>      | <b>637</b>         | <b>428</b>            | <b>58</b>               | <b>227</b>              | <b>170</b>                | <b>28</b>                    | <b>29</b>                 | <b>87,3%</b>       |

## AFFAIRES RELEVANT DE L'ETAT

### MINISTÈRE DES FINANCES

#### *Administration des contributions directes (ACD)*

##### Assistance en matière de recouvrement entre les autorités fiscales de différents Etats [2020/29]

Le Médiateur a été saisi par une réclamante qui s'est installée au Luxembourg en 2003. Venant du Portugal, ne maîtrisant pas les langues officielles du Luxembourg et n'ayant pas de formation spécifique, elle n'a pas immédiatement trouvé un emploi lui permettant de bénéficier d'une affiliation à la sécurité sociale luxembourgeoise. Elle n'a ainsi pu être affiliée qu'au cours de l'année 2004.

Au cours des années 2006 et 2007, la réclamante a été incarcérée pendant plusieurs mois.

Peu de temps après sa sortie de prison, elle a reçu une lettre des autorités fiscales portugaises, l'informant qu'elle devait des impôts à partir de 2003. Dans les faits, elle avait oublié de se désaffilier auprès des autorités fiscales portugaises lors de son départ du Portugal et avait dès lors été taxée d'office. La réclamante avait déjà contacté les autorités portugaises pour expliquer qu'elle ne vivait plus au Portugal depuis 2003.

Sans réponse de la part des autorités portugaises, elle estimait que le dossier était clôturé, jusqu'au décès de sa sœur. Après avoir dû effectuer certaines démarches administratives liées au décès de sa sœur, les autorités fiscales portugaises sont revenues à charge.

La réclamante a donc décidé de mandater un avocat au Portugal afin de s'occuper du dossier. Elle lui a envoyé tous les documents dont elle disposait pour prouver qu'elle vivait et travaillait au Luxembourg pendant la période imposée au Portugal.

En 2017, elle obtint des nouvelles sous forme d'une lettre de l'administration fiscale luxembourgeoise, les autorités portugaises ayant demandé l'assistance en matière de recouvrement à l'administration luxembourgeoise.

Entretemps, la réclamante avait réussi à obtenir un document du service des impôts portugais dans lequel un agent de ce service affirme que la date de cessation d'activité de la réclamante au Portugal a été modifiée rétroactivement au 31 décembre 2003. Malgré ce document, la réclamante continuait à recevoir des demandes de paiement.

Etant donné qu'au moment où elle a porté son dossier devant le Médiateur, la réclamante venait de charger un nouvel avocat au Portugal, le Médiateur a demandé à l'ACD de bien vouloir suspendre les poursuites afin de donner la chance au nouvel avocat portugais de clarifier cette affaire.

Malheureusement, l'ACD a informé le Médiateur qu'elle ne pouvait pas suspendre les poursuites alors qu'elle aurait vérifié auprès des autorités portugaises si un quelconque changement était intervenu dans le dossier et que les autorités portugaises auraient répondu par la négative.

Par ailleurs, une précédente contestation de l'imposition portugaise n'aurait pas abouti et l'avocat de l'époque en aurait été informé. L'autorité portugaise avait donc demandé à l'ACD de continuer les poursuites.

Etant donné que le problème devait d'abord être résolu au Portugal, le Médiateur ne voyait pas d'autre solution que de renvoyer la réclamante vers son homologue portugais.

#### Défaut de versement à l'ACD des retenues d'impôt sur les salaires opérées par l'employeur [2020/30]

Le Médiateur a eu à traiter d'un cas où l'employeur d'une dame n'avait pas procédé à la retenue d'impôt sur salaire pendant plusieurs années. Les époux travaillaient tous les deux pour le même employeur, une entreprise familiale dirigée par un cousin de l'époux.

Les époux n'ont remarqué le défaut de retenue mensuelle que lorsque le paiement intégral de l'impôt sur salaire pour ces années leur a été demandé.

En vertu de l'article 136 LIR, la retenue est à opérer par l'employeur pour compte et à décharge du salarié. Le salarié est le débiteur de l'impôt, mais ne peut être contraint au paiement de l'impôt que s'il est complice du non-paiement de la retenue ou si la retenue n'a pas été opérée.

En l'espèce, il s'est avéré que pour l'une des années concernées, la retenue était indiquée sur les fiches de salaire de l'épouse et son salaire avait effectivement été amputé de cette retenue. Or selon l'ACD, la retenue n'avait jamais été versée à l'ACD. En ce qui concerne cet impôt retenu, mais non versé par l'employeur, c'était donc en premier lieu l'employeur qui était responsable du paiement en vertu de l'article 136 alinéa 4 LIR.

Après avoir fourni les preuves que la réclamante n'avait pas perçu ladite retenue, l'ACD a accepté de se tourner vers l'employeur.

Pour les autres années, la retenue n'avait été ni opérée, ni versée à l'ACD. La contribuable avait donc perçu son salaire brut, de sorte qu'elle devait payer l'entièreté de l'impôt sur salaire.

Le Médiateur s'étonnait également du fait que l'ACD n'avait pas remarqué l'absence de retenue d'impôt au cours des années. Les contribuables ou l'employeur auraient pu être averti plus tôt.

Selon les explications de l'ACD, le bureau d'imposition demanderait normalement des explications à l'employeur dans un tel cas. Cependant, comme en l'espèce il s'agissait d'une entreprise familiale et que la contribuable était un membre de la famille, cette démarche n'a pas été faite. L'ACD a indiqué au Médiateur que dans un tel cas, il n'était pas inhabituel de payer un salaire brut.

#### Solidarité entre époux face à une dette fiscale [2020/31]

Le Médiateur est régulièrement saisi par des personnes qui se retrouvent, pendant ou après une séparation de leur conjoint, avec une dette d'impôt importante qui est principalement due au revenu élevé de l'ex-conjoint.

Ainsi, une dame s'est adressée au Médiateur puisque l'ACD lui réclamait un montant d'impôts conséquent, alors qu'elle avait un revenu modeste qui ne lui permettait pas de payer la somme réclamée.

Selon la convention de divorce, chaque époux devait supporter sa propre charge d'impôts. Etant donné que le revenu de l'ex-époux était substantiellement plus élevé que celui de son ex-épouse, la dame a demandé à des experts fiscaux de déterminer sa part des impôts. Par la suite, elle a payé cette part. Or son ex-époux n'a pas payé la sienne entièrement et n'était pas prêt à la payer.

L'ex-époux vivait entretemps en Autriche, alors que la réclamante travaillait toujours au Luxembourg. Elle estimait donc que l'ACD s'adressait à elle pour le paiement de la dette par facilité.

Or, étant donné qu'en matière d'impôts, il y a solidarité entre les époux, l'ACD est en droit de s'adresser à l'un ou l'autre des époux pour récupérer les impôts dus. La convention de divorce n'est pas opposable à l'ACD.

Selon l'ACD, elle poursuit chaque débiteur solidaire, indépendamment de l'endroit où il se trouve. En pratique, il est toutefois plus simple d'obtenir le paiement ou d'engager une procédure d'exécution forcée, en présence d'un résident ou salarié luxembourgeois.

Compte tenu du principe de solidarité entre époux, le Médiateur n'a pu que recommander à la réclamante d'essayer de trouver un arrangement avec son ex-époux.

Alors que la solidarité entre époux est une garantie supplémentaire pour la perception des impôts par le Trésor, elle s'avère particulièrement dommageable pour des personnes comme la réclamante, laquelle risque alors de devoir payer des impôts sur des revenus dont elle n'a nullement profité, puisqu'ils ont été encaissés par l'ex-conjoint. En définitive, elle assumerait donc une dette qui ne lui est pas imputable.

#### Demande conjointe d'assimilation fiscale des contribuables non-résidents aux contribuables résidents [2020/32]

Plusieurs salariés frontaliers se sont adressés au Médiateur après avoir été imposés en classe d'impôt 1 pour l'année fiscale 2018, ce malgré le fait qu'ils soient ou aient été mariés et qu'ils aient auparavant toujours été imposés en classe d'impôt 2.

Si avant 2018, ils étaient assimilés à des contribuables résidents, les conjoints non-résidents doivent, depuis l'année d'imposition 2018 et par application de l'article 157ter LIR, faire une demande conjointe d'assimilation aux contribuables résidents.

Les réclamants ont indiqué au Médiateur ne pas avoir eu connaissance du changement de législation fiscale luxembourgeoise intervenu et de manière générale, de nombreux salariés frontaliers ont été surpris par cette nouvelle législation.

Du fait du défaut d'assimilation à des contribuables résidents, ces personnes ont partant été imposées en classe d'impôt 1, perdant en même temps la possibilité de déduire d'éventuelles charges.

S'y rajoute que pour certains frontaliers, l'exigence d'une demande conjointe des deux époux pose problème.

Le Médiateur est ainsi régulièrement saisi par des frontaliers vivants séparés de leur conjoint, la relation étant conflictuelle et le conjoint refusant de signer toute demande d'assimilation.

En l'espèce et étant donné que l'imposition était conforme à la loi, le Médiateur n'a malheureusement pas pu intervenir en faveur de ces personnes.

Remise gracieuse accordée pour rigueur subjective alors que le paiement de l'impôt compromet l'existence économique du contribuable et le prive de moyens de subsistance indispensables [2020/33]

Le Médiateur a été saisi par un couple marié en situation globale de surendettement. Il était notamment redevable auprès de l'ACD d'un montant de près de 15.000 € au titre de l'impôt sur le revenu.

Parallèlement à la saisine du Médiateur, les administrés ont introduit auprès de l'ACD une demande d'échelonnement de la dette à hauteur de 300 EUR par mois.

Après analyse avec les administrés de leur situation financière, le Médiateur a constaté que l'échelonnement proposé au terme de leur courrier n'était pas envisageable au vu de leur situation financière critique.

Le Médiateur est partant intervenu auprès de l'ACD pour l'en informer et demander un réexamen du dossier en vue d'un potentiel octroi d'une remise gracieuse.

En matière de remise gracieuse, la jurisprudence constante retient :

*« En ce qui concerne les éventuelles raisons subjectives pouvant justifier une remise gracieuse, dont l'existence s'apprécie au jour où le tribunal est amené à statuer, il échet de rappeler qu'il ne saurait y être fait droit que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables »<sup>3</sup>.*

La doctrine retient quant à elle qu'il s'agit d'apprécier pour l'ACD :

*« si le refus de la remise gracieuse mettrait en péril la survie économique du contribuable. Tel est le cas si le contribuable ne peut plus financer son train de vie de façon passagère ou durable ou encore s'il n'est plus à même de continuer son activité économique »<sup>4</sup>.*

Si tel semble être le cas en l'espèce, encore faut-il pour satisfaire aux conditions d'une remise d'impôts que le contribuable ne soit pas « lui-même manifestement à l'origine de sa situation matérielle difficile »<sup>5</sup>.

Dans les faits, Monsieur était actionnaire unique d'une société en faillite (« Société A »).

<sup>3</sup> Trib. adm. 29 mai 2018, n°39802 du rôle, trib. adm. 12 janvier 2000, n° 10661 du rôle, conf. par Cour adm. 16 mai 2000, n°11844C du rôle, Pas. adm. 2017, V° Impôts, n° 611 et les autres références y citées.

<sup>4</sup> Jean-Pierre Winandy, *Les impôts sur le revenu et sur la fortune*, promoculture, 4<sup>ème</sup> édition, 2002, page 760.

<sup>5</sup> Ibid.

Monsieur, Madame et un tiers étaient administrateurs de la Société A.  
Madame était salariée à mi-temps de la Société A au poste de secrétaire.

La Société A détenait la majorité des parts sociales d'une seconde société (Société B).  
Monsieur et un tiers étaient gérants de la Société B.  
Monsieur était gérant salarié de la Société B.  
Madame était salariée à mi-temps de la Société B au poste de secrétaire.

En 2017, la Société B a arrêté son activité et a vendu son fonds de commerce.  
La Société A a fait aveu de faillite alors que la Société B était son seul client.  
Monsieur et Madame ont été licenciés pour motif économique des deux sociétés.

Compte tenu de leurs statuts respectifs dans les sociétés (actionnaire dans la Société A et associé indirect dans la Société B pour Monsieur, administrateurs ou gérant pour Monsieur et Madame) en plus de leur statut de salarié, le Médiateur a demandé à l'ACD si elle considérerait la présente condition, à savoir que le contribuable ne soit pas lui-même manifestement à l'origine de sa situation matérielle difficile, comme insatisfaite.

En d'autres termes, en tant qu'associé majoritaire indirect de la Société B, Monsieur a pris la décision d'arrêter l'activité de la société et de vendre le fonds de commerce, entraînant ainsi l'aveu de faillite de la Société A.

Bien que l'administré estimât avoir pris cette décision dans l'intérêt des deux sociétés alors qu'elles étaient toutes deux en situation financière difficile et avoir ainsi agi au mieux des intérêts de chacun pour limiter les pertes financières, le Médiateur a demandé à l'ACD si elle retiendrait en l'espèce dans son chef qu'il est, pour les raisons ci-avant évoquées, manifestement à l'origine de sa situation matérielle difficile.

Après réexamen du dossier, l'ACD a accordé une remise partielle aux administrés, considérant qu'une rigueur excessive, incompatible avec le principe d'équité au sens du paragraphe 131 AO, est à admettre au vu de la situation financière des requérants.

Le Médiateur remercie Madame le Directeur des contributions pour cette décision.

## AFFAIRES RELEVANT DE L'ETAT

### MINISTÈRE DES FINANCES

#### *Administration de l'enregistrement et des domaines (AED)*

##### Remboursement de la TVA logement [2020/34]

L'application directe du taux super-réduit de TVA de 3% peut être autorisée pour la construction ou la rénovation d'un logement dans les conditions fixées par le règlement grand-ducal modifié du 30 juillet 2002<sup>6</sup>.

L'une des conditions essentielles est l'affectation du logement concerné à des fins d'habitation principale. Le bénéficiaire doit rembourser l'avantage obtenu si le logement est affecté à d'autres fins dans un délai de deux ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant celle pendant laquelle les travaux éligibles ont été achevés.

Dans le cas duquel le Médiateur a été saisi, ce délai de deux ans n'a pas été respecté. La réclamante avait des difficultés financières suite à la perte de son emploi et en raison de problèmes de santé. Elle se voyait donc obligée de vendre son appartement. Après la vente de l'appartement, elle a continué à l'occuper en tant que locataire pendant une très courte période, le temps de se reloger.

Au moment de la saisine du Médiateur, la réclamante attendait une décision de la Caisse nationale de pension suite à une demande de pension d'invalidité.

La réclamante avait elle-même déjà fait un recours auprès de l'AED contre la décision de régularisation de TVA. Mais le directeur de l'AED a confirmé sa décision initiale au motif que le logement avait été vendu avant l'expiration de la période de deux ans et que le nouveau propriétaire n'avait pas affecté le logement en question en tant qu'habitation dans son propre chef, mais l'a mis à disposition de la réclamante en tant que locataire, affectation non visée en matière de TVA-logement dans le contexte des opérations de création d'un logement.

La décision de l'AED consistant à demander le supplément de taxe était conforme aux dispositions légales en vigueur.

Or, au vu de la situation difficile de la réclamante, le Médiateur a décidé d'intervenir auprès de l'AED pour demander une suspension des poursuites jusqu'au moment où la décision concernant la pension d'invalidité était prise, sinon un échelonnement pour le paiement du supplément de TVA.

La réponse de l'AED était surprenante étant donné que l'AED a informé le Médiateur qu'elle a réexaminé le dossier et constaté à cette occasion que l'acheteur de l'appartement a commencé à

---

<sup>6</sup> Règlement grand-ducal modifié du 30 juillet 2002 concernant l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt de logements affectés à des fins d'habitation principale et fixant les conditions et modalités d'exécution y relatives.

occuper l'appartement à des fins d'habitation dès son entrée en jouissance. En raison d'une tolérance administrative, une condition de vente qui prévoit une entrée en jouissance différée d'une durée réduite au cours de laquelle l'ancien propriétaire occupe encore l'immeuble vendu ne ferait pas obstacle à ce qu'une affectation à des fins d'habitation principale dans le chef du propriétaire puisse subsister.

Les conditions d'une régularisation de TVA ne seraient donc plus données et la réclamante n'aurait rien à rembourser.

Cette réponse, tout en étant positive pour la réclamante, suscitait un certain nombre d'interrogations. Pour cette raison, le Médiateur a décidé de s'adresser une nouvelle fois à l'AED.

Aux termes de la lettre de l'AED, la régularisation de la TVA n'était pas due puisque le nouveau propriétaire l'utilisait en tant qu'habitation principale. L'AED invoquait qu'il s'agissait d'un fait nouveau, parce qu'il n'avait pas été invoqué par la réclamante lors de son recours et il était inconnu à l'administration lors du traitement de la demande.

Or, la réclamante ne pouvait pas nécessairement savoir si l'acheteur allait affecter l'appartement à des fins d'habitation et elle ne savait probablement pas non plus que ce fait pouvait invalider la demande de régularisation.

Le Médiateur estimait donc que de tels cas risquaient de se présenter régulièrement.

Si le fait que l'acquéreur établit son habitation principale dans l'appartement endéans un délai rapproché est accepté en raison d'une tolérance administrative, mais qu'il était inconnu à l'administration lors du traitement de la demande, le Médiateur se demandait si l'administration ne devait pas attendre l'écoulement d'un délai considéré comme acceptable avant d'envoyer une demande de régularisation.

Par ailleurs, sachant que l'acte notarié établi lors de la vente de l'appartement par la réclamante mentionne que l'acquéreur demande le crédit d'impôt, le Médiateur estime que l'AED aurait pu présumer que l'acquéreur avait l'intention d'affecter l'appartement à des fins d'habitation principale. Une telle présomption est également faite pour l'accord du crédit d'impôt. La même présomption pourrait donc s'appliquer pour la régularisation éventuelle de la TVA, ceci jusqu'à connaissance du contraire.

Dans un premier temps, le Directeur de l'AED a répondu que son administration procède en principe à la régularisation dans le chef du bénéficiaire dès que ce dernier vend l'immeuble en question avant l'écoulement du délai de deux ans et ne rapporte pas la preuve que le nouvel acquéreur a affecté l'immeuble à des fins d'habitation principale. Le Directeur n'était pas d'avis que la demande de régularisation avait été envoyée trop tôt, alors que le bureau d'imposition avait uniquement appliqué la loi. Par ailleurs, il a rappelé que l'appréciation de la condition d'affectation de l'immeuble doit se faire au cas par cas. La mention dans l'acte notarié que l'acquéreur demande le crédit d'impôt ne saurait donc valoir comme preuve suffisante que l'immeuble sera affecté ultérieurement à des fins d'habitation principale.

Le Médiateur ne remettait pas en cause le principe selon lequel une évaluation au cas par cas doit être faite, mais restait d'avis que la demande de régularisation aurait pu être envoyée un peu plus tard afin

de permettre à l'administration de vérifier si le nouvel acquéreur avait affecté le logement à des fins d'habitation principale.

Il est clair que la mention concernant le crédit d'impôt dans l'acte de vente ne peut constituer une preuve que l'acquéreur affecte effectivement le logement à des fins d'habitation principale. Or, telle mention est un indice en ce sens et il semble légitime au Médiateur de considérer que si la mention se trouve dans l'acte notarié, une vérification devrait pouvoir être faite avant l'envoi d'une demande de régularisation de la TVA au vendeur.

Pour des raisons, entre autres, de protection des données personnelles, le vendeur est dans l'impossibilité matérielle de rapporter cette preuve. Il peut tout au plus avoir connaissance de faits qui font présumer que le nouvel acquéreur en fait son habitation principale.

Suite à une nouvelle intervention du Médiateur, le Directeur de l'AED a finalement répondu qu'il partageait le point de vue du Médiateur que l'administration était mieux outillée pour vérifier si l'acquéreur a établi son habitation principale dans le logement.

Dorénavant, les décisions de régularisation de TVA seront tenues en suspens jusqu'à ce que toutes les vérifications relatives à l'affectation de l'immeuble en question aient été effectuées.

Le Médiateur salue cette nouvelle procédure instaurée par l'AED qui pourra éviter à l'avenir que des cas comme celui de la réclamante se représentent.