



Commission des Finances et du Budget

Procès-verbal de la réunion du 07 octobre 2022

Ordre du jour :

1. Approbation des projets de procès-verbal des réunions des 19 et 26 (matin) septembre 2022
2. 8021 Projet de loi portant approbation de l' "Agreement between the Grand Duchy of Luxembourg and the Republic of Rwanda for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention tax evasion and avoidance", fait à Luxembourg, le 29 septembre 2021
- Rapporteur : Monsieur Guy Arendt
- Présentation et adoption d'un projet de rapport
3. 8023 Projet de loi portant approbation de la "Convention between the Grand Duchy of Luxembourg and the Republic of Ghana for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance" et du Protocole y relatif, faits à Luxembourg, le 13 décembre 2021
- Rapporteur : Monsieur Guy Arendt
- Présentation et adoption d'un projet de rapport
4. 8071 Débat d'orientation sur le rapport d'activité de l'Ombudsman (2021)
- Rapporteur : Monsieur Jean-Paul Schaaf
- Echange de vues avec des représentants de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (AED) et de l'Administration des contributions directes (ACD)

*

Présents : M. Guy Arendt, M. André Bauler, M. François Benoy, M. Yves Cruchten. M. Marc Goergen remplaçant M. Sven Clement, M. Max Hahn, Mme Martine Hansen, M. Dan Kersch, M. Charles Margue remplaçant Mme Josée Lorsché
M. Jean-Paul Schaaf, rapporteur du débat d'orientation

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

M. Luc Schmit, Directeur adjoint de l'ACD

M. Laurent Schaack, M. Camille Thiltges, de l'ACD

M. Christian Buttel, Directeur adjoint de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (AED)

M. Marc Brandenburger, Mme Carole Schweich, de l'AED

M. Maxime Bernard, du groupe parlementaire CSV
Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. Sven Clement, Mme Josée Lorsché

*

Présidence : M. André Bauler, Président de la Commission

*

1. Approbation des projets de procès-verbal des réunions des 19 et 26 (matin) septembre 2022

Les projets de procès-verbal sont approuvés.

2. 8021 Projet de loi portant approbation de l' "Agreement between the Grand Duchy of Luxembourg and the Republic of Rwanda for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention tax evasion and avoidance", fait à Luxembourg, le 29 septembre 2021

Le projet de rapport est adopté à l'unanimité.

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

3. 8023 Projet de loi portant approbation de la "Convention between the Grand Duchy of Luxembourg and the Republic of Ghana for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance" et du Protocole y relatif, faits à Luxembourg, le 13 décembre 2021

Le projet de rapport est adopté à l'unanimité.

Les membres de la Commission choisissent le modèle de base pour les débats en séance plénière. Les discours de présentation en séance plénière des projets de loi 8021 et 8023 par le rapporteur se suivront directement.

4. 8071 Débat d'orientation sur le rapport d'activité de l'Ombudsman (2021)

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (AED)

Cas 2021/48 – Rente à titre gratuit et contrat de louage

La Commission constate que dans le cas 2021/48 concernant l'imposition d'une rente à titre gratuit, l'AED) a reconsidéré sa décision initiale et qualifié la rente concernée de contrat de louage. Le montant trop perçu par l'AED a été remboursé au contribuable et le dossier est clôturé.

Administration des contributions directes (ACD)

En guise d'introduction, Madame le Directeur de l'ACD signale qu'en 2021, l'Ombudsman a introduit 41 nouveaux cas auprès de l'ACD. Ce nombre paraît faible par rapport aux 500.000 à 600.000 bulletins préparés par l'ACD chaque année. La majeure partie de ces 41 cas n'a pas présenté de difficulté et a pu être résolu rapidement.

Un représentant de l'ACD présente les quatre dossiers pour le détail desquels il est prié de se référer aux pages 134 à 142 du rapport annuel 2021 du Médiateur reprises en annexe.

Cas 2021/44 – Assimilation fiscale entre contribuable résident et non résident

L'Ombudsman constate par le biais du présent cas que les contribuables non-résidents sont assimilés aux contribuables résidents tant sur le plan de la détermination du revenu imposable que sur celui de la détermination de l'impôt et qu'ils sont rangés dans les mêmes classes d'impôt que les contribuables qui se trouvent dans la même situation de famille.

En réponse à une question de M. Jean-Paul Schaaf concernant l'information du contribuable qui déménage à l'étranger sur les changements survenant au niveau de la fiscalité en relation avec son nouveau statut de non-résident, il est précisé que le déménagement à l'étranger entraîne automatiquement l'édition d'une nouvelle fiche de retenue d'impôt sur laquelle ne figurent plus les déductions spéciales/modérations d'impôt. C'est donc assez rapidement que le contribuable est mis au courant de ce changement auquel il peut remédier en demandant l'assimilation fiscale à un contribuable résident.

Cas 2021/45 – Imposition d'arriérés de pension d'invalidité

Le présent cas a été résolu par le biais d'une remise gracieuse.

Suite à une intervention de M. André Bauler, il est expliqué que l'imposition de l'épargne accumulée versée à l'échéance normale d'un contrat de prévoyance-vieillesse sous forme d'un capital unique suit les dispositions tarifaires du demi-taux global (taux atténué).

Cas 2021/46 – Problématique des impositions selon le §100a de la loi générale des impôts

Le présent cas ne suscite aucun commentaire.

Cas 2021/47 – Imposition de tantièmes

Après description du présent cas, il est signalé que le contribuable concerné est un professionnel susceptible de connaître les voies de recours existantes en matière fiscale.

Alors que M. Marc Goergen revient au propos de l'Ombudsman selon lequel « Le contribuable n'a pas fait de recours contre la décision directoriale pour des raisons de coûts. », l'attention est tirée sur le fait qu'un contribuable est libre de soumettre sa réclamation à l'ACD sans recourir aux services d'un avocat et qu'il peut également se présenter seul devant le tribunal en cas de procès.

M. Goergen constate que l'Ombudsman regrette que l'ACD n'ait pas tenu compte des arguments du Médiateur et n'y ait répondu que de manière lacunaire.

En réaction à une remarque de M. Bauler, le Directeur de l'ACD signale que l'ACD peut communiquer avec les contribuables par courriel, sauf s'il s'agit de données tombant sous le secret fiscal. Elle ajoute que l'ACD a, au cours des deux dernières années de pandémie et sauf au moment du premier confinement, toujours permis les rencontres entre ses représentants et les contribuables (parfois uniquement sur rendez-vous).

Luxembourg, le 7 octobre 2022

Annexe :

Extraits du rapport d'activité de l'Ombudsman (2021)

Procès-verbal approuvé et certifié exact

FINANCES

ADMINISTRATIONS ET ETABLISSEMENTS PUBLICS RELEVANT DE L'ETAT

VENTILATION PAR MINISTÈRES

Réclamations introduites

2021

Le tableau reproduit ci-après reprend la ventilation des ~~réclamations~~ introduites auprès du Médiateur entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre de l'exercice concerné en fonction du Ministère visé.

Les réclamations dirigées contre un organisme non-public (incompétence *ratione materiae*) et les réclamations transmises pour compétence à d'autres Médiateurs ne sont pas prises en compte.

Ministères	Réclamations introduites	Ratio	Clôture définitive	Réclamation recevable	Réclamation irrecevable
Ministère des Affaires étrangères et européennes	192	24,62%	134	85	26
Ministère de la Sécurité sociale	130	16,67%	116	79	10
Ministère des Finances	84	10,77%	73	50	6
Ministère de la Famille, de l'intégration et à la Grande Région	73	9,36%	68	48	6
Ministère du Travail, de l'Emploi et de l'Économie sociale et solidaire	61	7,82%	51	43	2
Ministère du Logement	50	6,41%	35	22	2
Ministère de la Justice	43	5,51%	32	18	9
Ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche	30	3,85%	24	15	3
Ministère de l'Environnement, du Climat et du Développement durable	25	3,21%	17	9	3
Ministère de la Mobilité et des Travaux publics	24	3,08%	20	12	1
Ministère de l'Éducation nationale, de l'Enfance et de la Jeunesse	21	2,69%	17	12	1
Ministère de la Santé	17	2,18%	15	12	0
Ministère de l'Économie	12	1,54%	10	7	2
Ministère de la Sécurité intérieure	5	0,64%	5	2	3
Ministère d'État	4	0,51%	1	1	0
Ministère de la Fonction publique	2	0,26%	1	1	0
Ministère des Sports	2	0,26%	2	1	1
Ministère de l'Agriculture, de la Viticulture et du Développement rural	1	0,13%	1	0	0
Ministère de l'Énergie et de l'Aménagement du territoire	1	0,13%	1	0	1
Ministère de l'Intérieur	1	0,13%	1	0	0
Ministère de la Protection des consommateurs	1	0,13%	0	0	0
Ministère de la Culture	0	0,00%	0	0	0
Ministère de la Digitalisation	0	0,00%	0	0	0
Ministère de l'Égalité entre les femmes et les hommes	0	0,00%	0	0	0

ADMINISTRATIONS ET ETABLISSEMENTS PUBLICS RELEVANT DE L'ETAT

VENTILATION PAR MINISTÈRES

Taux de correction

Le tableau reproduit ci-après reprend la ventilation des réclamations introduites auprès du Médiateur entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre de l'exercice concerné en fonction du Ministère visé.

Les réclamations dirigées contre un organisme non-public (incompétence *ratione materiae*) et les réclamations transmises pour compétence à d'autres Médiateurs ne sont pas prises en compte.

Ministères	Base taux de correction	Correction totale obtenue	Correction partielle obtenue	Pas de correction obtenue	Taux de correction
Ministère des Affaires étrangères et européennes	53	47	3	3	94,34%
Ministère de la Sécurité sociale	30	17	3	10	66,67%
Ministère des Finances	34	16	9	9	73,53%
Ministère de la Famille, de l'Intégration et à la Grande Région	23	14	4	5	78,26%
Ministère du Travail, de l'Emploi et de l'Économie sociale et solidaire	26	18	2	6	76,92%
Ministère du Logement	18	16	1	1	94,44%
Ministère de la Justice	8	8	0	0	100,00%
Ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche	4	4	0	0	100,00%
Ministère de l'Environnement, du Climat et du Développement durable	4	3	0	1	75,00%
Ministère de la Mobilité et des Travaux publics	3	1	0	2	33,33%
Ministère de l'Éducation nationale, de l'Enfance et de la Jeunesse	6	5	0	1	83,33%
Ministère de la Santé	6	4	1	1	83,33%
Ministère de l'Économie	5	4	0	1	80,00%
Ministère de la Sécurité intérieure	0	0	0	0	-
Ministère d'État	0	0	0	0	-
Ministère de la Fonction publique	1	1	0	0	100,00%
Ministère des Sports	1	0	0	1	0,00%
Ministère de l'Agriculture, de la Viticulture et du Développement rural	0	0	0	0	-
Ministère de l'Énergie et de l'Aménagement du territoire	0	0	0	0	-
Ministère de l'Intérieur	0	0	0	0	-
Ministère de la Protection des consommateurs	0	0	0	0	-
Ministère de la Culture	0	0	0	0	-
Ministère de la Digitalisation	0	0	0	0	-
Ministère de l'Égalité entre les femmes et les hommes	0	0	0	0	-

AFFAIRES RELEVANT DE L'ETAT

MINISTÈRE DES FINANCES

Administration des contributions directes (ACD)

Assimilation fiscale entre contribuable résident et non résident [2021/44]

Le Médiateur a été saisi par un réclamant ressortissant luxembourgeois et domicilié en Allemagne qui, en ayant reçu sa fiche de retenue d'impôt pour 2021, s'est étonné que les rentes alimentaires au montant total de 14.484 EUR, soit 1.207 EUR par mois ne figuraient plus parmi les déductions spéciales. Il a tenté de faire droit à une rectification de sa fiche d'impôt en utilisant le modèle 164 NR pour salariés et pensionnés non-résidents (NR) et en remplissant le formulaire en question, il s'est aperçu qu'il ne pouvait plus déduire une rente alimentaire envers son ex-épouse en tant que dépense spéciale sur sa fiche de retenue d'impôt. Il s'est renseigné auprès des services de l'Administration des contributions directes qui lui ont confirmé qu'il ne saura plus faire valoir ces dépenses spéciales.

D'après sa nouvelle fiche de retenue d'impôt, cette circonstance a comme conséquence directe qu'il doit renoncer chaque mois à un montant de 499 EUR sur sa pension, ce qui a évidemment des répercussions directes sur sa liquidité mensuelle.

Finalement, l'agent du fisc l'a informé qu'il n'est plus possible de rectifier sa fiche de retenue d'impôt, mais qu'il aurait la possibilité de faire une déclaration d'impôt (formulaire 100) ou un décompte annuel (formulaire 163 NR D) afin de demander un remboursement. Le réclamant estime qu'en tant que ressortissant luxembourgeois, ayant presté toute sa vie et touchant une pension au Luxembourg, il devrait être en droit d'être assimilé à un contribuable résident et que cette assimilation devait être complète.

Le Médiateur a analysé le dossier et a retenu que le bureau d'imposition lui a fourni un certain nombre d'informations concluantes.

En effet, d'après l'article 157ter de la L.I.R. « *Par dérogation aux dispositions correspondantes des articles 157 et 157bis, les contribuables non-résidents imposables au Grand-Duché du chef d'au moins 90 pour cent du total de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers et ceux dont la somme des revenus nets non soumis à l'impôt sur le revenu luxembourgeois est inférieure à 13.000 euros sont, soit sur demande, soit en vertu des dispositions de l'article 157bis, alinéa 3, imposés au Grand-Duché, en ce qui concerne leurs revenus y imposables, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents au Grand-Duché et y étaient imposables en raison de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers. (...)* »

Force est de constater que pour avoir la possibilité de faire droit aux déductions (dépenses spéciales, charges extraordinaires etc.), le contribuable non-résident doit bénéficier de l'assimilation fiscale au contribuable résident. En cas d'assimilation, le contribuable non-résident est alors obligé de déposer une déclaration fiscale luxembourgeoise annuelle, document 100. Ceci est valable quelle que soit la situation du contribuable, qu'il soit célibataire, marié, veuf, divorcé ou pacsé.

Cette demande d'imposition suivant l'article 157ter implique la prise en compte de l'ensemble des revenus du contribuable et de son ménage et détermine le taux d'imposition qui sera applicable sur son revenu luxembourgeois (imposition par voie d'assiette).

En vue de pouvoir expliquer les dispositions légales au réclamant et afin de dissiper ses inquiétudes quant à un traitement inéquitable et injuste, le Médiateur est intervenu auprès du Directeur de l'Administration des contributions directes afin d'obtenir des précisions sur l'article 157 alinéa 2 et plus précisément pourquoi l'article 109, alinéa 1^{er}, numéro 1 n'est pas applicable « à l'endroit des contribuables non-résidents », et de connaître son appréciation concernant l'étendue de l'assimilation fiscale entre contribuables résidents et non-résidents.

Le Directeur énonce dans son courrier que l'article 157, alinéa 2 L.I.R. énumère les dispositions légales qui sont applicables en rapport avec la détermination du revenu imposable des contribuables non-résidents. Ces dispositions restrictives sont dues au fait que les contribuables non-résidents sont imposables uniquement en raison de leurs revenus indigènes au sens de l'article 156 L.I.R. et que, lorsqu'ils ne dépassent pas un certain seuil de revenus réalisés au Grand-Duché, il est supposé que leur situation personnelle et familiale soit suffisamment prise en compte dans leur Etat de résidence, notamment par le biais de certains abattements, de tranches de revenus exonérés, par exemple.

Afin de pouvoir bénéficier de la déduction de rentes alimentaires en tant que dépense spéciale, le réclamant est tenu de déposer une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année concernée en optant pour l'assimilation du non-résident au résident suivant l'article 157ter L.I.R.

L'assimilation des contribuables non-résidents aux contribuables résidents suivant l'article 157ter L.I.R. est accordée sur demande aux contribuables dont au moins 90 pour cent de leur revenu est imposable au Grand-Duché ou si le seuil de 90 pour cent visé ci-avant n'est pas atteint, mais lorsque la somme de leurs revenus nets non soumis à l'impôt sur le revenu luxembourgeois est inférieure à 13.000 euros. Les revenus indigènes ainsi que les revenus étrangers sont pris en considération pour le calcul du seuil de 90 pour cent.

Conformément à l'alinéa 1^{er} de l'article 157ter L.I.R et suivant la circulaire L.I.R n°157ter/1 du 21 mars 2019, les contribuables non-résidents remplissant les conditions d'assimilation sont imposés en ce qui concerne leurs revenus imposables au Grand-Duché au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents du Grand-Duché et y étaient imposables en raison de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers.

Pour conclure, il faut retenir que les contribuables non-résidents sont assimilés aux contribuables résidents tant sur le plan de la détermination du revenu imposable que sur celui de la détermination de l'impôt et ils seront rangés dans les mêmes classes d'impôt que les contribuables qui se trouvent dans la même situation de famille.

Imposition d'arriérés de pension d'invalidité versés suite à une décision du Conseil supérieur de la sécurité sociale (CSSS), respectivement du Conseil arbitral de la sécurité sociale (CASS) [2021/45].

Dans un premier cas, l'administré s'est vu reconnaître, par jugement du CSSS, un droit à pension d'invalidité rétroactif au 14/05/2015.

Par virements successifs intervenus en date du 28/08/2019, l'administré a perçu les montants nets suivants :

- 9.662,37 euros au titre d'arrérages du 14/05/2015 au 01/01/2016 ;
- 15.330,98 euros au titre d'arrérages du 01/01/2016 au 01/01/2017 ;
- 15.968,23 euros au titre d'arrérages du 01/01/2017 au 01/01/2018 ;
- 16.185,60 euros au titre d'arrérages du 01/01/2018 au 01/01/2019 ;
- 13.628,40 euros au titre d'arrérages du 01/01/2019 au 01/09/2019.

D'après les éléments à disposition du Médiateur, l'intégralité des montants rétroactivement dus aurait été prise en compte à l'occasion de son imposition pour l'exercice 2019.

Le Médiateur est partant intervenu auprès de l'ACD en vue de savoir si une imposition régulière de chacun des montants au terme de l'exercice correspondant aurait conduit à la détermination d'un impôt différent (arrérages 2015 avec imposition en 2015 ; arrérages 2016 avec imposition en 2016, etc.).

Par courrier du 17/12/2020, l'ACD informe le Médiateur qu'en la seule présence des montants nets renseignés dans son courrier, l'ACD serait dans l'impossibilité de pouvoir répondre à sa demande, précisant néanmoins que l'article 108, alinéa 1er L.I.R. prévoit que les recettes qui entrent en ligne de compte pour la détermination des revenus nets visés aux numéros 4 à 8 de l'article 10 L.I.R., dont les revenus de pensions et de rentes, sont à attribuer à l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont mises à la disposition du contribuable.

Afin d'atténuer l'effet d'un tarif progressif, l'ACD explique au Médiateur que les rappels de pension se rapportant à une année autre que l'année d'imposition sont qualifiés, aux termes de l'article 132, alinéa 1er, numéro 3 L.I.R. et du règlement grand-ducal du 18 janvier 1995, d'extraordinaires et imposés à un taux de faveur tel qu'il résulte de l'article 131, alinéa 1er, litt. b) L.I.R, lequel prévoit que l'impôt sur ces revenus extraordinaires est égal à quatre fois l'excédent de l'impôt correspondant, d'après le tarif normal, à la somme du revenu ordinaire et du quart des revenus extraordinaires prévus sur l'impôt correspondant, d'après le même tarif, au revenu ordinaire. L'impôt correspondant aux revenus extraordinaires prévus ne peut cependant pas être supérieur à 24% de ces revenus.

Suivant intervention auprès de la Caisse nationale d'assurance pension (CNAP), le Médiateur a été en mesure de transmettre les montants bruts correspondants en date du 11/05/2021, à savoir :

- 13.514,93 euros bruts au titre d'arrérages du 14/05/2015 au 01/01/2016 ;
- 21.444,24 euros bruts au titre d'arrérages du 01/01/2016 au 01/01/2017 ;
- 22.179,84 euros bruts au titre d'arrérages du 01/01/2017 au 01/01/2018 ;
- 22.482,17 euros bruts au titre d'arrérages du 01/01/2018 au 01/01/2019 ;
- 14.887,20 euros bruts au titre d'arrérages du 01/01/2019 au 01/09/2019.

Le Médiateur a partant informé l'ACD que sur base d'un certificat de revenu établi par le CCSS en date du 14/06/2021, ainsi que d'une simulation effectuée pour les années concernées via le site Internet de l'ACD, il semble établi que l'imposition effectuée à ce jour par l'ACD en relation avec les arriérés de pension depuis 2015 est largement préjudiciable à l'administré.

Sur base des informations qui précèdent, le Médiateur a pu établir les estimations suivantes :

Exercice	Revenu brut	Impôt dû
2015	16.360,46 €	529,00 €
2016	21.444,24 €	1.338,00 €
2017	22.179,84 €	1.229,00 €
2018	22.482,17 €	1.274,00 €
2019	14.887,20 €	324,00 €
TOTAL	97.353,91 €	4.694,00 €

Pareilles estimations permettent d'établir que s'il avait été imposé chaque année en fonction du montant qu'il aurait dû percevoir de la part de la CNAP, l'administré aurait versé un montant cumulé de 4.694 euros au titre de l'impôt sur le revenu.

Au terme de l'imposition globale intervenue en 2019, l'administré s'est toutefois vu demander le paiement d'un montant de 19.462 euros, soit une différence de 14.768 euros.

Si le Médiateur ne conteste pas que l'imposition de l'administré ait été effectuée en vertu des dispositions fiscales énoncées dans le courrier de l'ACD du 17/12/2020, il constate cependant qu'une telle manière de procéder semble faite, dans le cas d'espèce, au détriment de l'administré.

Pour mémoire, le Médiateur rappelle que le revenu extraordinaire considéré par l'ACD pour l'imposition 2019 consiste en un arréage de pension versé par la CNAP suivant jugement du CSSS reconnaissant à l'administré un droit à pension d'invalidité rétroactif au 14/05/2015.

Comprenant qu'il n'appartient pas aux devoirs de l'ACD « *d'établir d'éventuelles simulations fiscales ayant comme point d'amorce des prémises incertaines ou inconnues, telles qu'en l'occurrence l'état civil, la classe d'impôt, d'éventuels revenus supplémentaires et autres* », le Médiateur estime cependant que la présente intervention de sa part contient des éléments objectifs et suffisants afin de permettre à l'ACD d'en prendre connaissance de manière éclairée et est partant susceptible d'ouvrir une discussion légitime sur la problématique avancée.

Le Médiateur a partant demandé à l'ACD, compte tenu de tout ce qui précède, de bien vouloir réexaminer l'imposition effectuée en l'espèce, eu égard notamment à la possibilité d'octroyer à l'administré une remise gracieuse ainsi qu'au principe d'équité.

Peu de temps après, le Médiateur a été saisi d'un deuxième cas similaire.

En l'espèce, le réclamant a fait l'objet d'une réévaluation médicale en 2017, par le médecin du travail de l'ADEM dans le cadre de son reclassement externe. Le médecin du travail a estimé qu'il a récupéré les capacités de travail nécessaires lui permettant d'occuper un poste similaire à son dernier poste de travail avant la décision de reclassement professionnel et a mis fin au reclassement. En raison du retrait du reclassement, le réclamant a perdu l'indemnité d'attente dont il bénéficiait.

Le réclamant a intenté un recours et a eu gain de cause par un jugement du CASS d'octobre 2019.

Les arriérés d'indemnité d'attente n'ont pu être payés par la CNAP qu'en janvier 2020.

Pour cette raison, les arriérés de 2018 et 2019 ont été imposés en tant que revenu extraordinaire au titre de l'année 2020. Du fait de l'imposition de la somme globale en 2020, la charge d'impôt du réclamant était plus élevée que s'il avait été imposé année par année.

Dans son intervention auprès de l'ACD, le Médiateur a insisté sur le fait qu'aucune administration impliquée n'avait commis une erreur. Néanmoins, dans les deux cas, les administrés étaient préjudiciés. Ils devaient payer un surplus d'impôts en raison des circonstances qui ne leurs étaient pas imputables.

Finalement, suite à l'intervention du Médiateur, l'ACD informe le Médiateur qu'au vu du caractère particulier de ces affaires, une remise gracieuse pour rigueur objective peut en effet être admise.

L'ACD précise qu'un calcul fictif de l'impôt dû, année par année en cause, a été effectué par ses soins pour les deux cas et, qu'afin de remédier à cette rigueur, l'impôt en trop payé au titre de l'année de la perception effective des arriérés de pension, respectivement d'indemnité d'attente va être restitué aux requérants sous forme d'une remise gracieuse.

Le Médiateur, insistant sur le fait que l'imposition initialement effectuée, certes préjudiciable aux administrés, répondait aux dispositions légales en vigueur, remercie l'ACD d'avoir œuvré en ce sens.

Problématique des impositions selon le §100a de la loi générale des impôts (Abgabenordnung - AO) [2021/46]

Comme les années précédentes, le Médiateur a été confronté à des réclamations concernant une imposition selon le §100a AO. Il a notamment été saisi par une société dont le bilan a dû être rectifié après le dépôt de la déclaration d'impôts et après imposition sur base du § 100 AO, ce qui a entraîné une forte réduction de la fortune d'imposition. La société a réclamé contre les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1.1.2017, au 1.1.2018 et au 1.1.2019 et contre les bulletins de l'impôt sur la fortune de 2017, 2018 et 2019. Or le préposé du bureau d'imposition compétent refusait de contrôler les bulletins.

Une imposition par application du §100a AO permet à l'administration fiscale d'imposer une société sur base de sa seule déclaration et sans vérification de la déclaration, sous réserve de pouvoir contrôler la déclaration endéans les 5 ans (*Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung*).

Le préposé du bureau d'imposition compétent a répondu à la société qu'un contrôle ultérieur suite à une imposition suivant le § 100a AO n'est pas un moyen de réformer un bulletin d'impôt, mais que l'initiative de ce contrôle appartient au bureau d'imposition.

Bien que cette réponse soit conforme à la loi et qu'il soit de jurisprudence constante que le contribuable ne peut pas exiger un contrôle de sa déclaration d'impôt, le Médiateur reste d'avis que rien n'empêche le bureau d'imposition de procéder à un contrôle suite à la réception de bilans rectificatifs ou d'autres informations indiquant que l'imposition doit éventuellement être corrigée.

Un tel contrôle pourrait éviter un recours et serait certainement plus rapide que la procédure de recours.

En l'espèce, la société était en liquidation et devait rapidement être fixée sur les impôts à payer.

Outre le fait que le contribuable ne peut pas demander une vérification, la période de 5 ans accordée à l'administration pour revenir sur l'imposition est longue et est source d'insécurité juridique dans le chef du contribuable. Le contribuable ne pourra être fixé sur la cote d'impôt réelle qu'au bout de 5 ans.

Le Médiateur constate qu'il ressort des documents parlementaires (n°5757) que lors de l'introduction du §100a AO, la question de la sécurité juridique a déjà été soulevée si le bureau d'imposition dispose de 5 ans pour revenir sur une imposition faite sur base du §100a AO, sans possibilité pour le contribuable de demander un contrôle ou une imposition définitive. Ainsi la Chambre de commerce avait proposé une obligation pour le bureau d'imposition d'émettre un bulletin d'imposition dans les 2 mois sur demande du contribuable s'il prouve la réalisation d'un projet, comme par exemple, une liquidation.

Cette proposition n'a pas été retenue. Néanmoins, son existence prouve que des problèmes s'annonçaient dès l'élaboration de la loi et il s'avère en pratique que dans certaines situations un contrôle semble s'imposer. Le Médiateur estime qu'un contrôle est nécessaire lorsque le contribuable apporte des preuves que les indications dans sa déclaration d'impôt ne sont pas correctes ou ne le sont plus en raison de faits qui sont apparus plus tard.

Le Médiateur a demandé à l'ACD de bien vouloir accepter de procéder à un contrôle du dossier concerné.

L'ACD a refusé un tel contrôle en maintenant sa position antérieure.

Le Médiateur tient toutefois à rendre attentif au fait que la législation allemande, qui connaît une disposition similaire, prévoit expressément la possibilité pour le contribuable de demander un contrôle de sa déclaration fiscale. Le §164 de la AO allemande est libellé comme suit:

„(1) Die Steuern können, solange der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist, allgemein oder im Einzelfall unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden, ohne dass dies einer Begründung bedarf. Die Festsetzung einer Vorauszahlung ist stets eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung.

(2) Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werden. Der Steuerpflichtige kann die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung jederzeit beantragen. Die Entscheidung hierüber kann jedoch bis zur abschließenden Prüfung des Steuerfalls, die innerhalb angemessener Frist vorzunehmen ist, hinausgeschoben werden. (...)“.

Le Médiateur plaide pour l'introduction d'une telle disposition dans la loi luxembourgeoise.

Imposition de tantièmes [2021/47]

Un autre cas traité par le Médiateur concerne également un cas où une imposition s'avère incorrecte, mais ne sera plus rectifiée en raison de l'écoulement du délai de recours.

Le réclamant exerce une activité salariée en Belgique et réalise un revenu d'une activité indépendante au Luxembourg où il est administrateur d'une société anonyme. Sa situation est la même depuis plusieurs années.

Son bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2018 a été émis par le bureau d'imposition compétent en mai 2019. Selon le contribuable le bulletin contenait deux erreurs, à savoir une erreur sur le montant des tantièmes qu'il a touché en 2018 de la société anonyme luxembourgeoise et une erreur concernant les cotisations sociales relatives à ces tantièmes. Le bulletin d'impôt a retenu un montant de tantièmes trop élevé. Le contribuable a expliqué que cette erreur a rapidement été corrigée par le bureau d'imposition Sociétés compétent. En ce qui concerne les cotisations sociales, la déduction des cotisations sociales payées en Belgique sur les tantièmes reçues au Luxembourg a toutefois été refusée.

Ces erreurs ont été indiquées immédiatement au bureau d'imposition, d'abord par téléphone, puis par courriel et ceci quelques jours après la réception du bulletin d'imposition.

En effet, il ressort d'un échange de courriels entre le bureau d'imposition et un collègue du réclamant en mai 2019 que le collègue a expliqué au bureau d'imposition que les cotisations sociales se rapportaient bien aux revenus d'indépendant réalisés au Luxembourg, à savoir les tantièmes. Le bureau d'imposition avait en effet des doutes sur l'existence de revenus d'indépendant en Belgique. Les preuves de cette affirmation ont été envoyées au bureau d'imposition en même temps. Il ressort également de ce courriel que le collègue du réclamant a demandé à plusieurs reprises si le réclamant peut prouver ses affirmations par un autre moyen qu'un document des autorités belges, puisqu'il ne pensait pas pouvoir obtenir son bulletin d'impôt belge avant avril 2020. Or, selon le réclamant, le bureau d'imposition n'a pas répondu à cette proposition de solution.

Par contre, le bureau d'imposition aurait confirmé qu'il émettait un bulletin rectificatif, prenant en compte au moins la rectification du montant des tantièmes. Pour cette raison, le contribuable n'a pas fait de réclamation formelle contre le bulletin d'impôt initial. Il faisait confiance aux affirmations du bureau d'imposition. A aucun moment, le bureau d'imposition ne l'aurait rendu attentif au fait qu'une réclamation formelle devait être faite si le bulletin rectificatif ne pouvait être émis endéans le délai de réclamation.

Le 14 août 2019, le bureau d'imposition a émis un bulletin de l'impôt sur le revenu 2018 rectifié sur base du § 94 (1) AO. Le bulletin rectifié a corrigé le montant des tantièmes, mais n'a pas fait droit à la demande de déduction des cotisations sociales liées aux tantièmes.

Pour cette raison, le contribuable a réclamé contre le bulletin rectificatif en date du 28 octobre 2019. Il a complété sa réclamation par un courrier additionnel du 13 novembre 2019 dans lequel il joignait la partie 2 de sa déclaration de revenus belges, prouvant qu'il n'a réalisé aucun revenu d'une activité indépendante en Belgique. Forcément, les cotisations relatives au revenu d'une activité indépendante doivent être celles payées en relation avec l'activité luxembourgeoise.

Etant donné que la déduction des cotisations belges a également été refusée pour les années 2017 et 2019, le contribuable avait déjà réclamé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2017 et 2019.

En raison de la connexité des trois réclamations, elles ont été jointes et elles ont fait l'objet d'une seule décision directoriale.

La décision directoriale a reconnu la déductibilité des cotisations sociales belges relatives au revenu de l'activité indépendante luxembourgeoise pour 2017 et 2019, mais a annulé le bulletin d'impôt rectificatif du 14 août 2019 concernant l'année 2019. Le bulletin en question aurait été émis après expiration du délai de 3 mois dans lequel le contribuable aurait pu faire un recours contentieux.

Se pose la question de savoir pourquoi le bureau d'imposition a émis un bulletin rectificatif à un moment où le délai de recours était expiré. Au vu de l'échange de courriels de mai 2019, il disposait des informations nécessaires pour émettre un bulletin rectificatif endéans ce délai.

Les conséquences de l'émission tardive du bulletin rectificatif sont entièrement à charge du contribuable. Non seulement, les cotisations payées en Belgique n'ont pas été prises en compte, mais la correction du montant des tantièmes opérée par le bulletin rectificatif a été annulée.

Le contribuable n'a pas fait de recours contre la décision directoriale pour des raisons de coûts.

En ce qui concerne le montant des tantièmes reçus, le réclamant a expliqué que le problème provenait d'une erreur de calcul. Une rectification aurait été comptée deux fois. Comme l'erreur a été corrigée par le bureau sociétés, ce dernier considérait manifestement qu'il s'agissait d'une simple erreur qui doit être corrigée.

Le Médiateur a demandé à l'ACD de bien vouloir réexaminer le dossier et de corriger cette erreur sur base du §92 (3) AO (*Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten*).

Concernant les cotisations sociales, le contribuable les a correctement indiqués dans sa déclaration fiscale et a remis les documents y relatifs qu'il avait à sa disposition. Il a même offert d'autres preuves, comme par exemple, une attestation sur l'honneur en attendant d'avoir son imposition belge, mais, le bureau d'imposition n'aurait pas réagi à cette offre.

Après avoir obtenu son imposition belge, le contribuable a pu prouver que sa déclaration était correcte dès le départ. Or, il n'a pas pu être imposé correctement parce que le bureau d'imposition a d'abord remis en doute sa déclaration, puis refusé les preuves qu'il a offertes et a finalement émis le bulletin rectificatif trop tard.

Le Médiateur estime que ce cas peut être comparé au cas qui a fait l'objet d'un jugement du Tribunal administratif le 7 octobre 2013 (n°31460) dans la mesure où le contribuable a correctement indiqué ses revenus et le bureau d'imposition a commis des erreurs dans le cadre de l'imposition en ne pas accordant la possibilité au contribuable de prouver les indications de sa déclaration et en émettant le bulletin rectificatif trop tard. Le contribuable a ainsi subi un préjudice imputable au bureau d'imposition. Dans ce jugement, le Tribunal administratif a considéré que l'imposition devait être rectifiée par application du §92 (3) AO.

L'ACD a répondu qu'en l'espèce le §92 (3) ne pouvait pas s'appliquer étant donné que cet article ne visait que les méprises dues à une inadvertance manifeste provenant du bureau d'imposition. Or en l'espèce, l'erreur aurait initialement été commise par un tiers, à savoir la société anonyme qui aurait mal déclaré les tantièmes.

Le bureau d'imposition aurait procédé au redressement des tantièmes, mais n'aurait pas pris en considération les cotisations sociales. Le contribuable n'aurait finalement pas fait de recours contre le bulletin d'impôt 2018 qui serait dès lors définitif. Pour les années 2017 et 2019, le recours aurait été fait dans les délais.

Il est regrettable que l'ACD n'ait pas tenu compte des arguments du Médiateur et n'y ait répondu que de manière lacunaire. La situation du contribuable était la même pour les trois années, 2017, 2018 et 2019. Il est donc manifeste que l'imposition de 2018 ne correspond pas à la réalité. L'ACD ne s'est pas non plus prononcée concernant les erreurs reprochées au bureau d'imposition, notamment l'émission tardive du bulletin rectificatif.

AFFAIRES RELEVANT DE L'ETAT

MINISTÈRE DES FINANCES

Administration de l'enregistrement et des domaines (AED)

Rente à titre gratuit et contrat de louage [2021/48]

Le Médiateur a été saisi par un réclamant concernant l'imposition d'un acte de convention de rente. Le réclamant met en cause l'imposition effectuée par les services de l'AED concernant une rente de 2018 qui, étant considérée comme une donation par les services, a été imposée au taux de 14,4%, alors que, selon le réclamant cette rente devrait être qualifiée comme rente et être imposée de 0,24%. Dans ce contexte, le réclamant a fait opposition contre la décision de l'AED.

L'AED soutenait que « *le paiement de la rente en question est à analyser comme être fait sans contrepartie.* » et que « *Dans la mesure où une rente à titre gratuit est constituée, selon l'article 1969 du Code civil, par donation ou par testament, donc sous forme de libéralité, la perception opérée est à confirmer* ».

En l'espèce, une rente a été convenue entre le réclamant et sa partenaire par acte notarial. La terminologie utilisée dans ce document officiel réfère clairement à une « *rente* ». Par ailleurs, il y est disposé qu'« *Une rente sera versée par Monsieur X, préqualifié, à Madame Y, préqualifiée, conformément aux dispositions de l'article 96 alinéa 1 numéro 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, sans que les prédites parties ne soient des obligés alimentaires au sens des dispositions du Code Civil ;* ».

La disposition légale, dont question, réfère au revenu résultant de pensions ou de rentes et plus particulièrement aux arrrages de rentes de toute nature et autres allocations et avantages périodiques servis en vertu d'un titre.

S'y rajoute que l'Administration des contributions directes (ACD) accepte cette rente annuelle non seulement comme dépenses spéciales – rentes et charges permanentes, mais également parmi les revenus nets suivant l'article 96 de la Loi concernant l'impôt sur le revenu (LIR) – pensions ou rentes soumises à la contribution dépendance en vertu de l'article 378 du code de la sécurité sociale (CSS). Le réclamant insistait sur le fait que la rente constitue une valorisation du fait que sa partenaire est passée en septembre 2016 d'un service à temps plein à un service à temps partiel à raison de 25% afin de s'occuper de la famille en général et plus particulièrement de leur fille.

Cette réduction de tâche présentait pour les concernés des contraintes financières, d'autant plus que la rémunération est en majeure partie absorbée par les charges d'emprunt. De ce fait, ils ont analysé la manière d'organiser cette compensation et ils ont opté pour une rente via acte notarié. Il était clair que cette rente devra être déclarée à travers leurs déclarations fiscales respectives comme un revenu de Madame Y et une charge pour le réclamant. Il s'agit en l'occurrence d'un transfert de revenu compensant la perte de rémunération de Madame Y. Cette rente était versée de manière annuelle pendant 3 années consécutives et connaissait donc une périodicité annuelle, un facteur qui distingue la rente d'une donation.

Les concernés déclaraient ne pas vouloir cacher une quelconque donation déguisée. Ceci pouvait facilement être réfuté par le fait que Madame Y était passée à un service à temps partiel et surtout en raison de la transparence de la rente à travers les déclarations fiscales.

En effet, du point de vue fiscalité directe, l'article 96, alinéa 1^{er}, numéro 3 de la L.I.R. vise les arrérages de rente de toute nature et les autres allocations et avantages servis en vertu d'un titre pour autant qu'ils ne sont pas visés aux numéros 1 et 2 et qu'ils ne sont pas compris dans d'autres catégories de revenus. Il faut que les prestations énumérées au numéro 3 soient servies en vertu d'un titre. Parallèlement, les articles 105 (frais d'obtention) et 109 (dépenses spéciales) déclarent déductibles les arrérages de rentes dues en vertu d'une obligation particulière. D'après les documents parlementaires, l'obligation particulière doit être susceptible d'exécution forcée, manifestée clairement dans un titre constitutif et garantie d'une certaine publicité.

Dans le cas d'espèce, ces conditions se trouvent toutes remplies par la convention de rente, notamment un titre exécutoire sous la forme d'un acte notarié déposé à l'enregistrement (publicité). La condition d'exécution forcée est remplie dans le sens qu'en cas de non-paiement aux échéances stipulées, le solde de la rente dû portera des intérêts de retard. Par ailleurs, tout litige relatif à l'acte de convention sera porté devant les tribunaux.

D'après l'appréciation du Médiateur, les concernés se sont mis en conformité avec le droit fiscal afin que, d'un point de vue impôt direct, le revenu de la rente soit pris en compte.

D'un point de vue fiscalité indirecte, l'article 37 § 1 de la Loi modifiée du 7 août 1920 portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de successions, etc. vise notamment « *tous les autres actes ou écrits, qui contiendront obligation de somme, sans libéralité et sans que l'obligation soit le prix d'une transmission de meubles ou immeubles non enregistrés. Sont exemptés de tout droit proportionnel, les emprunts, y compris les rentes, contractés sous forme d'émission d'obligations (...)* ». En l'espèce, les concernés ont bel et bien convenu par acte écrit qu'une somme annuelle de 20.000 EUR sera versée à Madame Y. Cette rente ne constitue pas un prix de transmission de meubles ou d'immeubles non enregistrés et surtout sans libéralité, étant donné que Madame Y a réduit sa tâche de travail, donc elle renonce à 75 % de son salaire pour s'occuper de la famille.

Selon le courrier de l'AED, « *le paiement de la rente en question est à analyser comme être fait sans contrepartie. Dans la mesure où une rente à titre gratuit est constituée, selon l'article 1969 du Code civil par donation ou par testament, donc sous forme d'une libéralité, la perception opérée est à confirmer.* »

Il est fait référence à la rente viagère qui « *Elle peut être aussi constituée, à titre purement gratuit, par donation entre vifs ou par testament. (...)* ». Il faut cependant clairement faire une distinction ici.

Il ne s'agit pas d'une rente viagère, en raison du fait qu'il y a une périodicité annuelle de trois ans, donc limitée dans le temps. La rente est viagère lorsque l'obligation de verser les arrérages cesse à la mort du crédit-rentier.

Il est encore moins question que cette rente ait été constituée à titre purement gratuit. Le Médiateur estime que ni l'éducation et l'entretien de l'enfant, ni le travail domestique ne sont à considérer comme des actes à titre purement gratuits.

Pour qu'un acte soit considéré comme étant à titre gratuit, il faut qu'un avantage objectif ait été procuré à son bénéficiaire. Ceci n'est certainement pas le cas chez Madame Y qui, en contrepartie de la rente à hauteur de 20.000 EUR, soit 77 EUR par jour ouvrable, doit à côté de sa tâche partielle à raison de 25 %, s'occuper du ménage et de l'entretien et de l'éducation de l'enfant.

En effet, lorsque qu'une libéralité est grevée de charges au profit du disposant et que le donataire est de la sorte tenu d'assurer au donateur des services dont la valeur dépasse celle de l'émolument qu'il reçoit, la jurisprudence considère qu'il s'agit d'un acte à titre onéreux, même si la volonté du disposant a été autre.⁷ Dans le cas du réclamant, n'il y a certainement aucune intention de gratifier Madame Y d'une quelconque libéralité.

C'est pour cette raison que le Médiateur estime que la qualification retenue ne tient pas compte de la réalité de la convention mise en place.

Sur ce, le Médiateur a demandé au Directeur de l'AED de reconsidérer sa décision en tenant compte de la véracité des faits qui sont, les termes de l'acte notarié, la valorisation du temps de travail de Madame Y, la rente impliquant un acte à titre onéreux, la périodicité tri annuelle de la rente et la qualification par la LIR, ainsi que la transparence de la rente à travers les déclarations fiscales.

Il résulte de la prise de position du Directeur que les droits d'enregistrement sont perçus sur des faits juridiques basés sur les qualifications retenues par le Code civil. Le Directeur explique que l'acte notarié en cause stipule simplement qu'une « *rente* » sera versée annuellement par Monsieur X à Madame Y sur une période de trois ans, conformément aux dispositions de l'article 96 LIR, alors qu'aucun élément renseigné dans l'acte notarié ne laisse conclure à ce qu'il s'agisse d'une opération à titre onéreux.

Le Directeur continue dans ses explications que la qualification en tant qu'opération à titre gratuit est corroborée par les informations fournies par le réclamant, tant dans son courrier qui indique que la rente a été mise en place « *suite au passage à temps partiel de Madame Y entraînant une diminution de revenu* », que dans son courriel adressé au bureau des actes civils et faisant référence à une « *rente à titre gratuit* ».

Le Directeur ajoute que ni la périodicité annuelle, ni la qualification retenue par l'Administration des contributions directes est de nature à remettre en cause une éventuelle qualification d'opération à titre gratuit. Selon lui, l'article 96 LIR ne vise qu'à déterminer une catégorie de revenus et n'influe pas sur la qualification du fait juridique retenu en matière de droits d'enregistrement.

Le Directeur convient néanmoins que, sur base des dernières informations fournies par le réclamant et par le Médiateur concernant la contrepartie prestée par Madame Y, l'opération en cause pourrait être qualifiée de contrat de louage, imposable au taux de 2% + 2/10. Par conséquent, l'administration a exceptionnellement été disposée à revoir la perception effectuée dans ce sens.

⁷ Cass, 1^{er} civ. 9 juillet 1991, D. 1991. I.R., p. 225