

Luxembourg, le 9 juin 2023

Objet : Projet de loi n°8186¹ portant modification

- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* ») ;
 - de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale ;
 - de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ;
 - de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
 - la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
 - la loi générale des impôts (« *Abgabenordnung* ») ;
 - la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes ;
 - la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines ;
 - la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale.
- (6341GKA)

*Saisine : Ministre des Finances
(28 mars 2023)*

Avis de la Chambre de Commerce

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

A titre de remarque préliminaire, la Chambre de Commerce souhaite préciser qu'elle avise simultanément les projets de règlements grand-ducaux qui viennent exécuter, d'une part, certaines dispositions de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* ») (ci-après l'« AO ») et, d'autre part, le nouvel article 12a de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale. Etant donné que lesdits projets de règlements grand-ducaux trouvent leur base légale dans le Projet, il est essentiel aux yeux de la Chambre de Commerce que les textes du Projet et des règlements grand-ducaux soient adoptés concomitamment et leur entrée en vigueur coordonnée.

¹ [Lien vers le projet de loi n°8186 sur le site de la Chambre des Députés.](#)

En bref

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

Considérations générales

Dans un souci de simplification et de modernisation des procédures fiscales, le Projet procède à la modification de l'AO ainsi que d'autres lois connexes. En effet, le cadre fiscal procédural luxembourgeois actuel est hérité en grande partie de lois allemandes qui sont restées en vigueur après la deuxième guerre mondiale et il requiert à ce titre des ajustements et adaptations afin d'être modernisé. Si la Chambre de Commerce comprend les difficultés actuelles rencontrées par l'Administration des contributions directes (ci-après l'« ACD ») comme décrites dans le cadre de l'audit externe dont les conclusions ont été présentées le 31 mars 2023 par le Ministre des Finances² à la Commission des Finances et du Budget de la Chambre des Députés³, elle est néanmoins

² Présentation des principaux résultats d'une analyse externe sur la modernisation de l'Administration des contributions directes – Yuriko Backes à la réunion de la commission des Finances et du Budget - Ministère des Finances // Le gouvernement luxembourgeois

³ L'Administration des contributions directes en voie de modernisation | Chambre des députés du grand-duché de Luxembourg (chd.lu)

inquiète que cette modernisation, pourtant nécessaire, ne se réduise à un recul des droits légitimes des contribuables comme certains aspects du Projet pourraient laisser penser.

Quant aux objectifs des modifications proposées par le Projet

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

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

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

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

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

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

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

Quant aux propositions à inclure dans le Projet

La Chambre de Commerce estime que le Projet représente une belle opportunité afin d'introduire des mesures complémentaires issues des dix mesures ponctuelles de modernisation du

système fiscal de la Chambre de Commerce vers lesquelles elle renvoie, pour autant que de besoin, pour plus de détails⁴.

Pour rappel, l'ACD n'est soumise à aucun délai pour procéder à la vérification des déclarations fiscales et à l'émission des bulletins d'imposition, si ce n'est l'expiration des délais de prescription. Le délai de prescription est en principe de cinq ans, mais en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans. Cette durée paraît trop importante et constitue un désavantage pour le contribuable. La Chambre de Commerce demande ainsi un raccourcissement des délais de prescription⁵ conformément aux standards applicables dans les pays voisins⁶ ainsi que l'introduction des mesures pour clarifier le contexte d'application de ces règles, notamment les cas où la prescription de dix ans devrait s'appliquer.

La Chambre de Commerce propose de prévoir une suspension automatique de l'obligation de paiement de la dette d'impôt lorsqu'une réclamation est introduite et également en cas d'« *appel en garantie* » tant que l'autorité compétente ne s'est pas prononcée sur le bien-fondé du recours⁷.

La Chambre de Commerce jugerait aussi utile d'indiquer le montant de pertes fiscales reportables (et certains autres attributs comme les dépenses soumises à la règle dite « *de recapture* » prévues dans le régime mère-fille) dans le bulletin d'imposition et permettre au contribuable de directement pouvoir réclamer contre un bulletin en perte sans attendre que celles-ci soient ultérieurement utilisées pour compenser un bénéfice imposable. Par ailleurs, la durée d'application de la règle dite de « *recapture* » devrait être alignée sur le délai d'utilisation des pertes fiscales reportées, à savoir dix-sept ans⁸.

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

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

⁴ <https://www.cc.lu/toute-linformation/actualites/detail/propositions-legislatives-de-mesures-ponctuelles-visant-a-moderniser-le-systeme-fiscal>

⁵ Il est renvoyé plus spécifiquement à la mesure 6 « *raccourcissement des délais de prescription* » des dix mesures ponctuelles de la Chambre de Commerce précitées.

⁶ Le cas de l'Allemagne pourrait constituer une première base d'inspiration. En effet, la prescription est de 4 ans (et d'un an pour les taxes sur la consommation), 5 ans en cas de négligence grave (en ce compris absence de déclaration ou déclaration incomplète) et 10 ans en cas d'évasion fiscale avec intention frauduleuse. En France, le délai de prescription est même réduit à 3 ans, tant pour la fiscalité directe - 10 ans dans certaines circonstances - que pour la fiscalité indirecte. Le délai standard est également de 3 ans en Belgique. En cas d'infraction commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, le délai peut être prolongé à 7 ans, et même 10 ans depuis peu.

⁷ Il est renvoyé plus spécifiquement à la mesure 5 « *susceptibilité – éventuellement partielle – du paiement de la dette d'impôt en cas de contestation (i) du montant réclamé et (ii) de l'appel en garantie* » des dix mesures ponctuelles de la Chambre de Commerce précitées.

⁸ Il est renvoyé plus spécifiquement aux mesures 4 « *indication des pertes dans le bulletin d'imposition et droit de recours* » et 10 « *alignement de la durée de « recapture » sur la durée de la disponibilité des pertes reportées* » des dix mesures ponctuelles de la Chambre de Commerce précitées.

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

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

Finalement, les missions de l'ACD sont très larges et sont actuellement régies par les différentes règles de procédure réparties dans de nombreuses lois. Afin de rendre plus efficace la gestion par l'ACD de ses missions, certaines lois spéciales, telle que la *Steueranpassungsgesetz*, la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale et la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des contributions directes, pourraient être intégrées dans l'AO. Ainsi, l'AO retrouverait sa signification initiale de loi fondamentale des impôts et la lisibilité des règles en matière de la procédure fiscale se trouveraient améliorée.

Commentaire des articles

Concernant l'article 1^{er} alinéa 2

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

d'encadrement, notamment en prévoyant des règles claires en matière de protection des données et des sanctions en cas de violation.

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

Concernant l'article 1^{er} alinéa 3

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

Si la Chambre de Commerce salue l'introduction du nouvel paragraphe 29c dans l'AO, elle estime toutefois que certaines clarifications et précisions devraient être apportées en matière d'encadrement des prix de transfert. Tout d'abord, il serait utile de clarifier de quelle manière s'articuleront en pratique les dispositions prévues par le nouvel paragraphe 29c de l'AO et celles, déjà existantes, contenues au paragraphe 29a de l'AO. Ensuite, la Chambre de Commerce considère qu'il serait souhaitable qu'une référence aux lignes directrices de l'OCDE en la matière (OECD BAPA Guidelines) telles qu'approuvées le 13 septembre 2022 soit introduite, soit dans le texte du Projet soit dans le texte du projet de règlement grand-ducal traitant ce sujet, ainsi qu'il y soit clairement indiqué que le Luxembourg gérera ses demandes en la matière en ligne avec ces lignes directrices. Aussi, la demande d'accord bilatéral ou multilatéral anticipé en matière de prix de transfert est soumise à une redevance qui pourra varier entre 10.000 et 20.000 euros en fonction de la complexité de la demande et du volume de travail. La Chambre de Commerce estime nécessaire d'harmoniser le montant de cette redevance avec le montant de redevance existant sous le paragraphe 29a de l'AO, à savoir entre 3.000 et 10.000 euros étant donné qu'une différence ne saurait être justifiée en l'espèce. Finalement, le nouvel paragraphe 29c de l'AO suivant le même mécanisme que celui prévu au paragraphe 29a de l'AO, la Chambre de Commerce réitère ses observations déjà formulées à l'encontre du paragraphe 29a de l'AO lors de sa consécration dans ses avis y relatifs⁹. Il s'agit notamment de la nécessité d'introduire un délai de réponse de l'ACD ainsi qu'une voie de recours en cas de refus de la demande.

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

⁹ [Avis n°4322 de la Chambre de Commerce du 17 novembre 2014 relatif au projet de loi n°6722 « Budget de l'Etat 2015 - Paquet d'Avenir »](#)
[Avis n°4342 de la Chambre de Commerce du 10 décembre 2014 relatif au projet de règlement grand-ducal relatif à la procédure applicable aux décisions anticipées rendues en matière d'impôts directs et instituant la Commission des décisions anticipées](#)

Concernant l'article 1^{er} alinéa 9

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

Le commentaire des articles précise qu'en matière des dispositions accordées uniquement sur demande (comme crédit d'impôt monoparental ou bonification d'impôt pour investissement) une telle demande est à formuler à travers la déclaration d'impôts et ne peut plus être suppléée dans le cadre d'une réclamation. Une telle restriction semble constituer un changement fondamental dans l'approche historique de l'instruction par l'ACD du dossier du contribuable à charge et à décharge¹⁰ ainsi que de l'obligation de prendre en compte toutes les informations dans le cadre d'une réclamation. Cette restriction vient de réduire les droits du contribuable à une revue plénière de son imposition dans le cadre de la réclamation et constitue clairement un recul en matière des droits du contribuable.

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

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

Concernant l'article 1^{er} alinéa 10

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

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

Afin de ne pas restreindre davantage les droits des contribuables, la Chambre de Commerce insiste pour que soit reprise aux dispositions du paragraphe 86 de l'AO, la formulation jurisprudentielle telle que formulée en langue française qui indique qu'afin d'atténuer les rigueurs de la forclusion « *le législateur permet à l'instance de recours de relever de la déchéance encourue le contribuable qui a été empêché sans sa faute d'interjeter la réclamation dans le délai légal* »¹¹.

¹⁰ Cour administrative, 13 juillet 2021, n°45191C.

¹¹ Tribunal administratif, 13 novembre 2013, n°31827

Concernant l'article 1^{er} alinéa 15

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

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

Concernant l'article 1^{er} alinéa 24

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

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

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

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

Ensuite, il convient de rappeler que la jurisprudence des juridictions administratives estime que le dépôt tardif des comptes annuels d'un contribuable n'équivaut pas automatiquement à une comptabilité irrégulière¹².

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

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

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

Au vu de ce qui précède, la Chambre de Commerce est inquiète que la modification proposée, si elle devait rester en l'état et viser éventuellement, outre le non-dépôt, également tout dépôt tardif des comptes annuels, risque de pénaliser de manière disproportionnée les contribuables en restreignant davantage leurs droits et de résulter en une taxation arbitraire et punitive.

Concernant l'article 1^{er} alinéa 26

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

Concernant l'article 1^{er} alinéa 27

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

¹² « La Cour a déjà conclu à partir de ces dispositions qu'une comptabilité établie dans l'entier respect de ces règles peut bénéficier de cette présomption alors même qu'elle a été présentée par le contribuable non pas au premier stade de procédure, mais à l'appui de sa réclamation contre une imposition effectuée par la voie de la taxation de revenus (cf. Cour adm. 22 décembre 2016, n°37950C, Pas. adm. 2017, V° Impôts, n° 700). » Cour administrative, 29 août 2018.

l'administration, communiqués dans une forme électronique lisible et directement intelligible, conforme à l'original. ».

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

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

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

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

La Chambre de Commerce observe également que les dispositions du nouveau paragraphe 171 alinéa 4 de l'AO renvoient au concept d'entreprises associées, tandis que le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* »), qu'elle avise simultanément, se réfère au concept de toute entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales, telle que définie à l'annexe, section I de la loi du 23 décembre 2016 portant transposition de la directive (UE) 2016/881¹³. Il semble important, aux yeux de la Chambre de Commerce, que les auteurs du Projet précisent l'application du champ d'application personnel prévu par les deux textes et que les notions y utilisées soient alignées.

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

Concernant l'article 1^{er} alinéa 28

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

¹³ Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal et concernant les règles de déclaration pays par pays pour les groupes d'entreprises multinationales

revenus ou sa fortune réels s'écartent significativement de la base d'imposition fixée par le bulletin d'imposition contesté.

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

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

Concernant l'article 1^{er} alinéa 31

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

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

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

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

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

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

Concernant l'article 1^{er} alinéa 34

L'article 1^{er} alinéa 34 du Projet abroge le paragraphe 256 de l'AO et supprime ainsi le droit du contribuable de demander à l'ACD une copie de tous les documents sur lesquels l'imposition a été fondée (par exemple, les calculs, les avis d'experts, la doctrine, les décisions de justice). Le contribuable devra désormais demander cet accès aux documents administratifs sur la base de la loi du 14 septembre 2018 relative à une administration transparente et ouverte. La Chambre de Commerce s'inquiète que l'abrogation de ce droit pour le contribuable ne soit pas compensé par le droit à l'information conféré par la loi du 14 septembre 2008 précitée. En effet, les conditions d'accès aux documents semblent plus strictes en vertu de cette loi, à savoir que le contribuable doit définir et identifier précisément le document demandé. Cette inquiétude semble se confirmer dans le rapport annuel du ministère des Finances¹⁴ qui précise qu'au cours de l'année 2022, 17 demandes ont été transmises à l'ACD dont uniquement 5 étaient recevables et les documents demandés ont été transmis, ce qui va à l'encontre de la transparence affichée.

Concernant l'article 2 alinéa 1^{er}

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

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

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

¹⁴ [Rapport d'activité du ministère des Finances 2022, Administration des contributions directes, page 91](#)

Concernant l'article 2 alinéa 3

L'article 2 alinéa 3 du Projet insère un nouvel article 12a à la loi modifiée du 27 novembre 1933 sur le recouvrement des impôts directs, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale afin d'offrir à l'ACD la possibilité d'accorder un étalement des dettes fiscales des contribuables si le paiement de celles-ci entraîne des difficultés financières. Les dispositions du Projet prévoient, malgré un accord pour l'étalement de l'impôt, de conserver l'application des intérêts de retard. La Chambre de Commerce se demande s'il ne serait pas judicieux d'appliquer les intérêts de retard de manière progressive en fonction de la durée de paiements accordés, à l'instar de ce qui est actuellement appliqué dans le cadre de l'étalement de la dette d'impôt par l'ACD¹⁵. Il est aussi à noter qu'aucun détail pratique n'est fourni sur les conditions d'octroi d'un tel étalement et la Chambre de Commerce s'inquiète quant à l'absence d'uniformité dans son application pratique au détriment possible du principe d'égalité devant l'impôt.

La Chambre de Commerce avise simultanément le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 12a de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale et y renvoie pour des commentaires supplémentaires.

Concernant l'article 3

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

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

Ensuite, la Chambre de Commerce s'étonne de la qualification proposée au silence du directeur de l'ACD à la suite d'un délai de six mois en un refus implicite. La procédure prévoit actuellement la possibilité pour le contribuable d'aller directement devant les juridictions administratives à défaut de réponse du directeur de l'ACD dans les six mois. De plus, l'obligation du directeur de l'ACD de répondre à toutes les réclamations qui lui sont soumises a été récemment confirmée par le Tribunal administratif¹⁶.

¹⁵ La dette d'impôt en question peut être réglée par plusieurs paiements s'étalant sur une période déterminée qui commence à courir le mois suivant l'échéance de la dette d'impôt, notamment dans les conditions suivantes :

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

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

¹⁶ « (...) En effet, le paragraphe 243 (1) AO impose au directeur la mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et le paragraphe 244 AO lui confère à cette fin les mêmes prérogatives et obligations que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition. Il s'agit là d'une obligation à charge du directeur - le texte allemand du paragraphe 243 (1) AO utilisant à dessein les termes « haben [die Rechtsmittelbehörden] den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln » qui consacre

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

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

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

Concernant l'article 5

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

* * *

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

GKA/DJI

une notion d'obligation - et non d'une faculté laissée à sa discrétion l'autorisant, le cas échéant, à refuser d'instruire une réclamation donnée.

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

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

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