

N° 8186³

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2022-2023

PROJET DE LOI

portant modification

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

* * *

AVIS DE LA CHAMBRE DES METIERS

(27.6.2023)

RESUME STRUCTURE

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

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

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

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

*

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

*

1. CONSIDERATIONS GENERALES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*

2. OBSERVATIONS PARTICULIERES

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

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

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

2.2. Ad Article 1^{er}, 9°

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

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

2.3. Ad Article 1^{er}, 10°

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

2.4. Ad Article 1^{er}, 24°

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

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

2.5. Ad Article 1^{er}, 26°

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

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

(a) ... »

2.6. Ad Article 1^{er}, 28°

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.9. *Ad Article 2, 2^o*

L'article 2, point 2 modifie l'art 12 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale. De prime abord, la Chambre des Métiers regrette de ne pas disposer d'une version consolidée de la loi sous rubrique qui a été modifiée à onze reprises, de sorte que sa lecture est particulièrement ardue. Aussi la Chambre des Métiers se pose la question de savoir si d'un point de vue de la technique législative, un règlement grand-ducal auquel le projet de loi renvoie peut déroger aux dispositions du Nouveau Code de procédure civile, tel que le prévoit la modification sous avis.

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

2.10. *Ad Article 2, 3^o*

L'article 2, point 3 ajoute un article 12a à la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale. D'après cet article, le receveur peut accorder un étalement des dettes fiscales des contribuables si le paiement de celles-ci entraîne des difficultés financières et que le délai accordé ne met pas en péril la créance.

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

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

2.11. *Ad Article 3*

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

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

*

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

Luxembourg, le 27 juin 2023

Pour la Chambre des Métiers

Le Directeur Général,
Tom WIRION

Le Président,
Tom OBERWEIS

