

**N° 8186<sup>4</sup>**

**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2022-2023

---

## **PROJET DE LOI**

**portant modification**

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

\* \* \*

### **AVIS DU CONSEIL D'ETAT**

(11.7.2023)

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

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

Le Conseil d'État est en outre saisi de projets de règlement grand-ducal portant exécution des dispositions modifiées ou introduites par la loi en projet<sup>1</sup> et aux sujets desquels il sera émis des avis distincts.

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

\*

## CONSIDERATIONS GENERALES

Le projet de loi sous avis a pour objectif de moderniser et simplifier la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung », ci-après « AO »), loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale, la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises.

La validité et l'opposabilité de l'AO ont été confirmées par une jurisprudence constante et encore récemment réitérée<sup>2</sup>. Le Conseil d'État relève à cet égard que certaines dispositions abrogées par le projet de loi sous avis sont des dispositions qui ne sont pas reproduites dans la version « originale » de l'AO disponible sur le site du Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg<sup>3</sup>. Dans ce facsimilé, les omissions dont il est question sont matérialisées par des points de suspension, sinon par la mention « gestrichen » ou « überholt ».

Ces dispositions n'ont pas connu de publication officielle sur le territoire du Grand-Duché. Le Conseil d'État a déjà eu l'occasion d'évoquer les difficultés qu'elles posent dans l'ordre juridique luxembourgeois, au regard du principe d'accessibilité et d'applicabilité de la loi<sup>4</sup>. À cet égard, il souscrit entièrement à la suppression de ces dispositions. Le Conseil d'État note toutefois que l'abrogation des dispositions n'ayant jamais été publiées n'est pas systématique dans le projet de loi sous avis. Il donne par conséquent à considérer la possibilité de procéder à un réel toilettage de ces dispositions en les abrogeant formellement. Le Conseil d'État signale à cet égard qu'une comparaison exhaustive entre les omissions du texte publié à la Pasinomie et la version applicable en 1941 de la *Reichsabgabenordnung* allemande a récemment été dressée par la doctrine luxembourgeoise<sup>5</sup>.

Par ailleurs, le Conseil d'État relève que de nombreuses modifications ont pour objet d'imposer des obligations procédurales plus strictes au contribuable. Il est vrai que la matière des contributions directes est légalement exclue du champ d'application de la procédure administrative non contentieuse<sup>6</sup>. Cette exclusion était toutefois justifiée par le fait que la matière en question faisait l'objet, notamment

1 Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») (n° CE 61.388) ; Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 12a de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale (n° CE 61.389) ; Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 2 du paragraphe 22bis de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») (n° CE 61.391) ; Projet de règlement grand-ducal portant exécution du paragraphe 29c de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») (n° CE 61.392).

2 Cour adm., 13 juillet 2021, n° 45185C du rôle, p. 25 ; Trib. adm., 12 mai 2022, n° 44635 du rôle, p. 9.

3 Le site du Journal officiel indique une référence anachronique au Mémorial n° A900 de 1931. Il comprend toutefois un lien vers le facsimilé du texte publié, disponible ici : <https://data.legilux.public.lu/filestore/eli/etat/leg/memorial/1931/a900/fr/pdf/eli-etat-leg-memorial-1931-a900-fr-pdf.pdf>.

4 Conseil d'État, avis du 8 mai 2018 sur le projet de loi portant exécution, en matière fiscale, des dispositions du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données et abrogeant la directive 95/46/CE et portant modification: 1) de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ; 2) de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ; 3) de la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ; 4) de la loi du 24 juillet 2015 relative à FATCA, doc. parl. n° 7250<sup>3</sup>, p. 4.

5 Anne KLETHI, « À la recherche des dispositions perdues de l'AO – 'Omis par la Pasinomie' : tentative d'exégèse », *Cahiers de la fiscalité luxembourgeoise*, 2022/2, annexe, pp. 227 et suiv.

6 Loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, art. 5 : « La présente loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes ».

à travers l'AO, d'« une réglementation exhaustive et respectueuse des droits du contribuable »<sup>7</sup>. Selon le Conseil d'État, les deux régimes de protection des droits procéduraux devraient demeurer équivalents.

\*

## EXAMEN DES ARTICLES

### Article 1<sup>er</sup>

L'article 1<sup>er</sup> du projet regroupe les modifications apportées à l'AO.

#### Point 1<sup>o</sup>

Sans observation.

#### Point 2<sup>o</sup>

La disposition sous avis a pour objet d'insérer un §22bis afin de permettre à l'ACD de déléguer certaines fonctions informatiques pour les informations qui devront être divulguées au prestataire de ces services, introduisant ainsi une dérogation ponctuelle au secret fiscal qui pour le reste est maintenu.

Ce maintien est opéré par renvoi à l'alinéa 4 du §412 AO qui dispose que « [w]er das Steuergeheimnis verletzt (§ 22 Absätze 2 und 3), wird mit Geldstrafe oder mit Gefängnis bis zu sechs Monaten bestraft ». Le Conseil d'État donne à considérer que le §412 AO n'est probablement pas conforme au principe de spécification de la peine encourue, alors qu'aucun maximum n'est prévu pour l'amende en cause. Le Conseil d'État suggère dès lors qu'un maximum de peine soit délimité. Par ailleurs, pour atteindre l'objectif dissuasif inhérent à la règle pénale, il conviendrait de fixer également un minimum de peine correspondant à l'intérêt à protéger.

#### Point 3<sup>o</sup>

La disposition sous avis a pour objet d'insérer un nouveau §29c organisant une procédure de demande d'accord préalable en matière de prix de transfert. Le Conseil d'État note que l'introduction d'une telle demande préalable est soumise à une redevance administrative « pour couvrir les frais administratifs occasionnés à l'occasion du traitement de la demande ». Dans une fourchette de 10 000 à 20 000 euros, il est prévu que la redevance sera fixée en fonction de la complexité et du volume de travail.

#### Points 4<sup>o</sup> à 6<sup>o</sup>

Les dispositions sous avis ont pour objet d'abroger les §30 à 38 AO, tout en maintenant en vigueur le §36, al. 3. Ces dispositions concernaient le Beirat, un organe consultatif prévu par la loi allemande qui n'a jamais été mis en place au Luxembourg<sup>8</sup>. De tels organes n'ont jamais été établis. Au demeurant, le Conseil d'État relève que ces organes ont été supprimés en Allemagne dès les années 1950<sup>9</sup>.

#### Point 7<sup>o</sup>

La disposition sous avis a pour objet d'abroger la deuxième phrase du §83 de l'AO. Il s'agit de supprimer la possibilité pour l'administration de solliciter la constitution d'une garantie en cas de prolongations des délais de déclaration et des délais fixés par l'administration fiscale elle-même. Le Conseil d'État relève néanmoins que la possibilité pour l'administration de requérir la constitution d'une garantie n'est pas abandonnée. Elle se retrouve à l'article 4 du projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 12a de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale.

7 Projet de loi réglant la procédure administrative non contentieuse, doc. parl. n° 2209<sup>0</sup>, commentaire sur le projet d'article 4, *Comptes-rendus 1977-78*, p. 2422.

8 Anne KLETHI, « À la recherche des dispositions perdues de l'AO – Fragments du discours sur l'AO », *Cahiers de la fiscalité luxembourgeoise*, 2022/2, p. 204-205.

9 *Ibid.*

*Point 8°*

Sans observation.

*Point 9°*

La disposition sous avis a pour objet d'ajouter une seconde phrase au §85 AO afin de préciser que le bénéfice des dispositions soumises à une demande formelle ne peut plus être accordé dans le cadre d'une réclamation.

Le Conseil d'État relève que la mesure envisagée aura pour effet de nier tout droit à l'erreur dans le chef du contribuable. En effet, le contribuable qui commettrait un oubli dans sa déclaration de demande du bénéfice d'un tel avantage fiscal ne serait plus en mesure de le redresser devant le directeur.

Le Conseil d'État donne encore à considérer que l'office du directeur, en matière de réclamation, comprend l'obligation de prendre en compte tous les faits pertinents du cas d'espèce.

À ce titre, les juridictions administratives retiennent de manière constante que « *le directeur saisi d'une réclamation procède d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition* »<sup>10</sup>. Dans ce cadre, le directeur a pour mission de « *clarifier la situation de fait à la base de la réclamation et à obtenir à cette fin de la part du contribuable réclamant ou, le cas échéant, de tierces personnes les informations complémentaires de nature à lui permettre de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition sujette à critique* »<sup>11</sup>. Il lui incombe ainsi « *de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui n'ont été présentés que durant l'instance de réclamation* »<sup>12</sup>.

Selon le Conseil d'État, le fait que le contribuable a omis de cocher la case lui ouvrant le bénéfice d'un avantage fiscal, auquel il pouvait par ailleurs légalement prétendre, est en réalité un fait nouveau que le bureau d'imposition n'avait pas pu connaître, mais que le directeur est tenu de prendre en considération au sens de la jurisprudence précitée.

Par conséquent, le Conseil d'État suggère de ne pas procéder à la modification envisagée du §85 AO.

*Point 10°*

La disposition sous avis a pour objet de remplacer les termes « *ohne sein Verschulden* » par les termes « *infolge höherer Gewalt* » au sein du §86 AO. La disposition actuelle permet à l'autorité fiscale compétente de « *relever de la déchéance encourue le contribuable qui a été empêché sans sa faute* » de respecter le délai<sup>13</sup>. Le Conseil d'État comprend qu'il s'agit de restreindre le relevé de déchéance aux hypothèses dans lesquelles la cause de l'empêchement du contribuable constitue un événement de force majeure.

Cette restriction de l'indulgence entre en dissonance avec le droit commun en la matière qui retient le même standard que la version actuelle du §86<sup>14</sup>. Le Conseil d'État s'interroge sur l'intérêt de créer une différence de régime pour la matière fiscale.

Contrairement à ce qu'affirment les auteurs du projet de loi au commentaire du point afférent, la jurisprudence actuelle n'exige pas explicitement la survenance d'un événement de force majeure. Le Tribunal administratif s'en tient en effet au prescrit légal actuel et retient que :

<sup>10</sup> Trib. adm., 24 janvier 2022, n° 44836 du rôle.

<sup>11</sup> *Ibid.*

<sup>12</sup> *Ibid.*

<sup>13</sup> Trib. adm., 21 juin 2022, n° 45394 du rôle.

<sup>14</sup> Loi modifiée du 22 décembre 1986 relative au relevé de la déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice, art. 1<sup>er</sup> : « *Si une personne n'a pas agi en justice dans le délai imparti, elle peut, en toutes matières, être relevée de la forclusion résultant de l'expiration du délai si, sans qu'il y ait eu faute de sa part, elle n'a pas eu, en temps utile, connaissance de l'acte qui a fait courir le délai ou si elle s'est trouvée dans l'impossibilité d'agir* ».

« S'il est bien vrai que le législateur permet à l'instance de recours de relever de la déchéance encourue le contribuable qui a été empêché sans sa faute d'interjeter la réclamation dans le délai légal, il reste que le contribuable doit solliciter et mériter cette mesure d'indulgence »<sup>15</sup>.

Pour toutes ces raisons, le Conseil d'État suggère de conserver le libellé actuel du §86.

Points 11° à 22°

Sans observation.

Point 23°

La disposition sous avis a pour objet d'abroger les alinéas 2 et 3 du §145 AO.

Le Conseil d'État relève que les §144 à 149 n'ont pas été publiés au Luxembourg, tel que cela résulte du facsimilé disponible sur le site du Journal officiel<sup>16</sup> :

|       |
|-------|
| § 144 |
| ..... |
| § 145 |
| ..... |
| § 146 |
| ..... |
| § 147 |
| ..... |
| § 148 |
| ..... |
| § 149 |
| ..... |

Le Conseil d'État donne à considérer la possibilité d'abroger toutes ces dispositions qui manifestement ne sont pas applicables sur le territoire du Grand-Duché conformément à l'article 112 de la Constitution.

Point 24°

La disposition sous avis a pour objet d'insérer un alinéa 1a au sein du §160 AO. Il s'agit de prévoir que les comptes annuels non publiés conformément aux dispositions de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ne sont pas opposables à l'ACD.

Selon le Conseil d'État, la modification proposée suscite des interrogations à deux égards.

D'une part, le Conseil d'État comprend qu'il s'agit de « sanctionner le non-dépôt des comptes annuels »<sup>17</sup>. Or, ce défaut est déjà sanctionné par une amende pénale<sup>18</sup>. Le Conseil d'État rappelle à cet égard que le cumul de deux dispositifs de sanction pour les mêmes faits comporte toujours un risque de se heurter au principe *non bis in idem*<sup>19</sup>. Le Conseil d'État comprend que l'intention des auteurs est de permettre à l'administration fiscale de faciliter l'établissement de la base imposable. Il rappelle à cet égard la décision *A et B c. Norvège* dans laquelle la Cour européenne des droits de l'homme a conclu à la non-violation de l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales consacrant le principe *non bis in idem*, dans une espèce concernant le cumul d'une condamnation pénale et d'une majoration d'impôts pour des mêmes faits de défaut de déclaration de revenus<sup>20</sup>.

15 Trib. adm., 23 février 1999, n° 10872 du rôle, cf. Pas. adm. 2022, verbo « Impôts », pts. 1080 et jurisprudence citée. Voir également, pts. 1082 à 1084, 1200 et 1223 à 1225.

16 Facsimilé disponible sur le site du Journal officiel, p. 418.

17 Commentaire des articles, p. 15.

18 Loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, art. 1500-2.

19 Avis du Conseil d'État n° 60.531 du 16 novembre 2021 (doc. parl. n° 7767<sup>4</sup>, p. 18) ; Avis du Conseil d'État n° 60.959 du 25 octobre 2022 (doc. parl. n° 7975<sup>3</sup>, p. 11).

20 Cour EDH, *A et B c. Norvège* [GC], 15 novembre 2016, req. n°s 24130/11 et 29758/11.

D'autre part, la modification proposée revient à limiter la capacité du contribuable d'apporter des éléments de preuve quant à l'établissement de sa base imposable. Le Conseil d'État relève que la jurisprudence luxembourgeoise considère qu'« *il est de principe en droit fiscal luxembourgeois que l'administration, dans le cas où la déclaration présentée par le contribuable donne lieu à des doutes, ne saurait se limiter à une attitude purement passive, consistant à contester l'exactitude de la déclaration. Au contraire, l'administration doit, en premier lieu, conformément aux paragraphes 204 et 205 LGI, procéder à un examen objectif et impartial des déclarations du contribuable et, par la suite, au vœu des paragraphes 170 et 171 LGI, si des doutes raisonnables existent, demander au contribuable d'éclairer les points paraissant douteux et de produire des éléments de preuve qu'on peut raisonnablement attendre de sa part. Ce n'est qu'à défaut d'éléments mis à sa disposition, que l'administration peut procéder à une appréciation suivant le préjugé défavorable créé par la carence du contribuable (« belastende Unterstellung ») (v. Robert KRIEPS et André ELVINGER, *La preuve en droit fiscal, Cahiers IFA, vol. XXXVI, p.440 et s.*) »<sup>21</sup>.*

Dans le cadre de la collaboration ainsi instaurée entre l'administration et le contribuable pour l'établissement de la base imposable, la modification envisagée empêcherait le contribuable, certes par ailleurs défaillant, de se défendre par tout moyen. Or, cette sanction par limitation des moyens de preuve ne correspond pas à la liberté de la preuve dont le contribuable dispose en la matière devant le juge fiscal<sup>22</sup>. Au demeurant, le Conseil d'État doute de l'efficacité d'une telle mesure, alors que le contribuable empêché de se reposer sur ses comptes annuels pourra tout même en prouver le contenu en versant l'intégralité des pièces comptables sur la base desquels ces comptes furent établis<sup>23</sup>. *In fine*, ne pas accepter les comptes annuels comme preuve aurait pour conséquence irrémédiable de complexifier le travail de détermination de la base imposable, plutôt que de le simplifier.

Par ailleurs, le Conseil d'État donne à considérer que les comptes annuels sont parfois publiés en retard. Un tel retard s'analyse comme une non-conformité à la loi précitée du 19 décembre 2002. Ainsi, en application de la disposition sous avis, le contribuable ayant déposé en retard ne pourrait pas non plus se prévaloir de ses comptes annuels. Selon le Conseil d'État, une telle situation serait contreproductive. Elle conduirait en effet le contribuable à déposer ses comptes annuels coûte que coûte avant la date butoir, et ce même si en raison de circonstances exceptionnelles le travail de finalisation des comptes annuels n'est pas encore totalement achevé ou si l'audit de ces comptes n'aurait pas été intégralement achevé obligeant ainsi le réviseur d'entreprises à émettre un rapport d'audit avec une opinion avec réserve voire sans opinion ce qui peut avoir des conséquences très graves pour l'entreprise.

Pour toutes ces raisons, le Conseil d'État demande la suppression de la disposition sous avis.

*Point 25°*

Sans observation.

*Point 26°*

La disposition sous avis a pour objet de remplacer intégralement les dispositions du §165c AO. Le Conseil d'État comprend que, par simplification administrative, il sera recouru au registre national des personnes physiques et au registre de commerce pour établir l'adresse à laquelle le contribuable peut être contacté. Pour les contribuables non-inscrits à l'un de ces registres, l'adresse dernièrement communiquée par eux est employée.

21 Trib. adm., 11 mars 1998, n° 10137 du rôle.

22 Alain STEICHEN, *Manuel de droit fiscal*, t. 1, Éd. Saint-Paul, 2000, pt. 1076 : « Quant aux modes de preuve acceptés, il faut constater le grand libéralisme dont fait preuve le juge fiscal. Il admet la preuve par tout moyen, qui s'agisse de prouver les actes juridiques, les manifestations de volonté émises en vue de produire des effets de droits (ex. : contrat, testament), ou les faits juridiques, les événements quelconques auxquels une règle de droit attache des effets juridiques (ex : décès, accident de voiture). Le juge de l'impôt apprécie souverainement en fait l'opportunité d'admettre tel ou tel moyen de preuve. Le droit fiscal faisant partie du droit public, les règles du droit civil concernant la hiérarchie des moyens de preuve ne s'appliquent pas ici : aussi est-il tout à fait envisageable que le témoignage puisse être utilisé par le contribuable ou par le délégué du gouvernement en vue de combattre certains écrits. Ainsi par exemple, le fisc peut prouver par l'absurde que des revenus n'ont pas été déclarés, tout comme il peut prouver l'omission d'indication de certaines recettes, lorsque des différences notables existent entre les revenus déclarés par le contribuable et ceux obtenus dans le commerce similaire. L'insuffisance de la déclaration, tout comme la contre-preuve, peut être rapportée par tout moyen, y compris les présomptions, les aveux, ainsi que la preuve testimoniale. Parce qu'il s'accorde mal avec le caractère écrit de la procédure, le serment est cependant exclu devant le juge fiscal » (références jurisprudentielles omises).

23 Code de commerce, art. 9.

Le Conseil d'État s'interroge sur la pertinence du libellé choisi. En effet, en indiquant que « la notification [...] est présumée accomplie à l'adresse inscrite au registre », le libellé choisi implique qu'une notification faite à un autre endroit serait considérée comme ayant été opérée à l'adresse du registre. Le Conseil d'État comprend néanmoins que l'intention des auteurs était plutôt de présumer que le contribuable a reçu la notification si celle-ci est faite à l'adresse portée au registre. Si tel est le cas, le Conseil d'État propose le libellé alternatif suivant :

« § 165c.

~~Pour les besoins de la notification :~~ Est réputée avoir été reçue par son destinataire :

- (a) la notification à un destinataire qui est une personne physique tenue à une déclaration au sens de la section 3 de la loi modifiée du 19 juin 2013 relative à l'identification des personnes physiques présumée lorsqu'elle a été accomplie à l'adresse inscrite sur le registre national des personnes physiques ;
- (b) la notification à un destinataire tenu de requérir son immatriculation au registre de commerce et des sociétés conformément à la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises présumée lorsqu'elle a été accomplie à l'adresse inscrite au registre de commerce et des sociétés ;
- (c) la notification à tout autre destinataire présumée lorsqu'elle a été accomplie à la dernière adresse déclarée à l'administration. »

*Point 27°*

La disposition sous avis a pour objet de modifier le §171 AO.

La modification envisagée propose, d'une part, d'imposer au contribuable de fournir toutes données requises par l'administration sous format électronique, si elles existent sous ce format. Le Conseil d'État relève qu'il est requis que les documents sous forme électronique soient « conforme[s] à l'original ». Il s'interroge sur la pertinence de cette précision, alors que, selon sa compréhension, l'obligation prévue ne porte que sur des documents qui existent *ab initio* sous forme électronique. Si l'intention des auteurs était d'imposer que le contribuable « numérise » les documents qu'il présente, une invitation claire en ce sens aurait la préférence du Conseil d'État.

D'autre part, la disposition sous avis vise à créer une nouvelle obligation documentaire en matière de prix de transfert. Le texte en projet propose d'insérer un alinéa 4 nouveau qui prévoit une obligation à l'égard des entreprises associées de présenter, sur demande, une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée.

Le Conseil d'État relève une incohérence terminologique au sein du dispositif proposé.

En matière de prix de transfert, la législation sur l'impôt sur le revenu vise les « entreprises liées », c'est-à-dire la situation dans laquelle « *une entreprise qui participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une autre entreprise* » ou celle dans laquelle « *les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de deux entreprises* »<sup>24</sup>.

La disposition en projet est conçue autour d'une notion différente en ce qu'elle vise les « entreprises associées ». Cette notion n'est pas nouvelle en droit fiscal luxembourgeois. Elle se définit par des seuils

<sup>24</sup> Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après, la « LIR »), art. 56 et 56bis.



en termes de participation aux droits de vote, au capital ou au bénéfice<sup>25</sup>. Au surplus, l'article 168ter LIR considère comme entreprise associée un organisme qui fait partie du même groupe consolidé à des fins de comptabilité financière que le contribuable ou une entreprise dans laquelle le contribuable exerce une influence notable sur la gestion ou une entreprise qui exerce une influence notable sur la gestion du contribuable.

Il appert que les notions juridiques d'« entreprise liée » et d'« entreprise associée » sont différentes. Afin de préserver la cohérence du régime juridique applicable aux prix de transfert, le Conseil d'État demande que l'obligation de présenter, sur demande, une documentation sur la politique relative aux prix de transfert, soit imposée aux « entreprises liées » et non aux « entreprises associées ». Si la proposition du Conseil d'État est suivie, il faudrait parallèlement modifier l'alinéa 3 du §171 AO de la même manière.

Le Conseil d'État note, par ailleurs, qu'un règlement grand-ducal fixera « le champ d'application, le contenu et l'étendue » de cette documentation justificative. Le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») afférent précise la liste des éléments qui devront figurer dans cette documentation.

Selon le Conseil d'État, l'imposition d'une telle obligation constitue généralement une modalité préalable du recouvrement de l'impôt. Elle tombe dès lors dans le champ d'une matière réservée à la loi par l'article 116, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Constitution.

Le Conseil d'État rappelle que, d'après l'arrêt n° 166/21 du 4 juin 2021 de la Cour constitutionnelle<sup>26</sup>, l'article 32, paragraphe 3, devenu le 1<sup>er</sup> juillet 2023 l'article 45, paragraphe 2, de la Constitution exige que dans ces matières « la fixation des objectifs des mesures d'exécution doit être clairement énoncée, de même que les conditions auxquelles elles sont, le cas échéant, soumises. L'orientation et l'encadrement du pouvoir exécutif doivent, en tout état de cause, être consistants, précis et lisibles, l'essentiel des dispositions afférentes étant appelé à figurer dans la loi ». En l'espèce, le cadrage normatif est inexistant, dès lors qu'il est prévu que le règlement futur déterminera celui-ci. Le Conseil doit, partant, s'opposer formellement au dispositif sous avis.

Le Conseil d'État propose, notamment, de prévoir que la définition des obligations prévues aux articles 1<sup>er</sup> et 3 du projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ressorte de la loi. Il donne à considérer que tel est le cas en Belgique<sup>27</sup>.

Le Conseil d'État comprend que les entreprises seront soumises à des obligations différenciées en fonction de l'applicabilité ou non de l'alinéa 4 du §171 AO. Les entreprises soumises devront tenir la documentation requise à disposition. Les entreprises non soumises demeureront liées par les alinéas 1<sup>er</sup> et 2 du §171 AO, rendus applicables aux « transactions entre entreprises associées » par son

25 LIR, art. 164ter (2) : « Par entreprise associée au sens du présent article, il y a lieu d'entendre : a) un organisme au sens des articles 159, 160 ou 175, dans lequel le contribuable détient, directement ou indirectement, une participation de 25 pour cent ou plus des droits de vote ou du capital, ou dont il est en droit de recevoir 25 pour cent ou plus des bénéfices ; b) une personne physique ou un organisme au sens des articles 159, 160 ou 175 qui détient, directement ou indirectement, une participation de 25 pour cent ou plus des droits de vote ou du capital du contribuable, ou qui est en droit de recevoir 25 pour cent ou plus des bénéfices de ce contribuable. – Si une personne physique ou un organisme au sens des articles 159, 160 ou 175 détient, directement ou indirectement, une participation de 25 pour cent ou plus en termes de droits de vote ou de capital d'un contribuable et d'un ou de plusieurs organismes, tous les organismes concernés, y compris le contribuable, sont également considérés comme des entreprises associées. En ce qui concerne les participations indirectes détenues par le contribuable, le respect des critères énoncés au présent alinéa est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux ». Voir également, LIR, art. 168ter (1), pt. 18 : « Au sens du présent article, on entend par : [...] 'entreprise associée', a) un organisme dans lequel le contribuable détient, directement ou indirectement, une participation de 50 pour cent ou plus des droits de vote ou du capital, ou dont il est en droit de recevoir 50 pour cent ou plus des bénéfices ; b) une personne physique ou un organisme qui détient, directement ou indirectement, une participation de 50 pour cent ou plus des droits de vote ou du capital du contribuable, ou qui est en droit de recevoir 50 pour cent ou plus des bénéfices de ce contribuable ; c) un organisme qui fait partie du même groupe consolidé à des fins de comptabilité financière que le contribuable ; d) une entreprise dans laquelle le contribuable exerce une influence notable sur la gestion ou une entreprise qui exerce une influence notable sur la gestion du contribuable. – Si une personne physique ou un organisme détient, directement ou indirectement, une participation de 50 pour cent ou plus en termes de droits de vote ou de capital d'un contribuable et d'un ou de plusieurs organismes, tous les organismes concernés, y compris le contribuable, sont également considérés comme des entreprises associées ».

26 Arrêt de la Cour constitutionnelle n° 166 du 4 juin 2021 (Mém. A, N°440 du 10 juin 2021).

27 Code des impôts sur le revenu 1992, art. 321/4 et 321/5, tel qu'insérés par la loi-programme du 1<sup>er</sup> juillet 2016 (*Moniteur belge*, 4 juillet 2016), art. 57 et 58.



alinéa 3. Ces entreprises seront dans l'obligation de pouvoir prouver l'exactitude de la déclaration fiscale et de mettre à disposition tous les éléments pertinents, sans cependant que cette documentation doive répondre à des conditions de forme particulières. Le Conseil d'État précise qu'une attention particulière devra être apportée à la définition, dans la loi, du champ d'application personnel de l'obligation de tenir la documentation requise à disposition.

Au surplus, il conviendra *a minima* de définir dans la loi l'objectif que le pouvoir réglementaire devra suivre pour déterminer le contenu des déclarations et ainsi dresser la liste des documents qui seront requis<sup>28</sup>.

#### Point 28°

La disposition sous avis a pour objet d'ajouter un alinéa 1a au sein du §232 AO. La modification vise à ne permettre le recours contre un bulletin émis après une estimation de la base imposable que dans l'hypothèse où l'écart entre la base imposable estimée, c'est-à-dire établie d'office, et la base imposable réelle excède dix pour cent.

La modification envisagée répond à la jurisprudence des juridictions administratives en la matière<sup>29</sup>. Celles-ci retiennent notamment : « *Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable mettrait le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation, respectivement par après devant les juridictions administratives au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt. Il s'ensuit que la charge de la preuve de l'inexactitude de la taxation incombe au demandeur, preuve dans le cadre de laquelle ses déclarations ne bénéficient en effet d'aucune présomption de véracité. Aussi, le contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office doit se ménager des preuves* »<sup>30</sup>.

Le Conseil d'État comprend que la disposition sous avis vise à instaurer un seuil en deçà duquel le recours n'est plus ouvert alors qu'aujourd'hui, l'appréciation du caractère significatif de l'écart entre les sommes estimées et les sommes réelles relève de l'appréciation souveraine du juge administratif. Si une telle solution peut paraître simplificatrice, le Conseil d'État donne à considérer qu'elle instaure une sorte de couperet automatique et immuable. En effet, quelles que soient les circonstances de l'espèce, tout écart de moins de dix pour cent serait considéré comme non significatif alors que les montants de tels écarts peuvent être très significatifs, soit en montants absolus, soit relatifs à la situation financière du contribuable. Ainsi, selon de Conseil d'État, en ne prenant plus en compte toutes les circonstances de la situation du contribuable, il se pourrait que le caractère mécanique de l'application du seuil fixé pour la recevabilité de la réclamation ou du recours aboutisse à des situations dans lesquelles l'impossibilité de saisir le directeur ou le juge soit disproportionnée. Le Conseil d'État demande ou bien de supprimer le dispositif sous avis, ou bien de fixer le seuil à pourcentage moindre.

28 Cf. Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), art. 2 et 4.

29 Trib. adm., 28 octobre 2022, n° 44413 du rôle : « [...] conformément à sa dénomination allemande ('Schätzung'), la taxation d'office consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable et (ou) approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible [...]. – La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt. Ainsi, en vertu du paragraphe 217 (2) AO, la taxation des revenus est possible si le contribuable ne peut pas fournir d'explications suffisantes à l'appui de ses déclarations ou si le contribuable devant effectuer une comptabilité ne peut pas présenter sa comptabilité ou si cette dernière est incomplète ou formellement ou matériellement incorrecte. La taxation des revenus consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération. La taxation ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents ».

30 Trib. adm., 28 octobre 2022, n° 44413 du rôle.

De plus, le libellé choisi ne précise pas exactement sur quoi porte le calcul de dix pour cent permettant de déterminer l'écart de revenu suffisant pour que le bulletin soit attaqué. Par conséquent, le Conseil d'État estime que la disposition sous avis est d'une imprécision telle qu'elle est contraire au principe de sécurité juridique et risque ainsi d'exposer le contribuable à l'arbitraire administratif. Il doit s'opposer formellement au dispositif sous avis pour ce motif.

Si l'intention des auteurs du projet de loi est de viser que l'hypothèse dans laquelle le revenu ou la fortune réelle est inférieur au revenu ou à la fortune estimée, le Conseil d'État serait en mesure de lever son opposition formelle si la disposition sous avis était modifiée comme suit :

« (1a) Un bulletin émis sur base du § 217 peut être attaqué à condition que l'écart entre les revenus ou la fortune soumis à l'impôt fixé sur base du § 217 et les revenus ou la fortune réels excède 10% la base imposable réelle soit au moins [x] pour cent inférieure à la base imposable retenue d'office. »

*Points 29° et 30°*

Sans observation.

*Point 31°*

La disposition sous avis a pour objet de modifier intégralement les conditions de recevabilité du recours introduit devant le directeur des contributions directes.

Selon le Conseil d'État, les conditions actuelles de recevabilité de la réclamation devant le directeur sont indulgentes<sup>31</sup>. Il relève notamment que l'alinéa 1<sup>er</sup> de cette disposition précise que « *[u]nrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht* » et que son alinéa 2 pose le principe selon lequel « *[e]in Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt* ».

Le Conseil d'État relève que le §249, alinéa 2 nouveau, qu'il s'agit d'introduire prévoit un dernier point exigeant sous peine d'irrecevabilité que soit produit au moment du dépôt de la requête « le relevé des pièces dont le réclamant entend se servir ». Il estime au contraire qu'il est nécessaire à l'exercice de ses droits de défense que le contribuable puisse soumettre tout au long de la procédure de nouvelles pièces. Le Conseil d'État demande la suppression du dernier point du §249, alinéa 2 nouveau.

La disposition sous avis impose aussi que la réclamation soit introduite par une requête écrite et signée. Le Conseil d'État comprend que la requête peut être signée électroniquement et introduite de la même manière.

Le Conseil d'État se demande si le fait d'imposer la production d'un mandat de représentation comme condition de recevabilité de la réclamation est pertinent. En effet, cet élément n'est pas directement lié au fond de l'action engagée par le contribuable. Le Conseil d'État considère qu'il pourrait être suffisant que ce mandat soit démontré sur demande, tel que cela est actuellement le cas<sup>32</sup>.

*Point 32°*

Sans observation.

*Point 33°*

La disposition sous avis a pour objet de modifier le §254, alinéa 2, AO afin de supprimer la possibilité pour l'administration de demander au mandataire de démontrer le pouvoir qu'il détient de son mandant. En effet, la modification du §241, alinéa 2, AO propose d'imposer que ce mandat soit joint à la réclamation sous peine d'irrecevabilité. Le Conseil d'État renvoie à ses observations sous le point 31°.

*Point 34°*

La disposition sous avis a pour objet d'abroger le §256 AO qui prévoit actuellement le droit pour le contribuable de se voir communiquer « *[d]ie Unterlagen der Besteuerung, die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegen* ».

<sup>31</sup> § 249, alinéa 1<sup>er</sup>, AO.

<sup>32</sup> AO, §254, al. 2, tel qu'en vigueur.

D'après le commentaire des articles<sup>33</sup>, l'abrogation proposée est justifiée par le fait qu'un droit d'accès aux documents détenus par l'administration est prévu par la loi modifiée du 14 septembre 2018 relative à une administration transparente et ouverte, ci-après « loi de 2018 ».

À titre liminaire, le Conseil d'État précise que l'entrée en vigueur de la loi de 2018 n'a pas eu pour effet d'abroger implicitement le §256 AO. En effet, conformément au principe général *lex specialis derogat legi generali*, l'accès aux documents en matière fiscale demeure régi, pour le contribuable réclamant, par le §256 AO.

Or, selon le Conseil d'État, le régime d'accès prévu par l'actuel §256 AO et celui de la loi de 2018 sont fondamentalement différents.

Le régime du §256 AO concerne un intérêt direct et légitime du contribuable qui doit être protégé. Ce dernier doit en effet être en mesure de connaître les éléments à la base de la décision défavorable qu'il attaque. À l'inverse, la loi de 2018 ouvre un droit d'accès à toute personne sans que celle-ci n'ait à avancer la raison particulière pour laquelle elle requiert la communication de documents.

Le recours au droit commun allongerait les délais dans lesquels le contribuable obtiendrait les informations nécessaires et offrirait à l'administration l'opportunité de refuser la communication de certains documents en prenant appui sur les diverses exceptions au droit de communication prévues par la loi. Surtout, en abrogeant le §256 AO, le projet supprime deux obligations à la charge de l'administration fiscale que sont, d'une part, l'obligation pour l'administration de communiquer les documents concernés d'office lorsque le contenu du recours l'exige<sup>34</sup>, et, d'autre part, l'obligation pour l'administration de laisser un temps suffisant au contribuable pour prendre position sur les documents qui lui auront été communiqués<sup>35</sup>.

Ainsi, considérant ces divergences de régime, la suppression de la règle spéciale du §256 AO constitue une régression des droits procéduraux du contribuable. Le Conseil d'État suggère de maintenir le §256 AO.

#### *Points 35° et 36°*

La disposition sous avis a pour objet d'abroger le §299 AO, alinéa 2, et le §304 AO, alinéas 2 et 3. Elle modifie également le §304 AO, alinéa 1<sup>er</sup>.

Le Conseil d'État note que les dispositions modifiées avaient été omises du texte publié au Luxembourg<sup>36</sup> :

**§§ 259 bis 324**  
.....

Le Conseil d'État renvoie à ses observations sous le point 23°.

#### *Article 2*

L'article 2 du projet sous avis vise à modifier la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale.

#### *Point 1°*

La disposition sous avis a pour objet de modifier l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi précitée pour les conditions du recouvrement des contributions directes à « toute autre créance dont le recouvrement est confié aux receveurs des contributions directes ».

Le Conseil d'État se demande si la formulation de la phrase ajoutée n'est pas trop large. En effet, en tant que telle, elle permettra à n'importe quelle créance à régler au receveur des contributions de bénéficier du privilège et de l'hypothèque légale reconnus à la créance au profit du Trésor et dont le

<sup>33</sup> Commentaire des articles, p. 17.

<sup>34</sup> AO, §256, tel qu'actuellement en vigueur : « ...wenn der Inhalt der Rechtsmittelschrift dazu Anlass gibt, von Amts wegen mitgeteilt werden ».

<sup>35</sup> AO, §256, tel qu'actuellement en vigueur : « In diesem Fall ist ihm zur Begründung des Rechtsmittels eine Frist von mindestens zwei Wochen zu gewähren, die von Empfang der Mitteilung an läuft ».

<sup>36</sup> Facsimilé disponible sur le site du Journal officiel, p. 444.

fait générateur est l'obligation fiscale<sup>37</sup>. Or, il n'est pas certain que toutes les créances recouvrées par le receveur des contributions relèvent de cette catégorie. Il existe dès lors un risque qu'une créance quelconque, c'est-à-dire étrangère à la matière fiscale, bénéficie du privilège et de l'hypothèque au profit du Trésor.

Le Conseil d'État suggère dès lors de conserver l'énumération par liste des créances qui bénéficieront du privilège et de l'hypothèque visés à l'article 1<sup>er</sup> de la loi précitée du 27 novembre 1933.

#### *Point 2°*

La disposition sous avis a pour objet de modifier intégralement l'article 12 de la loi précitée pour l'exécution des créances.

Le paragraphe 1<sup>er</sup> maintient la compétence concurrente en matière de saisie-exécution entre les huissiers de justice<sup>38</sup> et les agents des contributions directes.

Il est prévu qu'un règlement grand-ducal déterminera, « par dérogation aux dispositions du Nouveau Code de procédure civile, la procédure et les modalités d'exécution ainsi que la forme des actes ». Le Conseil d'État donne à considérer que l'article 101 de la Constitution érige les voies de recours en matière réservée à la loi. Il en est de même, en vertu de l'article 110 de la Constitution, du caractère équitable et loyal ainsi que du délai raisonnable des procédures, tout comme du respect du contradictoire et des droits de la défense. Il s'entend que le règlement visé à la disposition sous examen ne saurait déroger à la loi sur ces points, au risque d'encourir la sanction de l'article 102 de la Constitution. Étant donné que le Conseil d'État n'est pas saisi du projet de règlement en question, il ne saurait se prononcer sur sa validité avec les principes énoncés ci-dessus.

Les paragraphes 2 et 3 n'appellent pas d'autre commentaire de la part du Conseil d'État alors qu'ils ne font que reprendre le libellé actuellement en vigueur.

#### *Point 3°*

La disposition sous avis a pour objet d'insérer un article 12a dans la loi précitée du 27 novembre 1933 afin d'organiser la possibilité pour le receveur d'autoriser l'échelonnement du paiement de la dette fiscale. Le Conseil d'État note que les conditions de mise en œuvre de cette possibilité sont détaillées dans un projet de règlement grand-ducal afférent.

Le mécanisme ici prévu constitue un complément du mécanisme de sursis de paiement prévu par le §127 AO et mis en œuvre par l'article 6 du règlement grand-ducal modifié du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu. Le Conseil d'État comprend qu'avant la date d'exigibilité de la dette fiscale, le contribuable peut solliciter le sursis de paiement<sup>39</sup>. Après celle-ci, il pourra bénéficier du mécanisme d'échelonnement.

Le Conseil d'État s'interroge néanmoins sur le fait qu'il soit prévu que « [l']échelonnement de paiement ne s'oppose pas à ce que le Trésor puisse faire valoir ses droits hypothécaires ». Le Conseil d'État se demande s'il ne faudrait pas que la mise en œuvre de ces droits soit suspendue pendant le cours du délai de paiement. En effet, la disposition, telle qu'elle est libellée, permettrait au Trésor d'exécuter son hypothèque légale, alors même que le contribuable est en train d'apurer sa dette.

#### *Article 3*

L'article 3 du projet sous avis vise à modifier l'article 8, paragraphe 3, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

Le principe selon lequel le contribuable peut se prévaloir d'une décision implicite à l'échéance d'un délai de six mois sans réponse est maintenu. La modification proposée vise à instaurer un délai de

37 Loi modifiée du 27 novembre 1933, art. 1<sup>er</sup>, al. 1<sup>er</sup> et 2 : « Le Trésor a pour le recouvrement des contributions directes : 1° le droit d'exécution sur contrainte administrative ; 2° un privilège s'exerçant avant tout autre sur tous les meubles et autres effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent ; 3° une hypothèque légale dispensée d'inscription sur tous les immeubles des redevables. – Le privilège et l'hypothèque légale prennent cours à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition et cessent leur effet le 31 décembre de la deuxième année qui suit l'année de l'imposition.

38 Nouveau Code de procédure civile, art. 719 à 761.

39 Règlement grand-ducal modifié du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, art. 6 (4) : « L'octroi d'un sursis de paiement à la suite d'une demande déposée après la date d'échéance de la cote d'impôt ou partie de cote qu'elle concerne, ne peut pas bénéficier des avantages résultant de l'article 6 ».

recours en matière de décision implicite de refus en cas de réclamation devant le directeur<sup>40</sup>, de recours hiérarchique<sup>41</sup> ou de demande de remise gracieuse<sup>42</sup>. Il s'agit de prévoir la forclusion du recours à l'échéance d'un délai de douze mois à partir de la décision implicite. Ce délai peut être prorogé en cas de mesures d'instruction ordonnées par le directeur.

Le Conseil d'État donne à considérer que la solution envisagée entre en dissonance avec le droit commun de la procédure administrative non contentieuse. En effet, pour la décision administrative de droit commun, l'article 7 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'État et des communes dispose que « [l]orsque la décision doit être motivée, les délais de recours tant contentieux qu'administratifs ne courent qu'à partir de la communication des motifs ». À ce titre, en l'absence de formalisation de la décision, il est de jurisprudence que « l'administré a la possibilité de déférer la décision implicite résultant du silence de l'administration devant le tribunal administratif de façon illimitée dans le temps, du moins tant qu'aucune décision administrative ne sera intervenue »<sup>43</sup>. Certes, les règles de la procédure administrative non contentieuse ne s'appliquent-elles pas en matière de contributions directes, mais le Conseil d'État s'interroge sur l'opportunité de prévoir une règle contraire en matière fiscale.

Le Conseil d'État relève d'ailleurs qu'une disposition similaire a déjà été proposée dans le cadre de la proposition de loi n°4326<sup>44</sup>. À propos de celle-ci, dans son avis du 9 février 1999, il avait considéré ne pas comprendre les raisons qui justifieraient que l'on enlève « au contribuable un régime plus favorable au sens qu'il devrait à l'avenir introduire un recours dans un délai précis nonobstant l'inaction de l'administration »<sup>45</sup>. Il ajoutait qu'« il n'est pas concevable que celle-ci puisse profiter d'une forclusion due à son inaction, c'est-à-dire en ne statuant pas sur une demande qui lui est adressée. Il ne faut en effet pas perdre de vue que l'administration reste toujours 'maître du jeu' en prenant ses décisions aussi rapidement qu'elle le souhaite »<sup>46</sup>. Le Conseil d'État maintient cette analyse.

Pour ces raisons, le Conseil d'État demande que la modification envisagée soit abandonnée.

Si le dispositif sous avis devait toutefois être maintenu, la troisième phrase serait à omettre, car dépourvue d'apport normatif. Elle ne fait en effet qu'indiquer qu'à défaut de recours, la décision implicite acquerra « autorité de chose décidée ». En effet, cet état de fait est consubstantiel à l'échéance du délai de recours et n'a pas, selon le Conseil d'État, besoin de faire l'objet d'une disposition particulière.

#### Article 4

L'article 5 du projet de loi sous avis vise à modifier la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises. Il est proposé d'y insérer deux nouveaux chapitres pour permettre des échanges réciproques d'informations entre l'Administration des contributions directes, d'une part, et la Commission de surveillance du secteur financier ou le Commissariat aux assurances, d'autre part.

Dans la mesure où, dans le cadre des dispositions sous avis, des données à caractère personnel pourront être transférées à une autorité publique autre que le responsable du traitement initial pour une finalité différente de celle pour laquelle ces données ont été collectées, cette autorité devra vérifier les conditions alternatives de l'article 6, paragraphe 4, du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), ci-après « RGPD », qui permettent le traitement ultérieur des données. Le transfert des données entre autorités publiques est toutefois

40 AO, §228.

41 AO, §237.

42 AO, §131.

43 Trib. adm., 15 mars 2000, n° 11557 du rôle, *Pas. adm.* 2022, verbo « Procédure contentieuse », n° 275 et jurisprudence citée.

44 Proposition de loi portant règlement devant les juridictions administratives, doc. parl. n° 4326, art. 73, pts 1° et 3°. Cf. Commentaire des articles, p. 26 : « Quant aux dispositions sub 1° et 3°, il faut savoir que le texte actuel prévoit qu'en cas de silence de l'administration, le réclamant peut considérer le silence comme refus. Il peut agir en justice, mais n'y est pas forcé. Aucun délai ne commence à courir. Ainsi, une insécurité juridique pèse sur les décisions de l'administration ».

45 Avis du Conseil d'État du 9 février 1999, doc. parl. n° 4326<sup>2</sup>, p. 12.

46 *Ibid.*

possible si le traitement ultérieur est fondé sur une disposition légale qui constitue une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique pour garantir un des objectifs visés à l'article 23, paragraphe 1<sup>er</sup>, du RGPD. Les dispositions sous avis visent à créer cette base légale nécessaire au traitement ultérieur de données pour une finalité différente de celle pour laquelle ces données ont été collectées et le Conseil d'État doit vérifier si les dispositions sous avis poursuivent un but énuméré à l'article 23, paragraphe 1<sup>er</sup>, du RGPD et si le traitement envisagé est proportionné par rapport à ce but<sup>47</sup>.

Le but poursuivi par la mesure est de s'assurer que les entités soumises à la surveillance de la CSSF ou du CAA émettent des déclarations cohérentes auprès de ces institutions et auprès de l'administration fiscale. Le Conseil d'État comprend qu'il s'agit de permettre à chacune des entités publiques concernées de remplir sa mission de la meilleure manière. À ce titre, et selon le Conseil d'État, il ne fait aucun doute que l'établissement correct de l'impôt constitue également un intérêt public général. De même, la bonne marche du contrôle prudentiel ainsi que la lutte contre le blanchiment de capitaux et la lutte contre le financement du terrorisme constituent des intérêts publics légitimes.

Le Conseil d'État est d'avis que la transmission des données concernées est nécessaire et n'a ainsi pas d'observations supplémentaires sur le dispositif sous avis.

#### *Article 5*

À l'alinéa 3, le Conseil d'État donne à considérer qu'en l'espèce aucune urgence particulière ne justifierait une entrée en vigueur au jour de la publication de la loi en projet.

\*

### **OBSERVATIONS D'ORDRE LEGISTIQUE**

#### *Observations générales*

La numérotation des groupements d'articles se fait en chiffres romains et en caractères gras. Toutefois, lorsque pour le groupement des articles il est recouru exclusivement à des chapitres, ceux-ci sont numérotés en chiffres arabes. À titre d'exemple, l'intitulé du chapitre 1<sup>er</sup> se lira comme suit :

« **Chapitre 1<sup>er</sup>** – [...] ».

À l'occasion du remplacement d'articles dans leur intégralité ou d'insertion d'articles, le texte nouveau est précédé de l'indication du numéro correspondant qui est souligné, pour mieux le distinguer du numéro des articles de l'acte modificatif.

#### *Intitulé*

Les termes « portant modification » sont à faire suivre d'un deux-points.

Pour l'énumération des actes à modifier, il est fait recours à des numéros suivis d'un exposant « ° » 1°, 2°, 3°, ...

#### *Article 1<sup>er</sup>*

Au point 2°, au paragraphe 22*bis*, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, la virgule avant les termes « tels que visé au §22 » est à omettre.

Au point 2°, au paragraphe 22*bis*, alinéa 1<sup>er</sup>, le Conseil d'État suggère de reformuler la lettre a) comme suit :

« a) au Centre des technologie de l'information de l'État ainsi qu'à ses sous-traitants et les sous-traitants successifs de ces derniers ; ».

Au point 2°, au paragraphe 22*bis*, alinéa 3, il convient d'écrire « directeur de l'Administration des contributions directes ». Cette observation vaut également pour l'article 1<sup>er</sup>, point 31°, lettre a), au paragraphe 249, alinéa 1<sup>er</sup>, qu'il s'agit de remplacer, et à l'article 2, point 2°, à l'article 12, paragraphe 1<sup>er</sup>, qu'il s'agit de remplacer.

Au point 2°, au paragraphe 22*bis*, alinéa 4, le Conseil d'État signale que le conditionnel est à éviter du fait qu'il peut prêter à équivoque.

<sup>47</sup> En ce sens, Conseil d'État, avis n° 60.471 du 1<sup>er</sup> février 2022 (doc. parl. n° 7872<sup>4</sup>, p. 2-3).



Au point 3°, au paragraphe 29c, première phrase, les termes « quant aux dispositions » sont à supprimer. En outre, la formule « d'une ou de plusieurs » est à écarter. Il y a lieu de recourir au pluriel pour viser indistinctement un ou plusieurs éléments.

Le point 5° est à restructurer comme suit :

« 5° Le paragraphe 36 est modifié comme suit :

- a) les alinéas 1<sup>er</sup> et 2 sont abrogés ;
- b) à l'alinéa 3, les termes « (Absatz 2) » sont supprimés ;
- c) l'alinéa 4 est abrogé. »

Au point 15°, le Conseil d'État suggère de remplacer les termes « sur base du » par les termes « conformément au ». Cette observation vaut également pour le point 28°.

Au point 24°, les termes « chapitre *Vbis* » sont à faire suivre d'une virgule.

Au point 25°, il convient de citer la référence exacte de la disposition à laquelle il est fait référence en écrivant « Le paragraphe 162 est abrogé ».

Au point 27°, lettre a), au paragraphe 171, alinéa 2, le Conseil d'État signale que pour marquer une obligation, il suffit généralement de recourir au seul présent de l'indicatif, qui a, comme tel, valeur impérative, au lieu d'employer le verbe « devoir ». Cette observation vaut également pour l'article 4, aux articles 16*bis*, paragraphes 2 et 3, et 17*bis*, paragraphes 2 et 3.

Au point 28°, il convient d'écrire « 10 pour cent ».

#### Article 2

Au point 2°, le Conseil d'État signale que les textes normatifs sont en principe rédigés au présent et non au futur. Ainsi, à l'article 12, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, qu'il s'agit de remplacer, il convient de remplacer le terme « sera » par le terme « est ».

Au point 2°, à l'article 12, paragraphe 2, qu'il s'agit de remplacer, il y a lieu d'indiquer avec précision et de manière correcte les textes auxquels il est renvoyé et partant d'écrire « article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1<sup>er</sup>, point 3°, ».

#### Article 3

Le Conseil d'État signale qu'il n'est pas indiqué de prévoir dans un premier liminaire l'acte à modifier et d'en préciser dans un deuxième la disposition visée. Mieux vaut regrouper dans un seul liminaire la disposition de l'acte à modifier et l'intitulé de celui-ci. Partant, l'article est à restructurer comme suit :

« **Art. 3.** L'article 8, paragraphe 3, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif est modifié comme suit :

1° Le point 3 est remplacé comme suit :

« 3. [...] » ;

2° Il est ajouté un point 5 nouveau libellé comme suit :

« 5. [...] » »

#### Article 4

À l'endroit de l'article 16*ter*, paragraphe 2, il convient d'écrire « deuxième phrase ». Cette observation vaut également pour l'article 17*ter*, paragraphe 2.

Les guillemets fermants après l'article 16*ter*, paragraphe 3, et les guillemets ouvrants avant le chapitre IV*ter*, sont à supprimer.

#### Article 5

Il n'est pas besoin de spécifier les dispositions entrant en vigueur selon les règles du droit commun. Il convient d'écrire « Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg ».

Partant, le Conseil d'État demande de rédiger l'article sous revue comme suit :

« **Art. 5.** L'article 1<sup>er</sup>, points 24°, 26°, 31° et 33°, entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2024 et l'article 1<sup>er</sup>, points 15°, 27°, lettre b), et 28°, entre en vigueur à partir de l'année d'imposition 2024. »

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 21 votants, le 11 juillet 2023.

*Le Secrétaire général,*  
Marc BESCH

*Le Président,*  
Christophe SCHILTZ