

## **Commission des Finances**

### **Procès-verbal de la réunion du 23 avril 2024**

#### Ordre du jour :

1. Approbation des projets de procès-verbal de la réunion jointe du 15 mars 2024 et de la réunion du 19 avril 2024
2. 8362 Débat d'orientation sur le rapport d'activité de l'Ombudsman (2022)  
- Échange de vues avec des représentants de l'Administration des contributions directes (ACD)

\*

Présents : Mme Diane Adehm, M. Guy Arendt, M. André Bauler, Mme Taina Bofferding, Mme Corinne Cahen, M. Sven Clement, M. Franz Fayot, M. Patrick Goldschmidt, M. Fred Keup, Mme Paulette Lenert, M. Laurent Mosar, M. Marc Spautz, Mme Sam Tanson

M. Luc Schmit, Directeur faisant fonction - Administration des contributions directes (ACD)

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

Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

\*

Présidence : Mme Diane Adehm, Présidente de la Commission

\*

1. **Approbation des projets de procès-verbal de la réunion jointe du 15 mars 2024 et de la réunion du 19 avril 2024**

Les projets de procès-verbal sont approuvés.

2. **8362 Débat d'orientation sur le rapport d'activité de l'Ombudsman (2022)**

En guise d'introduction, le Directeur f.f. de l'ACD signale qu'en 2022 l'Ombudsman a reçu 1.250 réclamations, soit une augmentation de 28% par rapport à l'année 2021. Parmi ces cas, 27 (soit 2,16%) ont concerné l'ACD, ce chiffre étant en recul de 34% par rapport à celui de l'année 2021. Le nombre de cas de l'ACD paraît faible par rapport aux 350.000 bulletins et autres affaires préparés par l'ACD en 2022.

Le Directeur f.f. précise que même si le nombre des cas concernant l'ACD est en baisse, cette dernière est consciente du fait qu'il reste du potentiel d'amélioration de son côté.

Le Directeur f.f. présente ensuite les quatre dossiers pour le détail desquels il est prié de se référer aux pages 98 à 106 du rapport annuel 2022 du Médiateur.

### **Cas 2022/31 – Bulletins d’impôt non valablement notifiés**

Dans le présent cas, il s’est avéré que les bulletins rectificatifs envoyés par l’ACD à la réclamante devaient être considérés comme non-notifiés et l’ACD a finalement clôturé le dossier de poursuite à son encontre.

L’ACD n’est pas fière d’avoir reçu un rappel de l’Ombudsman pour non-réponse à son premier courrier. Cela a été le cas dans moins de 5% des cas concernant l’ACD au cours des 6 dernières années. Suite à la modification de sa procédure interne, l’ACD n’a pas reçu de rappel de l’Ombudsman ces 2 dernières années.

À la suite du présent cas et afin d’éviter la survenue d’un cas similaire à l’avenir, l’ACD a fait parvenir aux bureaux d’imposition une nouvelle instruction précisant les procédures de notification des bulletins d’impôts dans des cas précis.

M. Sven Clement souhaite savoir pourquoi l’ACD n’envoie pas ses courriers par recommandé avec accusé de réception dans les cas de divorce par exemple.

Le Directeur f.f. de l’ACD explique que, dans le cas présent, l’ACD n’aurait pas dû envoyer les bulletins d’impôt exclusivement à l’adresse de l’ex-mari de la réclamante. L’ayant fait tout de même, elle n’a pas pu se rendre compte de son erreur, puisque les bulletins ne lui ont pas été retournés. La réclamante vivait à l’étranger et ne s’était pas désinscrite au Luxembourg, mais avait été radiée d’office du registre de la population (sans indication du pays dans lequel elle était partie s’installer). Le Directeur f.f. précise qu’en général, en cas de retour de ses courriers, l’ACD entreprend des recherches pour trouver une adresse valable du contribuable, même à l’étranger.

En réponse à une question de M. Patrick Goldschmidt, le Directeur f.f. de l’ACD explique que suite au deuxième courrier de l’Ombudsman, l’ACD a entrepris des recherches plus approfondies au sujet de l’envoi de ses bulletins d’imposition et a finalement abandonné toute poursuite vis-à-vis de la réclamante.

### **Cas 2022/32 – Cotisations sociales des associés-salariés**

Le présent cas porte sur plusieurs sujets distincts.

En ce qui concerne le fond du cas présent, il est fait référence à la question parlementaire n°8344 du 22 septembre 2023 portant sur l’abrogation de la circulaire L.I.R. n° 46/2 du 23 mars 1998 qui avait pour objet la déductibilité au titre de dépenses d’exploitation des cotisations sociales légalement obligatoires d’associés ou d’actionnaires de collectivités soumises à l’impôt sur le revenu des collectivités. Cette circulaire a coexisté avec la circulaire L.I.R. n° 104/1 du 16 juillet 2018 ayant trait à l’évaluation de certains avantages accordés par l’employeur à ses salariés. La première circulaire a été abolie en conséquence du présent cas de l’Ombudsman. Le fond du cas présent n’est pas davantage abordé en raison de l’existence d’une nouvelle question parlementaire, la question n°570 du 3 avril 2024 à laquelle le ministre des Finances n’a pas encore répondu.

L’Ombudsman relève dans son rapport qu’au moment de l’abrogation de la circulaire L.I.R. n°46/2, cette dernière était introuvable sur le site internet de l’ACD. Or, le Directeur f.f. de l’ACD signale que cette circulaire était bien disponible sur le site internet de l’ACD depuis le 12 juillet 2022 (suite à plusieurs motions déposées dans ce sens). Les anciennes circulaires

se trouvent dans la rubrique législation, sous-rubrique recueil des circulaires du site internet en question.

L'Ombudsman fait ensuite le lien avec des cas sanctionnés par le tribunal administratif pour le manque de communication et de transparence de l'ACD et dans lesquels l'ACD a été contraint de communiquer les documents demandés. Le Directeur f.f. de l'ACD explique cependant qu'entretiens d'autres jugements du tribunal avaient permis de définir de manière plus précise les documents internes et externes. Il concède que, dans le passé, l'ACD n'a pas toujours correctement employé les termes « note de service » et « circulaire » et conclut que la loi prévoit qu'il peut être dérogé à la communication de documents internes.

Suite à la réclamation faite par le comptable de la société concernée par le cas présent, l'ACD a émis une décision directoriale qui ne s'est pas basée sur le fond du dossier en raison d'un vice de forme : la réclamation a été déclarée irrecevable faute de qualité du réclamant. Vu que les décisions du contentieux peuvent être en faveur ou en défaveur du contribuable, suite à une instruction complète et intégrale du dossier, l'ACD a immédiatement requis un mandat exprès et spécial de la part du réclamant. En lieu de ce mandat spécifique, l'ACD a uniquement reçu un mandat général. Selon la procédure du contentieux, l'ACD a ensuite envoyé un second courrier pour requérir le mandat précis et, pour venir en aide à la réclamante, joint un formulaire à ce courrier. La réclamante a rempli le formulaire et l'a logiquement daté au jour de ce remplissage, donc à une date ultérieure à sa première réclamation. Or, le mandat exprès et spécial doit déjà exister au moment où la réclamation est introduite auprès de l'ACD.

L'Ombudsman reproche un manque de clarté à l'ACD. Cette dernière a, depuis et afin d'éviter toute ambiguïté, renoncé à l'envoi du formulaire en question dans des cas semblables au cas présent. Le Directeur f.f. ajoute que si le mandat requis avait existé auparavant, le contribuable aurait pu déposer une plainte auprès du tribunal pour en apporter la preuve, démarche qu'il n'a cependant pas entreprise.

Le Directeur f.f. de l'ACD déclare finalement que le présent cas a conduit à une amélioration de certaines procédures de l'ACD.

M. Clement approuve que la circulaire L.I.R. n° 46/2 soit disponible sur le site internet de l'ACD, mais donne à considérer que d'autres circulaires abrogées, telle la circulaire L.I.R. n°46/1 (abrogée en 2022), y sont introuvables. Selon lui, les circulaires abrogées devraient figurer sur le site internet de l'ACD jusqu'à la « date de prescription ».

Le Directeur f.f. de l'ACD explique qu'en 2022, suite aux motions de la Chambre des Députés, l'ACD a dû rapidement « évaluer » un grand nombre d'anciennes circulaires en vue de leur publication. Il s'est avéré que parmi ces circulaires, certaines n'étaient plus que partiellement valables, ce qui a compliqué la décision de leur publication ou non. Il précise encore que, dans ses décisions, le service contentieux de l'ACD cite toujours le(s) passage(s) entier(s) d'une circulaire s'appliquant au cas concerné.

### **Cas 2022/33 – Location d'un logement à un membre de la famille**

Le présent cas concerne un contribuable propriétaire d'un appartement qu'il louait à son fils à un prix légèrement en-dessous du prix de marché et qui s'est vu refuser la prise en compte d'une perte de location.

Le Directeur f.f. de l'ACD signale que le présent cas date de 2023 et non de 2022 (la confusion est en lien avec une date erronée figurant sur un courrier de l'Ombudsman). L'Ombudsman a été contacté sept semaines seulement après l'introduction, par le contribuable, de la réclamation auprès de l'ACD. Le Directeur f.f. s'étonne de la publication du présent cas, alors qu'il a pu être réglé très rapidement.

Mme Sam Tanson souhaite savoir si les cas de location de bien immobilier à un membre de la famille sont soumis à un examen plus approfondi de l'ACD ou si cette dernière procède toujours d'office à l'examen de la réalité économique d'un bail. Elle craint que la position de l'ACD ne pousse les propriétaires à demander un loyer maximal afin d'être certains de pouvoir bénéficier de certains avantages fiscaux.

Mme Paulette Lenert demande quels sont les critères appliqués par l'ACD dans son analyse des dossiers.

Un représentant de l'ACD explique que, dans la pratique, l'analyse des différents cas s'avère complexe. L'ACD constate régulièrement que les propriétaires de nouveaux biens les louent à des membres de leur famille à un loyer relativement bas afin de générer une perte de location qu'ils peuvent ensuite déduire fiscalement. La loi modifiée du 21 septembre 2006 sur le bail à usage d'habitation permet de calculer le plafond légal du loyer d'une habitation ; il appartient à l'ACD de comparer ce maximum au loyer effectivement payé. La situation géographique de l'immeuble donné en location, son état général, les prix du marché, etc., sont tout autant des critères à prendre en considération dans ce cadre.

Le Directeur f.f. de l'ACD ajoute qu'en cas de baux datant de plusieurs années, le loyer peut avoir été proche du prix de marché en début de bail, mais s'en être éloigné par la suite. Dans ce type de cas, il est normal que le loyer se situe en-dessous d'un niveau « maximal » et l'ACD tient compte de cette évolution dans son analyse. L'ACD peut évidemment contrôler si le loyer est effectivement versé.

Mme Tanson imagine le cas d'un particulier nouvellement propriétaire d'un bien immobilier qu'il souhaite louer à une famille en situation de précarité et donc à un prix plus éloigné du prix du marché.

Le représentant de l'ACD précise que l'ACD ne sanctionne pas cette façon d'agir puisqu'il s'agit d'une location entre tiers.

Il rappelle que l'analyse de l'ACD a pour objectif de détecter et de lutter contre les abus.

M. Patrick Goldschmidt indique que l'ACD peut être amenée à accepter les explications des raisons menant un propriétaire à louer un bien immobilier à un membre de sa famille à un loyer très favorable. Vu le nombre peu élevé de plaintes, il conclut que l'ACD traite les dossiers de manière raisonnable.

Mme Lenert évoque le cas de propriétaires de plusieurs biens immobiliers qui s'organisent pour ne pas payer d'impôts pendant plusieurs années et souhaite savoir si l'ACD suit ces cas de plus près.

Le Directeur f.f. de l'ACD explique que si ces actions ont lieu dans le respect de la législation, l'ACD n'a pas lieu d'intervenir. En réponse à une question de M. Franz Fayot, il ajoute que les bureaux d'imposition régionaux disposent d'une bonne connaissance des loyers de leur région. L'ACD ne procède pas systématiquement à des calculs ou à des comparaisons de ratios pour vérifier la réalité économique d'un loyer.

Tout en comprenant la nécessité de lutter contre les abus, M. Clement partage les propos de l'Ombudsman selon lesquels « Imposer à un contribuable de demander un maximum de loyer semble également contraire à l'intention des pouvoirs publics de lutter contre la pénurie de logements abordables. ». Il est d'avis que l'ACD devrait se munir d'un outil lui permettant de suivre les loyers payés aux contribuables propriétaires au sens large (pas uniquement pour les cas de location à un membre de la famille).

Le Directeur f.f. de l'ACD répète que l'ACD ne pousse pas à la maximisation des loyers. Il lui appartient de vérifier la justesse des déclarations lui soumises. Elle dispose des moyens nécessaires pour examiner les cas suspects de plus près. En ce qui concerne une surveillance plus générale des loyers, telle que proposée par M. Clement, il souligne qu'elle devrait s'inscrire dans le projet de digitalisation de l'ACD en cours et qui prévoit, entre autres, la mise en place d'un outil d'analyse risque.

### **Cas 2022/34 – Imposition de la plus-value réalisée sur la vente d'une maison familiale**

Le présent cas concerne deux contribuables qui contestaient l'imposition de la plus-value réalisée sur la vente de la maison familiale.

Quant à l'affirmation selon laquelle une demande d'entrevue de la part des plaignantes auprès de l'ACD avait été ignorée, le Directeur f.f. de l'ACD explique qu'au vu des multiples échanges de courriers, l'ACD a estimé disposer de tous les éléments du dossier et a donc, en l'absence de nouveaux éléments, décidé de soumettre les bulletins d'impôt correspondants.

Quant à l'erreur procédurale constatée par l'ACD et qui a mené à l'annulation des premiers bulletins d'impôt, le Directeur f.f. signale qu'en effet la situation des deux contribuables étant différente, l'ACD aurait dû d'emblée émettre un bulletin d'établissement séparé et commun. Il ajoute que, contrairement à l'affirmation de l'Ombudsman, l'annulation pour vice de forme était motivée.

Finalement, l'ACD a donné gain de cause à l'une des deux contribuables concernées.

Le Directeur f.f. de l'ACD concède que le présent cas a été long et complexe, l'ACD ayant émis des bulletins d'impôt erronés à deux reprises (une fois quant à la forme, une fois quant au fond).

En réponse à une question de M. Laurent Mosar sur la politique de l'ACD en matière de demandes d'entrevues de la part de contribuables, le Directeur f.f. indique que l'ACD est un service public et que donc des entrevues sont évidemment accordées. Les bureaux d'imposition sont ouverts au public le matin et un certain nombre de contribuables profite de cette possibilité pour clarifier des dernières questions concernant leur déclaration d'impôt. Les délais d'obtention d'une entrevue concernant les personnes morales sont probablement plus longs, puisqu'ils demandent davantage de préparation que les entrevues avec les personnes physiques. À partir du moment où un procès est en cours, il n'est plus possible d'obtenir une entrevue. Finalement, l'ACD doit à un moment et après un certain nombre d'entrevues prendre une décision et les dossiers doivent être clôturés, même s'ils ne vont pas dans le sens du contribuable.

M. Clement discerne dans le cas présenté par l'Ombudsman un appel à la Chambre des Députés en vue d'une amélioration ou d'une clarification des dispositions légales réglant l'imposition de la plus-value réalisée sur la vente d'une maison familiale.

\*

La Présidente propose la prise de position suivante aux membres de la Commission des Finances :

« Les membres de la Commission des Finances ont constaté que les cas ayant trait à la fiscalité, présentés dans le rapport sont des cas exceptionnels et complexes. Les cas examinés n'ont pas suscité de commentaires particuliers de leur part. ».

M. Clement souhaite que la prise de position mentionne que la Commission des Finances juge utile que les dispositions concernant la réalité économique des loyers payés à des propriétaires qui souhaitent les faire valoir fiscalement soient clarifiées et qu'il soit évité que l'ACD pousse à la maximisation des loyers.

Finalement, M. Clement demande également que la publication, sur le site internet de l'ACD, des circulaires abrogées de l'ACD soit maintenue jusqu'à leur date de prescription.

Les membres de la Commission sont d'accord avec ces remarques. Une prise de position dans ce sens sera soumise aux membres de la Commission en vue de son approbation au cours d'une réunion ultérieure.

Luxembourg, le 10 mai 2024

**Procès-verbal approuvé et certifié exact**