

N° 5503

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2005-2006

PROJET DE LOI

**mettant en oeuvre la directive 2004/56/CE du Conseil du
21 avril 2004 concernant l'assistance mutuelle des auto-
rités compétentes des Etats membres dans le domaine
des impôts directs**

* * *

(Dépôt: le 18.10.2005)

SOMMAIRE:

	<i>page</i>
1) Arrêté Grand-Ducal de dépôt (6.10.2005).....	1
2) Exposé des motifs	2
3) Texte du projet de loi.....	4
4) Commentaire des articles.....	5

*

ARRETE GRAND-DUCAL DE DEPOT

Nous HENRI, Grand-Duc de Luxembourg, Duc de Nassau,

Sur le rapport de Notre Ministre du Trésor et du Budget et après délibération du Gouvernement en Conseil;

Arrêtons:

Article unique.– Notre Ministre des Finances présentera en Notre nom à la Chambre des Députés le projet de loi mettant en oeuvre la directive 2004/56/CE du Conseil du 21 avril 2004 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs.

Palais de Luxembourg, le 6 octobre 2005

Le Ministre des Finances,
J.-Cl. JUNCKER

HENRI

*

EXPOSE DES MOTIFS

La directive 2004/56/CE que le présent projet de loi vise à transposer en droit luxembourgeois prévoit certaines possibilités de renforcement de la coopération administrative entre les autorités administratives des Etats membres de l'Union européenne dans le domaine des impôts directs. A l'heure actuelle, l'assistance mutuelle en matière de fiscalité directe entre les Etats membres de l'Union européenne est régie par la directive 77/799/CEE du 19 décembre 1977, transposée sur le plan national par les lois et règlements grand-ducaux du 15 mars 1979, ainsi que par les conventions bilatérales, destinées à éliminer la double imposition ou à prévenir la fraude ou l'évasion fiscales. La directive oblige ainsi les Etats membres à échanger, à charge de réciprocité, les informations susceptibles de leur permettre mutuellement l'établissement correct de leurs impôts (cf. CJCE arrêt C-420/98 du 13.4.2000 W.N.). Il est notamment prévu l'obligation à charge des Etats membres de rechercher, sur demande, de telles informations comme s'il s'agissait des propres impôts, sous réserve, essentiellement, de l'épuisement des voies habituelles du droit interne et de la protection de certains intérêts légitimes. En revanche, les informations ainsi communiquées ne sont utilisables, et même accessibles, qu'aux fins de l'établissement et du contrôle de l'impôt ou de la sanction d'infractions y relatives.

Le champ d'application de la directive a été progressivement étendu des impôts sur le revenu et sur la fortune à la TVA (directive 79/1070/CEE), puis à certains droits d'accise (directive 92/12/CEE), enfin aux taxes sur les primes d'assurance (directive 2003/93/CE). Tout en étendant le champ d'application de l'assistance mutuelle aux impôts sur les assurances, la directive 2003/93/CE, transposée en droit luxembourgeois par la loi du 25 avril 2005 (dont les modalités d'exécution restent à préciser par règlement grand-ducal), a en même temps retiré la TVA du champ d'application de la directive 77/799/CEE. La lutte contre la fraude à la TVA exige, en effet, entre les administrations nationales et la Commission une coopération renforcée qui fait l'objet du règlement (CE) No 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003. Les droits d'accise viennent d'être retirés à leur tour par la directive 2004/106/CE du 16 novembre 2004 en considération du règlement (CE) No 2073/2004 du même jour. La directive 2004/56/CE du 21 avril 2004 montre l'une ou l'autre voie pour une possible extension ou intensification de la coopération administrative. Elle apporte surtout des clarifications au régime communautaire actuel et ne contient guère d'obligation nouvelle. Le Luxembourg est actuellement saisi par la Commission européenne d'un avis motivé pour défaut de transposition au 1.1.05 de la directive.

*

LA DIRECTIVE 2004/56/CE DU 21 AVRIL 2004

I) Les modifications apportées à l'article 2 paragraphe 2, à l'article 7 paragraphe 1er, à l'article 8 paragraphe 1er et à l'article 8 paragraphe 3 de la directive 77/399/CEE clarifient certains points controversés à l'étranger, mais n'apportent au Luxembourg pas de changements importants par rapport à la lecture que le législateur de 1979 avait faite de la directive 77/799/CEE, le droit luxembourgeois étant sur ces points déjà largement conforme aux exigences de la nouvelle directive.

1) Tel est le cas tout d'abord du 2ème alinéa ajouté à l'article 2, paragraphe 2, qui prévoit en substance que, pour la recherche des informations demandées par l'autre Etat, l'Etat requis met en œuvre les moyens qui sont à sa disposition pour ses propres impôts.

La loi du 15 mars 1979, de même que l'article 4 du règlement grand-ducal du 15 mars 1979, prévoient déjà que les renseignements destinés aux administrations fiscales des autres Etats membres sont recueillis dans les mêmes conditions que les renseignements similaires destinés à l'administration des impôts directs luxembourgeois. Par conséquent, l'exécution des demandes d'assistance incombe au bureau d'imposition qui serait compétent pour une imposition luxembourgeoise similaire. Ses mesures d'instruction ne sont pas considérées comme étant faites par délégation de l'autorité étrangère, mais constituent des actes détachables au sens du § 237 AO.

2) La directive 2004/56/CE précise au niveau de l'article 7 paragraphe 1er, le secret que l'Etat qui a obtenu des informations en vertu de la directive, doit garantir à celles-ci. En effet, les informations recueillies ne peuvent être dévoilées qu'à l'occasion d'une procédure judiciaire engagée en relation avec l'établissement de l'impôt ou la répression d'infractions fiscales et seulement aux personnes intervenant directement dans ces procédures.

Selon l'ancien libellé du 2eme tiret, il pouvait toutefois être fait état de ces informations au cours d'audiences publiques ou dans des jugements, si l'Etat qui a fourni les renseignements ne s'y opposait pas. Dorénavant, il suffit que l'Etat qui a fourni les renseignements ne s'y oppose pas „lors de la transmission initiale“.

3) Le paragraphe 1er de l'article 8 articule quant à lui plus fermement l'idée qu'un Etat ne peut pas être obligé à faire dans l'intérêt de l'Etat étranger ce qu'il n'est pas prêt à faire dans l'intérêt de ses propres impôts.

Sur ce point, l'article 4 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 15 mars 1979 précise qu'„en particulier“ l'administration luxembourgeoise „n'est pas tenue d'effectuer des recherches ou de transmettre des informations, lorsque la législation ou la pratique administrative du Grand-Duché ne l'autorise ni à effectuer ces recherches, ni à recueillir ou à utiliser ces informations pour l'application de la législation nationale“.

4) A l'article 8 paragraphe 3 de la directive, c'est faute par „l'Etat membre requérant“, et non par „l'Etat intéressé“, de pouvoir fournir des informations de même nature que la transmission d'informations peut être refusée.

Au Luxembourg l'éventualité d'une confusion avait été évitée dès la mise en oeuvre de la directive 77/799/CEE par l'article 7 – 1° du règlement grand-ducal du 15 mars 1979 qui vise „l'autorité qui (...) bénéficie“.

II) Le nouvel article 8bis de la directive 77/799/CEE oblige les Etats membres à procéder, comme pour leurs propres actes correspondants, à la notification de tous actes des autorités administratives d'un autre Etat membre concernant l'application sur son territoire de la législation relative aux impôts relevant du champ d'application de la directive.

Jusqu'à présent, la directive 77/799/CEE ne s'était pas encore préoccupée de la notification à l'étranger des décisions, même de celles qui reposaient sur un échange de renseignements. Pour la TVA et les interventions du FEOGA, la question était partiellement résolue par l'article 5 de la directive „recouvrement“ 76/308/CEE, qui oblige chaque Etat membre à faire notifier sur son territoire tout acte de poursuite d'un autre Etat membre relatif à une créance susceptible d'assistance au recouvrement. Depuis le 30 juin 2002, la directive 76/308/CEE est applicable aux impôts sur le revenu et sur la fortune.

Malgré sa formulation à première vue très large, le nouvel article 8bis de la directive 77/799/CEE n'inclut pas les décisions relatives à une créance, impôt ou pénalité, susceptible d'être recouvrée dans l'Etat requis. En réalité, la disposition comble une lacune puisqu'elle assure la notification d'actes administratifs qui ne seront précisément pas susceptibles d'exécution dans l'Etat requis, mais concernent l'application de la législation de l'Etat requérant sur son propre territoire. Le but n'est donc pas de renchérir sur l'article 5 de la directive 76/308/CEE, ni d'empiéter sur la compétence exclusive des Etats membres de procéder sur leur territoire, dans l'intérêt d'impôts étrangers, à des mesures d'instructions comme s'il s'agissait de leurs propres impôts. Au contraire, il résulte du préambule (6e considérant) de la directive que la notification doit parer aux difficultés qu'éprouvent les autorités fiscales, lorsqu'elles ont l'obligation légale d'informer un contribuable de certains actes, alors qu'il a transféré son domicile dans un autre Etat membre.

Au Luxembourg, la notification requise par le § 91 AO pour rendre exécutoires les bulletins d'impôt et les actes détachables profite du § 89 AO, qui permet d'exiger des personnes non résidentes qu'elles élisent domicile sur le territoire aux fins de leur imposition. Il en est de même de l'obligation d'entendre le contribuable avant d'écarter sa déclaration fiscale (§ 205 alinéa 3 AO). Encore faut-il que l'invitation à élire domicile soit bien reçue du destinataire, et que le § 89 AO soit applicable.

La mise en oeuvre de cette disposition implique dès lors l'attribution d'une fonction inédite aux notifications en matière d'impôts directs, ce qui nécessite l'intervention du législateur.

III) Un nouvel article 8ter inséré dans la directive 77/799/CEE prévoit la possibilité de procéder à des contrôles simultanés de plusieurs Etats membres, chacun sur son territoire, pour recueillir des renseignements susceptibles d'être échangés par la suite. Au Luxembourg, cette variante de l'échange de renseignements sur demande a déjà été pratiquée dans certains cas. La nouvelle disposition renvoie

par ailleurs aux concertations entre Etats membres sur les cas et les modalités d'un tel contrôle dans le cas concret.

A l'occasion de la mise en œuvre de la directive 77/799/CEE, le Gouvernement et la Chambre des Députés avaient déjà considéré, à propos de plusieurs dispositions rédigées dans des termes similaires, que les facultés laissées par la directive avaient besoin d'être exercées par une décision explicite du législateur pour légitimer, sous une forme impérative, l'action des autorités luxembourgeoises. Il n'y avait pas lieu de sanctionner d'avance les accords et arrangements éventuels auxquels la directive réservait des extensions futures, ni de préjuger, pour la collecte coordonnée de renseignements propres à l'échange, des concertations entre les autorités compétentes désignées pour recevoir et transmettre les demandes d'assistance. Pour ces raisons, le présent projet ne consacre dans le texte que le principe des actions de contrôles simultanés facultatifs et non les procédures détaillées d'exécution.

En conclusion, l'option résolument communautaire retenue en 1979 lors de la mise en œuvre de la directive 77/799/CEE a porté ses fruits, puisque les solutions engagées d'alors n'ont pas seulement épargné au Grand-Duché les incertitudes observées ailleurs, mais le dispensent aujourd'hui de modifier substantiellement des textes qui ont anticipé les précisions apportées par la nouvelle directive 2004/56/CE.

Le seul point majeur à mettre en œuvre reste donc l'assistance par notification d'actes.

Selon la méthode suivie en 1979, qui a fait ses preuves parce qu'elle s'orientait d'après les besoins pratiques, il y a lieu de distinguer la notification des actes étrangers, qui incombe naturellement aux agents du service spécialisé en notifications formelles par remise actée d'un écrit, et d'autre part, les demandes d'assistance par notification que les bureaux d'imposition – et, sur réclamation ou recours hiérarchique formel, le directeur – peuvent, le cas échéant, être amenés à formuler.

Il va sans dire que dans l'un et l'autre cas, la communication directe avec une autorité étrangère est interdite et que les demandes sont reçues et transmises dans les deux sens par l'autorité compétente aux fins de la directive, cette autorité ayant seule vocation à apprécier si les demandes d'assistance remplissent les conditions requises.

*

TEXTE DU PROJET DE LOI

Art. 1er.– Le § 88 de la loi générale des impôts est complété comme suit:

„(5) A la demande de l'autorité compétente d'un Etat membre de l'Union Européenne, tout acte ou décision émanant d'une autorité administrative de cet Etat et concernant l'application sur son territoire de sa législation relative aux impôts directs, sera notifié sur le territoire du Grand-Duché par application des dispositions visées aux alinéas 1 et 2, sans préjudice des exploits des agents de poursuite. L'autorité compétente de l'Etat membre ayant émis la demande, sera immédiatement informée des suites données à la demande de notification, dont de la date à laquelle la décision ou l'acte a été notifiée au destinataire.“

„(6) Les demandes de notification mentionnent obligatoirement l'objet de l'acte ou de la décision à notifier et indiquent le nom, l'adresse et tout autre renseignement susceptible de faciliter l'identification du destinataire“.

Art. 2.– Le § 89 de la loi générale des impôts est complété comme suit:

„Si l'adresse exacte du destinataire ne peut être établie, il y a lieu de demander, par la voie habituelle, l'assistance des autorités de l'Etat du dernier domicile connu, sinon de la dernière résidence connue.“

Art. 3.– L'article unique de la loi du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs est complété par l'adjonction, à la fin du premier alinéa, de la phrase suivante:

„Elle peut également participer à des contrôles simultanés entre administrations fiscales des Etats membres de la Communauté européenne.“

Art. 4.– L'article unique de la loi du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs est complété par l'adjonction, à la fin du deuxième alinéa, de la phrase suivante:

„En particulier, ces renseignements ne sont, en aucun cas, utilisés autrement qu’aux fins de l’exact établissement de l’impôt pour lequel ils ont été obtenus, y compris les voies de recours, ou aux fins d’une procédure pénale pour fraude relative à cet impôt, et ne seront accessibles qu’aux autorités chargées d’une telle procédure ainsi qu’aux personnes directement concernées, sauf la publicité des audiences et des jugements, si l’Etat requis ne s’y est pas opposé lors de la transmission initiale.“

Art. 5.– La présente loi entre en vigueur trois jours francs après sa publication au Mémorial.

*

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Article 1er

Le § 88 de la loi générale des impôts (AO) traite des formes dans lesquelles les actes relatifs à l’établissement ou au contrôle de l’impôt doivent être notifiés lorsqu’il importe de connaître précisément la date de la réception. Cela suppose une notification formelle par remise actée de l’écrit à personne ou à domicile, conformément aux principes admis en procédure civile (Zustellung). Selon les circonstances, l’autorité fera notifier ses actes selon les formes de la signification par voie du greffe, par agent assermenté, ou par lettre recommandée. Elle pourra aussi, en vertu d’une tradition luxembourgeoise, recourir à un agent de poursuite, qui procède par exploit à l’instar des huissiers. Mais toutes ces formes ne sont destinées qu’à l’administration luxembourgeoise des impôts directs. Pour les mettre au service des notifications par voie d’assistance, la loi doit leur assigner cette finalité supplémentaire.

L’on remarquera qu’il n’est pas question d’envisager la forme simplifiée à l’extrême qu’est le simple pli à la poste, en usage pour les bulletins d’impôt luxembourgeois imprimés et mis à la poste par le Centre informatique de l’Etat. En effet, l’autorité requérante doit être informée de la date de la notification et ne saurait se satisfaire d’une date d’envoi qui ne serait même pas certifiée par une institution indépendante. Dans le cas de la lettre recommandée, l’envoi serait documenté, mais non la remise, qui en droit luxembourgeois est seulement présumée.

Article 2

Aux termes du § 91 AO, les décisions n’ont aucun effet tant qu’elles ne sont pas régulièrement parvenues au destinataire. Or, le Luxembourg, comme bien d’autres Etats, n’admet pas que les autorités ou juridictions fiscales étrangères notifient des actes sur son territoire, et réciproquement. Pour éviter qu’une décision destinée à un résident de l’étranger reste ainsi lettre morte en raison du droit international, le § 89 AO oblige ceux qui demeurent à l’étranger à élire domicile au Grand-Duché sur invitation expresse du bureau d’imposition ou du directeur, selon le cas. A défaut l’acte est censé notifié par la mise à la poste sous pli préparé à son adresse, le bureau des postes étant alors considéré d’office comme domiciliaire aux fins de la procédure pendante. Ce succédané ne fonctionne évidemment pas si l’adresse exacte du destinataire n’est pas connue de l’autorité et ne peut donc être communiquée au bureau de poste. Dans ce cas, une demande d’assistance s’impose soit pour obtenir la notification par l’autorité étrangère compétente, soit pour obtenir des renseignements sur les déplacements du destinataire.

Article 3

Cette disposition a pour objectif de consacrer en droit interne le principe d’une nouvelle forme de l’assistance mutuelle, à savoir la faculté des contrôles simultanés (article 8ter de la directive).

Article 4

En 1979 le législateur avait pu se contenter d’étendre aux informations obtenues par voie d’assistance la protection dont jouissaient les informations obtenues à l’intérieur, parce que le secret exigé par la directive avait été modelé sur le secret fiscal tel qu’il résultait du § 22 AO. L’article 3 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 15 mars 1979 paraissait suffisamment protéger la spécialité. Tel n’est plus le cas aujourd’hui. Il faut donc légiférer pour mettre le droit luxembourgeois en conformité avec la directive.

Tableau de correspondance

<i>Dir. 2004/56 Art. 1</i>	<i>Dir. 77/799 modifiée</i>	<i>Déjà mise en oeuvre</i>	<i>Projet de loi</i>
1)			transposition non nécessaire
2)	art. 2 al. 2	L. 15.3.79 al. 3; Rgd. 15.3.79 art. 4 al. 1	
3) § 1 al. 1 tirets 2, 3	art. 7 § 1 al. 1 tiret 2	Rgd. 15.3.79 art. 7-4°	projet art. 4
4) a) b)	art. 8 § 1 § 3	Rgd. 15.3.79 art. 4 al. 2 Rgd. 15.3.79 art. 7-1°	
5)	art. 8bis art. 8ter		projet art. 1er projet art. 3

