



# A V I S

du 25 octobre 2023

sur

- le 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 (...);
- le 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 »);
- le projet de règlement grand-ducal portant exécution du paragraphe 29c de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »);
- 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 »);
- le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 12a de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale

Par cinq dépêches du 28 mars 2023, Madame la Ministre des Finances a demandé l'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics sur les projets de loi et de règlements grand-ducaux spécifiés à l'intitulé.

Lesdits projets visent à simplifier et à moderniser certaines procédures en matière de contributions directes.

Pour ce qui est du projet de loi, le premier chapitre de celui-ci entend modifier diverses mesures contenues dans la loi générale des impôts, traitant de domaines tout à fait différents et indépendants les uns des autres, tels le secret fiscal, les accords internationaux en matière de prix de transfert, l'abrogation de textes obsolètes ou non applicables au Grand-Duché, la modification de bulletins d'impôt sous certaines conditions, les notifications dans des situations critiques, les taxations de revenus, etc. Un élément clé des modifications projetées, auquel il y aura lieu de porter une attention particulière, est la refonte des conditions pour l'introduction d'une réclamation contre un bulletin d'impôt.

Le second chapitre reprend les possibilités pour le receveur des contributions de recouvrer les créances du Trésor et lui accorde le pouvoir d'autoriser un échelonnement de ces créances.

Le troisième chapitre se propose de modifier la loi portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, tout d'abord par un alignement des délais procéduraux concernant les recours hiérarchiques formels (« *Beschwerden* ») sur ceux des réclamations, et ensuite par l'introduction d'une restriction temporelle quant au délai d'introduction des recours devant les juges administratifs.

Le quatrième chapitre tend à renforcer les moyens de coopération administrative entre l'Administration des contributions directes et certains organismes de surveillance.

Le cinquième et dernier chapitre fixe la mise en vigueur des nouvelles dispositions.

Les projets de règlements grand-ducaux joints au dossier comportent des dispositions d'exécution du projet de loi.



Les différentes mesures projetées appellent les observations suivantes de la part de la Chambre des fonctionnaires et employés publics.

**Chapitre I<sup>er</sup>: modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)**

Si le déblayage de la loi générale des impôts (AO) d'éléments obsolètes, voire jamais applicables au Grand-Duché, est fort louable, il aurait été préférable de retravailler l'intégralité des dispositions de cette loi sous forme d'un nouveau texte complet en langue française, la publication d'un tel au Journal officiel apportant enfin la sécurité juridique requise pour une telle loi cadre. À noter qu'à l'heure actuelle il n'existe aucun texte coordonné fiable de l'AO (voir à ce sujet les travaux de recherche menés par Dr Fatima Chaouche et Anne Klethi in Cahiers de fiscalité luxembourgeoise et européenne 2022/2, éditions Lefebvre Sarrut Belgium S.A.).

Ad article 1<sup>er</sup>, point 2<sup>o</sup>

La disposition sous rubrique introduit un nouveau § 22bis AO, selon lequel l'Administration des contributions directes pourra confier l'exécution de travaux informatiques au Centre des technologies de l'information de l'État (CTIE) et à des sous-traitants. Cette dernière administration et les sous-traitants pourront dans ce cadre avoir besoin d'accéder à des informations couvertes par le secret fiscal. Le texte projeté prévoit que « *toute révélation des informations couvertes par le secret fiscal* » effectuée en dehors des travaux visés sera sanctionnée.

La Chambre signale que cette disposition pose un problème d'insécurité juridique pour les services et le personnel du CTIE (et des sous-traitants). En effet, d'abord, le texte vise « *toute révélation* », peu importe donc qu'elle soit volontaire ou involontaire. Or, il pourrait par exemple arriver que des mauvaises adresses seraient imprimées par inadvertance sur des enveloppes contenant des bulletins d'impôt, qui seraient alors envoyés aux mauvais destinataires. De plus, des informations fiscales pourraient être envoyées à un mauvais destinataire ou transmises sur un serveur informatique en raison d'une manipulation erronée au niveau des configurations ou d'une erreur survenue dans une application ou dans une bibliothèque logicielle, ou encore en raison d'une erreur humaine non intentionnelle.

Ensuite, il n'est pas clair ce qu'il y a lieu d'entendre par « *révélation* » et où une telle doit avoir lieu pour constituer une infraction. Une révélation pourrait avoir lieu par la transmission et la sauvegarde d'informations en interne sur des serveurs informatiques de l'État ou en externe sur un serveur d'un sous-traitant par exemple.

En outre, la portée de l'autorisation préalable du directeur des contributions pour l'accès par le CTIE aux données couvertes par le secret fiscal n'est pas précisée, ce qui peut notamment poser problème pour le personnel ayant des droits d'administrateur de système ou de base de données.

Par ailleurs, le texte n'apporte pas de précisions quant aux « *informations couvertes par le secret fiscal* ». Selon le § 22 (2) AO, ces informations devraient concerner « *Verhältnisse eines Steuerpflichtigen* », « *Inhalt von Verhandlungen in Steuersachen* » et « *Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis* ». Il semble que l'Administration des contributions directes interprète très largement la notion, en y englobant les numéros de dossiers, les numéros d'identification nationaux, etc. Le manque de précision sur ce point crée une insécurité juridique pour les services et le personnel du CTIE qui doivent traiter les données. Il n'est pas déterminé de quelle manière les différentes informations devront être traitées.

En cas de violation du secret fiscal, le § 412 (3) AO dispose que, « *im Fall des ersten Absatzes [Verletzung des Steuergeheimnisses] tritt die Strafverfolgung nur auf Antrag ein. Antragsberechtigt sind der Steuerdirektor und der Steuerpflichtige dessen Interesse verletzt ist* ».

La Chambre met en garde contre des abus pouvant découler de ce texte du fait que, en cas de violation du secret fiscal et d'une accusation afférente, le directeur des contributions sera plutôt amené à pointer du doigt une autre administration (ou un sous-traitant), même si cette dernière n'est pas nécessairement à l'origine de l'erreur ayant mené à la violation du secret fiscal.

Au vu des considérations qui précèdent, la Chambre estime qu'il faudra clarifier et préciser les dispositions en question afin de garantir que le CTIE et les sous-traitants puissent exécuter leurs missions dans un cadre légal assuré d'un point de vue juridique et afin de protéger tout le personnel concerné contre des risques et abus en matière de révélation de données couvertes par le secret fiscal. Il doit en tout cas être évité qu'une personne qui révèle par inadvertance ou erreur et non intentionnellement dans le cadre de l'exécution de son travail une information couverte par le secret fiscal soit poursuivie et sanctionnée pour ce fait.

#### Ad article 1<sup>er</sup>, point 9<sup>o</sup>

Le bénéfice de certaines mesures contenues surtout dans les lois concernant l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune et l'impôt commercial communal est soumis à l'introduction d'une demande formelle par le contribuable dans le cadre de ses déclarations d'impôt. Celui-ci doit ainsi, d'une part, rendre attentif le bureau d'imposition à une certaine situation particulière susceptible de donner lieu à une mesure favorable en matière d'impôts et, d'autre part, dégager le bureau d'imposition de son obligation d'instruire en faveur (comme en défaveur) sur chaque hypothèse possible.

La modification proposée sub article 1<sup>er</sup>, point 9<sup>o</sup> tranche la question de savoir si, en cas d'omission d'introduire une demande requise dans le cadre de l'imposition, une demande pourrait néanmoins encore être soumise dans le cadre d'une réclamation devant le directeur des contributions. La disposition projetée entérine le principe que le directeur statuant au contentieux ne peut pas trancher sur une question qui n'a pas encore été soumise pour décision au bureau d'imposition. Par contre, une rectification

d'un bulletin d'impôt sur la base du § 94 AO par le bureau d'imposition n'étant pas à assimiler à une décision directoriale sur réclamation, cette rectification peut valablement avoir lieu sur une demande introduite seulement après la notification du bulletin originaire. La Chambre approuve la modification proposée.

Ad article 1<sup>er</sup>, points 15° et 28°

Les modifications apportées aux §§ 94 et 232 AO ont toutes les deux trait aux taxations d'office opérées en vertu du § 217 AO et tendent à restreindre certains abus. Les bulletins dont les bases d'imposition sont intégralement émises en application du § 217 AO ne seront, d'après le projet de loi, plus susceptibles d'être modifiés par le bureau d'imposition sur la base du § 94, alinéa 1<sup>er</sup> AO. La mesure prévue est destinée à inhiber les machinations de certains contribuables, qui attendent leur taxation pour juger de l'opportunité de renseigner ou non leurs véritables revenus et d'obtenir, le cas échéant, un redressement, sans grandes formalités, de leur taxation sur la base du § 94, alinéa 1<sup>er</sup> AO. La démarche anti-abus proposée est à supporter pleinement en vue de renforcer l'égalité devant l'impôt.

L'article 1<sup>er</sup>, point 28°, entend insérer un nouvel alinéa (1a) au § 232 AO, mettant en œuvre une jurisprudence constante en matière administrative. Les contribuables qui ont omis de déposer leur déclaration ou dont les bases d'imposition ont dû être fixées par la voie de la taxation n'ont qu'à imputer à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de cette taxation. Pour pouvoir obtenir une rectification, ils doivent démontrer que les bases d'impôt réelles s'écartent de façon considérable de celles retenues pour la taxation. Le seuil prévu d'un écart d'au moins 10% reprend celui de la jurisprudence constante.

La formulation de texte proposée à l'article 1<sup>er</sup>, point 28° pose cependant problème: « *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%* ». Une réclamation ne serait donc pas admise et dès lors déclarée irrecevable chaque fois que l'écart serait inférieur à 10%. Mais pour mesurer ce même écart, le directeur doit néanmoins instruire quant au fond. En d'autres termes, pour décider de la recevabilité, le directeur devrait tout d'abord supposer la requête recevable et l'instruire pour conclure, le cas échéant, qu'elle est quand même irrecevable, démarche qui constitue un contresens. Comme, de toute façon, il y aura lieu d'instruire les bases d'imposition déclarées ne pouvant être assimilées aux bases réelles sans contrôle, la mesure proposée ne devrait par ailleurs pas figurer au § 232 AO, qui ne vise que certaines constellations de forme.

Cela dit, la Chambre propose de reformuler comme suit le nouvel alinéa (1a) introduit au point 28°: « *Un bulletin émis sur base du § 217 ne saurait faire l'objet d'une modification par décision directoriale sur réclamation qu'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%* ».

Ad article 1<sup>er</sup>, point 31<sup>o</sup>

Le projet de loi prévoit de remplacer intégralement au § 249 AO les termes et conditions de l'introduction d'une réclamation contre un bulletin d'impôt devant le directeur des contributions.

Le rôle du directeur n'a pourtant pas changé depuis l'introduction des juridictions administratives! Le directeur qui, avant 1997, a été juge de première instance est depuis lors l'intermédiaire entre le bureau d'imposition et le tribunal administratif; il agit dans son rôle administratif et contrôle la décision du bureau d'imposition quant à sa forme et à son contenu. Sa décision est susceptible de recours devant le tribunal administratif. Une modification des règles régissant l'introduction d'une réclamation n'est donc pas imposée par un changement de la législation concernant le rôle et les devoirs du directeur en matière contentieuse.

Les nouvelles règles que se propose d'introduire le texte sous avis se rapprochent fortement, mais indûment, de celles régissant l'introduction d'un recours devant le tribunal administratif. En effet, le directeur statuant au contentieux est appelé à procéder au réexamen intégral de l'acte attaqué (§ 243 AO), alors que le tribunal administratif ne connaît pas le réexamen intégral, mais se confine aux moyens invoqués par le requérant! Il n'examine pas les autres éléments de l'imposition et ne connaît pas non plus, contrairement au directeur, la *reformatio in pejus*, c'est-à-dire la possibilité de réformer en défaveur en fixant une cote d'impôt dépassant la cote originaire.

Les règles existantes, contenues au § 249 AO, sont destinées à faciliter l'introduction d'une réclamation pour tous les contribuables, soient-ils non avertis, voire illettrés. Même la formulation incorrecte de la voie de recours n'est pas nuisible. Aucun formalisme n'est requis: identification du réclamant, indication du bulletin qui lui fait grief et demande de réexamen. Le projet de loi s'apprête à introduire, sans qu'il y ait nécessité, un certain formalisme qui, non respecté, entraîne l'irrecevabilité du recours!

Ce formalisme concerne notamment les éléments suivants:

- l'objet de la demande: le directeur est de toute façon appelé, en vertu du § 243 AO, à procéder au réexamen intégral de l'imposition attaquée et doit trancher tant en faveur qu'en défaveur. Le tribunal administratif ne connaît pas ce réexamen intégral. L'indication de l'objet de la demande peut être utile, mais rien de plus. Le manque de cette indication ne devrait, en aucun cas, conduire à l'irrecevabilité de la requête!
- l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués: de nouveau, l'examen intégral permet l'analyse de tous les aspects de l'imposition attaquée, et ceci sans que le directeur soit même admis légalement de ne revoir que les aspects soulevés par le contribuable. Comment justifier l'irrecevabilité d'une réclamation qui se limiterait aux moyens qui semblent concluants au réclamant, alors que le directeur a, en contrepartie, l'obligation de réexaminer l'imposition dans son intégralité?

- le relevé des pièces dont le réclamant entend se servir: les remarques formulées ci-avant valent également pour ce point. De plus, le directeur dispose des mêmes droits d'investigation que le bureau d'imposition et il est en droit de demander la production de toutes pièces lui semblant utiles afin de trancher l'affaire. L'obligation de produire un relevé des pièces est totalement futile, son omission n'ayant aucune influence sur l'instruction à mener par le directeur. Si la production de ce relevé, voire des pièces elles-mêmes, facilite, le cas échéant, l'instruction, son omission ne doit, en revanche, pas être une cause d'irrecevabilité pour le réclamant.

La Chambre ne peut s'empêcher de voir à travers ces formalismes obligatoires une première étape en vue de restreindre le droit de recours des contribuables. Il suffit d'abolir, dans une seconde étape, l'obligation de réexamen intégral par le directeur pour anéantir ce droit et pour créer un déséquilibre entre contribuables. Dans un tel cas, on risque en effet de voir réserver la chance d'aboutir d'une réclamation aux seuls contribuables avertis, voire à ceux ayant les moyens pour se faire aider par un expert en la matière. Cette façon de faire conduit à défavoriser davantage les contribuables déjà désavantagés (sur les plans financier et social notamment) par rapport au plus fortunés.

## **Chapitre II: modification 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 / 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**

Ad article 2, point 3° du projet de loi et article 1<sup>er</sup> du projet de règlement grand-ducal

Le receveur sera légalement habilité, par les mesures visées par les dispositions sous rubrique, à accorder, dans certaines hypothèses, un échelonnement de paiement de l'impôt restant dû après son échéance.

La Chambre approuve cette mesure quant au principe. Suivant le montant de l'impôt dû et la situation financière du débiteur, une période de six mois peut cependant paraître trop courte, de sorte que la possibilité de prévoir une période plus longue devrait pouvoir être envisagée.

## **Chapitre III: modification de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif**

Ad article 3

Selon le texte projeté, il sera accordé aux requérants contestant une décision directoriale sur recours hiérarchique formel (« *Beschwerde* »; § 237 AO) les mêmes possibilités de recours devant les juridictions administratives qu'à ceux qui contestent une

décision directoriale sur réclamation (§ 228 AO) ou qui contestent une décision en matière gracieuse (§ 131 AO). Dans les trois cas, le requérant sera désormais admis à porter son recours devant le tribunal après l'écoulement d'un délai de six mois de silence du directeur. En l'état actuel de la législation, le recourant est obligé d'attendre une décision directoriale sur recours hiérarchique formel avant de pouvoir saisir le tribunal. L'alignement projeté des dispositions en question est dans l'intérêt des contribuables et leur procure davantage de sécurité juridique.

L'ajout d'un nouveau point 5 à l'article 8, paragraphe 3, de la loi susvisée du 7 novembre 1996 apportera des changements considérables à la procédure judiciaire en matière fiscale, qui auront des effets fort négatifs pour les réclamants!

En effet, si, en l'état actuel de la législation, les requérants qui n'ont pas obtenu de décision directoriale sur réclamation ne sont pas limités par un délai pour effectuer un recours devant le tribunal administratif – sauf à attendre l'écoulement d'un délai de six mois après l'introduction de la demande auprès du directeur – les dispositions proposées introduisent un délai restrictif de douze mois (prolongé de six mois en cas d'instruction en cours par le directeur) après l'expiration du délai de six mois à partir de l'introduction de la requête devant le directeur. Dès lors, une réclamation contre un bulletin d'impôt par exemple, non toisée par le directeur après  $6 + 12 = 18$  mois ne pourra plus faire l'objet d'un recours devant le tribunal administratif.

La Chambre s'exprime clairement contre l'introduction d'un tel délai. Après l'introduction, dans la loi générale des impôts, de conditions dissuasives quant à l'introduction d'une réclamation (voir les développements ci-avant concernant le Chapitre I<sup>er</sup> - Ad article 1<sup>er</sup>, point 31<sup>o</sup>, modifiant le § 249 AO), la limitation dans le temps de la faculté de saisine du tribunal administratif rend encore plus difficile l'accès au droit de nombreux réclamants qui perdent ainsi la possibilité de voir le directeur des contributions trancher une affaire, le cas échéant en leur faveur, et d'éviter ainsi des procédures judiciaires. Même si un recours devant le tribunal administratif ne nécessite théoriquement pas la représentation par un avocat ou un expert, peu nombreux seront les réclamants qui oseront s'aventurer seuls dans les méandres des procédures judiciaires, par peur de se voir débouter pour faute de forme.

Le gouvernement ne devrait pas mettre en échec le droit à l'équité et la justice fiscales par un formalisme outrancier et non nécessaire! Si le but des mesures projetées était de délester une certaine administration ou l'appareil judiciaire, il serait préférable de procéder à des réorganisations structurelles et/ou à l'augmentation des ressources nécessaires auprès des services concernés.



**Chapitre IV: modification de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire (...)**

La Chambre approuve les efforts de coopération interadministrative et judiciaire, qui ont pour finalité de contribuer à l'égalité devant l'impôt de tous les contribuables.

\* \* \*

Pour conclure, la Chambre tient à souligner qu'elle est favorable à toute mesure sensée de simplification administrative en matière de contributions directes, tout en rendant attentif au fait qu'il existe encore de nombreuses autres procédures qui devraient être facilitées dans ce domaine, telles que celles prévoyant que des personnes n'ayant pas ou plus de lien juridique entre elles sont malgré tout tenues de s'accorder pour qu'une demande formulée par l'une de celles-ci soit recevable par l'Administration des contributions directes (ce qui est entre autres le cas de personnes divorcées, comme par exemple en matière de déductibilité en tant que dépenses spéciales d'arrérages de rentes et charges permanentes dans la situation dans laquelle le divorce a été prononcé avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998, qui est visée par la circulaire du directeur des contributions L.I.R. N° 109bis/1 du 1<sup>er</sup> juillet 2002).

Ce n'est que sous la réserve expresse de toutes les observations qui précèdent que la Chambre des fonctionnaires et employés publics peut marquer son accord avec les projets de loi et de règlements grand-ducaux lui soumis pour avis.

Ainsi délibéré en séance plénière le 25 octobre 2023.

Le Directeur,

G. TRAUFFLER

Le Président,

R. WOLFF