



AVIS

Avis III/35/2023

14 juin 2023

Simplification des procédures fiscales

relatif au

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.

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 »)

Projet de règlement grand-ducal portant exécution du paragraphe 29c de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)

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 »)

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 lettre du 28 mars 2023, Madame Yuriko Backes, ministre des Finances, a soumis le projet de loi et les projets de règlements grand-ducaux sous rubrique à l'avis de la Chambre des salariés (CSL).

1. Le projet de loi modifie la loi générale des impôts (« Abgabenordnung ») et certaines lois connexes sur divers points, dans une optique de simplification et de modernisation des procédures applicables aux contribuables.

2. Les conditions d'ouverture de la procédure de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes (ACD) sont alignées sur celles existantes en cas de recours devant le tribunal administratif, afin de rendre les recours plus accessibles aux contribuables.

3. Dans le même temps, à l'instar des recours juridictionnels, il est proposé d'instaurer une limite temporelle au recours devant le tribunal administratif en cas de silence du directeur (modification de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif).

4. En matière d'obligations comptables, le législateur s'inspire des dispositions fiscales déjà existantes dans d'autres pays, afin de généraliser la forme électronique de la comptabilité, pour permettre une transmission plus efficace des données nécessaires au contrôle par l'administration.

5. En outre, il est proposé de sanctionner le non-dépôt des comptes annuels conformément aux obligations légales par une inopposabilité de ces derniers à des fins fiscales.

6. En matière de recouvrement, le projet propose d'habiliter le receveur à accorder, sous certaines conditions, un échelonnement des paiements de la créance du Trésor.

7. De plus, dans un souci de sécurité juridique, les textes relatifs à la procédure d'exécution des créances de l'État sont consolidés. La loi sur la coopération inter administrative est renforcée afin de permettre à l'ACD d'échanger des renseignements nécessaires à l'exercice de leurs missions respectives tant avec la Commission de surveillance du secteur financier qu'avec la Commissariat aux assurances.

8. Le projet instaure une procédure de demande d'accord préalable bi- ou multilatéral en matière de prix de transfert en vertu des conventions conclues par le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et prévoit les conséquences de la mise en œuvre d'une procédure d'accord amiable ou d'une décision d'arbitrage en vertu de certains accords internationaux sur la procédure d'imposition. Les obligations documentaires auxquelles sont soumises les entreprises associées en matière de prix de transfert reprennent les standards internationaux issus des travaux de l'OCDE (Action 13 du plan BEPS).

9. Finalement, le projet porte abrogation d'un certain nombre de dispositions de la loi générale des impôts tombées en désuétude.

10. Les quatre projets de règlements grand-ducaux complètent des nouveaux articles de loi introduits par le présent projet de loi :

- le premier liste les travaux ponctuels que l'Administration des contributions peut confier à des contractants et aux sous-traitants successifs de ces derniers, qui sont évidemment soumis au secret fiscal, en vertu du nouvel article 22bis de la loi générale des impôts proposé par le projet de loi.
- le deuxième fixe les conditions de forme et de contenu de la demande d'accord préalable bi- ou multilatéral en matière de prix de transfert en vertu des dispositions applicables d'une ou de plusieurs conventions conclues par le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions, ainsi que les conditions de perception d'une redevance.

- le troisième prévoit la documentation obligatoire en matière de prix de transfert applicable aux entreprises multinationales afin de la rendre conforme aux standards internationaux issus des travaux de l'OCDE.
- le dernier fixe les modalités d'application de la possibilité offerte par le projet de loi aux receveurs d'accorder un échelonnement des paiements de la créance du Trésor.

I. Le projet de loi

A. Dispositions accordées sur demande

12. L'article 1 point 9 du projet de loi propose de clarifier qu'en matière de dispositions accordées uniquement sur demande (par exemple : crédit d'impôt monoparental, abattement pour charges extraordinaires, bonification d'impôt pour investissement ...), une telle demande est à formuler à travers la déclaration d'impôt et ne peut plus être suppléée dans le cadre d'une réclamation.

Les auteurs du projet justifient cette modification par le fait que le directeur ne peut pas se prononcer sur des éléments qui n'ont pas pu être toisés par le bureau d'imposition en premier lieu du fait qu'aucune demande en ce sens ne lui a été soumise.

B. Forme et délais des voies de recours

13. L'article 1^{er} point 31 du projet de loi précise dans la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 que :

« Tout recours introduit devant le directeur des contributions directes est formé par requête écrite signée par le demandeur ou son représentant.

Sous peine d'irrecevabilité, la requête contient :

- les noms, prénoms et adresse du réclamant,
 - la désignation de la décision contre laquelle le recours est dirigé,
 - l'objet de la demande,
 - l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués,
 - dans les cas visés au paragraphe 254, alinéa 1er, le mandat de représentation,
- et
- le relevé des pièces dont le réclamant entend se servir. »

14. Il est rappelé que, tout comme en cas de recours devant le directeur des contributions directes, l'introduction d'un recours en matière fiscale devant le tribunal ne nécessite pas de constitution d'avocats.

15. L'article 3 du projet de loi modifie la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif en ce sens que « *Lorsqu'une réclamation au sens du §228 de la loi générale des impôts ou un recours hiérarchique formel au sens du §237 de cette loi ou une demande en application du §131 de cette loi a été introduit et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation, le recours hiérarchique formel ou la demande comme rejetés et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou du recours hiérarchique formel ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus.* ».

« *Le délai pour l'introduction des recours visés au point 3 est de douze mois après l'expiration du délai de six mois à partir de la demande. Le délai est prolongé de six mois en cas de mesure d'instruction ordonnée par le directeur de l'Administration des contributions directes. A défaut de recours devant le tribunal administratif dans ce délai, la décision qui fait l'objet de la réclamation ou du recours hiérarchique formel acquiert autorité de chose décidée. Il en est de même, en ce qui concerne les demandes de remise ou en modération, de la décision implicite de refus.* ».

16. Force est de constater que la législation actuelle ne prévoit aucun délai pour que le contribuable puisse exercer son droit au recours devant les juridictions administratives en cas d'absence de réponse par l'ACD.

Aujourd'hui, le contribuable dispose d'un droit de se pourvoir devant le tribunal administratif à tout moment et sans aucune limite de temps, tandis que le projet fixe une période définie au cours de laquelle le réclamant sera en droit de se pourvoir en justice en cas de silence directorial.

Ainsi, à l'expiration de la période de six mois à partir de la demande, une nouvelle période de douze mois débutera, laissant un temps raisonnable au réclamant de décider s'il souhaite se pourvoir en justice. Il est précisé que les mesures d'instruction requises et ordonnées par le directeur prolongent automatiquement cette période, ceci afin d'assurer une instruction contradictoire de la demande.

S'y ajoute que le projet de loi prévoit pour le contribuable la possibilité également d'interjeter recours auprès du tribunal administratif après 6 mois de silence directorial contre les décisions discrétionnaires, ce qui, jusqu'à présent, n'était pas possible.

17. Notre Chambre souligne l'injustice qu'engendreront ces conditions à l'égard des contribuables.

En effet, si l'administration s'abstient de formuler une réponse au contribuable, ce dernier ne pourra pas exercer son droit au recours devant les juridictions administratives. Sa non-réponse sera assimilée à une exclusion de son droit d'agir en justice, alors qu'en réalité, s'il n'obtient pas de réponse de l'administration, il ne peut pas juger de l'opportunité d'un tel recours.

Tant pour les contribuables, que pour l'administration, l'objectif de simplification n'est donc pas atteint en ce qui concerne la procédure de réclamation et de recours devant les juridictions de l'ordre administratif.

C. Imposition forfaitaire en cas de retard ou d'absence de déclaration fiscale

18. Aujourd'hui, en cas de non-observation des délais de dépôt de la déclaration d'impôt par le contribuable, le bureau d'imposition peut fixer un supplément à l'impôt qui peut s'élever jusqu'à 10% de la cote d'impôt, voire une astreinte pécuniaire dont le montant dépend de la gravité du retard.

Le montant de l'impôt dû est comparé avec la somme des retenues à la source déjà effectuées et les avances éventuellement versées au cours de l'année d'imposition. Si les retenues à la source et les avances sont supérieures à l'impôt effectivement dû, le montant excédentaire sera remboursé au contribuable.

19. Dans le cas inverse, le contribuable sera tenu de payer le solde restant dû dans un délai d'un mois. Les Contributions directes lui font parvenir par courrier son bulletin d'impôt reprenant le décompte détaillé.

En tout état de cause, le contribuable peut contester une telle décision. En effet, le contribuable peut s'adresser directement au préposé qui a traité son dossier pour se tenir informé des décisions à son encontre et obtenir le cas échéant une rectification. Au cas où la procédure à l'amiable a échoué, le contribuable peut alors utiliser les voies de recours mises à sa disposition pour régler son litige fiscal.

20. Aux termes de ce projet de loi, l'article 1, 15° précise qu'« il est proposé que le redressement simple au sens du paragraphe 94 soit exclu en présence d'une imposition qui a dû être intégralement effectuée en recourant au procédé de la taxation des bases d'imposition (paragraphe 217) en raison du fait que le contribuable a omis de satisfaire à son obligation de remettre sa déclaration fiscale ».

Le § 232. (1a) du présent projet rajoute qu'« *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%* ».

21. Ce projet de loi prévoit une mesure défavorable au contribuable en ce qui concerne l'absence de déclaration fiscale dans les délais.

Même si en l'état actuel, l'administration peut décider d'une imposition forfaitaire à l'égard du contrevenant, ce dernier peut toujours contester une telle décision émise par l'Administration.

La CSL déplore que le projet de loi prévoit de limiter cette contestation aux cas où la différence entre le montant de l'imposition forfaitaire et les revenus ou fortune imposable dépasse les 10%. Ce qui revient donc à restreindre le droit d'agir des contribuables.

Ainsi, pour le contribuable dont l'écart entre ses revenus ou sa fortune soumis à l'impôt fixé et ses revenus ou sa fortune réels n'excèdent pas le seuil de 10%, il ne pourra donc pas attaquer la décision de l'Administration.

En outre, ce seuil n'empêchera pas les contribuables de s'abstenir de répondre à l'ACD ni à s'affranchir des démarches qui leur incombent en matière d'imposition.

D. Défaut d'instructions au sujet du sursis à exécution

22. En l'état actuel, l'introduction d'un recours ne dispense pas le contribuable du paiement des impôts contestés dans le délai prescrit, non pas parce que cela n'est pas prévu mais tout simplement parce que la page d'information imprimée au verso des bulletins d'impôt indique simplement la règle prévue au paragraphe 251 AO selon laquelle l'effet du bulletin d'impôt n'est pas suspendu par l'introduction d'une réclamation. Pourtant, l'on omet d'informer au contribuable qu'il a la possibilité de demander au bureau d'imposition un sursis à exécution prévu au même paragraphe.

Par conséquent, le contribuable qui dépose une réclamation doit tout de même payer l'impôt demandé par l'administration fiscale. La régularisation de l'impôt se fait ultérieurement selon la suite donnée par l'ACD à la réclamation.

23. La CSL déplore que le Gouvernement n'ait pas saisi l'occasion pour mettre en place l'obligation d'indiquer clairement dans chaque bulletin d'impôt la mention de l'effet suspensif des recours introduits par les contribuables. Cette disposition permettrait aux justiciables de faire valoir leurs droits sans devoir avancer des montants qui peuvent finalement se révéler indus.

II. Règlements grand-ducaux d'exécution

A. Règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 2 du paragraphe 22bis de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)

24. Le présent règlement grand-ducal exécute l'alinéa 2 du paragraphe 22bis de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») qui prévoit la possibilité pour l'Administration des contributions directes de confier l'exécution de travaux ponctuels à des contractants et aux sous-traitants successifs de ces derniers qui seront soumis au secret fiscal.

La finalité de ce nouveau paragraphe 22bis est donc d'étendre la violation du secret fiscal à des personnes externes à l'Administration des contributions directes dans le cadre de l'exécution de travaux spécifiques ou de leur sous-traitance.

En outre, la révélation d'informations couvertes par le secret fiscal, étant aussi sanctionnée pour les agents de l'ACD, une disposition légale doit expressément prévoir la mise à disposition de telles informations par lesdits agents aux contractants et sous-traitants dans le cadre de l'exécution de ces contrats.

25. La violation du secret fiscal (paragraphe 22 AO) est une infraction pénale, sanctionnée par le paragraphe 412 AO et l'interprétation de son champ d'application est stricte. Le nouveau paragraphe 22bis de l'AO vise aussi bien les collaborateurs du Centre des technologies de l'information de l'État (CTIE), ses agents contractuels, ses sous-traitants ainsi que tout autre contractant ou sous-traitant de l'ACD.

La CSL estime donc qu'il faut veiller à ce que les salariés de ces contractants et sous-traitants soient rendus attentifs à l'existence de ce secret fiscal.

B. Règlement grand-ducal portant exécution du paragraphe 29c de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)

26. Par le biais de l'introduction d'un nouveau paragraphe 29c dans l'AO (point 3 de l'article 1^{er} du projet de loi), le projet de loi instaure une procédure de demande d'accord préalable bi ou multilatéral en matière de prix de transfert (ci-après « demande d'APP ») en vertu des conventions conclues par le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et prévoit les conséquences de la mise en œuvre d'une procédure d'accord amiable ou d'une décision d'arbitrage en vertu de certains accords internationaux sur la procédure d'imposition.

Une redevance est fixée par l'ACD pour couvrir les frais administratifs occasionnés à l'occasion du traitement de la demande. Le projet de règlement grand-ducal fixe le montant de cette redevance, qui varie entre 10.000 et 20.000 euros suivant la complexité de la demande et le volume de travail.

27. La CSL considère que l'Administration est tenue de respecter les règles de confidentialité qui se rapportent directement à l'existence et au montant de l'impôt dû par le contribuable. Les règles relatives au secret fiscal doivent s'appliquer aux informations transmises dans le cadre de l'accord.

C. Règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)

28. Le projet de loi exige ainsi que les entreprises associées présentent, sur demande, une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée.

Le règlement grand-ducal prévoit l'obligation d'une documentation conforme aux standards internationaux issus des travaux de l'OCDE (Action 13 du Plan d'action BEPS), cela inclut un fichier local et un fichier principal auxquels toute entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales doit s'y conformer.

D. 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

29. Ce règlement grand-ducal fixe les modalités d'application de la possibilité offerte par le projet de loi aux receveurs d'accorder un échelonnement des paiements de la créance du Trésor.

Sur demande, le receveur peut autoriser un échelonnement des paiements des créances du Trésor si leur recouvrement entraîne des difficultés considérables pour le débiteur et que la créance n'est pas mise en péril par le délai accordé. L'échelonnement de paiement ne s'oppose pas à ce que le Trésor puisse faire valoir ses droits hypothécaires. L'échelonnement de paiement ne suspend pas la mise en compte de l'intérêt de retard légalement dû en cas de défaut de paiement de la créance du Trésor à son échéance.

Le délai d'un échelonnement est limité à 6 mois étant donné que le contribuable avait la possibilité de demander un sursis de paiement suivant lequel il aurait pu avoir un délai jusqu'à 36 mois avec un taux d'intérêt plus avantageux que le taux légal. Il est dans l'intérêt du contribuable de limiter la période d'échelonnement alors que pendant la durée dudit échelonnement, les intérêts de retard de

0,6% par mois continuent à courir. Cet article vise également à exiger que le contribuable motive sa demande.

30. L'octroi d'un échelonnement est réservé uniquement aux impôts fixés par voie d'assiette en excluant tous les impôts faisant l'objet d'une retenue à la source et qui par conséquent constituent les impôts d'un autre contribuable et non pas ceux du demandeur de l'échelonnement.

31. Notre Chambre constate dans cette mesure, un affaiblissement des droits du contribuable car l'échelonnement doit consister à apporter une solution amiable tout en s'adaptant aux capacités financières du contribuable et non pas lui porter un préjudice supplémentaire notamment par des intérêts de retard excessifs.

32. Si la Chambre des salariés (CSL) approuve la volonté de légiférer de simplifier la législation fiscale et de la rendre moins complexe et moins hermétique pour le contribuable, elle regrette que le Gouvernement ne soit pas allé dans le sens d'une véritable prise en considération des intérêts des contribuables. Il est indispensable de renforcer les liens entre l'Administration des contributions directes et les contribuables, en clarifiant et en simplifiant les dispositions légales en les rendant accessible à tous, notamment en ce qui concerne les instructions sur les voies de recours.

Le risque de la réforme telle que proposée est d'amoinrir les droits des contribuables en créant davantage de contentieux entre les contribuables et l'Administration des contributions directes.

Luxembourg, le 14 juin 2023

Pour la Chambre des salariés,



Sylvain HOFFMANN
Directeur



Nora BACK
Présidente

L'avis a été adopté à l'unanimité.