

Projet de loi

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 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

(1^{er} juillet 2008)

Par dépêche du 29 août 2007, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a soumis à l'avis du Conseil d'Etat le projet de loi repris sous rubrique. Au texte du projet, élaboré par le ministre des Finances, étaient joints un exposé des motifs et un commentaire des articles. Par dépêche du 31 décembre 2007, le Conseil d'Etat a encore été saisi d'un amendement gouvernemental complétant le projet par un article *7bis*.

Les avis des chambres professionnelles ont été communiqués comme suit:

- par dépêche du 13 novembre 2007, l'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics;
- par dépêches du 20 novembre 2007 et du 28 janvier 2008, l'avis et un avis complémentaire de la Chambre de travail;
- par dépêche du 12 mars 2008, l'avis de la Chambre des employés privés;
- par dépêche du 21 mars 2008, l'avis de la Chambre des métiers;
- par dépêche du 23 avril 2008, l'avis de la Chambre de commerce.

Comme le Conseil d'Etat aura encore l'occasion de le signaler par la suite, l'avis de la Commission nationale pour la protection des données, demandé aux termes de l'article 32 de la loi modifiée du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel, n'a pas été versé au dossier. Le Conseil d'Etat exige qu'à l'avenir tous les avis obligatoires lui soient communiqués d'office du moment qu'ils sont disponibles, à l'instar de ceux des chambres professionnelles.

Considérations générales

Echange de données entre administrations publiques

Le projet de loi prévoit l'échange de données suivant des procédés automatisés moyennant interconnexion et sous garantie d'accès sécurisés, limités et contrôlés entre les administrations fiscales: Administration des contributions directes, Administration de l'enregistrement et des domaines et Administration des douanes et accises, d'un côté, et lesdites administrations et le ministère des Transports, le Service central de la statistique et des études économiques (STATEC), l'Inspection générale de la sécurité sociale (IGSS), le Centre commun de la sécurité sociale, l'Inspection du travail et des mines (ITM) ainsi que d'autres établissements publics, d'un autre côté.

Coopération entre les administrations fiscales

En l'absence de velléités politiques d'envisager la fusion des trois administrations fiscales, le présent projet tente de renforcer la coopération entre celles-ci en prévoyant

- l'échange de données suivant des procédés automatisés moyennant interconnexion et sous garantie d'accès sécurisés, limités et contrôlés entre les administrations fiscales;
- l'échange tant systématique que ponctuel, spontané ou sur demande, de certaines informations entre administrations fiscales;
- la possibilité de contrôles conjoints sur place de la situation fiscale des contribuables;
- l'utilisation par une des administrations fiscales des informations obtenues par l'une des deux autres.

Le Conseil d'Etat encourage en principe la coopération entre administrations dans un souci d'efficacité. Il est en effet dans l'intérêt général que les administrations fiscales soient en mesure de faire un bon usage de leurs ressources et puissent assurer une juste et exacte perception de l'impôt. Dans la mesure où cette coopération permet un meilleur recouvrement de l'impôt et une lutte plus efficace contre la fraude fiscale, cette coopération contribue de façon significative à l'application correcte des lois fiscales. L'intérêt général exige que les contribuables respectant la loi soient confortés dans leur attitude civique par la correction des erreurs faites par des contribuables mal informés ou négligents et par la répression systématique des fraudes fiscales commises par d'autres contribuables.

Autant le Conseil d'Etat souscrit donc au principe d'une coopération renforcée entre administrations fiscales, autant il partage le souci du Gouvernement d'organiser cet échange d'informations dans des conditions compatibles avec le secret fiscal ancré dans l'article 22 de la loi générale des impôts (AO). L'article 22 AO pose le principe de l'inviolabilité du secret fiscal et sanctionne pénalement toute communication d'informations qui n'est pas autorisée par l'accord du contribuable ou par une disposition légale spécifique.¹ Les exceptions à un principe de droit sanctionné

¹ Le texte original de l'article 22 AO est formulé comme suit: « wer (Verhältnisse eines Steuerpflichtigen) unbefugt offenbart ». Le Code fiscal interprète le terme « unbefugt » dans une note infrapaginale comme suit:

pénalement étant d'interprétation stricte, il convient de préciser et de limiter la portée de l'échange d'informations entre administrations tel que prévu par le présent projet de loi. A ce sujet, le Conseil d'Etat note d'abord que l'article 22 n'est pas limité aux fonctionnaires de l'Administration des contributions directes: le secret fiscal s'applique aux informations relevant des dossiers constitués par l'Administration des contributions directes et le secret est donc également applicable aux fonctionnaires d'autres administrations qui reçoivent des informations dans le cadre de la procédure instituée par le projet de loi. L'article 22 AO couvre toutes les informations que l'Administration des contributions directes obtient tant dans le cadre de la procédure d'imposition, que dans le cadre de poursuites qu'elle engage. L'article 22 AO s'étend également à toute communication adressée à l'Administration des contributions directes dans le cadre d'une autre procédure. L'article 22 protège donc aussi les informations que celle-ci obtient sur base de l'échange d'informations entre administrations.

Le Conseil d'Etat note que la coopération entre l'Administration des contributions directes et l'Administration de l'enregistrement et des domaines ne porte que sur les informations susceptibles de permettre l'établissement correct et le recouvrement des impôts, droits, taxes et cotisations dont la perception est attribuée à ces administrations, l'échange pouvant se faire à l'aide de procédés automatisés ou non. Tant l'Administration des contributions directes que l'Administration de l'enregistrement et des domaines opèrent également des échanges d'informations avec les autorités fiscales d'autres Etats dans le cadre des procédures organisées par les lois spécifiques, notamment à l'intérieur de l'Union européenne. En ce qui concerne l'Administration des contributions directes, les traités fiscaux établissent un échange d'informations dont la portée et les limites sont interprétées de façon variable, en fonction des traditions juridiques des Etats signataires. Il convient donc de déterminer l'interaction éventuelle entre l'échange d'informations entre l'Administration des contributions directes et l'Administration de l'enregistrement et des domaines, d'une part, et l'échange d'informations entre l'Administration des contributions directes et les administrations fiscales d'autres Etats, d'autre part.

Le modèle de convention fiscale de l'OCDE, dans sa version de 2003, organise l'échange de renseignements à l'article 26. Il conviendra donc de vérifier à l'avenir si les renseignements obtenus par l'Administration des contributions directes dans le cadre de cette procédure peuvent être communiqués à l'Administration de l'enregistrement et des domaines dans le cadre de la procédure instituée par la loi en projet. Réciproquement, il conviendra également de déterminer si l'Administration des contributions directes est soit autorisée, soit obligée, à communiquer aux administrations étrangères des informations qu'elle aurait obtenues ou qu'elle pourrait obtenir d'une autre administration, et en particulier de l'Administration de l'enregistrement et des domaines. Cette appréciation devra se faire pour chaque convention fiscale spécifique, étant donné que les textes des conventions s'écartent régulièrement du modèle de convention de l'OCDE

« sans y être autorisé ni par l'accord préalable du contribuable, ni par le vœu de la loi, ni par une raison d'ordre public ».

dans sa version de 2003. Le Conseil d'Etat note d'ailleurs avec intérêt que les conventions récentes signées par le Luxembourg s'écartent de l'article 26 du modèle de convention actuel de l'OCDE en ce sens que le Luxembourg limite l'échange aux impôts visés par la convention, alors que l'OCDE, depuis la mise à jour antérieure de l'an 2000 du modèle de convention, recommande que l'échange porte sur les impôts de toute nature, perçus par l'Etat ou par une collectivité locale ou une subdivision politique, y compris les impôts qui ne sont pas visés par le modèle de convention. Le Conseil d'Etat s'interroge également sur la portée juridique du commentaire des articles du modèle de convention. A titre d'exemple, le commentaire relève en son paragraphe 14 que l'administration de l'Etat requis ne sera certes pas obligée d'aller au-delà des limites que lui imposent sa propre législation et sa pratique administrative en communiquant des renseignements, mais en sens inverse, l'administration de l'Etat requis devra utiliser les mesures administratives autorisées en ce qui concerne les impôts de l'Etat requis même si les informations spécifiques ne sont collectées qu'en vue de fournir des renseignements à l'autre Etat. Il convient d'interpréter ce commentaire en respectant la portée de l'échange d'informations telle que définie par le libellé explicite de l'article 1^{er} du projet de loi, qui limite l'échange aux informations susceptibles de permettre à l'Administration des contributions directes et à l'Administration de l'enregistrement et des domaines l'établissement correct et le recouvrement des impôts. En interprétant l'article 27 du modèle de convention, y compris le commentaire afférent, sur l'arrière-fond de l'article 1^{er} du projet de loi, le Conseil d'Etat est donc d'avis que l'Administration des contributions directes n'est ni autorisée ni *a fortiori* obligée à communiquer à l'administration de l'Etat requérant des informations qu'elle aurait obtenues ou qu'elle pourrait obtenir d'une autre administration.

Coopération avec d'autres administrations

Le projet de loi instaure une coopération et un échange d'informations entre les administrations fiscales, d'une part, l'IGSS, le STATEC, le Fonds national de solidarité et le ministère des Transports, d'autre part. En outre, le projet renforce la coopération entre les administrations fiscales et l'ITM en créant la base légale pour des contrôles communs.

Cette démarche rationalise l'activité des différentes administrations et permet d'augmenter l'efficacité de l'action administrative tout en réduisant les coûts administratifs. Elle s'intègre également dans la politique du Gouvernement visant la simplification des formalités administratives. Le Conseil d'Etat approuve le principe de cet échange d'informations. Il est évident que cet échange doit se faire dans des conditions conformes à la loi modifiée du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel. Le commentaire des articles précise en effet que la Commission nationale pour la protection des données a avisé positivement les procédures prévues. Par dépêche du 16 avril 2008, le Conseil d'Etat avait demandé au Premier Ministre, Ministre d'Etat, la communication dudit avis. Suivant dépêche du 5 mai 2008, le Gouvernement renvoie le Conseil d'Etat au site internet de la Commission

nationale pour la protection des données². En se reportant audit site, le Conseil d'Etat a dû constater que lesdits avis n'étaient guère aussi positifs que l'affirmaient les auteurs du projet de loi sous examen. Au contraire, la Commission pour la protection des données a soulevé un certain nombre de points sensibles au regard de l'article 16 de la loi précitée du 2 août 2002:

«Il en va cependant autrement en ce qui concerne l'échange de données entre les administrations fiscales et toutes les autres administrations dont les finalités primaires des traitements de données respectifs sont d'une toute autre nature que l'établissement, la perception et le recouvrement d'impôts, droits et taxes. En effet, au regard de l'article 16 de la loi du 2 août 2002, ces échanges de données posent, entre autres, le problème de la compatibilité entre les finalités découlant de la mission des administrations fiscales et de celles des autres administrations.

L'article 16 pose en ses paragraphes 2 et 3 un certain nombre de conditions supplémentaires auxquelles l'interconnexion doit répondre pour être licite:

- permettre d'atteindre des objectifs légaux présentant un intérêt légitime pour les responsables des traitements
- ne pas entraîner de discrimination ou de réduction des droits, libertés et garanties pour les personnes concernées
- être assortie de mesures de sécurité appropriées
- tenir compte du type de données faisant l'objet de l'interconnexion
- ne pas aboutir à vider de sa substance le secret professionnel auquel les responsables des traitements sont le cas échéant soumis.

Dans les cas où le législateur entend – comme en l'espèce – autoriser une interconnexion de données par une loi, il résulte des travaux parlementaires relatifs au projet de loi ayant mené à la loi du 2 août 2002 que « *l'élaboration de textes législatifs ou réglementaires autorisant une interconnexion de données devraient s'inspirer de la ratio des dispositions de l'article 16* » (document parlementaire 4735/13, p. 30).

Or, à la lecture de l'avant-projet de loi, il y a lieu de constater que ce dernier se limite à instaurer le principe de l'interconnexion des données, respectivement de la coopération administrative à plusieurs niveaux par un échange de données, sans pour autant arrêter ou préciser les critères de délimitation, les conditions et les restrictions que devra respecter l'interconnexion de données envisagée.

La Commission nationale est cependant d'avis que l'avant-projet de loi sous examen devrait prévoir et fixer des critères et conditions au sens de l'article 16 de la loi du 2 août 2002. Ceci nous semble en particulier indispensable pour voir précisée la portée des articles 4, 7 et 8 de l'avant-projet de loi. Notons que le Conseil d'Etat, dans son avis du 30 janvier 2007 relatif au projet de loi n° 5554 portant modification de la loi du 2 août 2002, reste lui aussi « *convaincu que l'interconnexion de données constitue une opération délicate devant être entourée d'un maximum de garanties* ».

² Les avis de la Commission nationale datés du 23 mai 2007 (projet de loi) et du 23 novembre 2007 (amendement à l'article 8 du projet de loi) sont également reproduits aux pages 37 à 42 du rapport annuel 2007 de la Commission nationale pour la protection des données.

Les auteurs de l'avant-projet de loi laissent le soin au pouvoir réglementaire de déterminer les conditions, modalités et pratiques dans lesquelles les échanges de données pourront avoir lieu.

Au stade actuel, la Commission nationale se trouve dès lors dans l'impossibilité d'apprécier dans le présent avis si les échanges de données envisagés dans l'avant-projet sont susceptibles de respecter à chaque fois la « ratio » des dispositions de l'article 16 de la loi du 2 août 2002.

En effet, plusieurs questions restent ouvertes:

- Quels fichiers et catégories de données feront l'objet des échanges de données?
- Quelles sont les garanties en termes de confidentialité et sécurité des données?
- Les données protégées par un secret prévu par la loi seront-elles exclues ou bénéficieront-elles d'une protection particulière?

Le législateur ne pourra ni mesurer toute la portée des interconnexions ni vérifier leur proportionnalité, si le futur texte de loi n'intègre pas d'ores et déjà les conditions et garanties auxquelles elles devront répondre.

Il devra s'assurer du respect de l'article 8.2 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales qui prévoit qu'il ne peut y avoir d'ingérence d'une autorité publique dans l'exercice du droit au respect de la vie privée que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la défense d'un certain nombre d'intérêts publics légitimes.

Il aura à cœur d'éviter d'autoriser la mise en place successive d'interconnexions généralisées de fichiers publics, aussi importantes et nobles les finalités soient-elles. Il faut en effet garder à l'esprit qu'à la fin des années soixante-dix, l'adoption des législations européennes de protection des données procédait notamment de la volonté de protéger le citoyen contre des projets consistant à interconnecter l'ensemble des fichiers publics.

Il convient donc de rechercher un équilibre satisfaisant entre simplification administrative, efficacité et respect du droit à la vie privée dans la société de l'information.

En ce sens, la Commission nationale préconise notamment:

1. de prévoir une nomenclature précise des données échangées par les différents organismes publics en procédant à une énumération limitative par fichier public, étant donné que les catégories de données recensées seront différentes d'une administration à l'autre;
2. de prévoir des garanties spécifiques pour les catégories particulières de données visées aux articles 6 et 8 de la loi du 2 août 2002;
3. de définir pour chaque type de coopération administrative la nature exacte de l'échange de données (p.ex. fichiers communs moyennant interconnexion entre deux ou plusieurs administrations ou communication «one way» par transmission, le cas échéant, systématique, sur demande ou spontanée); il faut en effet garder à l'esprit que dans l'optique de responsabilisation empruntée par la loi du 2 août 2002, les différentes administrations ne seront plus «maîtres» de leurs fichiers, dans la mesure où d'autres organismes auront accès aux données;

4. de prévoir des garanties au niveau de la confidentialité des données et de la sécurité des traitements au sens des articles 21, 22, 23 et 25 de la loi du 2 août 2002. »

Dans la mesure où la procédure législative n'apporterait pas de réponses satisfaisantes à ces questions, le Conseil d'Etat se verrait dans l'impossibilité de dispenser le projet de loi du second vote constitutionnel.

En ce qui concerne les articles 10 à 12 (11 à 13 selon le Conseil d'Etat), le Conseil d'Etat est d'avis que les objectifs des articles visés peuvent être atteints sans l'établissement d'une interconnexion de données. On est en l'occurrence en présence d'une transmission de données régie par les dispositions de la loi afférente du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel.

Coopération des administrations fiscales avec les autorités judiciaires

Dans sa recommandation n° 2-50-2004 datée du 5 octobre 2004, le Médiateur propose de réformer l'article 22 AO précité, traitant du secret fiscal, afin de préciser les infractions dont la poursuite justifie la communication aux autorités judiciaires d'informations couvertes par le secret fiscal. Le Médiateur relève que le juge d'instruction et la Direction des contributions directes ont des opinions divergentes sur la portée du secret fiscal, et il recommande de préciser la portée du paragraphe 22 AO. L'article 15 du projet de loi donne suite à cette recommandation par deux dispositions complémentaires:

- d'une part, l'Administration des contributions directes est autorisée à transmettre certaines informations sur demande respectivement du juge d'instruction ou du Procureur général, et
- d'autre part, l'obligation de dénonciation des crimes et délits est précisée quant à sa portée et quant à sa compatibilité avec l'article 22 AO précité.

Le Conseil d'Etat partage le souci du Gouvernement d'assurer une bonne administration de la justice dans l'intérêt général, tout en limitant les entorses au secret fiscal ancré dans l'article 22 AO dans l'intérêt personnel du contribuable. En ce sens, le Conseil d'Etat approuve le choix fait par le Gouvernement qui propose, à l'article 15 du projet, d'autoriser l'Administration des contributions directes à communiquer aux autorités judiciaires des informations recueillies lors de la procédure d'établissement et de recouvrement des impôts lorsque les autorités judiciaires considèrent ces informations comme indispensables à la poursuite et à la sanction de crimes et de délits de droit commun. La transmission d'informations ne sera donc pas admise pour des informations portant sur des contraventions ou des affaires civiles ou commerciales.

En ce qui concerne la répression de la fraude fiscale, l'Administration des contributions directes est déjà habilitée en vertu de la loi générale des impôts à enquêter sur le dossier et à transmettre le dossier au procureur d'Etat en vue de l'engagement de poursuites pénales: les informations recueillies par l'Administration des contributions directes peuvent donc être transmises au procureur d'Etat en vue de la répression de la fraude fiscale, et le projet de loi ne change pas ce dispositif de la loi existante.

Soucieux de favoriser le dialogue et la communication entre l'Administration des contributions directes, d'une part, et la Police grand-ducale, d'autre part, le projet de loi prévoit la possibilité d'un détachement de fonctionnaires de l'Administration des contributions directes vers les services de police judiciaire.

Le Conseil d'Etat approuve pleinement l'idée de base, visant à assurer une meilleure coopération entre les autorités judiciaires et l'Administration des contributions directes. Cette disposition se situe dans le prolongement d'autres initiatives légales visant à réprimer la fraude fiscale, notamment par l'introduction de la notion d'escroquerie fiscale par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie en matière d'impôts.

Toutefois, le Conseil d'Etat s'interroge sur la protection des droits du contribuable et sur l'interaction de ces dispositions nouvelles avec les obligations que la loi générale des impôts impose au contribuable. En effet, la loi générale des impôts oblige le contribuable à coopérer avec l'Administration des contributions directes en soumettant sa déclaration fiscale, en remettant entre les mains de l'administration des documents complémentaires, et en fournissant à l'administration toutes les explications qu'elle juge nécessaires pour procéder à l'imposition du contribuable. L'administration peut sanctionner le manque de coopération du contribuable par des amendes aux termes des articles 168 et 202 AO.^{3,4} En droit, l'Administration des contributions directes peut donc demander au contribuable de soumettre au bureau d'imposition certaines informations dans le cadre de la procédure d'imposition en exerçant, le cas échéant, une certaine pression afin d'inciter le contribuable récalcitrant à donner suite à la demande. Ensuite, ces informations pourraient être transmises par l'Administration des contributions directes aux autorités judiciaires. En définitive, les informations que l'Administration des contributions directes obtiendrait du contribuable sous une certaine pression pourraient donc être utilisées contre le contribuable dans une procédure pénale devant les autorités judiciaires. Le Conseil d'Etat voudrait éviter que l'agencement de ces diverses dispositions ne crée une situation contraire à l'adage suivant lequel nul ne peut être contraint de déposer ou de témoigner contre lui-même, alors que ce principe relève des droits de l'homme et qu'une entorse à ce principe risquerait de remettre en cause la valeur juridique de la procédure pénale.

Ce risque augmente naturellement lorsque des fonctionnaires de l'Administration des contributions directes sont détachés vers les autorités judiciaires suivant la procédure prévue par l'article 19, point 13 du projet, qui confère à des fonctionnaires de l'Administration des contributions directes la qualité d'officiers de police judiciaire. Une telle situation favorise certes la coopération entre l'Administration des contributions directes et les autorités judiciaires, mais elle risque également de créer une confusion des rôles, et le justiciable risque de ne pas être à même de

³ L'article 168 AO permet à l'Administration des contributions directes d'imposer une amende égale à 10% de la cote d'impôt définitive à charge des contribuables qui ne déposeraient pas leur déclaration dans les délais.

⁴ L'article 202 AO permet à l'Administration des contributions directes d'imposer des amendes plafonnées à l'équivalent en € de 50.000 francs, soit 1.239,47 € au contribuable récalcitrant qui ne s'acquitte pas de ses obligations envers le bureau d'imposition.

déterminer ses droits et obligations dans chaque cas de procédure ni de saisir la portée de ses déclarations et dépositions.

Si la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH) ne consacre pas directement le droit de tout citoyen de ne pas contribuer à sa propre incrimination, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme a néanmoins clairement établi ce principe en s'appuyant sur les articles 6 (droit à un procès équitable) et 10 (liberté d'expression) de la Convention. La Cour a également admis que la loi peut prévoir, en ce qui concerne le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination, certaines limites, à condition que ces restrictions soient nécessaires dans une société démocratique et proportionnées au but légitime poursuivi par le législateur.⁵

Il est dans la nature des choses que le contribuable puisse faire l'objet de trois procédures à la fois complémentaires et indépendantes, visant d'abord l'imposition du contribuable, ensuite le recouvrement de l'impôt face à des contribuables qui sont en retard de paiement, enfin l'engagement de contrôles fiscaux, voire de poursuites, contre les contribuables suspectés de fraude fiscale. Le principe de l'égalité des contribuables devant la loi ne permet pas à l'Administration des contributions directes de surseoir à toute procédure d'imposition du contribuable faisant l'objet de poursuites judiciaires. Si les procédures d'imposition doivent donc nécessairement pouvoir se faire en parallèle à des procédures de poursuite judiciaire, le Conseil d'Etat voudrait cependant rappeler que le droit du contribuable de ne pas contribuer à sa propre incrimination prévaut sur les dispositions de la loi générale des impôts, texte introduit par l'occupant pendant la Guerre, donc avant la CEDH, et maintenu en vigueur par la suite. Au demeurant, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme comporte plusieurs arrêts récents traitant spécifiquement du droit fiscal, qui ont un impact direct sur le projet de loi:

Dans l'arrêt *Funke c. France*⁶, la Cour européenne des droits de l'homme trace certaines limites à l'obligation de coopération du contribuable. En effet, cet arrêt confirme que l'accusé peut refuser toute contribution à sa propre incrimination, et précise que la notion d'accusé s'entend au sens autonome que l'article 6 de la Convention attribue à ce terme, que l'accusé peut refuser, dans les circonstances données, non seulement son témoignage personnel, mais également la communication de documents incriminateurs, et qu'enfin qu'il n'y a pas lieu de tenir compte d'un quelconque « particularisme » des matières économiques et financières.

Dans l'arrêt *Shannon c. Royaume-Uni*⁷, la Cour distingue entre deux types de situations:

⁵ Voir notamment les arrêts CEDH, *Funke c. France* (exception préliminaire), n° 10828/84, 25 février 1993; *Serves c. France*, n° 20225/92, 20 octobre 1992 ; CEDH 1997-VI et CEDH, *K c. Autriche* n° 16002/90, 2 juin 1993.

Voir également « Le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination », par M. Patrick Kinsch, in Bulletin des droits de l'homme n° 1, décembre 1993, p. 48 à 61.

⁶ CEDH, *Funke c. France*, précité.

⁷ CEDH, *Shannon c. Royaume-Uni*, n° 6563/03, 4 octobre 2005.

- d'une part, l'utilisation de la contrainte en vue de l'obtention de renseignements dans le cadre d'une procédure pénale déjà pendante ou envisagée contre le contribuable, et
- d'autre part, l'utilisation dans le cadre de poursuites pénales subséquentes d'informations incriminantes obtenues par la contrainte en dehors de contexte d'une procédure pénale.

L'arrêt *J.B. c. Suisse*⁸ vise une situation où le fisc a infligé une amende au contribuable pour refus de fournir certains renseignements dans une procédure visant une infraction fiscale assez comparable à la *Steuerordnungswidrigkeit* régie par l'article 413 AO. La Cour a estimé que cette amende était contraire à l'article 6 de la CEDH et que par conséquent la procédure violait le droit du contribuable de ne pas s'accuser lui-même.

Il ressort clairement de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme que l'article 6 de la CEDH limite significativement la possibilité d'utiliser à l'égard du justiciable, sur le plan pénal, les documents qu'il a dû remettre à l'administration fiscale sous la contrainte. Le juge pénal ne pourra en effet prendre en considération de tels documents que dans les limites tracées par la CEDH:

- l'Administration des contributions directes doit limiter ses enquêtes au niveau de l'imposition à des actes qui sont effectivement nécessaires à l'imposition, et en aucun cas l'Administration des contributions directes ne peut collecter, sous la contrainte, sous le couvert de la procédure d'imposition, des informations qui sont en fait destinées à alimenter un dossier de poursuite à caractère pénal;
- l'administration ne peut faire usage des informations recueillies lors de l'imposition que dans les limites permises par l'article 6, par. 1^{er} CEDH; ces limites visent notamment les informations que le contribuable a communiquées à l'administration lors de la phase d'imposition sur base de son obligation de coopérer;
- l'Administration des contributions directes doit clairement informer le contribuable à chaque stade de la procédure engagée sur ses droits et obligations spécifiques en fonction de la procédure spécifique;
- le contribuable n'est pas obligé de coopérer dans le cadre d'une procédure ayant un caractère pénal au sens de l'article 6 de la CEDH. La doctrine luxembourgeoise considère que le droit pénal spécial, inscrit à la partie 3 AO, a un caractère pénal au sens de l'article 6 de la CEDH⁹;
- si l'Administration des contributions directes est confrontée dans le cadre de la procédure d'imposition à une situation où le contribuable ne documente pas son dossier fiscal conformément aux obligations que la loi générale des impôts lui impose, l'Administration des contributions directes peut certes appliquer les sanctions prévues par la AO, mais dans ce cas l'utilisation des informations obtenues sous la menace de sanctions à caractère pénal ne pourra pas être effectuée en vertu du principe de l'interdiction de l'auto-incrimination.

En définitive, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme tend donc à établir une nette distinction entre la procédure d'imposition, qui repose sur une coopération du contribuable avec l'administration, et la sanction de la fraude ou de l'escroquerie fiscale, et

⁸ CEDH, *J.B. c. Suisse*, n° 3127/96, 3 mai 2001.

⁹ Ce principe est notamment confirmé par le Code fiscal. Voir remarque préliminaire à la partie 3 AO.

dans cette dernière procédure le contribuable est protégé par l'article 6 de la CEDH.

Renforcement des moyens de contrôle de l'Administration de l'enregistrement et des domaines

Le projet de loi élargit les moyens d'investigation et de contrôle de l'Administration de l'enregistrement et des domaines en matière de TVA. Le Conseil d'Etat note que ces dispositions ne créent pas une obligation de coopération à charge du contribuable aussi large que les dispositions afférentes de la loi générale des impôts applicable aux impôts relevant de la compétence de l'Administration des contributions directes. En matière d'impôts directs, le contribuable doit en effet, à la demande de l'Administration des contributions directes, soumettre à l'administration toutes les informations utiles pour documenter, rendre crédibles, voire prouver les indications reprises dans la déclaration fiscale, alors qu'en matière de TVA, les obligations de l'assujetti se limitent pour l'essentiel à la communication de toutes les pièces comptables, y compris les documents annexes et les contrats relatifs à l'activité professionnelle. Cette divergence d'approche s'explique essentiellement par le fait que les assujettis à la TVA sont des entreprises qui sont obligées à la tenue de livres comptables alors que cette obligation ne s'applique pas à tous les contribuables en matière d'impôts directs. En revanche, le projet de loi élargit les moyens de contrôle de l'Administration de l'enregistrement et des domaines de façon significative. Le Conseil d'Etat s'interroge toutefois sur le bien-fondé de la disposition donnant aux agents chargés d'un contrôle de la TVA, sous certaines conditions, un droit d'accès illimité aux locaux professionnels de l'assujetti. A ce sujet, le Conseil d'Etat doit renvoyer aux considérations afférentes qu'il a émises dans son avis du 3 mai 2005 relatif au projet de loi portant réforme de l'Inspection du travail et des mines (doc. parl. n° 5239⁵) ainsi que dans son avis du 16 mars 2004 sur le projet de loi relatif à la concurrence (doc. parl. n° 5229⁵). Dans ces avis, le Conseil d'Etat s'était exprimé de la manière suivante:

« Tant le domicile que les bureaux de l'entreprise, que la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme assimile au domicile, sont protégés tant par l'article 15 de notre Constitution que par l'article 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

S'il est vrai que l'inviolabilité du domicile n'est pas un droit absolu et que la loi peut prévoir les cas où il peut être passé outre, la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales cadre cependant très étroitement ces cas. »

Le Conseil d'Etat renvoie aux réserves exprimées dans ces deux avis sur l'inviolabilité du domicile. Il insiste dès lors à ce que ces pouvoirs d'investigation ne soient exercés qu'avec beaucoup de doigté et en suivant toutes les mesures requises afin de protéger les personnes contre les atteintes arbitraires des pouvoirs publics aux droits garantis aussi bien par l'article 8 de la Convention que par l'article 15 de la Constitution. Le Conseil d'Etat reviendra sur ce point dans l'examen des articles.

Bien entendu, l'Administration de l'enregistrement et des domaines ne pourra faire usage de ces moyens de contrôle que dans les limites tracées

par l'article 6 de la CEDH précité. A cet égard, les observations émises par le Conseil d'Etat en rapport avec l'Administration des contributions directes sont également applicables.

Sous réserve de ces considérations générales, le Conseil d'Etat ne saurait qu'approuver les mesures proposées. En effet, ces mesures visent à assurer un meilleur contrôle en matière de TVA, elles améliorent l'efficacité de l'action de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, et elles contribuent donc à une perception plus juste et exacte de la TVA sans mettre à charge des assujettis des obligations déclaratives exagérées.

Etablissement des fiches de retenue d'impôt

Alors que les communes sont traditionnellement responsables de l'émission des fiches de retenue d'impôt, l'Administration des contributions directes envisage de décharger les communes de cette fonction administrative et de l'assumer elle-même. Cette initiative contribue de façon très concrète et réelle à la simplification des formalités administratives. Elle permet également d'aligner les procédures applicables aux contribuables résidents sur celles applicables déjà actuellement aux contribuables non résidents, qui ne relèvent par définition d'aucune commune au Luxembourg et dont les fiches de retenue d'impôt sont d'ores et déjà émises par l'Administration des contributions directes.

Simplification de l'imposition des sociétés anonymes

Le projet introduit la possibilité pour le bureau d'imposition de fixer la cote d'impôt sur base de la seule déclaration sous réserve de contrôle ultérieur, sans procéder à ce stade à un examen de la déclaration. Le bulletin d'imposition provisoire émis sur base de la nouvelle procédure devient définitif après expiration du délai de prescription normal de cinq ans, à moins que l'Administration des contributions directes n'émette un bulletin d'imposition après examen du dossier et avant expiration du délai de prescription. Suivant les auteurs du projet de loi, cette mesure devrait d'abord être appliquée aux seules sociétés de capitaux.

Le Conseil d'Etat apprécie que cette nouvelle procédure permette d'accélérer la perception de l'impôt. Elle devrait aussi conduire à un redéploiement des fonctionnaires, qui pourront concentrer leur temps de travail sur les dossiers les plus sensibles. Le système d'imposition suivant déclaration présuppose qu'un grand nombre de déclarations sont conformes à la loi et pourront ainsi être traitées de façon moins approfondie sans donner lieu à des déchets fiscaux significatifs ni encourager les contribuables à un laisser-aller inacceptable.

Le Conseil d'Etat note toutefois avec étonnement que, aux vues des auteurs du projet de loi, « il ne saurait être paré indéfiniment (à la croissance continue du nombre de sociétés de participation financière immatriculées au bureau d'imposition Sociétés 6) par un renforcement des ressources humaines au sein de l'Administration des contributions directes ». Autant le Conseil d'Etat soutient l'Administration des contributions directes dans sa démarche visant à rationaliser son activité, autant il est sensible au besoin de doter l'Administration des contributions directes de ressources en personnel

qualifié et en équipements informatiques suffisants pour garantir un suivi régulier des dossiers, une perception de l'impôt en conformité avec le droit fiscal applicable, et une fonction de contrôle crédible, encourageant les contribuables sérieux et sanctionnant les contribuables fraudeurs.

La procédure proposée générera nécessairement des situations où le contribuable fera l'objet d'une imposition provisoire et que l'imposition définitive sera soit plus lourde soit plus légère. Dans le premier cas, le contribuable recevra un bulletin d'imposition définitif, émargeant un solde à payer par le contribuable, et dans le second cas, le bulletin d'imposition définitif indiquera un solde à rembourser par l'Administration des contributions directes. Dans le second cas, le solde sera remboursé par l'Administration des contributions directes sans bonifier d'intérêts au contribuable. Dans le premier cas, le solde à payer par le contribuable ne représente pas un défaut de paiement de l'impôt à son échéance au sens de l'article 155 LIR de sorte que l'administration n'impose pas d'intérêts de retard à charge du contribuable. Un tel état de fait n'est pas de nature à inciter les contribuables à la prudence lors de la préparation de leur déclaration fiscale. Le Conseil d'Etat constate que d'autres Etats mettent en compte des intérêts débiteurs ou créditeurs selon la situation, au motif qu'il convient d'encourager les contribuables à estimer leur cote d'impôt de façon correcte et, surtout, à ne pas sous-estimer leur revenu imposable. Le Conseil d'Etat marque également une préférence pour une telle approche. Il reviendra sur ce point lors de l'examen des articles.

En matière d'impôt sur le revenu, le bulletin d'imposition relatif aux contribuables ayant un bénéfice commercial comporte non seulement la détermination du revenu imposable de l'année, mais également la fixation des bonifications d'impôt pour investissement reportées. Les bonifications d'impôt pour investissement reportées ont une valeur économique certaine, et l'article 215a AO engage effectivement l'Administration des contributions directes à fixer ces montants dans le cadre de l'imposition. A défaut de disposition explicite dans la loi, l'Administration des contributions directes n'est pas obligée de fixer le montant des pertes reportées dans le bulletin d'imposition. Il est vrai que la pratique administrative détermine régulièrement le montant des pertes reportées dans le bulletin d'imposition. En droit, cette formalité n'a qu'une valeur purement indicative, et n'engage pas directement l'Administration des contributions directes tant que les pertes reportables restent sans impact sur la cote d'impôt du contribuable. Tout au plus, le contribuable pourrait-il invoquer son attente légitime (« Grundsatz von Treu und Glauben ») et argumenter que l'administration est liée par ses propres calculs, à moins qu'elle ne se réserve explicitement le droit de revenir sur les chiffres provisoires repris sur un bulletin d'imposition.

La nouvelle procédure introduite par l'article 100a AO permettra donc à l'Administration des contributions directes d'imposer provisoirement un nombre significatif de déclarations fiscales émargeant un résultat imposable proche de zéro, voire négatif, sans léser les intérêts légitimes du Trésor.

Examen des articles

Observation préliminaire

L'emploi de lettres majuscules pour la désignation des administrations et services publics devrait se faire suivant les usages de la légistique formelle en écrivant dans l'intitulé et dans le dispositif: Administration des contributions directes, Administration de l'enregistrement et des domaines et Administration des douanes et accises, d'un côté, et lesdites administrations et le ministère des Transports, l'Inspection générale de la sécurité sociale, le Centre commun de la sécurité sociale, l'Inspection du travail et des mines.

Article 1^{er}

Sans observation.

Article 2

L'article 2 dispose certes que les contrôles simultanés ou en commun sur place devront se faire suivant les procédures propres à chacune des deux administrations. Si le Conseil d'Etat souscrit à ce principe, il craint toutefois que la mise en œuvre pratique de contrôles simultanés ou en commun ne soulève des problèmes qui ne sont pas réglés dans l'état actuel du droit. En effet, les procédures propres à chacune des deux administrations n'obéissent pas toujours à la même logique: les droits et les devoirs tant des fonctionnaires que des contribuables divergent suivant les procédures propres à chacune des administrations, et leur mise en œuvre créera des situations qui ne sont pas traitées par les textes actuels. Le contribuable risque également de ne pas comprendre ses droits et devoirs face à ces deux procédures mises en œuvre simultanément. Aussi le Conseil d'Etat propose-t-il d'ajouter un alinéa nouveau libellé comme suit:

« Un règlement grand-ducal introduit des procédures spécifiques afin de respecter les droits et les devoirs des fonctionnaires de l'Administration des contributions directes et de l'Administration de l'enregistrement et des domaines dans le cadre de ces contrôles simultanés ou en commun. Le même règlement introduit également des procédures spécifiques afin de garantir le respect des droits et devoirs des contribuables dans le cadre de ces contrôles simultanés ou en commun. »

Articles 3 à 4

Sans observation.

Article 5

L'article 5, visant les contrôles simultanés ou en commun de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises, est le pendant de l'article 2 qui concerne ces mêmes contrôles simultanés ou en commun entre l'Administration des contributions directes et l'Administration de l'enregistrement et des domaines. Pour les mêmes raisons, le Conseil d'Etat propose d'ajouter également à l'article 5 un deuxième alinéa libellé comme suit:

« Un règlement grand-ducal introduit des procédures spécifiques afin de respecter les droits et les devoirs des fonctionnaires de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises dans le cadre de ces contrôles simultanés ou en commun. Le même règlement introduit également des procédures spécifiques afin de garantir le respect des droits et devoirs des contribuables dans le cadre de ces contrôles simultanés ou en commun. »

Article 6

Sans observation.

Article 7

En ce qui concerne l'article 7, le Conseil d'Etat renvoie à l'avis de la Commission nationale pour la protection des données et à ses observations générales. Pour les raisons expliquées ci-avant, le Conseil d'Etat se voit dans l'obligation de rappeler les réserves exprimées sur cette disposition dans la formulation proposée. Le Conseil d'Etat partage en effet la crainte exprimée par la Commission nationale pour la protection des données que le législateur ne soit en mesure ni d'évaluer toute la portée des interconnexions prévues ni de vérifier leur proportionnalité, si le futur texte n'intègre pas d'ores et déjà certaines conditions et garanties auxquelles ces interconnexions devront répondre.

Article 7bis (Amendement gouvernemental du 31 octobre 2007)

Le Conseil d'Etat soutient l'approche des auteurs, qui vise à autoriser un échange d'informations entre le Centre commun de la sécurité sociale, l'Administration des contributions directes et l'Administration de l'enregistrement et des domaines portant sur les arriérés d'impôt des entreprises.

Le Conseil d'Etat renvoie aux observations formulées par la Commission nationale pour la protection des données dans son avis du 16 novembre 2007, qui demande de limiter l'échange aux seules entreprises dont la situation financière est compromise, et au seul montant des arriérés d'impôt ou de cotisations, sans indication de la nature exacte de ces arriérés.

Le Conseil d'Etat se permet de signaler pour le surplus que, dans la loi définitive, les articles devront être renumérotés étant donné que des articles « bis » intercalés sont à éviter dans une nouvelle loi.

Article 8

Une disposition de loi devrait avoir un caractère normatif, et l'objectif poursuivi par la disposition devrait être documenté dans l'exposé des motifs, voire dans le commentaire des articles. En ce sens, le Conseil d'Etat propose la formulation suivante:

« En vue du recouvrement des impôts, droits, taxes, loyers et cotisations dont la perception leur est attribuée, le Centre commun de la sécurité sociale transmet sur demande à l'Administration des

contributions directes et à l'Administration de l'enregistrement et des domaines les nom, prénom, adresse, matricule de l'employeur du débiteur des créances respectives ou de l'organisme débiteur de sa pension ou de sa rente. »

Article 9

Pour les motifs indiqués à l'article 8, le Conseil d'Etat propose de reformuler l'article sous examen comme suit:

« En vue de l'établissement correct des impôts directs relatifs à des revenus provenant de l'exercice d'une profession agricole, libérale, industrielle, artisanale ou commerciale, le Centre commun de la sécurité sociale transmet par voie informatique à l'Administration des contributions directes le relevé des travailleurs indépendants affiliés avec leurs nom, prénom, adresse, matricule, genre et lieu d'exercice de l'activité. »

Article 10

En vertu du paragraphe 2, l'Administration des contributions directes transmet certaines données au Centre commun de la sécurité sociale en vue de leur exploitation statistique. Le Conseil d'Etat souhaite encourager une exploitation statistique aussi large que possible, bien entendu dans le respect des règles de sécurité informatique et de protection de la vie privée qui s'imposent. De l'avis du Conseil d'Etat, l'exploitation statistique ne devrait pas être limitée à la gestion des besoins spécifiques de l'Administration des contributions directes ou du Centre commun de la sécurité sociale. A titre d'exemple, la base de données pourrait fournir des informations précieuses pour évaluer les besoins de mobilité professionnelle, car elle inclura, pour chaque personne ayant une activité professionnelle au Luxembourg, son adresse de travail et son domicile.

Afin de marquer cette ouverture à une exploitation statistique large, le Conseil d'Etat propose de substituer à l'expression « à des fins statistiques » les termes « à des fins d'exploitation statistique ».

En ce qui concerne le paragraphe 3, pour les raisons analysées dans les considérations générales du présent avis, le Conseil d'Etat propose de supprimer toute référence à une interconnexion des données, tant à l'article 10 qu'aux articles 11 et 12 (11, 12 et 13 selon le Conseil d'Etat).

Article 11

Une disposition de loi devrait avoir un caractère normatif, et l'objectif poursuivi par la disposition devrait être documenté dans l'exposé des motifs, voire dans le commentaire des articles. En ce sens, le Conseil d'Etat propose la formulation suivante:

« En vue de l'émission et de la détermination de la nature de l'impôt par l'Administration des contributions directes, la Caisse nationale des prestations familiales transmet par voie informatique à l'Administration des contributions directes les nom, prénom, adresse, matricule des enfants et allocataires, type d'études, revenus touchés en cas de stage et la date présumée de la fin de l'allocation. »

Article 12

Pour les motifs indiqués aux articles 8 et 11, le Conseil d'Etat propose de reformuler l'article sous examen comme suit:

« En vue de l'émission des fiches de retenue d'impôt, et en vue de la détermination de la retenue d'impôt à opérer sur le forfait d'éducation, le Fonds national de solidarité transmet par voie informatique à l'Administration des contributions directes les données des bénéficiaires suivantes: nom, prénom, état civil, adresse, matricule, classe d'impôt, taux de retenue, date du début et montant du forfait d'éducation. »

Articles 13 et 14

Sans observation.

Article 15

Le Conseil d'Etat relève que l'article 23 du Code d'instruction criminelle s'impose aux fonctionnaires de l'Administration des contributions directes et de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et que le secret fiscal de l'article 22 AO n'est pas opposable au procureur d'Etat. Dans cette logique, l'article 15, paragraphe 2, ne constitue pas une base juridique autonome nouvelle de l'obligation de l'administration de dénoncer les infractions, mais tout au plus une clarification de cette obligation. A la limite, la disposition sous rubrique est superfétatoire. En tout cas, une modification ultérieure du texte sous rubrique ne saurait changer la portée de l'obligation de « droit commun » prévue par le Code d'instruction criminelle pour tout fonctionnaire.

L'article 15, paragraphe 1^{er}, constitue une application de l'article 47 du Code d'instruction criminelle relatif à ce qu'il est convenu de qualifier de perquisition et de saisie volontaires. Le Conseil d'Etat relève encore une fois que cette disposition n'introduit pas de procédure nouvelle dans notre ordre juridique. Il renvoie également aux observations générales émises en rapport avec le droit garanti par la CEDH à tout justiciable de ne pas s'accuser lui-même en matière pénale. Le juge pénal sera dès lors confronté au problème de la prise en considération de documents obtenus auprès des administrations fiscales dans le cadre de toute procédure pénale.

Article 16

L'article 16 met fin à un certain flottement au niveau des textes actuels, en précisant l'obligation de l'assujetti à communiquer un ensemble de documents décrits à l'alinéa 1. L'alinéa 2 rend obligatoire la communication, sur demande de l'administration, desdits documents dans une forme lisible et directement intelligible, certifiée conforme à l'original, lorsque ces documents existent sous forme électronique. Constatant que les livres de commerce se tiennent toujours sous forme électronique de nos jours, et que la correspondance commerciale passe également par la voie électronique, le Conseil d'Etat regrette que le projet de loi oblige les assujettis à soumettre cette documentation soit sur papier, soit suivant toutes

les autres modalités techniques que l'administration détermine. Dans les grandes entreprises, les systèmes comptables ne sont pas nécessairement conçus en vue d'une impression sur papier, de sorte qu'une telle hypothèse n'est pas toujours réaliste. Quant à la correspondance commerciale, la messagerie électronique a pris une telle importance qu'il n'est plus guère possible d'imprimer tous « les bons de commande, les documents d'expédition et de transport », et tous les « contrats relatifs à l'activité professionnelle ». Comme cette tendance se renforcera encore à l'avenir, le Conseil d'Etat se demande si l'approche envisagée par les auteurs du projet de loi est cohérente avec l'ambition de e-Luxembourg. En sens inverse, le Conseil d'Etat relève que les administrations fiscales d'autres Etats européens imposent à leurs entreprises l'obligation de soumettre leurs informations sous forme électronique, voire même autorisent l'interconnexion du système informatique du contribuable avec un ordinateur de l'administration fiscale. Dans ces pays, les administrations effectuent leurs contrôles fiscaux sur une base électronique et ne permettent pas aux contribuables de soumettre leurs documents uniquement sur une base de papier. Ne faudrait-il pas reformuler l'alinéa 2 pour clairement marquer que l'Administration de l'enregistrement et des domaines a le droit d'effectuer ses contrôles en ayant accès aux systèmes électroniques de l'entreprise, et que ce n'est qu'exceptionnellement que l'administration demande à l'assujetti d'imprimer ses documents comptables sur papier?

En ce qui concerne l'alinéa 3, le Conseil d'Etat renvoie aux observations générales émises ci-avant en relation avec l'inviolabilité du domicile privé. Le Conseil d'Etat propose dès lors de remplacer l'alinéa 3 comme suit:

« Pendant les heures de leur activité professionnelle, les assujettis sont tenus d'accorder aux agents chargés d'un contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée le libre accès à leurs locaux professionnels tels que siège social, sièges d'exploitation, bureaux, fabriques, usines, ateliers, magasins, halls de stockage, chantiers, remises, garages et moyens de transport, à leurs terrains servant d'usine, d'atelier ou de dépôt de marchandises, ainsi qu'aux livres et documents qui s'y trouvent et dont l'obligation de communication incombe aux assujettis en vertu de l'article 70, pour leur permettre de constater l'activité qui s'y exerce et de vérifier l'existence, la nature et la quantité de marchandises et objets de toute espèce qui s'y trouvent, y compris les moyens de production et de transport.

S'il existe des indices graves suffisants ou des motifs légitimes permettant de considérer qu'un contrôle du respect des dispositions légales applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée s'impose, cette même obligation s'impose aux assujettis, à toute heure du jour et de la nuit. Les actions de contrôle entreprises sur base de cette disposition, en dehors des heures de l'activité professionnelle de l'assujetti, doivent respecter le principe de proportionnalité par rapport aux motifs invoqués. Cette disposition n'est pas applicable aux locaux qui servent à l'habitation de l'assujetti. »

Le Conseil d'Etat note que les agents de l'Administration de l'enregistrement et des domaines ont le droit de retenir et d'emporter certains documents. Il note que ce droit se limite aux seuls documents qui prouvent les infractions, ce qui exclut la saisie d'une multitude de

documents dans le cadre d'une enquête en cours. Dans le souci de ne pas perturber inutilement le fonctionnement de l'entreprise, le Conseil d'Etat propose de préciser que l'assujetti est autorisé à faire une copie des documents retenus.

En ce qui concerne l'alinéa 5 (6 selon le Conseil d'Etat), le projet de loi prévoit qu'en plus des sanctions pénales prévues à l'article 80, les personnes commettant certains actes sont passibles d'une amende fiscale de 10% de la TVA éludée. Cette disposition soulève deux problèmes de droit:

- d'une part, la sanction prévue à l'alinéa en question sera applicable sans préjudice des sanctions pénales prévues à l'article 80 de la loi relative à la TVA: ces deux sanctions ne pourront être appliquées que dans les limites autorisées par le principe « non bis in idem »;
- d'autre part, le fait d'appliquer une sanction fiscale calculée en fonction des impôts éludés oblige l'administration à obtenir l'information requise pour déterminer l'impôt éludé en accédant aux sources d'information que la loi prévoit. A cet égard, le Conseil d'Etat renvoie à ses considérations générales relatives au présent projet, et en particulier à ses observations relatives à la CEDH¹⁰.

Article 17

L'article sous revue envisage différents aménagements à l'endroit de la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines.

D'après le point 3, l'article 9 de la loi organique serait complété par un paragraphe 5 suivant lequel des agents de l'Administration de l'enregistrement et des domaines pourraient être détachés auprès du Service de police judiciaire de la Police grand-ducale. Si le détachement d'agents d'une administration vers une autre administration, envisagé par le droit général de la fonction publique, ne donne en soi pas lieu à critique et peut même s'avérer utile, le Conseil d'Etat doit cependant s'opposer formellement au dispositif envisagé par les auteurs du projet, d'après lequel les agents de l'Administration de l'enregistrement et des domaines détachés auprès du Service de police judiciaire y sont chargés « de constater les infractions à la législation en matière de la taxe sur la valeur ajoutée et de droits d'enregistrement, d'en rassembler les preuves et d'en rechercher les auteurs... ». Le Conseil d'Etat opine que chaque administration devrait exécuter de son côté les missions lui dévolues, sous le contrôle des instances prévues par la loi.

Comme il l'a relevé dans ses considérations générales, le Conseil d'Etat éprouve de sérieuses appréhensions en matière de sécurité juridique, face aux approches divergentes du droit fiscal et du droit pénal. Aussi y a-t-il lieu de suivre en matière de détachement les règles énoncées à l'article 7, paragraphe 2, de la loi du 17 avril 1979 sur le statut général des fonctionnaires de l'Etat qui dispose que « L'autorité compétente peut, dans l'intérêt du bon fonctionnement des services et sans préjudice de l'affectation du fonctionnaire, procéder à des détachements. Par détachement, on entend l'assignation au fonctionnaire d'un autre emploi correspondant à sa carrière et à son grade dans une autre administration,

¹⁰ Cf. CEDH, *J. B. c. Suisse*, précité.

dans un établissement public ou auprès d'un organisme international. En cas de détachement dans une autre administration, un établissement public ou un organisme international, le fonctionnaire relève de l'autorité hiérarchique de l'administration, respectivement de l'établissement ou de l'organisme auquel il est détaché. Le fonctionnaire détaché est placé hors cadre dans son administration d'origine. Au terme du détachement, le fonctionnaire est de nouveau intégré dans le cadre de son administration d'origine. »

Dès lors, les alinéas 2 et 3 du paragraphe 5 envisagés à l'endroit du point 3 de l'article sous revue sont-ils à supprimer.

Article 18

Le Conseil d'Etat propose d'ajouter deux paragraphes supplémentaires afin de clarifier le sort de la différence entre la cote d'impôt provisoire, fixée sur base de l'article 100a AO, et l'imposition définitive, au sens de l'article 210 AO. Pour les raisons exposées sous les considérations générales, le Conseil d'Etat propose que cette différence porte intérêt, respectivement en faveur du contribuable ou en faveur de l'administration:

« (5) Lorsque la fixation provisoire au sens de l'article 100a est suivie d'une imposition définitive au sens de l'article 210, la différence positive ou négative entre les cotes d'impôt déterminées sur base de ces deux procédures porte intérêt. Cet intérêt suit le même sort fiscal que l'impôt sous-jacent.

(6) Un règlement grand-ducal fixe les modalités de détermination, respectivement de perception et de remboursement, de l'intérêt déterminé conformément à l'alinéa précédent. »

Article 19

L'article sous revue envisage différents aménagements à l'endroit de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes.

Si le Conseil d'Etat peut se rallier aux mesures prévues en matière d'organisation interne de l'administration et de renforcement du cadre par la carrière de l'ingénieur technicien, il se demande toutefois pourquoi la direction des bureaux d'imposition est réservée aux seuls fonctionnaires de la carrière moyenne du rédacteur, alors qu'il serait certainement opportun que certains bureaux confrontés à un grand nombre de dossiers particulièrement complexes, tels ceux des sociétés, disposent d'agents ayant une formation universitaire.

D'après le point 13, l'article 13 de la loi organique serait complété par un paragraphe *2bis* suivant lequel des agents de l'Administration des contributions directes pourraient être détachés auprès du Service de police judiciaire de la Police grand-ducale. Dans ce contexte, le Conseil d'Etat renvoie à son développement fait ci-dessus à l'endroit du point 3 de l'article 17 et il s'oppose pour les mêmes raisons formellement au dispositif envisagé par les auteurs du projet, d'après lequel les agents de l'Administration des contributions directes détachés auprès du Service de police judiciaire y sont chargés « de constater les infractions à la législation

en matière d'impôts directs, d'en rassembler les preuves et d'en rechercher les auteurs... ».

Dès lors, les alinéas 2 et 3 du paragraphe *2bis* envisagé à l'endroit du point 13 de l'article sous revue sont à supprimer.

Article 20

Sans observation.

*

Si, pour des raisons découlant du calendrier législatif, le projet sous avis ne peut pas être évacué en temps utile, le Conseil d'Etat pourrait dès à présent marquer son accord à scinder le projet en deux pour prévoir un projet à part qui reprendrait le texte des articles 10, 11 et 12 (11, 12 et 13 selon le Conseil d'Etat), tel qu'il l'a proposé.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 1^{er} juillet 2008.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Alain Meyer