

Projet de règlement grand-ducal

relatif à la procédure applicable aux décisions anticipées rendues en matière d'impôts directs et instituant la Commission des décisions anticipées.

Avis du Conseil d'État

(19 décembre 2014)

Par dépêche du 17 novembre 2014, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État le projet de règlement grand-ducal sous rubrique, élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de règlement grand-ducal étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche d'évaluation d'impact ainsi qu'une fiche financière.

Les avis de la Chambre de commerce et de la Chambre des fonctionnaires et employés publics ont été communiqués au Conseil d'État par dépêches respectivement des 16 et 18 décembre 2014.

Par dépêche du 17 décembre 2014, le Conseil d'État a été saisi d'amendements gouvernementaux présentés sous la simple forme d'un texte amendé du projet de règlement.

Quant à la présentation de ces amendements, le Conseil d'État rappelle que d'éventuels amendements gouvernementaux, peu importe que ceux-ci concernent un projet de loi ou un projet de règlement grand-ducal, sont à présenter 1° par l'évocation de chacun des amendements pris individuellement, 2° par l'indication de l'endroit du projet amendé où le texte de chaque amendement aura sa place et 3° par un commentaire explicitant l'amendement. Par ailleurs, le Conseil d'État apprécie la pratique usuelle de joindre un nouveau texte coordonné intégrant les amendements prévus avec l'indication des passages ajoutés, supprimés ou modifiés par rapport à la version précédente du projet de loi ou de règlement grand-ducal.

Observations générales

Le projet de règlement sous avis trouve sa base légale dans l'article 29a de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») que les amendements parlementaires proposent d'introduire dans le cadre du projet de loi relative à la mise en œuvre du paquet d'avenir - première partie (2015)¹. En ce qui concerne l'institutionnalisation d'une procédure formalisée de décisions anticipées, le Conseil d'État renvoie aux observations à caractère général qu'il a émises dans le cadre de ses avis du 18 novembre 2014 et 9 décembre 2014 sur ce projet de loi. Il rappelle encore que le projet de règlement sous avis ne saurait être exécuté qu'au moment de l'entrée en vigueur de la loi constituant son fondement légal.

¹ Doc. parl. n° 6722.

Dans son avis précité du 9 décembre 2014, le Conseil d'État a observé que le projet de règlement grand-ducal sous avis « contient un certain nombre de dispositions qui dépassent la base légale prévue dans la loi en projet. Si le maintien de ces dispositions du projet de règlement précité est jugé nécessaire, il faudra reprendre celles-ci dans le paragraphe 29a de la loi précitée du 22 mai 1931. Ces dispositions seraient à insérer à la suite de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 29a et à libeller comme suit :

« (2) La décision anticipée ne peut pas emporter exemption ou modération d'impôt.

(3) La décision anticipée est valable pour une période qui ne peut pas dépasser cinq années d'imposition. Cette décision lie l'Administration des contributions directes pour la période précitée, sauf s'il s'avère que :

a) la situation ou les opérations décrites l'ont été de manière incomplète ou inexacte ;

b) la situation ou les opérations réalisées ultérieurement divergent de celles à la base de la demande de décision anticipée ;

c) la décision anticipée s'avère par la suite comme n'étant pas ou plus conforme aux dispositions du droit national, du droit de l'Union européenne ou du droit international. » »

La Chambre des députés a fait sienne cette proposition de texte. Dès lors, le présent avis se limitera aux seules dispositions d'exécution du règlement en projet.

Examen des articles du texte amendé

Observations préliminaires

Le Conseil d'État propose de compléter le préambule comme suit :

« Vu la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), et notamment son paragraphe 29a ;

Vu les avis de [...] ;

Notre Conseil d'État entendu ;

Sur le rapport de Notre Ministre des Finances, et après délibération du Gouvernement en conseil ; ».

Article 1^{er}

D'un point de vue formel, un double point est à ajouter *in fine* de la deuxième phrase de l'article sous examen qui introduit une énumération.

Il convient de prévoir l'hypothèse où la demande est présentée par un futur contribuable, qui n'est pas encore enregistré auprès de l'Administration des contributions directes, et pour lequel l'administration n'a pas encore déterminé de bureau d'imposition compétent. Cette situation est particulièrement fréquente lorsque la demande est soumise par un groupe international qui envisage de créer une société au Luxembourg pour y gérer une activité commerciale, et qui souhaite obtenir une décision anticipée avant de créer la société. Le Conseil d'État demande de compléter le texte sous avis par une disposition afférente.

Article 2

Le Conseil d'État suggère de prévoir la possibilité pour tous les préposés de soumettre également d'autres demandes à la Commission des décisions anticipées (CDA) lorsqu'ils jugent que la complexité du dossier exige une analyse plus approfondie ou que la doctrine n'apporte pas de réponse satisfaisante aux questions soulevées par un dossier.

Article 3

Si l'article 3 donne à la CDA la mission d'assister le bureau d'imposition dans l'exécution et l'application uniforme et égalitaire de la loi fiscale, l'article 5 attache une autre autorité à la CDA en disposant que la CDA transmet son avis pour exécution au préposé du bureau d'imposition. L'article 6 ajoute une nuance additionnelle en ce sens que la décision anticipée serait prise par le préposé du bureau d'imposition. Le Conseil d'État ne comprend pas comment la CDA peut assister le préposé, si elle communique sa décision pour exécution au préposé, et que celui-ci reste néanmoins investi de l'autorité et de la responsabilité de se prononcer sur la décision anticipée. Il estime que le texte gagnerait en clarté s'il apportait une réponse aux questions suivantes :

- la CDA prépare-t-elle une réponse à la demande du contribuable ?
- le préposé transmet-il cette réponse de la CDA au contribuable, le cas échéant sans y apporter d'ajout ou d'altération ?
- la réponse est-elle signée par un membre de la CDA ou par le préposé, voire par les deux ?

Dans ce contexte, il y a également lieu de rappeler le paragraphe 29 de la loi précitée du 22 mai 1931 qui investit les préposés d'une compétence propre pour le traitement des cas d'imposition individuels et le paragraphe 46 de ladite loi, conférant au directeur la mission de diriger l'administration et de s'assurer du respect du principe d'égalité et de la bonne gestion des cas d'imposition individuels. De l'avis du Conseil d'État, l'organisation d'une procédure de décisions anticipées devrait être précisée dans le respect des dispositions légales précitées.

Article 4

Quant au texte de l'article sous avis, le Conseil d'État demande la suppression des mots « ou son délégué » et « et agents de la direction ». En effet, il est inutile de rappeler que le directeur peut déléguer certaines de ses fonctions à un autre agent, alors que cette question se trouve réglée à suffisance de droit dans la loi précitée du 22 mai 1931.

Article 5

À la deuxième phrase de l'article sous examen, le terme « Commission » est à remplacer par l'abréviation « CDA » consacrée par l'article 2 du règlement en projet et utilisée dans la phrase qui précède.

Tout en renvoyant aux considérations générales du présent avis, le Conseil d'État demande la suppression de la dernière phrase de l'article sous avis.

Article 6

Sans observation.

Article 7

Le Conseil d'État renvoie à son avis précité du 9 décembre 2014 dans lequel il a considéré que « la question du recours, abordée dans le cadre du projet de règlement grand-ducal précité, est sans pertinence dans le cadre des décisions anticipées. En effet, il est de jurisprudence constante qu'une autorisation préalable « n'a pas d'existence propre en dehors de son complément nécessaire constitué par l'autorisation définitive avec laquelle elle forme un seul tout. Tout recours porté contre l'autorisation préalable est à considérer comme prématuré »². » Dès lors, en l'état de la jurisprudence, l'article sous avis est à omettre pour être superfétatoire.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat donne à considérer qu'un règlement grand-ducal ne saurait déroger à une norme supérieure, en l'occurrence l'article 2 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

Article 8

Quant au fond, le Conseil d'État estime que la publicité prévue contribuera à assurer la transparence de la procédure administrative. Sur un plan pratique, il s'interroge toutefois sur le volume que cette publication prendra, compte tenu du nombre sans doute élevé des décisions anticipées prises au cours d'une année. À titre d'alternative, il propose une publication de manière synthétique et sous forme anonyme de toutes les décisions anticipées sur le site internet de l'Administration des contributions directes, complétée par la publication au rapport annuel de l'Administration des contributions directes d'une analyse des décisions les plus significatives.

Quant à la forme, il y a lieu d'écrire l'« Aministration des contributions directes ».

Articles 9 à 11

Quant à la forme, il convient d'écrire à l'endroit de l'article 9 « redevance prévue au § 29a (4) de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ». Pour le surplus, le Conseil d'État réitère son observation faite sous l'article 4 au sujet de la mention inutile du délégué du directeur.

Quant au fond, le Conseil d'État se doit de renvoyer à son avis précité du 9 décembre 2014 dans lequel il avait considéré que « s'agissant d'une redevance et non pas d'une taxe ayant la nature d'un impôt, le Conseil d'État aurait une nette préférence pour l'introduction dans le texte sous examen d'une fourchette au lieu des montants forfaitaires y prévus, tout en y ajoutant des critères portant sur la complexité des dossiers soumis et le volume du travail et de reléguer la fixation du montant de cas en cas, compte tenu de ces critères, à l'administration. »

En proposant le texte retenu par le législateur, le Conseil d'État avait envisagé que la redevance soit fixée dans chaque cas particulier en tenant

² Trib. adm., jugement du 13 décembre 1999, n° 10952, confirmé par : Cour adm., arrêt du 9 mai 2000, n° 11797C et 11801C ; Trib. adm., jugement du 19 février 2001, n° 10374, confirmé par : Cour adm., arrêt du 10 juillet 2001, n° 13166C ; Trib. adm. ; jugement du 15 janvier 2003, n° 15392, confirmé par Cour adm., arrêt du 5 juin 2003, n° 16030C), cités *in* Pasicrisie luxembourgeoise.

compte du volume de travail réalisé. Dans une telle approche, la fixation du montant de la redevance n'est concevable qu'au moment où le dossier a déjà été traité, c'est-à-dire à la fin du processus et non pas dès l'introduction de la demande, tel qu'envisagé par le texte en projet. Qu'en serait-il en effet du demandeur qui après avoir payé la redevance, déciderait de retirer sa demande avant même que l'administration n'ait procédé au traitement de celle-ci ? Vu qu'aux termes de l'article 11 du règlement en projet la redevance n'est pas remboursable, la question pourrait être soulevée dans le cadre d'un recours contentieux quant à la conformité d'une telle retenue au regard de sa base légale, sachant que celle-ci se réfère explicitement au volume de travail. Le Conseil d'État ne peut dès lors pas marquer son accord avec la solution retenue par les auteurs du projet de règlement sous avis selon laquelle la redevance en question est fixée par le directeur des contributions dès la réception de la demande de décision anticipée. Le Conseil d'État comprend toutefois que les auteurs du texte en projet ont voulu éviter que le demandeur renonce en cours de procédure, une fois le travail accompli, à la décision anticipée et ne rémunère pas le travail réalisé par l'administration. Il suggère dès lors d'amender le texte du projet en prévoyant, au lieu de la fixation de la redevance, le paiement d'une provision forfaitaire lors de l'introduction de la demande. Le montant de la redevance totale établie selon la complexité du dossier et le volume effectif du travail sera décompté avec le demandeur avant la communication de la décision en tenant compte de la provision forfaitaire. Dans le cadre d'une redevance, un montant non restituable ne saura être envisagé.

Article 12

Sans observation.

Article 13

Quant au texte et pour éviter tout équivoque, le Conseil d'État demande de libeller l'alinéa 2 de l'article sous avis comme suit :

« Les demandes de décision anticipée introduites et en cours de traitement au 1^{er} janvier 2015 sont transmises ... ».

Article 14

Le terme « ministre » est à écrire avec une lettre initiale minuscule dans la formule exécutoire.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 19 décembre 2014.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Victor Gillen