

Projet de loi

portant création d'un impôt dans l'intérêt des services de secours

Avis complémentaire du Conseil d'État

(3 mai 2016)

Par dépêche du 1^{er} décembre 2015, le président de la Chambre des députés a fait parvenir au Conseil d'État des amendements au projet de loi sous rubrique, adoptés par la Commission des finances et du budget lors de sa réunion du 1^{er} décembre 2015.

Aux textes desdits amendements étaient joints un commentaire pour chacun des amendements ainsi qu'un texte coordonné du projet de loi sous avis intégrant les amendements parlementaires.

Le 18 avril 2016, les membres de la commission compétente du Conseil d'État ont eu un échange de vues au sujet des amendements avec des membres de la Commission des finances et du budget et des représentants de l'Administration de l'enregistrement et des domaines.

Considérations générales

Le Conseil d'État constate tout d'abord que la Commission des finances et du budget a en fait procédé à une réécriture complète du projet de loi portant création d'un impôt dans l'intérêt des services de secours tel qu'il fut déposé par le ministre des Finances le 19 août 2015.

La Commission des finances et du budget réagit en cela à l'opposition formelle que le Conseil d'État avait formulée dans son avis du 10 novembre 2015 à l'endroit de l'article 4 du projet de loi dans sa version initiale qui prévoyait que « la loi du 1^{er} février 1939 dite « *Feuerschutzsteuergesetz* » est applicable pour tout ce qui n'est pas réglé par la présente loi ». Le Conseil d'État estimait en effet que ce renvoi tout à fait général sans autre précision se heurtait au principe de la sécurité juridique. Il recommandait dès lors « de reprendre la substance des dispositions applicables de la loi précitée de 1939 dans le cadre du texte même de la future loi, en les adaptant au système juridique et à la terminologie de notre époque, et en les traduisant en langue française ». Les amendements proposés par la commission parlementaire ont dès lors pour premier objectif de compléter le projet de loi initial par toute une série d'articles qui ont essentiellement trait aux procédures de déclaration et de paiement de l'impôt, aux moyens dont dispose l'administration pour assurer la perception de l'impôt sous la forme d'un ensemble de sanctions et de droits d'exécution et de garanties de recouvrement, ainsi qu'aux recours des personnes assujetties à l'impôt contre les décisions de l'administration. Le Conseil d'État peut dès lors lever son opposition formelle qu'il avait formulée à l'endroit de l'article 4

du projet de loi initial. Par ailleurs, la Commission des finances et du budget a procédé à une reformulation du texte très court du projet de loi initial dont les auteurs s'étaient contentés de prévoir le principe, l'assiette et le taux du nouvel impôt.

Dans ce contexte, le Conseil d'État ne peut que regretter le fait que le texte nouvellement proposé soit accompagné d'un commentaire des articles qui se borne à paraphraser le texte des amendements, sans fournir les tenants et les aboutissants notamment d'un certain nombre de reformulations par rapport au texte initial.

Le Conseil d'État retient ensuite que la philosophie sous-jacente au projet de loi initial n'a pas changé. Les développements de principe qu'il lui a consacrés dans son avis précité du 10 novembre 2015 – éventualité d'un report ultérieur de la charge de l'impôt sur les assurés, principe de la non-affectation des impôts, approche consistant à faire supporter, du moins indirectement, à une partie seulement des utilisateurs de l'espace public des frais qui tombent clairement dans le champ des services publics profitant à l'ensemble de la collectivité et dont les charges devraient dès lors être supportées indistinctement par l'ensemble de cette même collectivité, mise en place d'un dispositif permettant de garantir que les interventions effectives des services de secours soient, du moins en partie, à la charge de ceux qui les déclenchent – gardent dès lors toute leur valeur.

Enfin, le Conseil d'État note qu'une large partie des dispositions, essentiellement de procédure, qui sont venues s'ajouter au texte, a été reprise, non pas de la loi modifiée du 1^{er} février 1939 dite « *Feuerschutzsteuergesetz* », mais de la législation applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée. La prédite loi de 1939, à laquelle le projet de loi initial se référait, et l'arrêté grand-ducal du 23 juillet 1945 concernant le recouvrement des impôts « *Versicherungssteuer* », « *Feuerschutzsteuer* » et « *Beförderungssteuer* » n'auraient en définitive été que d'une utilité limitée étant donné que ces textes se trouvent être lacunaires et insuffisants, et cela même lorsqu'on se réfère aux dispositions d'application qui ont été publiées en parallèle et à la même date que le texte de la loi, en vue de la couverture de tous les aspects du dispositif d'exécution proposé qui sont désormais abordés dans le nouveau texte. Cette façon de voir les choses du Conseil d'État a été confirmée par les responsables de l'Administration de l'enregistrement et des domaines lors de l'entrevue précitée du 18 avril 2016. Si le dispositif initialement envisagé risquait dès lors de s'avérer lacunaire, l'approche qui est désormais privilégiée, et qui est inspirée de la législation en matière de TVA, débouche par contre sur un dispositif très lourd qui peut paraître disproportionné sur certains points par rapport au problème posé. Le chapitre 10 consacré aux moyens de preuve, aux mesures de contrôle et à la procédure d'imposition est particulièrement parlant dans cette perspective. Si le Conseil d'État ne se ferme évidemment pas à une approche qui réserve à l'administration tous les moyens nécessaires pour recouvrer l'impôt, il n'est cependant pas convaincu que le domaine de la TVA et celui du nouvel impôt dans l'intérêt des services de secours soient vraiment comparables, et cela tant en ce qui concerne la nature et la complexité des problèmes posés que pour ce qui est des populations couvertes.

Si en définitive le Conseil d'État comprend que les auteurs du projet aient choisi de fonder le dispositif proposé sur une base éprouvée et solide, à

savoir celle des procédures de recouvrement et de contrôle en vigueur en matière de TVA, il recommande toutefois de ne pas en rester là et d'envisager dans un futur rapproché la mise en place d'un dispositif plus différencié modernisant la matière du recouvrement et du contrôle de l'impôt.

Examen des articles

Chapitre 1^{er} – Établissement de l'impôt

Article 1^{er}

L'article en question crée l'impôt et lui donne sa dénomination. Le Conseil d'État note que, par rapport à la version initiale du projet de loi, la terminologie utilisée change, le texte mettant l'accent non plus sur la création de l'impôt, mais plutôt sur sa perception par l'État, tel que cela est d'ailleurs le cas pour d'autres impôts ou taxes, comme la taxe sur la valeur ajoutée. La disposition en question n'appelle pas d'observation de principe de la part du Conseil d'État.

Chapitre 2 – Champ d'application

Article 2

L'article en question détermine le champ d'application de l'impôt en se référant à la législation sur le secteur des assurances. Il s'agit en l'occurrence de l'assurance « R.C. véhicules terrestres automoteurs », le Luxembourg étant défini, conformément à la législation en vigueur, comme État de la situation du risque, c'est-à-dire l'État où le véhicule est immatriculé.

Ici encore, la terminologie change par rapport à la version initiale du projet de loi. Ainsi, ce n'est plus le paiement d'une prime ou d'une cotisation en relation avec un contrat d'assurance couvrant la responsabilité civile en matière de véhicules terrestres automoteurs qui sera soumis à l'impôt, mais l'assurance en elle-même.

Le Conseil d'État y voit un changement d'optique qui permet de souligner que ce n'est pas sur l'assuré, qui précisément paie la prime d'assurance, que devrait peser le nouvel impôt, mais bien sur le prestataire de services, en l'occurrence l'assureur, perspective qui est confirmée à la lecture de l'article 3 qui définit l'assiette du nouvel impôt et la base d'imposition, comme étant constituée par la rémunération de l'assurance. Le Conseil d'État en est dès lors à se demander s'il ne conviendrait pas de faire référence à la perception de la rémunération déjà au niveau du champ d'application. À titre d'alternative, le Conseil d'État suggère de prévoir une disposition à part portant sur le calcul de l'impôt, disposition aux termes de laquelle l'impôt serait calculé sur la somme totale des rémunérations perçues pour chaque période d'imposition (voir à ce sujet le § 3 de la loi modifiée du 1^{er} février 1939 dite « *Feuerschutzsteuergesetz* »).

Le Conseil d'État note ensuite que l'article 2 sous examen exclut désormais la réassurance du champ d'application. Tel est bien le cas de

l'impôt sur les assurances établi par la loi modifiée du 9 juillet 1937 concernant l'impôt sur les assurances dite « *Versicherungssteuergesetz* » qui a instauré un impôt qui est intégré à la rémunération que l'assuré verse à l'assureur, mais non de l'impôt prévu par la loi précitée du 1^{er} février 1939 qui en son § 3 précise que les rémunérations perçues en matière de réassurance ne peuvent être défalquées du montant total des rémunérations qui servent de base au calcul de l'impôt. Or, c'est bien ce dernier impôt qui de par sa nature est le plus proche du nouvel impôt dans l'intérêt des services de secours. Le Conseil d'État en est dès lors à s'interroger sur les motivations qui ont guidé les auteurs du texte lors de la rédaction de l'article 2. En l'absence d'explication sur ce point, le Conseil d'État propose de s'en tenir à la solution en vigueur pour l'impôt prévu par la loi précitée du 1^{er} février 1939.

Le Conseil d'État attire enfin l'attention des auteurs du texte sur le fait que la loi modifiée du 6 décembre 1991 sur le secteur des assurances a entre-temps été remplacée par une loi du 7 décembre 2015 portant le même titre. La référence aux risques couverts, à savoir la branche 10 du titre A de l'annexe 1, demeure valable, tandis que pour la définition du pays de la situation de risque, il conviendra de faire le lien avec l'article 43, point 17, lettres b) et c) qui définit la notion d'« État membre où le risque est situé ».

Chapitre 3 – Base d'imposition

Article 3

L'article 3 définit la base d'imposition de l'impôt. Celle-ci est constituée par la rémunération de l'assurance (paragraphe 1^{er}) qui correspond à tout ce qui est perçu en contrepartie de l'assurance (paragraphe 2), c'est-à-dire au prix réel que le prestataire de services, en l'occurrence l'assureur, perçoit.

Le paragraphe 3 prévoit que l'impôt sur les assurances établi par la loi précitée du 9 juillet 1937 ne fait pas partie de la rémunération. Vu que l'impôt en question est effectivement facturé à l'assuré, cette précision est nécessaire si les auteurs du texte veulent éviter que l'impôt en question n'entre dans la composition de l'assiette de l'impôt. Tel n'est cependant pas le cas de l'impôt dans l'intérêt des services de secours qui est créé par le texte sous revue. L'impôt en question pèsera directement sur une partie du chiffre d'affaires réalisé par l'assureur et ne sera dès lors pas facturé à l'assuré. Par voie de conséquence, il ne fera pas partie de la rémunération de l'assurance. Nul besoin dès lors de prévoir au paragraphe 3 que l'impôt dans l'intérêt des services de secours ne fait pas partie de la rémunération. Le Conseil d'État propose par voie de conséquence, et afin de ne pas nuire à la cohérence du texte, d'en faire abstraction.

En ce qui concerne le taux de change applicable lorsque la rémunération est exprimée dans une monnaie autre que l'euro, le mécanisme de conversion défini au paragraphe 4 se retrouve tel quel à d'autres endroits de la législation fiscale, et notamment à l'article 37 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Cette disposition n'appelle pas d'observation de la part du Conseil d'État.

Chapitre 4 – Taux de l'impôt

Article 4

Sans observation.

Chapitre 5 – Fait générateur et exigibilité

Articles 5 et 6

En vue de la détermination de la masse imposable, il convient encore de situer dans le temps les opérations qui tomberont sous le coup de l'impôt. C'est à quoi s'emploient les auteurs du texte en définissant le fait générateur de l'impôt à l'article 5 et son exigibilité à l'article 6.

D'une façon générale, le fait générateur de l'impôt est l'acte juridique ou l'événement qui fait naître la dette fiscale. Dans cette perspective, la législation sur la TVA définit le fait générateur comme le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe. En l'occurrence, ce fait est constitué par le moment de l'encaissement, par l'assureur, de la rémunération de l'assurance. À son tour, l'exigibilité se comprend comme le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de l'impôt ou de la taxe. Dans le cas sous revue, l'impôt deviendra, aux termes de l'article 6, « exigible au moment du fait générateur de l'impôt », c'est-à-dire au moment de l'encaissement. Les deux notions couvertes par les articles 5 et 6 coïncident dès lors dans le temps, ce qui amène le Conseil d'État à proposer de fusionner les deux textes. Le texte devrait dans cette perspective se lire comme suit :

« Le fait générateur de l'impôt intervient et l'impôt devient exigible au moment de l'encaissement, par l'assureur, de la rémunération de l'assurance visée à l'article 2 ».

Chapitre 6 – Redevable de l'impôt

Article 7 (6 selon le Conseil d'État)

En ce qui concerne le paragraphe 1^{er}, d'après lequel l'impôt sera dû par l'assureur, et dans le sillage de ses observations formulées à l'endroit du paragraphe 3 de l'article 3 et pour souligner que l'impôt créé par le projet de loi sous revue ne constitue pas un impôt sur la consommation, le Conseil d'État propose de prévoir que l'impôt sera à charge de l'assureur. La disposition en question se lira dès lors comme suit :

« L'impôt est à charge de l'assureur qui en est également le redevable. »

D'après le paragraphe 2, l'assureur, qui est établi hors de l'Union européenne et qui ne dispose pas d'un établissement stable au Grand-Duché de Luxembourg, doit désigner un représentant fiscal dans le chef duquel l'impôt sera dû. Ce représentant devra être établi au Grand-Duché de Luxembourg ou y avoir son domicile ou sa résidence habituelle.

Le Conseil d'État voudrait rappeler sur ce point qu'aux termes de la loi modifiée du 16 avril 2003 relative à l'assurance obligatoire de la responsabilité civile en matière de véhicules automoteurs, un véhicule n'est admis à la circulation sur la voie publique au Grand-Duché de Luxembourg que si la responsabilité civile à laquelle il peut donner lieu est couverte par un contrat d'assurance répondant aux dispositions de la loi. Par ailleurs, l'assurance doit être contractée auprès d'une entreprise d'assurance autorisée et qui dès lors remplit toutes les conditions pour opérer sur le marché luxembourgeois. Les entreprises d'assurances qui offrent ce produit doivent ainsi solliciter un agrément auprès du ministre qui a le secteur des assurances dans ses attributions lorsqu'elles s'établissent au Grand-Duché de Luxembourg ou opérer une notification auprès du Commissariat aux assurances et fournir un certain nombre de documents lorsqu'elles exercent l'activité afférente en libre prestation de services. Dans le second cas de figure, et c'est celui qui semble être principalement visé par les auteurs de la loi en projet, elles doivent par ailleurs désigner un représentant résidant ou établi au Grand-Duché de Luxembourg (article 145 de la loi du 7 décembre 2015 sur le secteur des assurances). Le Conseil d'État note pour sa part les différences dans la terminologie utilisée pour circonscrire des situations identiques, en l'occurrence la représentation d'une entreprise face notamment à l'administration. Ces différences pourraient être source de problèmes d'interprétation, de sorte que le Conseil d'État recommande de procéder à une harmonisation des concepts qui, comme ceux utilisés en l'occurrence, reviennent régulièrement dans la législation.

Chapitre 7 – Régularisation de l'impôt

Article 8 (7 selon le Conseil d'État)

L'article en question prévoit la régularisation de la base d'imposition qu'il convient d'opérer dans le cas où, pour quelque raison que ce soit, celle-ci se trouve diminuée après la perception par l'État de l'impôt. Cette disposition n'appelle pas d'observation de principe de la part du Conseil d'État puisqu'il est normal que le dispositif proposé donne lieu à des régularisations, vu que le fait générateur de l'impôt et son exigibilité coïncident et se situent au moment de l'encaissement.

Chapitre 8 – Obligations déclaratives et de paiement

Article 9 (8 selon le Conseil d'État)

La disposition en question règle les modalités du dépôt de la déclaration qui permettra de constater, entre autres, le montant de l'impôt devenu exigible. La disposition en question qui est inspirée de l'article 64 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « la loi sur la TVA ») n'appelle pas d'observation de principe de la part du Conseil d'État.

Article 10 (9 selon le Conseil d'État)

D'après l'article 10, alinéas 1^{er} et 2, le redevable devra établir pour chaque trimestre civil la déclaration visée à l'article 9 (8 selon le Conseil d'État) et la déposer avant le 15^e jour du mois qui suit la période imposable.

Le Conseil d'État en est à se demander si, pour des raisons de simplification administrative, un espacement de ces déclarations ne serait pas envisageable. Il faudra évidemment aligner, dans ce cas, les modalités de la déclaration de l'ensemble des impôts sur les assurances.

L'alinéa 3 qui reprend le cas de figure où l'assureur cesse son activité au cours d'une année civile n'appelle pas d'observation de la part du Conseil d'État.

Article 11 (10 selon le Conseil d'État)

L'article 11 précise le moment où le redevable de l'impôt devra en payer le montant. Le paiement sera spontané en ce sens que le redevable est tenu d'acquitter le montant de l'impôt au moment même où il dépose la déclaration. Les principes à la base du dispositif sont repris de l'article 61*bis* de la loi sur la TVA et n'appellent pas d'autres observations de la part du Conseil d'État.

Article 12 (11 selon le Conseil d'État)

Si le redevable ne respecte pas, dans les délais prévus, les obligations de déclaration et de paiement que lui impose la loi en projet, l'administration pourra fixer des acomptes provisionnels à valoir sur l'impôt échu. Ici encore, la disposition est reprise de l'article 61*bis* de la loi sur la TVA. Le texte précise par ailleurs que cette faculté accordée à l'administration l'est sans préjudice des dispositions prévues aux articles 20 (possibilité de changement de la rectification et de la taxation d'office tant que la prescription n'est pas acquise) et 23 (amendes fiscales prononcées par le directeur de l'administration). Le Conseil d'État comprend que l'utilisation de l'expression « sans préjudice de » pour introduire la règle qui suit est censée écarter tout doute concernant la possible application en sus et en parallèle des mesures que pourrait prendre l'administration en vertu des articles 20 et 23 de la loi en projet. La structure du texte et la différence dans la nature des mesures ne devraient toutefois guère laisser la place à des divergences d'interprétation, de sorte que le Conseil d'État propose de se dispenser de l'ajout « sans préjudice de ».

Article 13 (12 selon le Conseil d'État)

L'article 13 prévoit un certain nombre d'obligations déclaratives à charge de l'assureur concernant le début (paragraphe 1^{er}) et la cessation (paragraphe 2) d'une activité tombant dans le champ du nouvel impôt. Le même mécanisme se retrouve à l'article 62 de la loi sur la TVA sans toutefois que la loi en question fixe un délai pour les déclarations à faire. Ceci dit, le Conseil d'État approuve la façon de procéder des auteurs du texte qui en l'occurrence fixent directement dans la loi un délai de quinze jours. L'alinéa 2 du paragraphe 1^{er} précise que « sans préjudice des sanctions prévues au chapitre 11, l'administration compétente procède d'office à l'immatriculation de l'assureur qui n'a pas respecté l'obligation lui imposée par l'alinéa 1 ». Encore faudrait-il que l'administration soit informée du début de l'activité par un moyen autre que l'information provenant de l'assureur, information qui par définition ne lui aura pas été transmise. Par ailleurs, le Conseil d'État estime qu'il serait indiqué de se dispenser de l'ajout « sans préjudice de », étant donné que les textes en présence ne laissent guère de marge d'interprétation.

Chapitre 9 – Comptabilité

Article 14 (13 selon le Conseil d'État)

Cet article définit les obligations comptables du redevable de l'impôt.

Le paragraphe 1^{er} a trait à la comptabilité que doit tenir le redevable de l'impôt. La disposition en question est inspirée de l'article 65, paragraphe 2 de la loi sur la TVA et n'appelle pas d'observation de principe de la part du Conseil d'État.

Les paragraphes 2 et 3 épousent également étroitement les contours des dispositions afférentes applicables à la TVA, avec toutefois un détail moindre. Ces dispositions règlent la conservation par le redevable des documents comptables et autres nécessaires pour l'application de l'impôt et son contrôle. Le Conseil d'État note tout d'abord l'emploi systématique des notions de stockage et du verbe correspondant en relation avec la conservation des documents. Or, ces notions renvoient en principe à un enregistrement sur ordinateur pour une utilisation ultérieure des données stockées, alors que les auteurs du texte n'ont cependant manifestement pas voulu exclure la conservation sous une forme papier des documents. Il est en effet précisé au paragraphe 3 que « [le] stockage peut valablement se faire par voie électronique » ce qui laisse entendre que les auteurs du texte envisagent des formes de conservation alternatives. Le Conseil d'État propose dès lors d'utiliser le terme de « conservation » et le verbe afférent, et de préciser que la conservation peut se faire sous une forme électronique ou non électronique. Par ailleurs, le texte pourrait également définir, comme le fait la loi sur la TVA, ce qu'il faut comprendre par moyen de conservation électronique.

Dans la première phrase du paragraphe 2, le Conseil d'État propose de remplacer le terme de « documents » par celui de « factures », puisque le paiement de la rémunération de l'assurance par l'assuré se fait sur la base d'une facture qui lui est présentée.

Le paragraphe 3 a trait à la façon dont sont assurées l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu des livres et documents visés par l'article 14 ainsi que la lisibilité de ces mêmes documents. La deuxième phrase du paragraphe, tout en envisageant la conservation des livres et documents sous une forme électronique, la soumet toutefois à des conditions. Le Conseil d'État note que la façon de procéder des auteurs du projet de loi ne lui semble plus guère cadrer avec l'évolution de la législation en matière de reconnaissance de la valeur juridique des documents qui sont nécessaires pour, par exemple, permettre, comme en l'occurrence, l'application de l'impôt et son contrôle par l'administration. Le Conseil d'État se permet de renvoyer plus particulièrement à la loi du 25 juillet 2015 relative à l'archivage électronique, et notamment aux modifications apportées aux articles 1333 et 1334 du Code civil et à l'article 16 du Code de commerce. Il reviendra au problème soulevé lors de son examen des dispositions du paragraphe 3 de l'article 16.

Enfin, le Conseil d'État note que d'après l'alinéa 2 du paragraphe 3, la comptabilité devra être tenue à la disposition de l'administration compétente

à l'intérieur du pays. Le Conseil d'État s'interroge sur les raisons qui ont amené les auteurs du texte à procéder sur ce point d'une façon plus restrictive que tel n'est le cas pour la loi sur la TVA où l'assujetti peut déterminer, sous certaines conditions, le lieu de conservation qui dès lors pourra également se situer à l'étranger. L'assujetti pourra ainsi déterminer le lieu de conservation, à condition de mettre à la disposition de l'administration, sans retard indu, toutes les factures ou informations ainsi que tous les livres et documents.

Chapitre 10 – Moyens de preuve – Mesures de contrôle – Procédure d'imposition – Voies de recours

Article 15 (14 selon le Conseil d'État)

L'article 15 définit les moyens de preuve que l'administration a à sa disposition pour prouver des infractions aux dispositions de la loi en projet ou des règlements qui seront pris pour son exécution. La preuve est en principe libre, seul le serment étant exclu.

Ce dispositif donne lieu aux observations suivantes de la part du Conseil d'État :

Le texte proposé respecte insuffisamment la distinction, pourtant souhaitable, entre les procédures d'imposition et les procédures destinées à établir des infractions à la législation fiscale. Le Conseil d'État renvoie dans cette perspective encore à son observation sous l'article 16 ci-après. Il estime que la refonte générale des procédures d'imposition, de recouvrement et de contrôle qu'il a recommandée dans ses considérations générales devrait prendre en compte cet aspect.

Pour la constatation de ces infractions, les agents de l'administration devront avoir la qualité d'officier de police judiciaire. L'article 97 de la Constitution dispose que « l'organisation et les attributions des forces de l'ordre font l'objet d'une loi ».

Sur cette base, le Conseil d'État exige que les fonctionnaires et agents auxquels il est envisagé d'attribuer la qualité d'officier de police judiciaire soient spécifiquement désignés à cette fin par la loi et que la loi « définisse pour le moins les critères de fonctions, de qualification et/ou de grades auxquels ces agents devront satisfaire »¹. Une formulation générique ne suffit pas pour répondre aux prescriptions de l'article 97 de la Constitution.

Dès lors, le Conseil d'État doit s'opposer formellement au libellé de l'article 15.

Articles 16 et 17 (15 et 16 selon le Conseil d'État)

Les deux articles en question définissent le cadre pour les mesures de contrôle auxquelles l'administration pourra recourir pour s'assurer de l'exacte application de la loi ou des règlements grand-ducaux pris pour son exécution.

¹ Avis du Conseil d'État du 16 juillet 2010 sur le projet de loi relative à la concurrence et abrogeant la loi modifiée du 17 mai 2004 relative à la concurrence, doc. parl. n° 5816⁶).

D'une façon générale, les textes, qui ici encore sont inspirés de la législation sur la TVA (articles 70 et 71 de la loi sur la TVA), réservent les droits les plus larges à l'administration pour établir les infractions à la loi en projet ainsi que l'exigibilité de l'impôt ou d'une amende dont serait frappé le redevable.

Comme il l'avait fait dans son avis du 1^{er} juillet 2008 relatif au 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 (...)², le Conseil d'État approuve les pouvoirs de contrôle accordés à l'administration dans la mesure où ils sont proportionnés à l'objectif à atteindre – il est dans ce contexte renvoyé aux considérations générales figurant en introduction au présent avis – et où ils garantissent l'efficacité de son action et aboutissent à une juste perception de l'impôt.

Le Conseil d'État se permet toutefois de formuler un certain nombre d'observations au sujet des deux textes :

- Le Conseil d'État se doit de noter ici encore qu'il faudrait, d'une façon plus générale, faire une distinction entre les procédures d'imposition et de recouvrement et les procédures destinées à établir des infractions, procédures qui en l'occurrence, au niveau de l'obligation pour le contribuable de communiquer un certain nombre de documents, sont traitées de façon identique dans les mêmes textes.

L'utilisation dans le cadre de poursuites pénales subséquentes d'informations incriminantes obtenues par la contrainte en dehors du contexte d'une procédure pénale avait été thématisée par le Conseil d'État dans son avis précité du 1^{er} juillet 2008. Le Conseil d'État s'était exprimé comme suit à cette occasion : « 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'État 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 ».

- Par ailleurs, pour permettre à l'administration de constater l'exacte application de la loi ou des règlements grand-ducaux pris pour son exécution, toute personne sera tenue de lui communiquer sur demande les

² Doc. parl. n° 5757⁸.

documents relatifs à l'assurance et de lui fournir tous les renseignements y relatifs. Ces pouvoirs très larges ne pourront évidemment être utilisés qu'avec doigté et dans le respect de l'obligation de modération et du principe de proportionnalité qui s'imposent aux administrations fiscales. Dans la même perspective, le cercle des personnes soumises à l'obligation de communication devrait être limité en principe à celles qui sont susceptibles de détenir des renseignements utiles à l'établissement de l'impôt et cela dans le respect du secret professionnel auquel peuvent être tenues certaines d'entre elles.

- Pour ce qui est de la façon dont, d'après le deuxième alinéa du paragraphe 3 de l'article 16, les documents et les données qui existent sous forme électronique doivent être communiqués à l'administration, elle fait encore apparaître l'inadéquation de la façon de procéder des auteurs du projet de loi par rapport aux évolutions récentes de la législation concernant la valeur probante de documents dématérialisés. Le Conseil d'État renvoie à ce sujet aux considérations qu'il a développées ci-dessus concernant le paragraphe 3 de l'article 14. Aux termes du paragraphe 3 de l'article 16, l'administration pourrait ainsi exiger que les documents et les données existant sous forme électronique lui soient « communiqués, dans une forme lisible et directement intelligible, certifiée conforme à l'original, sur papier, ou suivant tout autres modalités techniques que l'administration compétente détermine ». Il est évident que l'approche qui se reflète dans ce texte se trouve dépassée par les modifications apportées par la loi du 25 juillet 2015 relative à l'archivage électronique au Code civil et au Code de commerce. Désormais, les documents dématérialisés par des prestataires de services de dématérialisation ou de conservation qui répondent aux conditions de la loi précitée ont, sauf preuve contraire, la même valeur probante que l'original. L'ensemble du dispositif proposé est dès lors à revoir.

- Concernant l'obligation prévue à l'article 17 pour le redevable d'accorder, pendant les heures de son activité professionnelle, le libre accès à ses locaux professionnels ainsi qu'aux livres et documents qui s'y trouvent et qui sont visés par l'article 16 aux agents chargés d'un contrôle de l'impôt, le Conseil d'État constate que, contrairement à ce qui est le cas en matière de TVA, cette obligation n'est pas étendue à toute heure du jour et de la nuit lorsqu'il existe des indices graves suffisants ou des motifs légitimes permettant de considérer qu'un contrôle du respect des dispositions légales applicables s'impose. Ici encore, le Conseil d'État ne peut se convaincre, même si la solution retenue est en retrait par rapport à celle applicable en matière de TVA, que la mesure proposée, qui intervient dans un domaine particulièrement sensible, à savoir celui de l'inviolabilité du domicile qui est protégée par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et par l'article 15 de la Constitution, est proportionnée et nécessaire à la poursuite des objectifs de l'administration.

- Enfin, le Conseil d'État propose de reformuler le texte de l'article 17 en commençant la phrase comme suit : « Pendant les heures de son activité professionnelle, le redevable de l'impôt est tenu ... ». Le libellé proposé par les auteurs du texte qui utilise les termes « leur activité professionnelle » pourrait en effet porter à croire que ce sont les heures de l'activité professionnelle des agents chargés d'un contrôle de l'impôt qui sont visées.

Article 18 (17 selon le Conseil d'État)

L'article 18 règle la façon dont l'administration procédera d'office à la rectification des erreurs constatées au niveau des déclarations déposées par le redevable ou lors d'une vérification faite auprès du même redevable de l'impôt. Cette disposition, qui est reprise de l'article 72 de la loi sur la TVA, n'appelle pas d'observation de principe de la part du Conseil d'État.

Article 19 (18 selon le Conseil d'État)

L'article 19 prévoit que dans certains cas, l'administration pourra procéder à une taxation d'office. Le texte afférent est la copie quasi conforme du texte de l'article 74, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la TVA et ne donne pas lieu à des observations de principe de la part du Conseil d'État.

Article 20 (19 selon le Conseil d'État)

D'après l'article 20, et tant que la prescription n'est pas acquise, un changement de la rectification ou de la taxation d'office pourra, sous certaines conditions, avoir lieu. En l'occurrence, il s'agit d'un texte qui est repris de l'article 75 de la loi sur la TVA et qui ne donne pas lieu à des observations de la part du Conseil d'État.

Article 21 (20 selon le Conseil d'État)

L'article 21 couvre l'émission par l'administration des bulletins portant rectification ou taxation d'office ainsi que les recours ouverts au redevable contre ces bulletins. Les dispositions afférentes sont reprises de l'article 76, paragraphe 3, de la loi sur la TVA.

Le paragraphe 1^{er} de l'article sous examen décrit les formalités que l'administration doit respecter lors de l'émission des bulletins ainsi que les obligations qui en découlent pour le redevable.

Le paragraphe 2 a trait aux recours contre les bulletins dont dispose le redevable.

Le redevable pourra contester le bulletin rectificatif ou la taxation d'office endéans un délai de trois mois à compter de la notification de la décision. Le recours devra être introduit auprès du bureau d'imposition qui aura émis le bulletin critiqué. En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau du bureau, ce dernier soumettra d'office la réclamation au directeur de l'administration sans que le redevable n'ait à intervenir. Le directeur procède à un réexamen intégral du bulletin qui comporte dès lors le risque pour le redevable d'une décision qui sera moins favorable que celle qu'il conteste. Si en principe les recours administratifs et les recours juridictionnels en matière d'impôts indirects sont séparés et indépendants les uns des autres, ce qui devrait permettre au redevable de librement choisir entre les deux voies de droit qui se présentent à lui, tel n'est pas le cas en l'occurrence. Le recours précontentieux est obligatoire et le redevable ne pourra pas saisir les juridictions civiles avant d'avoir épuisé la voie du recours administratif. La solution finalement retenue s'inspire de celle en vigueur pour la TVA où le recours précontentieux est également obligatoire depuis une réforme datant de 2008. La décision du directeur sera

à son tour susceptible d'un recours introduit devant le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile, et cela dans un délai de trois mois à partir du moment où le directeur aura pris la décision qui se substituera au bulletin d'imposition initialement critiqué. L'exploit portant assignation devra être signifié à l'administration compétente en la personne de son directeur, et non à l'État.

La durée totale du recours précontentieux est limitée par la loi à six mois. En effet, lorsqu'une réclamation aura été introduite et qu'aucune décision n'aura été prise dans un délai de six mois à partir de la réclamation, le réclamant pourra considérer la réclamation comme rejetée et introduire un recours devant le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg. Le redevable pourra dès lors être, le cas échéant, tenu dans l'incertitude pendant une période assez longue. Le fait que le bureau d'imposition saisit d'office le directeur de l'administration en cas de rejet total ou partiel de la réclamation a en effet comme corollaire que le redevable n'est pas informé lorsque le dossier passe du bureau d'imposition au directeur. Le Conseil d'État en est à se demander si une telle solution est acceptable du point de vue de la transparence souhaitable des processus administratifs et suggère que le redevable soit au moins informé de l'état d'avancement de son dossier, sans que l'administration n'ait à justifier autrement le rejet total ou partiel par le bureau d'imposition de la réclamation.

Enfin, le Conseil d'État suggère d'éviter, à l'alinéa 1^{er} du paragraphe 2 le recours à la formule « et/ou ». L'émission d'un avis confirmatif ne devrait être accompagnée de l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué que si l'avis ne confirme qu'une partie des éléments du bulletin attaqué. Si par contre l'avis confirme intégralement le bulletin attaqué, il n'y aura pas lieu d'émettre un bulletin de rectification. Enfin, si le directeur infirme totalement la décision du bureau d'imposition, seul un bulletin de rectification sera émis. La disposition afférente pourrait dès lors se lire comme suit :

« Sa décision se substitue à l'imposition entreprise et donne lieu, selon le cas, à l'émission d'un avis confirmatif de la totalité des éléments du bulletin attaqués, d'un avis confirmatif partiel accompagné de l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué ou, en cas d'acceptation par le directeur de la réclamation dans tous ses éléments, d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué. »

Chapitre 11 – Sanctions

Section 1 – Amendes fiscales

Article 22 (21 selon le Conseil d'État)

L'article 22 met en place un dispositif d'amendes fiscales, dispositif qui couvre les infractions aux obligations imposées par la loi au redevable de l'impôt. Le libellé de l'article 22 correspond dans sa substance à celui des paragraphes 1^{er}, alinéas 1^{er} et 3, et 3 de l'article 77 de la loi sur la TVA. L'alinéa 1^{er} de l'article 22 incrimine de façon tout à fait générale « les infractions aux obligations imposées par la présente loi », infractions qui seraient sanctionnées par une amende fiscale de 50 à 5.000 euros par infraction. L'alinéa 2 sanctionne ensuite le retard dans le paiement de

l'impôt. Enfin, l'alinéa 3 vise les manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt ou à obtenir d'une manière frauduleuse ou irrégulière le remboursement de celui-ci. Un tel comportement sera passible d'une amende fiscale de 10 pour cent de l'impôt éludé, sans qu'elle puisse être inférieure à 25 euros. Le texte précise encore que cette dernière sanction pourra être imposée « sans préjudice des sanctions pénales prévues à l'article 25 ». À noter que l'article 25, auquel il est fait référence, renvoie lui-même à l'article 29 de la loi modifiée du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession, cette dernière disposition étant libellée comme suit : « Sans préjudice des sanctions fiscales, celui qui se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts, droits et taxes dont la perception est attribuée à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines sera, à la requête de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, puni d'une amende dont le maximum est fixé au quadruple des impôts éludés. S'il a de façon systématique employé des manœuvres frauduleuses dans l'intention de dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à lui persuader des faits inexacts et que la fraude ainsi commise ou tentée porte soit en montant absolu soit en rapport avec l'impôt annuel dû sur un montant significatif d'impôts, droits et taxes, le coupable sera puni à même requête, pour escroquerie fiscale, d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 1.250 euros à un montant représentant le décuple des impôts éludés. Il pourra, en outre être privé en tout ou en partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits énumérés par l'article 11 du Code pénal. Le tribunal pourra, de plus, ordonner que le jugement sera publié intégralement ou par extraits dans les journaux qu'il désignera et qu'il sera affiché dans les lieux qu'il indiquera, le tout aux frais du condamné. Toutes les dispositions du livre premier du Code pénal sont applicables à cette infraction. »

Le dispositif ainsi mis en place donne lieu aux observations suivantes de la part du Conseil d'État :

- Le Conseil d'État note tout d'abord le renvoi tout à fait général figurant à l'alinéa 1^{er} de l'article 22 en vertu duquel sont passibles d'une amende fiscale les infractions aux obligations imposées par la loi en projet. Pour répondre aux exigences du principe de la légalité des incriminations tel qu'il découle de l'article 14 de la Constitution, les auteurs d'un texte peuvent soit préciser à travers le dispositif qu'ils proposent ou dans un article particulier de ce dispositif les faits et les comportements qu'ils comptent sanctionner, soit indiquer dans un article à part les articles de l'acte dont le non-respect est constitutif d'une infraction. Dans cette deuxième hypothèse, il convient de renvoyer à toutes les dispositions pertinentes de l'acte, en les assortissant de peines. Cette méthode ne saurait cependant être admise que lorsque les articles auxquels il est fait référence définissent avec la clarté voulue en quoi consiste un éventuel comportement répréhensible. Dès lors, le Conseil d'État doit s'opposer formellement au texte tel qu'il est proposé et cela dans la mesure où il incrimine indistinctement et sans autre précision toute infraction aux dispositions de la loi en projet. Le texte devra être complété par une énumération des articles qui font référence à des comportements qu'il est projeté de sanctionner, comme le fait d'ailleurs l'article correspondant de la loi sur la TVA.

- Les textes proposés soulèvent ensuite le problème du cumul des sanctions administratives avec les sanctions pénales. En l'occurrence, les deux types de sanctions se trouvent en effet combinés. La précision dans le texte de l'alinéa 3 de l'article 22 d'après laquelle des amendes fiscales s'appliquent « sans préjudice des sanctions pénales prévues à l'article 25 » ne fait que souligner cette configuration des sanctions telle que les auteurs de la loi en projet l'envisagent. Le Conseil d'État ne peut dans ce contexte que rappeler qu'il convient de s'assurer du respect, en présence de textes comme celui sous revue, du principe « *non bis in idem* », qui n'est certes couvert par aucune disposition spécifique de la Constitution luxembourgeoise, mais qui se fonde sur l'article 4 du Protocole n° 7 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et sur l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Le Conseil d'État voudrait tout d'abord rappeler que pour apprécier le respect du principe, il suit la logique développée par la Cour européenne des droits de l'homme dans le domaine sous revue. Dans cette perspective, il considère que l'hypothèse d'un éventuel non-respect du principe du « *non bis in idem* » présuppose que les sanctions prévues qui se trouvent en concurrence, c'est-à-dire également celles qui sont qualifiées d'administratives par un texte de loi, revêtent une nature pénale et que les procédures afférentes constituent une « accusation en matière pénale » au sens de la Convention européenne sur les droits de l'homme. Tel pourrait bien être le cas de la sanction figurant à l'alinéa 3 de l'article 22, sanction qui aux yeux du Conseil d'État est susceptible d'être qualifiée de « pénale » et cela compte tenu de la nature du comportement incriminé, de sorte que son cumul avec les sanctions pénales prévues à l'article 25, paragraphe 1^{er}, pose problème. Le Conseil d'État avait thématiquement comme suit le risque qu'engendrait l'instauration de deux procédures « pénales » parallèles dans un avis du 19 janvier 2016³ : « Le Conseil d'État donne à considérer que le paragraphe 3 de l'article sous revue introduit une sanction administrative, consistant dans l'exclusion du bénéfice pour l'année civile considérée de toutes les mesures prévues au chapitre concerné de la loi, en cas de fausse déclaration faite délibérément. Étant donné que le fait visé par ce paragraphe est déjà érigé en infraction par le Code pénal, le texte proposé risque de donner lieu à problème au regard du principe « *non bis in idem* » consacré par l'article 4 du protocole n° 7 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales qui consacre le droit à ne pas être jugé ou puni deux fois. Afin d'éviter qu'une autorité judiciaire ou administrative soit contrainte de clore une procédure pendante devant elle en raison du prononcé d'une sanction par une autre autorité, comme l'exige la Cour européenne des droits de l'homme, le législateur devrait agencer les textes à ce qu'il n'y ait pas de procédures « pénales » parallèles. » Le Conseil d'État voit dès lors d'un œil très critique cette configuration des sanctions qui pourrait déboucher sur l'application cumulative de sanctions de même nature, en l'occurrence pénale, et poursuivant une même finalité répressive, par l'autorité administrative et par le juge pénal à un même comportement. Au minimum, il conviendrait de supprimer à l'alinéa 3 de l'article 22 la mention que les amendes fiscales que cette disposition prévoit s'appliquent « sans préjudice des sanctions pénales prévues à l'article 25 ». Sous peine d'une opposition formelle, le Conseil d'État ne peut pas marquer son accord avec la disposition sous examen.

³ Avis du Conseil d'État du 19 janvier 2016 sur le projet de loi concernant le soutien et le développement durable des zones rurales, N° CE : 51.281 – N° dossier parl. : 6857

En ce qui concerne les alinéas 1^{er} et 2 de l'article 22, le problème se pose dans d'autres termes, les sanctions y figurant n'ayant pas nécessairement et intrinsèquement un caractère pénal, mais étant destinées plutôt à amener la personne visée à changer de comportement. Le Conseil d'État propose cependant de faire abstraction du langage « répressif » utilisé au niveau de l'alinéa 1^{er}. Le texte afférent pourrait se lire comme suit :

« L'inobservation par le redevable de l'impôt des prescriptions légales figurant aux articles (...) peut être sanctionnée par une amende fiscale de 50 à 5.000 euros par infraction. »

Article 23 (22 selon le Conseil d'État)

L'article 23 donne pouvoir au directeur de l'administration compétente pour prononcer les amendes fiscales et définit la procédure de paiement des amendes. Cette disposition est étroitement inspirée de l'article 78 de la loi sur la TVA et n'appelle pas d'autres observations de la part du Conseil d'État.

Article 24 (23 selon le Conseil d'État)

L'article 24 a trait aux recours ouverts au redevable qui se voit imposer une amende fiscale. Ces recours sont identiques à ceux figurant à l'article 79 de la loi sur la TVA. La disposition afférente ne soulève pas d'objection de principe de la part du Conseil d'État.

Section 2 – Sanctions pénales

Article 25 (24 selon le Conseil d'État)

L'article 25 prévoit les sanctions pénales qui pourront frapper le redevable ainsi que certains aspects procéduraux relatifs à ces sanctions. Concernant cette disposition qui est reprise de l'article 80 de la loi sur la TVA, le Conseil d'État renvoie à ses observations formulées à l'endroit de l'article 22 (21 selon le Conseil d'État).

En ce qui concerne le paragraphe 3 aux termes duquel « les personnes morales seront civilement et solidairement responsables des amendes, dommages-intérêts et frais résultant des condamnations prononcées en vertu du présent article contre les personnes physiques ayant agi en qualité d'administrateurs, liquidateurs, gérants ou préposés de ces personnes morales », le Conseil d'État rappelle tout d'abord que depuis l'introduction du dispositif sous revue dans l'article 80 de la loi sur la TVA, le régime de la responsabilité des personnes morales a évolué à travers l'instauration d'un régime général de responsabilité pénale des personnes morales de droit luxembourgeois par une loi du 3 mars 2010. Si avant cette date, seuls les dirigeants, personnes physiques, pouvaient faire l'objet de poursuites pénales et dès lors être condamnés pénalement, la responsabilité des personnes morales et celle des personnes physiques peuvent depuis se cumuler. En outre, le Conseil d'État estime que les personnes morales ne peuvent pas être tenues solidairement responsables des amendes, dommages-intérêts et frais résultant des condamnations prononcées contre des personnes physiques, étant donné qu'une telle façon de procéder est contraire au principe de la personnalité des peines, selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait, ainsi qu'à celui de la présomption

d'innocence. Le Conseil d'État doit dès lors s'opposer formellement à la disposition sous revue.

En ce qui concerne le paragraphe 4 qui dispose que « la confiscation spéciale n'est prononcée que si un règlement grand-ducal pris en exécution de la présente loi le prévoit expressément », il est tout d'abord superfétatoire puisque la peine de la confiscation spéciale à l'endroit des personnes morales est prévue directement par l'article 35 du Code pénal. Le Conseil d'État doit par ailleurs s'opposer formellement au libellé du paragraphe 4 en ce qu'il confie à un règlement grand-ducal de régler, sans autre condition, une matière qui est réservée par la Constitution à la loi. Le dispositif n'est dès lors pas conforme à l'article 32(3) de la Constitution.

Chapitre 12 – Prescription

Articles 26 et 27 (25 et 26 selon le Conseil d'État)

Les deux articles sous rubrique règlent la prescription de l'action du Trésor en paiement de l'impôt et des amendes respectivement du droit du redevable de l'impôt au remboursement de l'impôt ou d'une amende. Le délai de prescription sera de cinq ans.

En ce qui concerne la durée et la computation des délais de prescription au niveau de l'action de l'État en paiement de l'impôt et des amendes, la solution retenue en l'occurrence s'inspire encore une fois de celle en vigueur pour la TVA (article 81 de la loi relative à la TVA). Ainsi, d'après l'alinéa 1^{er} de l'article 26, le délai de prescription de cinq ans expirera à la fin de la cinquième année qui suit celle pendant laquelle la somme à percevoir est devenue exigible. La solution retenue se fonde dès lors sur le fait générateur et le moment où la créance du Trésor est née. Les alinéas 2 et 3 du même article 26 prévoient les mécanismes d'interruption de la prescription, et cela par rapport aux dispositions des articles 2244 et suivants du Code civil (actes de poursuite du Trésor contre le redevable) et à travers différents actes que le redevable peut poser de son côté et par lesquels il renonce au temps déjà couru de la prescription. Le Conseil d'État part du principe qu'à ces causes d'interruption de la prescription s'ajoutent des causes de suspension du cours de la prescription comme lorsque le redevable bénéficiera d'un sursis de paiement ou encore pendant la durée des recours précontentieux et contentieux qui peuvent être intentés.

Pour ce qui est de la prescription de cinq ans au niveau du droit à restitution de l'impôt ou d'une amende dans le chef du redevable de l'impôt, la solution retenue est la même que celle figurant à l'article 82 de la loi sur la TVA.

Les articles 26 et 27 n'appellent pas d'autres observations de principe de la part du Conseil d'État.

Chapitre 13 – Droits d'exécution et garanties de recouvrement – Poursuites et instances

Article 28 (27 selon le Conseil d'État)

L'article 28 énumère les moyens que le Trésor a à sa disposition pour assurer le recouvrement des créances résultant de la nouvelle loi. Il s'agit des mêmes moyens que ceux dont le Trésor dispose en matière de TVA aux termes de l'article 83 de la loi afférente. Sont visées la contrainte administrative, l'inscription d'une hypothèque en vertu de la contrainte administrative et la sommation à tiers détenteur qui permet à l'administration fiscale de saisir les fonds appartenant au redevable alors qu'ils se trouvent entre les mains de tiers. Cet article n'appelle pas d'observation de principe de la part du Conseil d'État.

Articles 29 et 30 (28 et 29 selon le Conseil d'État)

Les articles 29 et 30 règlent la façon de procéder de l'administration en cas d'exécution sur contrainte administrative. La contrainte administrative constitue le premier acte de poursuite pour le recouvrement des créances du Trésor. Il s'agit en l'occurrence d'un préalable obligatoire aux poursuites judiciaires. Les procédures afférentes, qui se retrouvent dans les mêmes termes aux articles 85 et 86 de la loi relative à la TVA, ne soulèvent pas d'objections de principe de la part du Conseil d'État. Tout au plus propose-t-il de prévoir la possibilité, comme c'est le cas pour la TVA, d'adapter le taux des intérêts moratoires de 7,2 pour cent figurant à l'alinéa 2 de l'article 29 par voie de règlement grand-ducal.

Article 31 (30 selon le Conseil d'État)

L'article 31 règle la procédure en cas de saisie exécution. Le texte en question qui est identique à celui figurant à l'alinéa 1^{er} de l'article 87 de la loi sur la TVA ne donne pas lieu à des observations de la part du Conseil d'État.

Article 32 (article 31 selon le Conseil d'État)

L'article 32 exempte les actes de poursuites, les actes de saisie et les actes de procédure opérés dans le contexte du recouvrement des créances du Trésor des droits et de la formalité du timbre et de l'enregistrement. L'article 88 de la loi relative à la TVA prévoit la même exemption, exemption qui n'appelle pas d'observation de la part du Conseil d'État.

Chapitre 14 – Dispositions finales

Article 33 (32 selon le Conseil d'État)

L'article 33 détermine l'administration compétente en matière d'impôt dans l'intérêt des services de secours, à savoir en l'occurrence l'Administration de l'enregistrement et des domaines. Ce choix qui est logique, compte tenu de la nature du nouvel impôt, rencontre l'approbation du Conseil d'État.

Article 34 (33 selon le Conseil d'État)

L'article 34 fixe la date d'entrée en vigueur de la nouvelle loi au 1^{er} janvier 2016. Le Conseil d'État ne saurait admettre qu'un texte qui sanctionne le respect d'un certain nombre d'obligations qu'il impose aux entreprises par une vaste panoplie de sanctions administratives et pénales soit mis en vigueur de façon rétroactive.

Le Conseil d'État doit dès lors s'opposer formellement au texte de l'article 34 du projet de loi et propose de mettre l'entrée en vigueur de la loi en projet en concordance avec celle du projet de loi n° 6861 portant organisation de la sécurité civile et création d'un corps grand-ducal d'incendie et de secours.

Par ailleurs, et d'une façon plus générale, la prévisibilité de l'action publique plaide pour des dispositifs législatifs et réglementaires qui, en principe, ne rétroagissent pas.

Observations d'ordre légistique

Observations générales

Les paragraphes sont en principe référencés sans l'utilisation de parenthèses. Le renvoi au premier paragraphe d'un article s'opère en écrivant « paragraphe 1^{er} ».

Le renvoi au premier alinéa d'un article ou d'un paragraphe s'opère en écrivant « alinéa 1^{er} ».

L'ensemble de la loi en projet est à revoir de ce point de vue.

Article 3

Au paragraphe 3, le renvoi à la loi de 1937 est à formuler comme suit :
« ... par la loi modifiée du 9 juillet 1937 sur l'impôt sur les assurances, dite « *Versicherungsteuergesetz* » ... ».

Au paragraphe 4, il convient d'écrire « Banque centrale de Luxembourg ».

Article 22 (21 selon le Conseil d'État)

Les nombres s'écrivent en principe en toutes lettres. Ils s'expriment toutefois en chiffres s'il s'agit de pour cent et de sommes d'argent. Chaque tranche de mille est séparée par un point (p.ex. : 5.000).

L'ensemble de l'article sous examen est à revoir dans cette perspective.

Article 25 (24 selon le Conseil d'État)

Au paragraphe 1^{er}, il convient d'écrire « la loi modifiée du 28 janvier 1948 ... ».

Article 26 (25 selon le Conseil d'État)

À l'alinéa 2, il convient d'écrire « Code civil ».

Article 29 (28 selon le Conseil d'État)

Le taux des intérêts moratoires doit être exprimé en chiffres, c'est-à-dire 7,2 pour cent.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 3 mai 2016.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Georges Wivenes