

Luxembourg, le 15 avril 2008.

**Objet:** **Projet de loi n°5757 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 es Accises et portant modification de**

- la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;
- la loi générale des impôts (« Abgabenordnung ») ;
- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des Contributions Directes ;
- la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ;
- la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale.

**Projet de règlement grand-ducal concernant la coopération interadministrative de l'Administration des Contributions Directes et de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines. ( 3261AFR)**

**Amendement gouvernemental au projet de loi n°5757 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 des 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. (3261 bisAFR)**

*Saisine : Ministre des Finances (30 août 2007) et (27 décembre 2007)*

<b>AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE</b>
---------------------------------------

Le projet de loi sous avis a essentiellement pour objet le renforcement du dispositif légal nécessaire à une intensification de la coopération entre les administrations fiscales et certains autres acteurs publics dans le but essentiel de permettre un meilleur recouvrement des impôts et une lutte plus efficace contre l'évasion fiscale.

Le projet de règlement grand-ducal sous avis vise à déterminer les modalités et les pratiques de coopération entre administrations en exécution des dispositions prévues par le projet de loi élargé.

La Chambre de Commerce a par ailleurs été saisie pour avis d'un amendement gouvernemental au projet de loi sous avis qui entend introduire une coopération étroite entre le Centre Commun de la Sécurité Sociale, l'Administration des Contributions Directes et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines par le biais d'une transmission ciblée et réciproque des renseignements concernant l'endettement de certaines entreprises connaissant des difficultés financières sérieuses, afin d'apprécier l'opportunité d'une assignation en faillite.

## Résumé

Le projet de loi entend établir les bases légales en vue d'une coopération intensifiée entre les administrations fiscales et certaines autres administrations, établissements et personnes publiques. Cette coopération interadministrative se traduirait notamment par un échange d'informations entre lesdites administrations, établissements et personnes publiques à des fins de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale. La Chambre de Commerce relève plus particulièrement à ce titre que le projet de loi sous avis entend octroyer la qualité d'officier de police judiciaire à certains fonctionnaires des administrations fiscales.

La Chambre de Commerce constate que le projet de loi sous avis dresse le cadre adéquat à la mise en pratique des objectifs de simplification administrative concernant les données à fournir par les administrés dans leurs rapports avec les administrations, établissements et personnes publiques précitées. Le Chambre de Commerce regrette à ce titre que le corps des articles du projet de loi sous avis n'établisse aucune base légale à cet effet, alors qu'aux termes de l'exposé des motifs du projet de loi sous avis « *les dispositions proposées permettront d'éviter la demande des mêmes données par différentes administrations et par là à réduire la charge administrative des contribuables.* »

La Chambre de Commerce, dans un souci du respect des libertés et des droits fondamentaux des imposables, souligne la nécessité d'identifier avec précision les données appelées à être échangées entre les administrations visées par le projet de loi sous avis en précisant par ailleurs la finalité de l'échange des données ainsi que le bénéficiaire du traitement des données. Le projet de loi sous avis se limite en effet à énumérer les administrations entre lesquelles un échange de données peut se produire. La Chambre de Commerce ne saurait accepter cette approche qu'elle estime être constitutive d'insécurité juridique. Les échanges de données envisagés par le projet de loi sous avis devront par ailleurs répondre aux conditions de légitimité et de licéité des traitements de données posées par la loi modifiée du 2 août 2002 concernant la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel. Les données devront être échangées à des finalités déterminées. Tout traitement ultérieur des données qui ne serait pas conforme à cette finalité devra être proscrit. Les données devront être adéquates, pertinentes et non excessives au regard de la finalité déterminée pour laquelle elles sont échangées.

La Chambre de Commerce réitère par ailleurs deux mesures de lutte contre les faillites qu'elle avait proposées à l'occasion de son avis sur le projet de loi 5157 portant des mesures ponctuelles en matière de prévention de faillites et de lutte contre les faillites organisées. Elle propose ainsi de permettre au contribuable dans le cadre de ses relations qu'il entretient avec les administrations fiscales d'invoquer la compensation des dettes et des créances qu'il tient vis-à-vis de l'une ou de plusieurs administrations fiscales. Elle souligne d'autre part que le projet de loi offre le cadre approprié pour la mise en œuvre d'un système d'alerte anti-faillite, en vertu duquel les principaux créanciers publics, à savoir les organismes de sécurité sociale et les administrations fiscales seraient tenus d'informer les autorités judiciaires dans l'hypothèse d'une accumulation de dettes publiques échues restées impayées par des entreprises débitrices privées, dans le but

d'éviter l'ouverture de faillites par la mise en œuvre en temps utile des procédures susceptibles de sauver les entreprises concernées. La Chambre de Commerce approuve par ailleurs l'amendement gouvernemental qui propose l'introduction d'un échange d'informations entre les administrations fiscales et le Centre Commun de la Sécurité Sociale afin de mieux apprécier l'opportunité d'une assignation en faillite. La Chambre de Commerce souligne toutefois que cette concertation ne devra pas avoir pour effet de retarder l'assignation en faillite, ni la mise en œuvre d'une procédure susceptible de sauver l'entreprise concernée, ni avoir pour effet d'empêcher la communication de l'état des dettes des débiteurs concernés dans l'hypothèse où un système d'alerte tel que proposé par la Chambre de Commerce serait institué. L'échange de données devra évidemment répondre aux conditions de légitimité et de licéité des traitements des données posées par la loi modifiée du 2 août 2002 précitée. Les données devront notamment être collectées et traitées qu'aux seules fins de lutte contre les faillites et elles devront être *adéquates, pertinentes et non excessives au regard de cette finalité*.

Le projet légal entend du reste établir les bases légales pour une coopération entre les administrations fiscales et les autorités judiciaires à des fins de poursuites et de répressions de crimes et de délits. La Chambre de Commerce souligne que cette coopération risque d'impliquer une sévère entorse aux droits de défense garantis par le code d'instruction criminelle et de manière générale au principe du procès équitable qui est posé par l'article 6-1 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme. Le projet de loi entend ainsi écarter en matière de crimes et de délits le recours aux procédures d'instruction pénales classiques en privilégiant le recours aux informations que les administrations fiscales acquièrent dans le cadre de leurs attributions. Elle souligne à cet égard que la dérogation aux procédures du code d'instruction criminelle doit être réservée à des enquêtes relatives à la commission d'infractions qui se caractérisent par une particulière gravité et être soumise à la condition que les informations de l'Administration des Contributions Directes soient absolument déterminantes pour l'enquête en cause. Il faudra par ailleurs que les circonstances de l'enquête excluent le recours aux moyens d'investigation traditionnels du code de procédure d'instruction criminelle, ce qui implique que le recours à des informations de l'Administration des Contribution Directes ne devra être utilisé qu'à titre tout à fait subsidiaire. Elle insiste par ailleurs sur le fait que la transmission des informations ne devra être permise que dans le cadre de poursuites d'infractions limitativement énumérées dans la loi (par exemple en matière de blanchiment). A cela s'ajoute que l'adage « nemo tenetur se ipsum accusare » devra absolument être respecté. Cet adage signifie qu'en matière pénale « nul ne peut être contraint de s'accuser ou de témoigner contre soi-même ». La communication des données ou des informations aux autorités judiciaires, auxquelles les administrations fiscales ont eu accès dans le cadre de la procédure d'imposition en raison de l'obligation de coopération dont les contribuables sont tenus sous peine de sanctions, doit ainsi devoir être exclue sous peine de porter atteinte audit principe. La Chambre de Commerce souligne par ailleurs que l'institution de la coopération entre administrations fiscales et autorités judiciaires telle qu'elle est envisagée dans le cadre du projet de loi sous avis risque d'avoir pour effet que ladite coopération soit mise en oeuvre dans le cadre d'une commission rogatoire qui serait exécutée sur le territoire national à la demande d'un Etat étranger. Ceci risque d'avoir des répercussion importantes qui n'ont pas été abordées par le projet de loi sous avis. La Chambre de Commerce se réserve le droit d'émettre des observations ultérieures concernant ce point précis dans le cadre d'un avis complémentaire sur le projet de loi sous avis.

Le projet de loi sous avis entend introduire le système de l'imposition suivant déclaration dans le but principal d'accélérer et de dynamiser la procédure d'imposition. Le bureau d'imposition pourra ainsi fixer l'impôt sur base de la déclaration du contribuable et en absence d'un examen intégral du cas d'imposition. L'impôt fixé sous réserve de contrôle ultérieur deviendra définitif à l'expiration d'un délai de prescription de cinq ans. Le système d'imposition proposé présente l'inconvénient majeur que le contribuable devra attendre un délai de 5 ans pour être certain que le montant d'impôts fixé provisoirement sera bien le montant définitif, ce qui est source d'insécurité juridique. La Chambre de Commerce, qui ne s'oppose d'ailleurs pas à l'introduction de ce nouveau système d'imposition, propose à ce titre de réduire à trois ans le délai de prescription de cinq ans à l'expiration duquel l'impôt fixé sous réserve de contrôle ultérieur devient automatiquement définitif

et de faire courir ce délai à partir du jour de la remise de la déclaration d'impôts. Elle se prononce par ailleurs en faveur d'un système d'imposition qui permettra au contribuable d'opter pour la méthode d'imposition actuelle ou la méthode d'imposition nouvelle et cela dès la déclaration d'impôts. La Chambre de Commerce propose finalement d'obliger l'Administration des Contributions Directes d'émettre sur demande du contribuable ou de son ayant droit un bulletin d'imposition dans un délai de deux mois après remise des déclarations dans des cas de réalisation ou projets de réalisation confirmés (p.ex due diligence à effectuer avant transaction) de fusion, de scission, d'absorption, de succession, de liquidation, d'achat de société ou d'entreprise. Il faut en effet pouvoir être sûr des valeurs mises en compte au moment de la réalisation desdites opérations ou du moins dans un avenir très proche, ce qui n'est pas le cas lorsque la dette fiscale risque de demeurer incertaine pendant un délai de 5, voire de 10 ans.

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce ne peut approuver le présent projet de loi, son amendement gouvernemental et le projet de règlement grand-ducal que sous réserve de la prise en considération des remarques formulées dans le présent avis.

### **Appréciation du projet de loi:**

Compétitivité de l'économie luxembourgeoise	+ *
Impact financier sur les entreprises	+ *
Transposition de la directive	n.a.
Simplification administrative	+
Impact sur les finances publiques	++

\* à condition que soient prises en considération les propositions de la Chambre de Commerce émises dans le présent avis.

### **Légende :**

++	Très favorable
+	favorable
0	neutre
-	défavorable
--	Très défavorable
n.a.	Non applicable

## **Considérations générales**

### **1. La mise en œuvre du principe de la simplification administrative en faveur des administrés.**

Le projet de loi établit les bases légales pour une coopération intensifiée entre les administrations fiscales, coopération qui se traduira essentiellement par un échange d'informations entre lesdites administrations à des fins de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale et en vue d'une meilleure détermination des impôts budgétairement les plus importants. La Chambre de Commerce salue cette initiative qui constitue la mise en pratique d'une annonce faite par le Gouvernement dans son programme de coalition du 4 août 2004 et qui pourrait d'ailleurs

constituer le fondement d'une simplification administrative concernant les données à fournir par les administrés en matière fiscale. L'exposé des motifs du projet de loi sous avis y fait d'ailleurs allusion. Il est toutefois regrettable que le corps des articles du projet de loi ne contienne aucune disposition ayant pour effet de dispenser le contribuable de l'obligation de fournir plusieurs fois les mêmes données, et cela notamment lorsque les données concernées sont appelées à alimenter une base de données communes permettant un usage mutuel des données collectées par les administrations concernées ou lorsque les données récoltées sont systématiquement appelées à être échangées, sans demande préalable au fur et à mesure de leur disponibilité.

## **2. L'exigence d'identification des données appelées à être échangées.**

La Chambre de Commerce dans un souci du respect des libertés et des droits fondamentaux des imposables souligne la nécessité d'identifier avec précision les données appelées à être échangées entre les administrations visées par le texte du projet de loi sous avis. Elle a le regret de constater que ni le projet de loi, ni le projet de règlement grand-ducal sous avis n'identifient les données appelées à être échangées. Le texte du projet de loi sous avis se limite en effet à énumérer les administrations entre lesquelles un échange de données peut se produire. La Chambre de Commerce ne saurait accepter cette approche qu'elle estime être constitutive d'insécurité juridique notamment eu égard aux principes généraux en matière de protection de données. Elle se demande d'ailleurs, si les dispositions du projet de loi sous avis sont à cet égard compatibles avec les dispositions concernant l'interconnexion des données prévues à l'article 16 de la loi modifiée du 2 août 2002 relative à la protection des personnes qui ne s'applique qu'aux personnes physiques. Aux termes de ce texte, l'interconnexion des données doit en effet être expressément prévue par un texte légal ou réglementaire pour être dispensée de l'autorisation préalable de la Commission Nationale pour la Protection des Données.

## **3. Réitération de certaines des revendications faites à l'occasion de l'avis de la Chambre de Commerce du 5 novembre 2003 sur le projet de loi 5157 portant des mesures ponctuelles en matière de prévention des faillites et de lutte contre les faillites organisées. (Document parlementaire n°5157-5 du 5 novembre 2003 )**

La Chambre de Commerce propose de permettre au contribuable dans le cadre de ses relations qu'il entretient avec les administrations fiscales d'invoquer la compensation des dettes et des créances qu'il tient vis-à-vis de l'une ou de plusieurs administrations fiscales. Il s'agit là d'une mesure qui a déjà été revendiquée à maintes occasions par la Chambre de Commerce et cela notamment dans le cadre de son avis du 5 novembre 2003 sur le projet de loi 5157 portant des mesures ponctuelles en matière de prévention des faillites et de lutte contre les faillites organisées. Elle réitère cette revendication à l'occasion dans le présent contexte.

La Chambre de Commerce se doit encore de relever que le projet de loi ouvre la voie à la « mise en œuvre du système d'alerte anti-faillite » qui désigne une mesure de lutte contre les faillites qu'elle avait déjà proposée à l'occasion de son avis précité sur le projet de loi 5157 et en vertu duquel les principaux créanciers publics, à savoir les administrations fiscales et les organismes de sécurité sociale seraient tenus d'informer les autorités judiciaires en cas d'accumulation des dettes publiques échues restées impayées par des entreprises débitrices privées, afin d'éviter l'ouverture d'une procédure de faillite par la mise en œuvre à temps des procédures susceptibles de sauver les entreprises concernées. Par ailleurs, la détection à un stade rapproché des situations financières désespérées évitera le gonflement des dettes vis-à-vis des créanciers privés. Le risque de voir ceux-ci tomber à leur tour en faillite s'en trouvera diminué d'autant.

Les échanges de données devront évidemment répondre aux conditions de légitimité et de licéité des traitements des données posées par la loi modifiée du 2 août 2002 précitée. Les données devront notamment être collectées et traitées qu'aux seules fins de lutte contre les faillites et elles devront être *adéquates, pertinentes* et *non excessives au regard de cette finalité*.

#### **4. La coopération entre les administrations fiscales et les autorités judiciaires impliquant une dérogation au principe de l'inviolabilité du secret fiscal établi par le § 22 de la loi générale des impôts.**

Le § 22 de la loi générale des impôts consacre le principe de l'inviolabilité du secret fiscal qui interdit aux agents des administrations fiscales de divulguer à des tiers les données fiscales ainsi qu'en général toute autre information dont ils prennent connaissance dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions. Le projet de loi prévoit une entrave au secret fiscal pour les besoins de coopération entre les autorités judiciaires et les administrations fiscales à des fins de poursuites et de répression des crimes et de délits.

Le projet de loi envisage deux hypothèses de coopération distinctes entre les administrations fiscales et les autorités judiciaires:

##### **Scénario 1**

Par dérogation au § 22 de la loi générale des impôts, le projet de loi prévoit que *« l'Administration des Contributions Directes et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines transmettent aux autorités judiciaires, à leur demande, les informations susceptibles d'être utiles dans le cadre d'une action pénale engagée en matière correctionnelle ou criminelle. »*

##### **Scénario 2**

Le projet de loi envisage par ailleurs l'obligation dans le chef des administrations fiscales de dénoncer tout crime ou délit dont ils acquièrent connaissance dans le cadre de l'exercice de leurs attributions.

La Chambre de Commerce souligne que cette coopération risque d'impliquer une sévère entorse aux droits de défense garantis par le code d'instruction criminelle et de manière générale au principe du procès équitable qui est posé par l'article 6-1 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme.

##### **Scénario 1**

L'article 15 paragraphe 1 du projet de loi sous avis dispose que *« l'Administration des Contributions Directes et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines transmettent aux autorités judiciaires, à leur demande, les informations susceptibles d'être utiles dans le cadre d'une action pénale engagée en matière correctionnelle ou criminelle. »*

Le commentaire des articles précise que les renseignements requis peuvent être fournis sur simple demande et sans que l'ordonnance d'une mesure d'instruction ne soit nécessaire. Le recours à la procédure lourde et contraignante de la perquisition et de la saisie ordonnée pourrait ainsi être évité.

La Chambre de Commerce estime que la dérogation aux procédures du code de procédure criminelle doit être réservée à des enquêtes relatives à la commission d'infractions qui se caractérisent par une particulière gravité et être soumise à la condition que les informations de l'Administration des Contributions Directes soient absolument déterminantes pour l'enquête en cause. Il faudra par ailleurs que les circonstances de l'enquête excluent le recours aux moyens d'investigation traditionnels du code de procédure d'instruction criminelle, ce qui implique que le recours à des informations de l'Administration des Contributions Directes ne devra en conséquence être utilisé qu'à titre tout à fait subsidiaire.

Elle souligne par ailleurs que la transmission des informations ne devrait être permise que dans le cadre de poursuites d'infractions limitativement énumérées dans la loi (par exemple en matière de blanchiment). Elle estime en effet que la référence à la notion trop générale de crimes et délits est trop vague.

A cela s'ajoute que l'adage « *nemo tenetur se ipsum accusare* » devra absolument être respecté. Cet adage signifie qu'en matière pénale « nul ne peut être contraint de s'accuser ou de témoigner contre soi-même ». La Cour Européenne des Droits de l'Homme a considéré que « *bien que ne faisant pas partie de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, le droit de ne pas contribuer à sa propre condamnation est une norme internationale généralement reconnue qui est au cœur de la notion du procès équitable.* » (Heaney et Mc Guinness c. Irlande, n°34720/97, décision du 21 décembre 2000) « *La raison de ce principe tient à la protection du suspect ou de l'inculpé contre une coercition abusive de la part des autorités, ce qui évite les erreurs des autorités judiciaires et permet d'appliquer le principe de l'égalité des armes.* » (voir en ce sens le livre vert de la Commission européenne sur la présomption d'innocence du 26 avril 2006, COM (2006) 174, final, page 8 sous 2.4).

La Chambre de Commerce souligne à cet effet, que dans le cadre de la procédure d'imposition, le contribuable est obligé de coopérer avec l'Administration des Contributions Directes et peut même être contraint de ce faire sous peine de sanctions (et cela notamment par application des §§ 168 II, 202 et 203 de la loi générale des impôts). Cette obligation de coopération concerne tant les explications à fournir que la documentation à délivrer.

L'obligation de coopération du contribuable dans le cadre de la procédure d'imposition risque d'avoir pour effet d'obliger le contribuable de donner des informations susceptibles d'être utilisées plus tard à son encontre dans le cadre d'un procès pénal.

C'est d'ailleurs à ce titre que le § 30 de l'Abgabenordnung allemande point 4 (a) n'admet la transmission des données des administrations fiscales vers les autorités judiciaires à l'effet de poursuites et de répressions d'infractions pénales que lorsque les informations :

- a) *in einem Verfahren wegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit erlangt worden sind ; dies gilt jedoch nicht für solche Tatsachen, die der Steuerpflichtige in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens oder des Bußgeldverfahrens offenbart hat oder die er bereits*
- b) *vor Einleitung des Strafverfahrens oder des Bußgeldverfahrens im Besteuerungsverfahren bekannt geworden sind,*

Le point b) du point 4 de ce même § ne permet ladite transmission que lorsque les informations ont été acquises :

*ohne Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung oder unter Verzicht auf ein Auskunftsverweigerungsrecht.*

Il résulte de ce qui précède que la communication des données ou des informations dont les administrations fiscales ont eu accès dans le cadre de la procédure d'imposition en raison de l'obligation de coopération dont les contribuables sont tenus sous peine de sanctions doit devoir être exclue sous peine de porter atteinte au principe « *nemo tenetur ipsum accusare* ».

Il importerait par ailleurs également de préciser que seuls le Directeur de l'Administration des Contributions Directes et le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines seront autorisés à répondre à la demande de l'autorité judiciaire, de même qu'il faudrait préciser quelle est l'autorité judiciaire autorisée à formuler une demande aux administrations fiscales.

Il faudrait par ailleurs, également garantir que les informations fiscales communiquées par les administrations à l'autorité judiciaire ne pourront pas être corrigées, suite à une comparaison desdites données fiscales et des données découvertes dans le cadre de l'enquête judiciaire. La

demande d'information par l'autorité judiciaire ne doit en aucun cas pouvoir donner lieu à un échange d'information de l'autorité judiciaire vers les administrations fiscales.

La Chambre de Commerce souligne par ailleurs que l'institution de la coopération entre administrations fiscales et autorités judiciaires telle qu'elle est envisagée dans le cadre du projet de loi sous avis risque d'avoir pour effet que ladite coopération soit mise en oeuvre dans le cadre d'une commission rogatoire qui serait exécutée sur le territoire national à la demande d'un Etat étranger.

## **Scénario 2**

La Chambre de Commerce réitère les remarques qu'elle vient de faire au point précédent relativement au nécessaire respect de l'adage « *nemo tenetur ipsum se accusare* » pour dire que toutes informations et données dont les administrations obtiennent connaissance dans le cadre de la procédure d'imposition et qui laissent présumer ou conclure à la commission d'une infraction, ne peuvent être transmises aux autorités judiciaires sous peine de violer le principe « *nemo tenetur ipsum accusare*. ».

Conformément à ce qu'elle a relevé à l'occasion du point précédent, la Chambre de Commerce souligne par ailleurs que la transmission des informations laissant conclure à la commission d'une infraction ne devrait être permise que dans le cadre d'enquêtes pénales relatives à des infractions limitativement énumérées dans la loi.

## **5. L'introduction du système de l'imposition suivant déclaration (« *self-assessment* ») en matière d'impôts directs.**

Le projet de loi sous avis entend introduire le système de l'imposition suivant déclaration dans le but principal d'accélérer et de dynamiser la procédure d'imposition. Le bureau d'imposition pourra ainsi fixer l'impôt sur base de la déclaration du contribuable et en absence d'un examen intégral du cas d'imposition. L'Administration des Contributions Directes se réserve néanmoins le droit de procéder ultérieurement à un contrôle de la déclaration, mais sans y être pourtant obligée. L'impôt fixé sous réserve de contrôle ultérieur deviendra définitif à l'expiration d'un délai de prescription de cinq ans. Suivant le commentaire des articles, l'application du nouveau système de l'imposition suivant déclaration sera réservée dans un premier temps aux seules sociétés de capitaux. La Chambre de Commerce constate par ailleurs que le projet de loi sous avis envisage de laisser à l'Administration des Contributions Directes le choix entre la procédure actuelle et la procédure nouvelle, décrite à l'article 18 du texte sous avis, sans qu'elle ne doive par ailleurs justifier ce choix.

La procédure actuelle veut que le contribuable transmette sa déclaration au bureau d'imposition qui l'analyse en détail en demandant le cas échéant des renseignements ou des justifications complémentaires, sous menaces de sanctions ou non. A la fin de cette analyse l'Administration des Contributions Directes émettra un bulletin d'imposition fixant la cote d'impôts à payer ou à recevoir. A l'échéance d'un délai de trois mois suivant l'émission du bulletin d'imposition, le bulletin d'imposition, qui n'a pas été contesté par le contribuable endéans ce délai, devient définitif. Le contribuable est alors définitivement fixé. Le bulletin d'impôt ne pourra plus être modifié par l'administration sauf faits nouveaux. (Le délai de prescription est de cinq ans suivant l'année au cours de laquelle la créance d'impôts est née.)

La procédure d'imposition suivant déclaration que le projet de loi sous avis entend introduire, présente un désavantage majeur. En effet, le contribuable devra attendre un délai de 5 ans pour être certain que le montant d'impôts fixé provisoirement sera bien le montant définitif, ce qui est source d'insécurité juridique. Un contrôle ultérieur modifiant les données du bilan fiscal risque d'avoir un effet en cascade sur plusieurs années. Pour les SOPARFI, par exemple, qui ont souvent une base d'imposition négative, mais des dettes d'impôts potentielles futures, en raison



des frais en relation avec les participations, il résultera une incertitude liée à la non validation des charges reportées sur les plus-values. Cette incertitude en matière d'impôts différés pourrait subsister de nombreuses années jusqu'à la réalisation des plus-values. Pour les ressortissants de la Chambre de Commerce, issus du secteur financier, il est souhaitable que cette procédure ne soit pas suivie par les bureaux d'imposition. En effet, de nombreuses banques doivent produire des bilans fiscaux, retraiter leurs comptes de devises en Euro, faire valoir des crédits d'impôts étrangers. Les impositions sont souvent différentes des bases de la déclaration, même si les différences ne sont souvent pas très importantes.

La Chambre de Commerce, qui ne s'oppose par ailleurs pas à l'introduction de ce nouveau système d'imposition, propose à ce titre de réduire à trois ans le délai de prescription actuel de cinq ans, à l'expiration duquel l'impôt fixé sous réserve de contrôle ultérieur devient automatiquement définitif et de faire courir ce délai à partir du jour de la remise de la déclaration d'impôts. Elle suggère d'autre part de permettre au contribuable d'opter pour la méthode d'imposition actuelle ou la méthode nouvelle et cela dès la déclaration d'impôts.

Finalement, la Chambre de Commerce se demande par ailleurs si la mesure proposée permettra de résoudre la cause des retards d'imposition. Elle se réfère notamment au communiqué de presse de l'ABBL relatif au projet de loi sous avis qui a déjà soulevé la question. Elle se permet ainsi de se demander si la véritable cause du retard d'imposition ne serait pas liée au manque de personnel au sein de l'Administration des Contributions. La mesure proposée ne débouchera en effet à une décharge de travail pour les fonctionnaires que si les contrôleurs ne contrôlent pas ultérieurement.

Par ajout au AO § 100a, la Chambre de Commerce propose par ailleurs que l'Administration des Contributions Directes soit tenue d'émettre sur demande du contribuable un bulletin d'imposition dans un délai de deux mois après remise des déclarations dans des cas de réalisation ou projets de réalisation confirmés (p.ex due diligence à effectuer avant transaction) de fusion, de scission, d'absorption, de succession, de liquidation, d'achat de société ou d'entreprise. En effet, la prescription en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur le revenu des collectivités, et d'impôt sur la fortune est de 5 ans et de 10 ans en cas de défaut de déclaration, de déclaration supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte. En considération de la masse des déclarations à traiter, les délais d'imposition sont devenus importants et laissent le contribuable dans une incertitude durant plusieurs exercices concernant cette dette d'impôts. Cet état de fait est source de problèmes en cas de fusion, scission, apport d'entreprise, absorption, succession, liquidation, achat de société ou d'entreprise ainsi que pendant les « *due diligence* » précédant de telles transactions. Les valeurs mises en compte pour la transaction restent en effet incertaines et nécessiteront éventuellement un ajustement de prix de la transaction après 4 ou 5 ans. Par ailleurs la continuation ou la succession d'une entreprise risque d'être remise en cause par la dévolution de dettes non prévues initialement. Le paragraphe § AO 100a sous avis permettra à l'Administration des Contributions Directes de fixer un impôt sur base de la déclaration remise sous réserve d'un contrôle ultérieur, possible mais pas obligatoire dans un délai de prescription de 5 ans. Le contribuable reste donc dans une incertitude durant le délai de prescription, sans que l'Administration des Contributions ne soit obligée de remettre un bulletin définitif avant cette échéance sur demande du contribuable. Le fait qu'en pratique le bureau d'imposition traite souvent sur demande justifiée d'un contribuable une imposition de façon prioritaire ne semble pas suffisamment sécurisant du fait que le bureau d'imposition n'est légalement pas tenu de répondre à une demande en ce sens du contribuable.

**6. La proposition d'introduire un échange d'information réciproque entre les administrations fiscales et le Centre Commun de la Sécurité Sociale relativement à l'accumulation de dettes d'entreprises semblant connaître des difficultés financières sérieuses.**

L'amendement gouvernemental au projet de loi sous avis prévoit une coopération étroite entre le Centre Commun de la Sécurité Sociale, l'Administration des Contributions Directes et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines par le biais d'une transmission ciblée et

réci-proque des renseignements concernant l'endettement de certaines entreprises connaissant des difficultés financières sérieuses, afin d'apprécier l'opportunité d'une assignation en faillite. L'échange de données devra évidemment répondre aux conditions de légitimité et de licéité des traitements des données posées par la loi modifiée du 2 août 2002 précitée.

La Chambre de Commerce approuve cet amendement qui s'inscrit dans les mesures de prévention des faillites. La concertation proposée entre le Centre Commun de la Sécurité Sociale et les administrations fiscales ne devrait néanmoins pas retarder l'information des autorités judiciaires par les administrations précitées dans le cadre du système d'alerte anti-faillite que la Chambre de Commerce propose au gouvernement d'introduire. Les données devront par ailleurs être transmises qu'aux seules fins d'appréciation de l'opportunité d'une assignation en faillite et elles devront être *adéquates, pertinentes et non excessives au regard de cette finalité*.

\* \* \* \*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce ne peut approuver le présent projet de loi, son amendement gouvernemental et le projet de règlement grand-ducal que sous réserve de la prise en considération des remarques formulées dans le présent avis.

AFR/TSA