



Manuel de
Droit Fiscal
5ième édition

Alain STEICHEN

Professeur associé à l'Université de Luxembourg
Avocat à la Cour

Editions Saint-Paul

Imprimé au Luxembourg
© éditions saint-paul
2, rue Christophe Plantin L-2988 Luxembourg
2010
ISBN •

Les ouvrages des éditions saint-paul peuvent être commandés
par le site Internet www.librairie.lu

Du même auteur:

Comptabilité, fiscalité et 4^e Directive, Luxembourg, 1984

Guide comptable luxembourgeois, Luxembourg, 1984

Comptabilité Générale et Analyse Financière, Luxembourg, 1985
(en collaboration avec M. Heinen et J. Weiland)

Mécanismes financiers des entreprises luxembourgeoises, Luxembourg, 1988

La justice dans l'impôt, th., Luxembourg, 1994

Manuel de droit fiscal, 2 t., Luxembourg, 2^e éd., Luxembourg, 2000

Précis de droit fiscal de l'entreprise, 3^e éd., Luxembourg, 2004

Mémento de droit fiscal, 3^e éd., Luxembourg, 2003

résidents, 890, 1113

versés aux proches parents, 835, 836

Traités internationaux. (v. *Conventions fiscales internationales*)

Traités multilatéraux, 326

Transactions, 35, 565

Transformation de sociétés

IR, report de pertes, 983

IRC, 1066

Transit, 1266

Transparence fiscale, 502

catégorie de revenu imposable, 825

concept, 794

détermination du bénéfice social, 825

ICC, imposition des associés, 1146

imposition des associés, 827

opérations de la société conclues avec les associés,
823

sociétés non résidentes, 1121

sociétés transparentes, 821

Transport

TVA, *moyens de* -, 1215, 1223, 1244

TVA, *opérations de* -, 1236

Travail (impôt et -), 236

Treaty

override, 356

shopping, 531

Treu und Glauben. (V. *Bonne foi*)

Tributum, 26

TROTABAS L., 49, 99, 502, 632, 670

Trusts, 499

Tullock Gordon, 187

TULLOCK Gordon, 181

TURGOT, 135

TUROT J., 428

TVA, 1207

assiette, 210

assistance internationale, 473, 616

autoliquidation, 1234

bulletins, 481

caractéristiques générales, 1208

déduction en présence d'exonérations, 1247

déduction en présence d'exonérations, 1227

déductions(régime des -), 1244

évaluation de l'assiette, 214

liquidation, 1239

modèle, 206

neutralité dans les échanges et -, 206, 286

neutralité de la -, 1209

opérations exonérées, 1227

origine, 30

prélèvements concurrents, 1211

réalisme ou juridisme de la -, 504

taux, 1243

taxe à paiements fractionnés, 1209

territorialité, 1233

U

Ultra Petita, 662

Umsatzsteuer, 30, (v. *aussi* TVA)

Union économique belgo-luxembourgeoise, 208, 316,
596, 1265

Union économique et douanière, 335

Union européenne. (v. Communautaire)

Unitaire. (*valeur* -, v. *Valeur*)

Unitaire (valeur -), 1161

biens composant la -, 1159

date de fixation de la -, 1161

**Unité économique (- en matière de loi d'évaluation
des biens)**, 1157

Usufruit

droits de donation, 1173

IR, 883

Utilitarisme (- et fiscalité de la redistribution), 165

Utilité

de l'argent, 169

individuelle des dépenses étatiques, 159

V

Valeur

ajoutée. (v. TVA)

boursière, 1159

d'inventaire, 856

de réalisation, 856

de rendement, 1159

d'exploitation, 776, 859, 1159

estimée de réalisation, 858, 859

estimée de réalisation (IR, bénéfice de liquidation), 1088

estimée de réalisation, ICC, 1158

estimée de réalisation, IF, 1159

locative de l'habitation occupée par le propriétaire,
942

locative de l'habitation occupée par le propriétaire, 939

locative de l'habitation occupée par le propriétaire, 944

marchande (- et droits d'enregistrement), 1187

normale (- et TVA), 1242

unitaire, 216, 468

vénale, de rendement, 213

Valeurs de placement, 866

VALLÉE Annie, 167

VAN DEN BROECK J., 203

VARTET J., 252
VATTEL, 88, 511
VEDEL Georges, 452
Ventes à distance
 TVA, 1223
Venture capital, 1022
Vie privée (droit au secret), 391, 392
Vignette automobile, 43
VILLEY M., 172
VIRALLY M., 81
Visite domiciliaire. (v. *Vie privée*)
VOGEL Kl., 320
Voies de recours (absence d'instruction sur les -), 474
Voiture (frais de -), 787, 878, 904, 905
 avantage en nature, 899
 fiscalité des entreprises, 906
 fiscalité des ménages, 904
VOLTAIRE, 103
Vote par les pieds, 239, 377
Voyage (frais de - payés par l'employeur), 902

W

WAGNER A., 38, 102, 244, 320
WAHL, 203
WALINE, 102
Weisse Einkünfte, 307
Wesentliche Abweichung, 472, 474
Willenserklärung, 445
WINANDY Jean-Pierre, 524
Windfall gains, 961
WISEMAN, 252
Wissenserklärung, 445
WOLFELSBERGER A., 159
WTO, 327

Z

Zero coupon bond, 926, 937
Zollverein, 596, 1265

Sommaire

Partie I. Droit fiscal général	19
Titre I. Concept de l'impôt	23
I. DEFINITION ET FONCTIONS DE L'IMPOT	25
CONCEPTION DE L'IMPOT DANS L'HISTOIRE	25
Antiquité	26
Temps modernes	28
IMPOTS DIRECTS	28
IMPOTS INDIRECTS	30
CARACTERISTIQUES DE L'IMPOT	31
L'IMPOT EST UNE PRESTATION PECUNIAIRE...	31
... SANS CONTREPARTIE DETERMINEE	32
... LEGALEMENT REQUISE PAR VOIE D'AUTORITE	34
... EN VUE DE PROCURER DES RESSOURCES AUX COLLECTIVITES DE DROIT PUBLIC	35
FONCTIONS DE L'IMPOT	36
Fonction financière – la fonction principale	36
Fonction interventionniste – la fonction accessoire	37
BUTS DE L'INTERVENTIONNISME	37
TECHNIQUES D'INTERVENTIONNISME FISCAL	39
Interventionnisme par incitation: la subvention fiscale	39
Interventionnisme fiscal par dissuasion: la pénalisation	42
II. DELIMITATION DE L'IMPOT PAR RAPPORT AUX PRELEVEMENTS ASSIMILES	45
PARAFISCALITE	48
TAXE	49
Taxes proprement dites	50
Taxe rémunératoire	51
REDEVANCE	54
III. CLASSIFICATIONS DE L'IMPOT	63
IMPOTS DIRECTS ET INDIRECTS	63
Critère administratif	64
Critère économique	64
Critère fiscal	65

IMPOTS PERSONNELS ET REELS	67
IMPOTS GENERAUX ET IMPOTS SPECIAUX	68
IMPOTS SUR LE REVENU, SUR LA DEPENSE ET SUR LE CAPITAL	69
Titre 2. Structure de l'impôt	71
IV. SYSTEME FISCAL	75
DEFINITION ET CARACTERISTIQUES	76
Système fiscal et système juridique	76
CRITERES DE LA CONCEPTION JURIDIQUE DU SYSTEME FISCAL	76
<i>Système externe du droit fiscal</i>	77
<i>Système interne du droit fiscal</i>	80
DROIT FISCAL ET AUTRES BRANCHES DU DROIT	99
DU PRAGMATISME A LA JURIDICISATION DE LA FISCALITE	102
Mythes fiscaux	103
IMPOT UNIQUE ^{130F}	103
IMPOT OPTIMAL ^{138F}	105
VARIETES DES SYSTEMES FISCAUX	107
Système économique et système fiscal	108
Systèmes fiscaux comparés - développement économique et système fiscal^{149F}	110
DIVERSITE ET RAPPROCHEMENT DES SYSTEMES FISCAUX	110
CLASSIFICATION DES SYSTEMES FISCAUX	112
TYPOLOGIE SELON LES IMPOTS DOMINANTS	114
FACTEURS EXPLICATIFS	119
<i>Influence du système politique sur le système fiscal</i>	119
<i>Principal facteur explicatif: le degré de développement économique du pays</i>	121
Pays développés et des pays en voie de développement	121
Dynamique des systèmes fiscaux	124
ÉVOLUTION DU SYSTEME FISCAL	127
Évolution des soubassements du système fiscal	127
CHANGEMENTS DANS LES ASSISES POLITIQUES	127
CHANGEMENTS DANS LES ASSISES ECONOMIQUES	129
Formation du système actuel	134
ÉVOLUTION DES TECHNIQUES D'ASSIETTE	134
ÉVOLUTION DES TECHNIQUES DE LIQUIDATION	135
<i>De l'impôt spécifique à l'impôt ad valorem</i>	135
<i>De l'impôt de répartition à l'impôt de quotité</i>	135
<i>De l'impôt réel à l'impôt personnel</i>	136
EXTENSION ET COMPLICATION DU CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPOT	136
REFONTE DU SYSTEME FISCAL	137
Réforme du système fiscal	138
SIMPLIFICATION DU DROIT FISCAL	138
REFORMISME MODERE: LA « FLAT TAX »	140
Révolution fiscale	141

IMPOT PROGRESSIF SUR LA DEPENSE	141
<i>Imposition progressive de la dépense dans la pensée juridico-économique</i>	141
<i>Caractéristiques principales de l'impôt</i>	144
<i>Liens avec les considérations de justice et d'efficacité économique</i>	145
IMPOT NEGATIF SUR LE REVENU	148
IMPOT DE CAPITATION	150
V. POURQUOI L'IMPOT	155
APPROCHE PAR LE MARCHE OU PAR LA SOLIDARITE	155
Logique de marché – le principe de l'équivalence	156
IMPOT - PRIME D'ASSURANCE	156
IMPOT - REMUNERATION DES SERVICES RENDUS PAR L'ÉTAT	157
<i>Théorie des « biens publics »</i>	157
<i>Limites de la théorie</i>	160
Logique sociale – le principe de la capacité contributive	163
CONCEPT DE SACRIFICE FINANCIER	164
DU SACRIFICE FINANCIER AU BAREME DE L'IMPOT	165
<i>Égalité horizontale devant l'impôt</i>	166
Indicateurs de la capacité contributive	166
Mesure du sacrifice financier	169
<i>Égalité verticale devant l'impôt</i>	170
FACTEURS DE DECISION	171
Facteur éthique: la justice dans l'impôt	172
CONCEPTS EN PRESENCE	172
CAPACITE CONTRIBUTIVE, JUSTICE DISTRIBUTIVE ET IMPOTS PROGRESSIFS	173
ÉQUIVALENCE, JUSTICE COMMUTATIVE ET IMPOTS PROPORTIONNELS	174
Facteur économique: la contrainte de l'efficacité économique	175
Facteur politique ou le marchandage électoral	180
FAIBLESSE DU PARLEMENT OU TROC DE SUFFRAGES CONTRE DES PROMESSES	181
EXPLOITATION DES MINORITES POLITIQUES OU LA LUTTE FISCALE	185
VI. TECHNIQUE FISCALE	191
DEFINITION ET DELIMITATION DE LA MATIERE IMPOSABLE	191
Définition de la matière imposable: impôts synthétiques et impôts analytiques	191
IMPOSITION DU REVENU	191
<i>Imposition cédulaire</i>	191
<i>Imposition synthétique</i>	192
<i>Imposition mixte</i>	193
IMPOSITION DU CAPITAL	193
<i>Imposition de la possession du capital</i>	194
Impôt sur la fortune	194
Impôt foncier	199
Taxe d'abonnement	199
<i>Imposition de la transmission du capital</i>	200
Droits de succession	200
Mutations à titre onéreux: les droits d'enregistrement	203
Mutations à titre gratuit: les donations	204

IMPOSITION DE LA CONSOMMATION	205
<i>Impôts synthétiques sur la dépense: la TVA</i>	205
<i>Impôts analytiques sur la dépense</i>	207
Délimitation de la matière imposable	208
OPERATIONS ET SITUATIONS HORS CHAMP	209
OPERATIONS ET SITUATIONS EXONEREES	210
OPERATIONS ET SITUATIONS SOUMISES A L'IMPOT	211
Évaluation de la matière imposable	211
ÉVALUATION REELLE	212
<i>Impôts directs</i>	212
<i>Impôts indirects</i>	213
ÉVALUATION APPROXIMATIVE	214
<i>Évaluation forfaitaire</i>	214
<i>Évaluation indiciaire</i>	216
ÉVALUATION UNILATERALE PAR L'ADMINISTRATION: LA TAXATION D'OFFICE ^{357F}	217
<i>Champ d'application</i>	217
<i>Objectifs</i>	218
<i>Méthodes</i>	219
LIQUIDATION DE L'IMPOT	221
Contexte et modalités de la liquidation	221
IMPOTS DE REPARTITION ET IMPOT DE QUOTITE	221
MODALITES DE LA LIQUIDATION	222
Tarif et taux	222
Tarif	225
TYPES DE TARIF	225
<i>Impôt proportionnel</i>	225
<i>Impôt progressif</i>	225
<i>Impôt régressif</i>	227
MODULATIONS DES TYPES DE BASE	228
<i>Abattements, déductions et réductions</i>	228
<i>Majorations</i>	229
VII. POLITIQUE FISCALE	231
COUTS ECONOMIQUES DE LA FISCALITE: LA « CHARGE MORTE »	232
Impact de la fiscalité sur l'économie	232
Déterminants de la charge morte	233
Impact d'une variation des taux d'imposition sur la charge morte et les recettes fiscales	234
Conséquences de la charge morte	237
POIDS ET STRUCTURE DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES	244
Structure des prélèvements obligatoires	244
ACCROISSEMENT CONSTANT DE LA PRESSION FISCALE: LA LOI DE WAGNER	244
POIDS RELATIF DE L'IMPOT DIRECT ET DE L'IMPOT INDIRECT	245
COMPOSITION DES IMPOTS DIRECTS	245
Poids des prélèvements obligatoires: la pression fiscale	246
CONCEPT DE PRESSION FISCALE	247
<i>Pression fiscale individuelle</i>	247

<i>Pression fiscale nationale</i>	248
<i>Comparaisons internationales</i>	250
ÉVOLUTION DE LA PRESSION FISCALE	251
<i>Raisons de l'augmentation de la pression fiscale</i>	251
<i>Limites à l'augmentation de la pression fiscale</i>	253
<i>Révolte fiscale</i>	259
REPERCUSSION DE L'IMPOT	261
Concept de répercussion	261
Facteurs de la répercussion	263
Amortissement et capitalisation de l'impôt	268
FONCTION INTERVENTIONNISTE DE L'IMPOT	270
Fonction sociale	271
FONCTION DE REDISTRIBUTION DES REVENUS	271
PROTECTION SOCIALE	272
PROGRESSIVITE DE L'IMPOT ^{481F}	274
Fonction économique – la régulation économique	276
POLITIQUE FISCALE ECONOMIQUE	276
<i>Aspects nationaux</i>	276
<i>Aspects internationaux</i>	277
FONCTION DE STABILISATION	278
<i>Relance de l'économie</i>	279
Relance par la demande	279
Relance par l'offre	280
<i>Atténuation des cycles économiques</i> ^{493F}	282
Problèmes posés par l'interventionnisme fiscal	283
PROBLEMES ECONOMIQUES CAUSES PAR L'INTERVENTIONNISME FISCAL	283
<i>L'idéal de neutralité de l'impôt</i> ^{508F}	284
<i>Inconciliabilité de l'interventionnisme fiscal avec l'idéal de neutralité</i>	287
PROBLEMES JURIDIQUES POSES PAR L'INTERVENTIONNISME FISCAL	288
<i>Compatibilité avec la définition légale de l'impôt</i> ^{525F}	288
<i>Interventionnisme fiscal et égalité devant l'impôt</i> ^{528F}	289

Titre 3. Droit de l'impôt **296**

VIII. DROIT FISCAL INTERNATIONAL **299**

TRAITES BILATERAUX - LES CONVENTIONS CONTRE LA DOUBLE IMPOSITION	300
Objet des conventions fiscales bilatérales	302
ÉLIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION JURIDIQUE	303
AUTRES OBJECTIFS	307
Application des conventions bilatérales	309
PERSONNES VISEES	309
IMPOTS VISES	311
TERRITOIRE CONCERNE	312
APPLICATION TEMPORELLE DE LA CONVENTION FISCALE	314
<i>Conclusion des conventions fiscales</i>	314
<i>Entrée en vigueur de la convention fiscale internationale</i>	315

<i>Dénonciation de la convention fiscale internationale</i>	317
Méthodes utilisées pour éliminer la double imposition	317
NEUTRALITE A L'EXPORTATION ET NEUTRALITE A L'IMPORTATION	318
ÉQUITE INTER-NATIONS ^{95F}	319
MISE EN APPLICATION PRATIQUE DES PRINCIPES GÉNÉRAUX	323
MÉTHODE DE L'EXEMPTION ET MÉTHODE DE L'IMPUTATION	324
TRAITES MULTILATÉRAUX	326
Convention européenne des Droits de l'Homme	327
CADRE GÉNÉRAL DE LA CONVENTION	328
<i>Exclusion de principe du droit fiscal</i>	328
<i>Application de la Convention au droit pénal fiscal</i>	328
Définition autonome de la « sanction pénale »	329
Conséquences du principe	330
VERS UN ELARGISSEMENT DU CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION ?	331
Droit fiscal communautaire	333
OBJECTIFS DU DROIT FISCAL COMMUNAUTAIRE	335
<i>Impôts indirects</i>	335
<i>Impôts directs</i>	335
<i>Harmonisation des fiscalités directes en raison du traité de Maastricht?</i>	341
MOYENS DU DROIT FISCAL COMMUNAUTAIRE	345
<i>Moyens spécifiquement fiscaux</i>	345
<i>Aides étatiques^{660F}</i>	347
<i>Moyens de droit commun</i>	350
AUTRES SOURCES DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL	353
SUPÉRIORITÉ DU DROIT INTERNATIONAL SUR LE DROIT NATIONAL	355
IX. DROIT FISCAL NATIONAL	361
CONSTITUTION	362
Principes formels	363
LEGALITÉ FISCALE	363
<i>L'impôt en tant que matière réservée au législateur: le principe de la légalité de l'impôt³⁶³</i>	
<i>Affaiblissement du prestige et de l'autorité de la loi fiscale</i>	366
<i>Soumission de l'exécutif au droit: le principe de la légalité administrative</i>	367
Règle générale	368
Assouplissement de la règle: l'exercice du pouvoir discrétionnaire	368
PLACE DU POUVOIR DISCRETIONNAIRE EN DROIT FISCAL	368
ENCADREMENT DU POUVOIR DISCRETIONNAIRE	370
Conflit avec la règle: tolérances administratives et agréments fiscaux	371
ANNUALITÉ DE L'IMPÔT	372
FINANCES LOCALES	373
<i>Cadre constitutionnel</i>	373
<i>Aspects économiques et politiques de l'autonomie communale^{756F}</i>	375
Principes matériels	378
ÉGALITÉ DANS L'IMPÔT	378
<i>Égalité et système juridique</i>	378
<i>Égalité dans l'application de la loi ou égalité dans le contenu de la loi</i>	380
ÉTAT DE DROIT SOCIAL	383
<i>Imposition selon les facultés contributives</i>	383
<i>Progressivité de l'impôt</i>	384

LIBERTE DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE	386
DROIT DE PROPRIETE	388
<i>Normes financières</i>	388
<i>Normes interventionnistes</i>	391
PROTECTION DE LA VIE PRIVEE - LE SECRET EN MATIERE FISCALE	391
<i>Secret fiscal opposé au fisc</i>	392
<i>Secret fiscal imposé au fisc</i>	394
PROTECTION DE LA PERSONNE HUMAINE, DU MARIAGE ET DE LA FAMILLE	395
Loi	399
Nature de la loi fiscale	399
STRUCTURE GENERALE DE LA LOI FISCALE	399
APPARTENANCE AU DROIT PUBLIC ET CARACTERE D'ORDRE PUBLIC	401
Application de la loi fiscale dans le temps	402
ENTREE EN VIGUEUR DES TEXTES FISCAUX	402
ABROGATION DES TEXTES FISCAUX	405
<i>Modalités d'abrogation</i>	405
<i>Cas particuliers</i>	406
NON-RETROACTIVITE DE LA LOI FISCALE	407
<i>Définition et délimitation de situations proches</i>	407
<i>Valeur juridique du principe</i>	408
<i>Dérogations au principe général</i>	409
Application de la loi fiscale dans l'espace	411
SOVERAINETE FISCALE	411
TERRITORIALITE DE L'IMPOT	412
<i>Assiette de l'impôt</i>	412
<i>Recouvrement de l'impôt</i>	413
REGLEMENT GRAND-DUCAL	414
Définition et caractères	414
Rapports du règlement avec la loi	416
Contrôle par le juge fiscal	418
AUTRES SOURCES	419
Coutume	419
Principes généraux du droit	420
GENERALITES	420
CAS PARTICULIER DE LA BONNE FOI («TREU UND GLAUBEN»)	421
Jurisprudence	425
Doctrines	427
DOCTRINE PRIVEE	427
DOCTRINE ADMINISTRATIVE: LES CIRCULAIRES FISCALES	428

Partie 2. Encadrement juridique des relations

« contribuable – fisc » 433

I. PROCEDURE FISCALE 438

FAIT GENERATEUR DE L'IMPOT	440
Naissance de l'impôt	440
Exigibilité de l'impôt	442
DECLARATION FISCALE	444
Définition et caractéristiques	444
DEFINITION: ACTE INITIAL ET ACTE D'INFORMATION	444
FORMES ET DELAIS	445
PERSONNES TENUES A UNE DECLARATION	447
Effets juridiques de la déclaration	448
EFFET PROBANT DE LA DECLARATION	448
RECTIFICATION DE LA DECLARATION FISCALE	449
CONTROLES FISCAUX	450
Obligation d'un contrôle modéré quoique effectif	451
Obligations complémentaires à la déclaration: le devoir d'information	453
OBLIGATION DE RENSEIGNEMENT	453
OBLIGATION DE COMMUNICATION	454
OBLIGATION DE JUSTIFICATION: LA CHARGE DE LA PREUVE	455
CONTROLE SUR PLACE: LA REVISION APPROFONDIE DES ETATS FINANCIERS	461
Obligations comptables	462
DOMAINE D'APPLICATION	462
COMPTABILITE REGULIERE	463
ACTE D'IMPOSITION	466
Bulletin d'impôt	467
BULLETIN D'IMPOT AU SENS STRICT	467
BULLETIN D'IMPOT AU SENS LARGE	468
<i>Bulletin d'établissement séparé</i>	468
<i>Bulletin de la base d'assiette</i>	469
Régime juridique de l'acte d'imposition	470
BULLETIN D'IMPOSITION, ACTE DE VOLONTE DE LA PUISSANCE PUBLIQUE	470
CONDITIONS FORMELLES ENTOURANT LE BULLETIN D'IMPOSITION	473
<i>Forme et contenu des bulletins d'imposition</i>	473
<i>Notification du bulletin d'imposition</i>	476
RETRAIT ET MODIFICATION DES ACTES D'IMPOSITION	478
<i>Multiplicité des modes de modification des actes pris par les bureaux d'imposition</i>	478
<i>Modification des actes administratifs en général</i>	479
<i>Modification des bulletins d'imposition en particulier</i>	481
Considérations générales	481
Modification ponctuelle en faveur du contribuable	483
Modification globale en raison de faits nouveaux	484
II. INTERPRETATION DE LA REGLE FISCALE	489
METHODES D'INTERPRETATION	489
Outils d'interprétation	491
Interprétation stricte des règles fiscales	494

INTERPRETATION ECONOMIQUE DES FAITS ET ACTES JURIDIQUES	499
Prééminence du propriétaire économique sur le propriétaire juridique en cas de divergence	499
Réalisme du droit fiscal	504
DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION	506
IMPOTS DIRECTS ET TVA	506
De certains actes	509
ACTES NULS ET ILLICITES	509
ACTES SIMULES	510
INTERPRETATION DES NORMES FISCALES INTERNATIONALES	512
Règles générales	512
Cas particuliers	515
CONVENTION MODELE OCDE	515
DROIT COMMUNAUTAIRE	517
III. NORMALISATION DES COMPORTEMENTS DU CONTRIBUABLE	521
RESPECT DES FINALITES DU SYSTEME FISCAL	521
Choix de la voie la moins imposée	521
OPTIONS JURIDIQUES A EFFET FISCAL	522
CHOIX FISCAUX SANS EFFETS JURIDIQUES: LES OPTIONS FISCALES	523
Fraude à la loi (ou abus de droit)	524
GENERALITES	524
ÉLÉMENTS CARACTÉRISTIQUES ET CONSÉQUENCES FISCALES	526
<i>Éléments caractéristiques de la fraude à la loi</i>	527
Existence d'un acte réel correctement qualifié	527
Existence d'un phénomène d'évitement de l'impôt	528
Violation du but et de l'esprit de la loi	530
Considérations exclusivement fiscales	530
<i>Conséquences</i>	531
<i>Conclusion</i>	531
FRAUDE A LA LOI EN DROIT INTERNATIONAL	533
<i>Fraude à la loi en droit conventionnel: « treaty shopping »</i>	533
<i>Fraude à la loi en droit fiscal communautaire</i>	537
DROIT FISCAL REPRESSIF	538
Infractions à caractère non pénal	541
Escroquerie et fraude fiscale	542
CONDITIONS COMMUNES	542
<i>Élément matériel</i>	543
<i>Élément intentionnel</i>	543
CONDITIONS ADDITIONNELLES POUR L'ESCROQUERIE FISCALE	544
<i>Élément matériel</i>	544
<i>Élément intentionnel</i>	546
Application subsidiaire du droit pénal général	547
PARTICIPANTS A L'INFRACTION	547
CAUSES EXONERATOIRES DE RESPONSABILITE	548
AUTRES PRINCIPES GENERAUX DU DROIT PENAL	550

IV. RECOUVREMENT DE L'IMPOT	555
RECOUVREMENT AMIABLE	555
Exigibilité de la dette d'impôt, sanctions	555
EXIGIBILITE DE LA DETTE D'IMPOT	555
<i>Impôts directs</i>	557
Acomptes	557
Retenue à la source (en matière de salaires)	557
<i>Impôts indirects</i>	561
NON-PAIEMENT A L'ECHEANCE	561
<i>Intérêts de retard</i>	561
<i>Sursis à exécution</i>	563
<i>Renonciation temporaire au recouvrement</i>	563
Extinction de la dette d'impôt	564
PAIEMENT	564
<i>Paiement en numéraire</i>	564
<i>Paiement par compensation</i>	565
<i>Remboursement d'impôts au contribuable</i>	566
<i>Transactions et conventions fiscales</i>	567
REMISE GRACIEUSE	568
<i>Notion et domaine d'application</i>	568
<i>Spécificité de la remise gracieuse</i>	569
<i>Condition de fond: l'iniquité du recouvrement</i>	571
<i>Règles de compétence et de procédure</i>	575
PRESCRIPTION	576
RECOUVREMENT FORCE ET GARANTIES DU TRESOR PUBLIC	580
Recouvrement forcé (en droit interne)	581
REGIME APPLICABLE	581
<i>Impôts de l'État</i>	581
<i>Prélèvements obligatoires communaux</i>	581
CONTRAINTE ADMINISTRATIVE ET COMMANDEMENT DE PAYER	582
SOMMATION A TIERS DETENTEUR	585
Garanties du Trésor	586
GARANTIES PERSONNELLES: LA SOLIDARITE	586
<i>Caractères généraux de la solidarité</i>	586
<i>Solidarité des époux</i>	587
<i>Autres cas de solidarité fiscale</i>	588
GARANTIES REELLES: LE PRIVILEGE MOBILIER ET L'HYPOTHEQUE	590
<i>Privilège mobilier du Trésor public</i>	590
<i>Hypothèque légale du Trésor</i>	592
<i>Hypothèque dite «quasi-judiciaire» du Trésor</i>	594
V. SERVICES FISCAUX	595
ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES	595
Organisation de l'administration des contributions directes	595
Missions de l'administration des contributions directes	596
ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES	597
Organisation de l'administration de l'enregistrement et des domaines	597

Missions de l'administration de l'enregistrement	597
ADMINISTRATION DES DOUANES ET ACCISES	598
COLLABORATION ET ÉVOLUTION DES TROIS ADMINISTRATIONS FISCALES	598
Faut-il unifier les administrations fiscales ?	599
Coopération entre les trois services fiscaux	600
VI. COOPERATION FISCALE INTERNATIONALE	603
ÉLIMINATION DES DIFFICULTES D'APPLICATION DU DROIT FISCAL INTERNATIONAL	603
Solution conventionnelle classique: la procédure amiable	603
INITIATIVE DE LA DEMANDE EN REGLEMENT AMIABLE	603
DECLenchement DE LA PROCEDURE ET ARTICULATION AVEC LES RECOURS DE DROIT INTERNE	604
DEROULEMENT DE LA PROCEDURE ET REGLEMENT DU LITIGE	605
Solution conventionnelle moderne : l'arbitrage fiscal international	606
Solution communautaire: la Convention « arbitrage »	607
DOMAINE D'APPLICATION	607
MECANISMES ET TRAITS FONDAMENTAUX	607
ASSISTANCE ADMINISTRATIVE INTERNATIONALE	608
Assistance internationale à l'assiette	608
MESURES BILATERALES: LES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES	609
Champ d'application de l'assistance à l'assiette	609
Formes de l'assistance à l'assiette	609
Limites à l'assistance à l'assiette	611
TRAITES MULTILATERAUX	612
Assistance à l'assiette en droit communautaire	613
Commissions rogatoires en matière pénale	615
Assistance au recouvrement en droit fiscal international	616
Conventions multilatérales	617
<i>Assistance au recouvrement dans l'Union européenne</i>	618
<i>Convention Benelux</i>	619
Conventions bilatérales	619

Partie 3. Contentieux fiscal **623**

I. STRUCTURE DU CONTENTIEUX FISCAL	626
CONTENTIEUX DE LA COTE D'IMPOSITION	626
CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT	627
CONTENTIEUX DES ACTES DE L'ADMINISTRATION FISCALE	628
CONTENTIEUX DE LA RESPONSABILITE DE L'ADMINISTRATION FISCALE	630
II. ORGANISATION DU CONTENTIEUX FISCAL	633
DUALISME JURIDICTIONNEL	633
Division majeure: le contentieux des impôts directs et les contentieux des impôts indirects	634

Cas particuliers	637
CONTENTIEUX REPRESSIF	637
CONTENTIEUX DES IMPOTS ET TAXES COMMUNAUX	638
CONTENTIEUX DE LA RESPONSABILITE DE L'ÉTAT	639
CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT	639
ACCES AU CONTENTIEUX FISCAL	640
Cas d'ouverture	640
CONDITION COMMUNE: L'INTERET A AGIR	640
EXISTENCE D'UNE DECISION FAISANT GRIEF	643
Actes de nature à faire grief dans le contentieux de l'imposition	643
Actes de nature à faire grief dans le contentieux de l'annulation	646
CAPACITE D'AGIR	647
Capacité d'exercice	647
Réclamation contre des bulletins fixant une cote d'impôt	647
Réclamation contre des bulletins d'établissement en commun	649
Contentieux de l'imposition: la réclamation ou « Anfechtung »	649
BULLETINS D'IMPOSITION	649
ACTES ADMINISTRATIFS ASSIMILES AUX BULLETINS D'IMPOSITION (§ 235 AO)	651
Contentieux de l'annulation: la contestation ou « Beschwerde »	652
RECOURS HIERARCHIQUE PREALABLE: RECOURS «PRECONTENTIEUX»	652
Caractéristiques du recours « précontentieux » et différenciation avec les recours du droit administratif	653
Recours administratif préalable en matière d'impôts directs	655
CARACTERE OBLIGATOIRE DU RECOURS PRECONTENTIEUX	655
PROCEDURE ET POUVOIRS DU DIRECTEUR	658
<i>Contenu de la réclamation ou contestation</i>	658
<i>Délais du recours</i>	660
Instruction du recours: le réexamen intégral de la situation du contribuable	663
Suites à donner au recours	665
Recours administratif en matière d'impôts indirects	667
CARACTERISTIQUES GENERALES DU CONTENTIEUX FISCAL ET ETENDUE DU CONTROLE PAR LES COURS	668
Étendue du contrôle de la décision administrative par le juge de l'impôt	669
CONTENTIEUX DE REFORMATION	670
CONTENTIEUX D'ANNULATION	671
Caractères du contentieux fiscal	671
CARACTERE OBJECTIF DU CONTENTIEUX	672
CARACTERE DIRECTIF DU CONTENTIEUX	675
<i>Concept</i>	675
<i>Applications particulières</i>	675
CARACTERE ECRIT DU CONTENTIEUX	678
Saisine du juge de l'impôt	681
INTRODUCTION DU RECOURS : LA REPRESENTATION DU CONTRIBUABLE	681
CONTENU DE LA REQUETE INITIALE	684
La forme	684

Le fond : l'exposé des faits et moyens	688
ÉCHANGE DES MEMOIRES	691
Délais pour agir	693
Effets de la saisine de l'autorité contentieuse	694
III. CONTENTIEUX DE L'IMPOSITION	696
DEROULEMENT DE LA PHASE CONTENTIEUSE	696
Incidents de procédure	696
MODIFICATION DU CADRE DE L'INSTANCE	696
<i>Jonction d'instance</i>	696
<i>Entrée dans l'instance d'un tiers</i>	697
<i>Contestation de la décision juridictionnelle par les tiers: la tierce opposition</i>	698
MODIFICATION DU COURS DE L'INSTANCE	698
DECISION DE L'AUTORITE CONTENTIEUSE	699
Contenu de la décision contentieuse	699
Délais pour rendre la décision contentieuse	700
Autres garanties entourant la décision contentieuse	701
OBLIGATION DE MOTIVATION	701
PRONONCIATION ET LA NOTIFICATION DE LA DECISION CONTENTIEUSE	702
EXECUTION DES DECISIONS JUDICIAIRES	703
<i>Difficultés d'exécution</i>	703
<i>Procédures d'urgence</i>	704
APPEL	706
Généralités	706
Procédure et effets de l'appel	707
IV. CONTENTIEUX DES AUTRES ACTES ADMINISTRATIFS	712
DOMAINE DU CONTENTIEUX DE L'ANNULATION	713
CAS D'OUVERTURE DU RECOURS EN ANNULATION	714
Incompétence	714
Détournement de pouvoir	715
Violation de la loi	716
ERREUR DE DROIT	716
ERREUR DE FAIT	716
Violation des formes destinées à protéger les intérêts privés	719
Excès de pouvoir	719

Partie 2. Droit fiscal spécial	721
---------------------------------------	------------

Partie 1. IMPOSITION DU REVENU	725
---------------------------------------	------------

I. IMPOSITION DU REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES	729
--	------------

CONCEPT DE REVENU	730
--------------------------	------------

Différentes théories du revenu	730
---------------------------------------	------------

Concept de capacité contributive objective	730
CONCEPTION CIVILISTE: IMPOSITION DES FLUX REGULIERS	731
CONCEPTION ECONOMIQUE: UNE CONCEPTION EXTENSIVE	732
<i>Théorie de l'accroissement net du patrimoine</i>	732
<i>Théorie du flux de satisfactions</i>	733
CONCEPTION FISCALE	738
<i>Énumération limitative</i>	738
<i>Distinction entre la fiscalité des entreprises et la fiscalité des ménages</i>	742
Capacité contributive subjective	746
PRINCIPAUX PROBLEMES A RESOUDRE	746
DIFFERENTS TYPES DE DEPENSES	751
CARACTERISTIQUES GENERALES DU REVENU IMPOSABLE	753
Un revenu mixte	753
ASPECTS SYNTHETIQUES	753
<i>Affirmation du principe</i>	753
<i>Conséquences du principe: compensation des revenus catégoriels positifs et négatifs</i>	754
Principe général de la compensation des pertes	754
Exceptions au principe	754
ASPECTS ANALYTIQUES	755
Un revenu net	757
PRINCIPES GENERAUX	757
CHARGES EN RELATION AVEC DES REVENUS IMPOSABLES	758
<i>Le principe: la charge doit être causée par l'activité professionnelle du contribuable</i>	759
<i>Cas particuliers</i>	762
DIVERSITE DES REGIMES D'EVALUATION DES CHARGES DEDUCTIBLES	770
Un revenu réel	771
ÉVALUATION REELLE ET NON PAS FORFAITAIRE DU REVENU IMPOSABLE	771
IMPOSITION DES REVENUS NOMINAUX: LE PROBLEME DE L'INFLATION	772
<i>Distorsions induites par l'inflation</i>	773
<i>Conséquences juridiques</i>	774
<i>Neutralisation des profits d'inflation</i>	776
Un revenu disponible	777
EN PRINCIPE LE REVENU IMPOSABLE EST UN REVENU REALISE	777
EXCEPTIONS	780
Un revenu annuel	782
PRINCIPE	782
DEROGATIONS RACCOURCISSANT LA PERIODE D'IMPOSITION	784
DEROGATIONS ALLONGEANT LA PERIODE D'IMPOSITION	786
<i>Report de pertes</i>	786
<i>Étalement des revenus</i>	788
PERSONNE IMPOSABLE : LE CONTRIBUABLE	791
Personnes physiques et personnes morales	791
LA QUESTION DE L'IMPOSITION DES PERSONNES MORALES	791
<i>Fondement de l'imposition des personnes morales</i>	792
<i>Imposition des personnes publiques?</i>	795
<i>Personnalité morale et personnalité fiscale</i>	796

NEUTRALITE A L'EGARD DES FORMES JURIDIQUES	798
<i>Impôt spécial sur les entreprises (« Betriebsteuer »)</i>	798
<i>Système du demi-dividende</i>	799
Détermination de l'unité d'imposition: imposition de l'individu ou imposition du foyer?	801
FISCALITE DU MARIAGE	801
FISCALITE DES ENFANTS	806
<i>Les enfants réduisent la capacité contributive du contribuable</i>	806
Énoncé du principe	806
Concrétisation du principe	807
<i>Nécessité d'une meilleure coordination du droit fiscal et du droit social</i>	809
ASSIETTE DE L'IMPOT	812
Fiscalité des entreprises	812
CHAMP D'APPLICATION	812
<i>Bénéfice commercial</i>	812
Critères de l'activité commerciale	812
De quelques cas d'assimilation	815
<i>Bénéfice agricole et forestier</i>	816
<i>Professions libérales</i>	817
<i>Problèmes de délimitation des différentes catégories de revenu relevant de la fiscalité des entreprises</i>	819
<i>Sociétés transparentes</i>	822
Cercle des sociétés transparentes	823
Théorie du faisceau des bilans ou « Bilanzbündeltheorie »	825
Détermination du bénéfice social	827
Imposition des associés	829
GRANDES LIGNES DE LA DETERMINATION DU REVENU IMPOSABLE	829
<i>Principe général: détermination du bénéfice sur la base d'une comptabilité d'engagement</i>	830
Contribuables visés	830
Calcul du bénéfice imposable par voie de comparaison de bilans	832
Impact des suppléments d'apport et des prélèvements privés	834
Dépenses déclarées expressément déductibles	836
Dépenses déclarées expressément non déductibles	838
<i>Système dérogatoire de la comptabilité de caisse</i>	839
COMPTABILITE FISCALE	839
<i>Accrochement du bilan fiscal au bilan commercial</i>	840
<i>Limites à l'accrochement</i>	841
<i>Le bilan commercial se trouve influencé par des considérations fiscales: l'accrochement inverse</i>	842
<i>Sources du droit comptable fiscal</i>	842
BIENS FAISANT PARTIE DU PATRIMOINE DE L'ENTREPRISE	844
<i>L'entreprise en tant qu'organisme financièrement indépendant</i>	844
<i>Biens économiques à inscrire au bilan</i>	847
<i>Appartenance économique versus propriété juridique</i>	848
<i>Actif immobilisé</i>	849
Immobilisations corporelles	850
<i>Actif circulant</i>	853
<i>Capital de l'exploitant.</i>	854
<i>Dettes et provisions</i>	855

ÉVALUATION DU PATRIMOINE DE L'ENTREPRISE	857
<i>Cadre général</i>	857
Coût à l'entrée	859
COUT D'ACHAT (OU PRIX D'ACQUISITION)	859
COUT DE PRODUCTION (OU PRIX DE REVIENT)	860
Valeur d'inventaire	860
<i>Actif immobilisé</i>	861
Valorisation initiale lors de l'entrée	862
Valorisation à la date de clôture de l'exercice comptable	863
Immobilisé corporel et incorporel	867
Immobilisé financier	868
<i>Actif circulant</i>	870
Stocks	870
Créances	871
<i>Capital de l'exploitant</i>	872
Apports	872
Prélèvements	873
<i>Dettes et provisions</i>	874
Provisions pour risques et charges	874
Dettes	875
Fiscalité des ménages	880
LES GRANDES LIGNES DE LA DETERMINATION DU REVENU IMPOSABLE	880
<i>Détermination du revenu par voie de calcul de l'excédent des recettes sur les frais d'obtention</i>	881
<i>Recettes</i>	881
Concept de « recettes »	881
Recettes devant profiter au contribuable	884
<i>Frais d'obtention</i>	887
<i>Élément temporel</i>	889
Recettes imposables l'année où elles ont été « mises à disposition »	889
Frais d'obtention déductibles l'année où ils ont été subis	891
DIFFERENTES CATEGORIES DE REVENUS	892
<i>Revenu salarial</i>	892
Définition de l' « activité salariée »	893
Concept de « salaire » imposable	895
Revenus exonérés	896
INDEMNITES	896
AUTRES REVENUS	898
Cas particuliers	899
Frais d'obtention	906
FRAIS DE VOITURE	906
FRAIS DE FORMATION	909
CABINET DE TRAVAIL A LA MAISON ET INSTRUMENTS DE TRAVAIL	911
Impôt sur les salaires et retenue à la source	912
<i>Revenu de pensions et de rentes</i>	920
Définition des « pensions et des rentes »	920
Revenus bruts imposables	922
Exonérations	923
EXONERATIONS TOTALES	923
EXONERATIONS PARTIELLES	925
Frais d'obtention	926
Crédit d'impôt pour pensionnés	926
Procédure	926
<i>Revenus mobiliers</i>	926
Généralités	926
Intérêts	927

REVENUS IMPOSABLES	927
Revenus exonérés et hors champ	930
Recouvrement de l'impôt	930
Dividendes	932
REVENUS IMPOSABLES	933
Opérations non imposables	934
EXONERATION PARTIELLE DES DIVIDENDES: LE SYSTEME DU DEMI-DIVIDENDE	935
RETENUE A LA SOURCE	937
Frais d'obtention	939
<i>Revenus de location</i>	940
Généralités	940
Activités imposables	942
Revenus bruts imposables	946
Frais d'obtention	947
<i>Revenus divers</i>	952
Généralités	952
Revenus de spéculation	954
INTENTION SPECULATIVE	954
OPERATIONS VISEES	956
Plus-values mobilières à long et moyen terme	957
Plus-values immobilières à long et moyen terme	960
Autres revenus divers	962
Calcul du montant du revenu imposable	964

CALCUL DE L'IMPOT

969

Ajustement de l'assiette à la capacité contributive du contribuable: les charges du revenu global	969
DEPENSES SPECIALES	969
<i>Rentes et charges permanentes</i>	970
Pensions alimentaires et versements assimilés à caractère familial	970
Pensions alimentaires et versements assimilés stipulés lors de la transmission de biens et d'entreprises	972
<i>Intérêts financiers</i>	973
<i>Cotisations de sécurité sociale</i>	975
<i>Assurances privées</i>	976
<i>Cotisations aux plans de retraite complémentaire</i>	978
<i>Cotisations aux caisses d'épargne-logement</i>	980
<i>Libéralités</i>	981
<i>Minimum forfaitaire</i>	982
<i>Report de pertes</i>	983
Présentation	983
Modalités d'application	983
CHARGES EXTRAORDINAIRES	986
<i>Finalité et système de la déduction pour charges extraordinaires</i>	986
<i>Caractère des charges extraordinaires</i>	988
Caractère « extraordinaire » de la charge	989
Caractère « inévitable » de la charge	990
Réduction d'un certain pourcentage de la faculté contributive du contribuable	992
<i>Applications pratiques</i>	993
Charges liées à l'entretien et l'éducation des enfants	993
Charges liées à l'entretien d'autres membres de la famille	994
Frais de domesticité, d'aide et de garde	995
Crédit d'impôt monoparental	995
Abattement forfaitaire pour partenaire à charge	996

ABATTEMENTS TARIFAIRES	998
<i>Abattement commercial</i>	998
<i>Abattement agricole</i>	998
<i>Abattement extra-professionnel</i>	999
<i>Abattement de simplification au sens de l'article 153 LIR</i>	1000
Barème de l'impôt et liquidation de l'impôt à payer	1001
TARIF PROPREMENT DIT	1001
<i>Barème des célibataires - classe d'impôt 1</i>	1001
Cercle des personnes visées	1001
Structure du barème	1001
<i>Classe d'impôt des cas de rigueur – classe d'impôt 1a</i>	1002
Cercle des personnes visées	1002
Structure du barème	1003
Appréciation	1003
<i>Classe d'impôt des époux - classe 2</i>	1006
Cercle des personnes visées	1006
Structure du barème	1008
<i>Imposition des familles avec enfants</i>	1008
Familles unies	1008
BONI POUR ENFANTS	1009
CERCLE DES ENFANTS A PRENDRE EN CONSIDERATION	1011
Familles monoparentales	1012
<i>Majorations exceptionnelles</i>	1014
BAREME DE FAVEUR APPLICABLE AUX REVENUS EXTRAORDINAIRES	1015
<i>Revenus différés: l'étalement</i>	1015
<i>Gains exceptionnels</i>	1016
PROCEDURE FISCALE RELATIVE A LA LIQUIDATION DE L'IMPOT	1016
<i>Déclaration des revenus</i>	1016
<i>Crédits d'impôt</i>	1018
Impôt négatif de 300 € en raison de revenus professionnels	1018
Retenues à la source	1018
Bonification d'impôt pour investissement	1018
► CARACTERISTIQUES COMMUNES	1019
► INVESTISSEMENT GLOBAL	1020
► INVESTISSEMENT COMPLEMENTAIRE	1021
CREDIT D'IMPOT POUR INVESTISSEMENT AUDIOVISUEL	1023
CREDIT D'IMPOT POUR INVESTISSEMENT EN CAPITAL RISQUE	1024
<i>Païement de l'impôt</i>	1025

II. IMPOSITION DU REVENU DES COLLECTIVITÉS **I027**

ORGANISMES VISES **I029**

Organismes imposables	I029
SOCIETES DE CAPITAUX	1029
AUTRES CONTRIBUABLES SOUMIS A L'IMPOT SUR LE REVENU DES COLLECTIVITES	1030
Organismes exonérés	I030
EXEMPTIONS PERSONNELLES PARTIELLES	1031
<i>Activités désintéressées</i>	1031
<i>Associations agricoles et professionnelles</i>	1032
<i>Entreprises publiques</i>	1032
EXEMPTIONS PERSONNELLES INTEGRALES	1033
<i>Sociétés holding 1929</i>	1033
Conditions à remplir pour être un holding 1929	1033
Financement et régime fiscal du holding 1929	1035

<i>Organismes de placement collectif</i>	1036
Fonds commun de placement	1036
Société d'investissement à capital variable (SICAV)	1037
Société de conseil	1038
NOTION DE BENEFICE IMPOSABLE	1038
Opérations conclues entre la société et ses associés	1039
LES DEUX SPHERES DE LA SOCIETE OPAQUE	1039
DISTRIBUTION DE DIVIDENDES	1041
APPORT CACHE DE CAPITAL	1044
Aménagements particuliers	1046
AJOUTES AU RESULTAT COMPTABLE	1046
DEDUCTIONS DU RESULTAT COMPTABLE	1047
REGIME DES GROUPES DE SOCIETES	1050
Régime des sociétés mère et filiales	1050
IMPOSITION DES DIVIDENDES	1051
<i>Financement intégral de la participation par fonds propres</i>	1051
Statut fiscal du créancier du revenu	1051
Statut fiscal du débiteur du revenu	1052
Conditions relatives à la participation	1054
<i>Financement intégral ou partiel de la participation par voie de dettes</i>	1055
IMPOSITION DES GAINS EN CAPITAL	1056
Consolidation fiscale	1058
CONDITIONS D'APPLICATION DU REGIME DE L'INTEGRATION FISCALE	1059
CONSEQUENCES FISCALES	1060
Contrôle des opérations intra-groupe	1061
PRINCIPES GENERAUX	1061
PRIX DE TRANSFERT: UN CAS PARTICULIER	1062
OPERATIONS PORTANT SUR LES STRUCTURES	1064
Augmentation et réduction de capital	1064
Dissolution et liquidation de la société	1065
Fusion, scission et apport partiel d'actifs	1067
Transformation juridique de la société	1068
LIQUIDATION ET RECOUVREMENT DE L'IMPOT	1069
Liquidation	1069
Recouvrement	1070
III. IMPOSITION DU REVENU DANS UN CONTEXTE INTERNATIONAL	1074
CONTRIBUABLES RESIDENTS	1075
Critères de la résidence fiscale	1075
PERSONNES PHYSIQUES	1075
<i>Résidence en droit interne</i>	1075
Domicile fiscal	1076
Séjour habituel	1077
Résidence volontaire et résidence légale	1078
<i>Définition de la résidence en droit conventionnel</i>	1079

Critère principal	1079
Critères subsidiaires	1079
<i>Changement de résidence fiscale: le passage de l'obligation fiscale illimitée à l'obligation fiscale limitée et inversement</i>	1081
<i>Immunités fiscales liées aux relations entre États</i>	1083
Privilèges et immunités diplomatiques et consulaires	1083
Immunités fiscales accordées aux organisations internationales	1085
PERSONNES MORALES	1086
<i>Critères de la résidence fiscale</i>	1087
<i>Changement de résidence</i>	1089
Effets de la résidence fiscale au Luxembourg	1090
IMPOSITION DU REVENU MONDIAL	1090
EXISTENCE D'UNE CONVENTION FISCALE INTERNATIONALE	1092
<i>Régime général: méthode « pays par pays »</i>	1092
La méthode : Imputation de l'impôt étranger	1092
Limitations	1093
Calcul du montant imputable	1094
<i>Régime dérogatoire: la méthode globale</i>	1098
Considérations générales	1098
Restrictions et limitations	1099
<i>Conditions communes exigées en vue de l'imputation</i>	1100
Revenus étrangers à prendre en considération	1100
Impôts étrangers à prendre en considération	1101
EXISTENCE D'UNE CONVENTION CONTRE LA DOUBLE IMPOSITION	1102
<i>Imputation</i>	1102
<i>Exonération</i>	1103
Principe général	1103
Combinaison de l'exonération et de l'imputation	1104
CONTRIBUABLES NON RESIDENTS	1105
Critères de rattachement des revenus: imposition des revenus de source luxembourgeoise	1106
PHILOSOPHIE GENERALE EN MATIERE DE CRITERES DE RATTACHEMENT	1106
<i>Mode de détermination des revenus imposables et principe de l'appréciation isolée</i>	1106
<i>Foisonnement des critères de rattachement et interaction avec le droit conventionnel</i>	1107
REVENUS LUXEMBOURGEOIS DANS LA FISCALITE DES ENTREPRISES	1109
<i>Entreprises commerciales</i>	1109
Droit interne	1109
Droit conventionnel	1110
Cas particuliers	1111
<i>Professions agricoles et forestières</i>	1111
<i>Professions libérales</i>	1112
Généralités	1112
Artistes et sportifs	1112
Rémunérations versées aux administrateurs de sociétés	1115
REVENUS LUXEMBOURGEOIS DANS LA FISCALITE DES MENAGES	1115
<i>Revenus salariaux</i>	1115
Droit interne	1115
Droit conventionnel	1116
Régimes particuliers	1117
<i>Revenus de pensions</i>	1118

<i>Revenus de capitaux mobiliers</i>	1118
Droit interne	1118
Droit conventionnel	1120
<i>Revenus immobiliers</i>	1121
<i>Revenus divers</i>	1122
<i>Cas particulier: l'obligation fiscale limitée des sociétés</i>	1123
Calcul de l'impôt à payer	1126
DETERMINATION DE LA CAPACITE CONTRIBUTIVE OBJECTIVE	1126
CALCUL DE L'IMPOT: PASSAGE A LA CAPACITE CONTRIBUTIVE SUBJECTIVE	1128
<i>Assimilation progressive du statut de non résident à celui de résident fiscal</i>	1128
<i>Tronc commun: la perception des retenues à la source</i>	1129
<i>Trois catégories de contribuables</i>	1130
< 50% des revenus professionnels au Luxembourg	1130
> 50% et < 90% des revenus professionnels au Luxembourg	1131
> 90% des revenus au Luxembourg	1131

IV. IMPOSITION SUPPLÉMENTAIRE DES ENTREPRISES : L'IMPÔT COMMERCIAL COMMUNAL

1137

ASSUJETTISSEMENT

1139

Critères de l'assujettissement – existence d'une entreprise

1139

Entreprise en vertu de sa forme juridique

1139

Entreprise en vertu de son activité

1140

Activité commerciale ou industrielle

1140

Autres activités

1141

Plusieurs entreprises d'un même contribuable

1141

Conditions matérielles de l'assujettissement

1142

ASSUJETTISSEMENT A L'IMPOT

1142

Début et fin de l'assujettissement

1142

Début de l'assujettissement

1142

Fin de l'assujettissement

1142

Critère de la territorialité

1143

EXONERATIONS

1143

ASSIETTE IMPOSABLE

1144

Ajoutes au résultat

1144

Revenus distribués à certains contribuables proches de l'entreprise

1145

Ajoutes destinées à éviter une double imposition (exonération)

1146

Déductions du résultat

1146

CALCUL DE L'IMPOT

1148

Report de pertes

1148

Cotisations personnelles à la sécurité sociale

1149

Abattement

1150

Taux d'imposition

1150

RECOUVREMENT DE L'IMPOT

1150

Débiteur de l'impôt

1151

Déclaration et paiement de l'impôt

1151

Partie 2. IMPOSITION DU CAPITAL	I 153
I. IMPOSITION DE LA POSSESSION DU CAPITAL	I 157
IMPOSITION SYNTHETIQUE DU CAPITAL: L'IMPOT SUR LA FORTUNE	I 157
Champ d'application	I 158
Assiette de l'impôt	I 159
LOI D'EVALUATION DES BIENS	I 159
<i>Règles communes d'évaluation</i>	I 159
Biens à retenir	I 159
Biens appartenant à un même propriétaire	I 160
Principe de l'évaluation selon la valeur estimée de réalisation	I 160
<i>Fortune d'exploitation</i>	I 161
Biens composant la valeur unitaire d'entreprise	I 161
Évaluation de la fortune d'exploitation	I 162
Date de détermination de la valeur unitaire de l'entreprise	I 163
<i>Procédure</i>	I 164
FORTUNE NETTE IMPOSABLE	I 165
PASSAGE A LA FORTUNE IMPOSABLE	I 165
Liquidation de l'impôt	I 165
<i>Déclaration fiscale</i>	I 165
<i>Date de calcul de la fortune nette: les assiettes</i>	I 165
<i>Calcul de l'impôt</i>	I 166
Généralités	I 166
Imputation de l'impôt sur la fortune	I 166
Recouvrement de l'impôt	I 167
IMPOSITION ANALYTIQUE DU CAPITAL	I 168
Taxe d'abonnement	I 168
<i>Sociétés assujetties</i>	I 168
<i>Assiette imposable</i>	I 169
<i>Calcul et paiement de l'impôt</i>	I 169
Impôt foncier	I 169
Taxe sur les voitures	I 171
II. IMPOSITION DE LA TRANSMISSION DU CAPITAL	I 173
IMPOSITION DES TRANSMISSIONS A TITRE GRATUIT	I 173
Droits de donation	I 173
<i>Donations imposables</i>	I 174
<i>Base imposable</i>	I 175
<i>Tarif</i>	I 175
Droits de succession	I 176
ASSUJETTISSEMENT	I 177
<i>Droits de succession proprement dits</i>	I 178
<i>Droit de mutation par décès</i>	I 178
ASSIETTE	I 178
<i>Biens entrant dans l'assiette imposable</i>	I 178
Droits de succession proprement dits	I 178
Droits de mutation par décès	I 180
<i>Évaluation des biens</i>	I 180
<i>Exonérations</i>	I 181

LIQUIDATION	1182
RECouvreMENT ET MOYENS DE CONTROLE	1183
IMPOSITION DES TRANSMISSIONS A TITRE ONEREUX : LES DROITS D'ENREGISTREMENT	1184
Règles communes d'enregistrement	1185
CHAMP D'APPLICATION DE LA FORMALITE DE L'ENREGISTREMENT	1185
<i>Régime des droits d'acte</i>	1186
<i>Régime des droits de mutation</i>	1187
<i>Enregistrement facultatif</i>	1187
PROCEDURE D'IMPOSITION	1187
<i>Fait générateur</i>	1188
Principes	1188
Applications	1188
<i>Assiette de l'impôt</i>	1189
<i>Barème de l'impôt – division des droits</i>	1190
<i>Palement</i>	1191
Principaux droits d'enregistrement sur les mutations	1191
VENTES D'IMMEUBLES	1192
<i>Ventes d'immeubles soumises au régime de droit commun</i>	1192
<i>Régimes spéciaux</i>	1193
Vente d'immeubles assujetties à la TVA	1193
Mutations immobilières bénéficiant d'un régime de faveur	1194
<i>Contrôle de la valeur déclarée par les parties</i>	1195
Insuffisance de prix	1196
Dissimulation de prix	1196
DROIT D'APPORT	1197
AUTRES MUTATIONS A TITRE ONEREUX	1199
Enregistrement et taxe sur la valeur ajoutée	1199
Ventes de biens	1200
VENTES DE BIENS MEUBLES ET DE MARCHANDISES	1200
MISE EN GAGE ET CESSION DU FONDS DE COMMERCE	1200
CESSIONS DE CREANCES ET DE DETTES	1201
VENTES DE BREVETS	1201
BAUX, Y COMPRIS LES CONTRATS DE LEASING	1201

Partie 3. IMPOSITION DE LA CONSOMMATION **1205**

I. TVA **1209**

CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA **1210**

Caractéristiques essentielles du système de la TVA **1210**

LA TVA EN TANT QU'IMPOT SUR LA CONSOMMATION EUROPEENNE 1210

NEUTRALITE DE LA TVA 1211

LA TVA EN TANT QU'IMPOT UNIQUE LA CONSOMMATION: L'INTERDICTION DE PRELEVEMENTS CONCURRENTS 1213

Opérations imposables **1214**

OPERATIONS IMPOSABLES A TITRE OBLIGATOIRE 1215

Opérations imposables « par nature » 1215

 Critère contextuel: le cadre des opérations imposables — l'activité économique 1215

Exemple

Ainsi, par exemple, le train de vie apparent (achat de voitures, de maisons, bateaux de plaisance, etc.) du contribuable peut indiquer des ressources financières non déclarées par ce dernier et légitimer de ce fait le recours à la taxation d'office.

ÉVALUATION UNILATÉRALE PAR L'ADMINISTRATION: LA TAXATION D'OFFICE¹

[247.] **Présentation.** — L'évaluation unilatérale par l'administration fiscale est parfois appliquée dans des situations qui ne sont pas conflictuelles. Ainsi, par exemple, l'évaluation unilatérale des bases imposables au titre de l'impôt foncier peut être effectuée avec suffisamment de précision grâce aux seules informations cadastrales. Mais la plupart du temps l'évaluation unilatérale est utilisée par l'administration fiscale parce que toutes les autres méthodes de détermination de l'assiette imposable ont échoué. C'est le cas de la taxation d'office, à laquelle les développements ci-après sont consacrés.

Champ d'application

[248.] **Impôts directs et TVA exclusivement.** — La taxation d'office n'existe pas en matière de *droit d'enregistrement*; en cas de divergences de points de vue au regard de l'évaluation énoncée dans un acte, l'administration pourra tout au plus requérir une expertise fiscale².

Le domaine d'application de la taxation d'office est celui des *impôts directs* (§ 217 AO), plus particulièrement le domaine de l'imposition du revenu, ainsi que de la TVA.

[249.] **Raisons de son utilisation.** — Les raisons du recours à la taxation d'office peuvent être subjectives comme objectives.

Elle sera liée à des *facteurs subjectifs*, si le contribuable aura refusé sa collaboration et se sera soustrait à ses obligations fiscales.

Exemples

Les causes subjectives sont: la non-remise de déclarations fiscales par le contribuable³; la non-présentation de comptabilité, une comptabilité irrégulière⁴, l'absence de déclaration de certains revenus ou du revenu global, l'absence de réponse aux demandes d'éclaircissements et justifications présentées par l'administration⁵, l'opposition à un contrôle fiscal, une comptabilité tenue à l'étranger⁶, l'absence de justification de dépenses susceptibles de constituer des dépenses privées⁷, des évaluations sommaires non étayées par des documents probants⁸.

La taxation d'office présuppose dans ces cas-là que l'administration éprouve des « doutes raisonnables » sur la véracité de la déclaration fiscale⁹ et à la condition supplémentaire que le recours aux tiers n'aurait

¹ X, La comptabilité régulière, *EF* n° 4/5 Luxbg, 1964, p. 5; DOSTERT, L'impôt sur le revenu II, *EF* n° 52/53/54, Luxbg, 1977, p. 217; SOCIÉTÉ FRANÇAISE DE DROIT FISCAL, La taxation d'office à l'impôt sur le revenu, Paris, 1980; OLINGER, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, *EF* n° 81 à 85, Luxbg, 1989, p. 117; STAHL, Schätzungen im Steuerrecht, *KÖSDI* 1990, p. 7 917; SCHWARZ, Schätzungen im Steuerrecht, *NSt* 1994, p. 722; HERFF, Schätzungen durch Finanzbehörden und Finanzgerichte: Streitfragen und Probleme, *KÖSDI* 1998, p. 11 545; SCHOOF, Von den Schwierigkeiten der Steuerschätzung, *DStZ* 1998, p. 209.

² Pour plus de détails, cf. cf. Code Fiscal Vol. 5, tit. 2, Chapitre XX, p. 4 et s.

³ C.E.11 oct. 1967, *Biewesch*, n° 6 028; TA 3 mai 1999, *Administration communale de Remerschen*, n° 10 915; TA 10 sept. 2008, n° 23 220; TA 4 fév. 2009, n° 24 307; TA 13 juil. 2009 n° 25 174; TA 30 sept. 2009, n° 25 351; TA 9 nov. 2011, n° 27 694.

⁴ C.E.12 juil. 1957, n° 5 588, C.E.11 avr. 1962, n° 5 742; TA 26 sept. 2011, n° 27 050.

⁵ TA 17 oct. 2007, n° 22 366; TA 10 sept. 2008, *Th.*, n° 23 544; TA 20 nov. 2008, n° 24 119; TA 20 nov. 2008, n° 24 144; TA 20 nov. 2008, n° 23 725; TA 20 nov. 2008, n° 23 725; TA 26 nov. 2008, n° 24 118; TA 17 déc. 2008, n° 24 406; TA 12 janv. 2009, n° 24 135; Cour admin. 19 fév. 2009, n° 24 907; Cour admin. 19 fév. 2009, n° 25 027; Cour admin. 19 fév. 2009, n° 25 028; TA 3 juin 2009, n° 24 935.

⁶ C.E.25 juin 1974, *Bata*, n° 5 915.

⁷ C.E.5 août 1966, n° 6 053 et C.E.16 janv. 1984, *Kremer-Jacques*, n° 7 079.

⁸ C.E.26 juil. 1963, n° 5 899.

⁹ C.E.18 déc. 1996, *Cinello*, n° 9 180.

permis de combler les informations manquantes¹. Pour cette raison également, le bureau d'imposition ne pourra pas recourir à la taxation d'office si le contribuable est de bonne composition en prêtant son concours pour clarifier la situation, dans la mesure cependant où les éléments qu'il est susceptible de fournir s'avèrent utiles à l'établissement de la base imposable².

La taxation d'office peut cependant également tirer son fondement de *raisons objectives* mettant le contribuable dans l'impossibilité matérielle de fournir une déclaration fiable de son revenu.

Exemple

- a) Destruction de la comptabilité du contribuable du fait d'un incendie. Une comptabilité régulière empêche l'application de la taxation d'office³.
- b) Les documents confisqués par le Parquet dans le cadre de poursuites pénales empêchent le contribuable d'établir sa déclaration fiscale. Il s'agirait normalement d'une cause objective en vue de la taxation d'office, si ce n'est que les documents ne sont que temporairement indisponibles. Le bureau d'imposition doit dès lors attendre la fin de l'instruction pénale et permettre au contribuable de remettre la déclaration fiscale demandée par le fisc⁴.

Objectifs

[250.] **But de la méthode.** — La taxation d'office est employée au titre d'« *ultima ratio* », lorsque toutes les autres possibilités en vue de fixer les bases d'imposition ont été épuisées⁵. Cette méthode d'évaluation des bases d'imposition ne vise pas à *sanctionner le contribuable*⁶, mais à *fixer la cote d'impôt la plus exacte possible*, conformément aux principes de la légalité de l'impôt ainsi que de l'égalité devant l'impôt⁷. Aussi, la taxation d'office sera-t-elle également appliquée à l'égard des contribuables soigneux et diligents, si ceux-ci ne sont pas en mesure de remettre de déclaration fiscale fiable (incendie, etc.)⁸.

La procédure de l'évaluation d'office n'est donc utilisée par l'administration que lorsqu'elle se trouve dans l'incapacité de déterminer le revenu imposable du contribuable sur base de la déclaration fiscale de ce dernier⁹. La finalité non répressive de la taxation d'office explique également pourquoi le directeur ne peut pas simplement confirmer la décision initiale prise par le bureau d'imposition de taxer d'office le contribuable au motif que celui-ci a refusé de remettre sa déclaration fiscale. Le bureau d'imposition n'aura dans ce cas pas d'autre moyen que d'imposer le contribuable par voie de taxation d'office. Mais si le contribuable, au moment du recours précontentieux, remet sa déclaration au directeur, ce dernier pourra et devra même se baser sur cette déclaration fiscale aux fins de fixation de la cote d'imposition, puisqu'il est maintenant en mesure de fixer la cote d'impôt exactement, conformément aux informations contenues dans la déclaration fiscale¹⁰. Par contre, si la déclaration fiscale est remise pour la première fois devant le juge de l'impôt seulement, elle ne sera pas prise en compte par ce dernier. En effet, en ce faisant, le contribuable a mis le directeur de l'ACD dans l'impossibilité de réformer le cas échéant au détriment du contribuable le bulletin d'imposition du bureau d'imposition, ce qui est de nature à ôter la plénitude de ses pouvoirs au directeur de l'ACD¹¹.

¹ TA 17 déc. 2007, n° 22 763; TA 10 sept. 2008, n° 23 544.

² TA 27 nov. 2006, n° 21 034.

³ TA 14 juil. 2008, n° 23 094.

⁴ TA 17 fév. 2005, n° 18 011.

⁵ TA 4 fév. 2009, n° 24 307 ; TA 10 oct. 2011, n° 27 179 ; TA 18 janv. 2012, n° 27 906.

⁶ Cour admin. 30 avr. 2009, n° 25 231; TA 15 juil. 2009, n° 24 913 ; Cour admin. 27 juill. 2011, n° 28 150 ; Cour admin. 27 juill. 2011, n° 28 151.

⁷ TA 19 juin 2000, *Thibor*, n° 11 295 ; TA 17 oct. 2007, n° 22 366; TA 20 nov. 2008, n° 24 119; TA 20 nov. 2008, n° 24 144; TA 20 nov. 2008, n° 23 725; TA 20 nov. 2008, n° 23 725; TA 26 nov. 2008, n° 24 118; TA 17 déc. 2008, n° 24 406; TA 4 fév. 2009, n° 24 307; TA 22 juil. 2009, n° 25 189.

⁸ Cour admin. 26 janv. 2006, *Goncalves*, n° 19 748 ; TA 22 juil. 2009, n° 25 189.

⁹ TA 10 sept. 2008, n° 23 544 ; TA 13 juil. 2010, n° 25 358 et 25514 (le contrôle fiscal a permis de conclure que la comptabilité de l'entreprise n'était pas régulière).

¹⁰ TA 3 sept. 2008, n° 23 516 ; TA 3 sept. 2008, n° 23 516 ; TA 22 sept. 2008, n° 23 501 ; TA 23 oct. 2008, n° 24 060 ; TA 23 oct. 2008, n° 24 090.

¹¹ Cour admin. 30 avr. 2009, n° 25 231.

[251.] Évaluation réaliste de l'assiette. — En tout état de cause, l'objectif de la taxation d'office n'est pas de *fixer directement la cote d'impôt*, ni d'*évaluer directement le revenu imposable*. Ce qui importe, c'est de *fixer les différentes bases individuelles* (ventes, achats, frais de personnel, etc.) concourant à la formation du résultat avant impôt.

Le but de la taxation d'office est d'aboutir, à défaut de pouvoir établir la *valeur réelle*, à une « *valeur probable* et/ou *approximative* »¹, c.-à-d. au montant dont le taux de probabilité d'exactitude est le plus élevé². Cette affirmation est surtout applicable si la taxation d'office est due à une impossibilité objective d'établissement exacte des bases d'imposition.

Mais elle doit être quelque peu nuancée en présence d'une impossibilité liée à des facteurs subjectifs. Dans ce cas, même si le bénéfice taxé doit serrer la réalité d'autant plus près que possible, il est admis que le résultat de la taxation puisse dépasser « quelque peu le résultat effectif » de façon à ce qu'il y ait une « *marge de sécurité* »³, le contribuable devant s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation⁴. Mais même dans ce cas, l'évaluation d'office doit être faite « avec mesure et avec modération »⁵ et ne saurait s'imposer ipso facto au juge de l'impôt⁶. Ce dernier ne s'écartera cependant que si les revenus réels « s'écartent de manière significative » des chiffres retenus dans le cadre de la taxation d'office⁷. Autrement dit : afin que le contribuable puisse réclamer contre un bulletin portant taxation d'office, en raison du fait qu'il n'a pas remis de déclarations fiscales, il lui faudra démontrer que les chiffres réels s'écartent de manière significative des chiffres imposés.

Méthodes

[252.] Taxation complète ou partielle. — La *taxation* peut être *complète* ou *partielle*, selon que tout ou partie seulement des informations et déclarations à disposition du fisc sont à récuser.

En cas de *taxation partielle*, l'administration ne remet pas en cause l'intégralité de la comptabilité du contribuable. Elle se contente de taxer un chiffre d'affaires complémentaire⁸, un chiffre d'affaires total⁹, des frais de voyage et de représentation¹⁰, un compte privé¹¹ et ainsi de suite.

[253.] Les chiffres non contestables ne peuvent être taxés. — Il n'appartient pas à l'administration de récuser discrétionnairement tout ou partie seulement de la comptabilité, le droit de taxation étant « limité aux seules bases d'imposition qui ne peuvent être déterminées et ne saurait porter sur les données comptables déclarées par le contribuable et reconnues exactes »¹².

Pour arriver au chiffre probable, l'administration tiendra compte de « tous les indices et circonstances de nature à influencer sur la détermination du bénéfice, tels que l'importance du commerce, les conditions d'exploitation, le train de vie et les dépenses privées du contribuable »¹³. La base ainsi taxée aura pu être obtenue par « voie de généralisation »¹⁴, par des

¹ OLINGER, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, EF n° 81 à 85, p. 117, Luxbg, 1989. V. C.E.11 avr. 1962, *Grand-Ducal*, n° 5742 : « (...) déterminer de façon aussi objective que possible (...) résultats vraisemblables (...) » ; C.E.5 août 1966, *Braun et Alvisse S.E.C.S.*, n° 6055 : « revenu présumable » ; C.E.25 juin 1974, *Paquet*, n° 5855 et 5992 : « calculs vraisemblables (...) valables » ; C.E.26 mars 1980, *Kemp*, n° 6563 : « évaluation (...) équitable, (...) tient compte de toutes les données de la cause » ; TA 26 avr. 1999, *Spinelli/Monner*, n° 10 156 ; TA 19 juin 2000, *Thibor*, n° 11.295 ; TA 12 fév. 2003, n° 14.855 ; TA 19 janv. 2009, n° 24 296 ; TA 13 juil. 2009 n° 25 174 ; TA 9 nov. 2011, n° 27 694 ; TA 18 janv. 2012, n° 27 906.

² Il faut que le résultat de la taxation d'office corresponde au « résultat probablement réalisé » : TA 12 fév. 2003, n° 14 855 ; TA 22 juil. 2009, n° 25 189.

³ EF n° 4/5, op. c., p. 5 ; en ce sens également C.E.26 juin 1957, *Pas*, 17, p. 152 ; C.E.11 avr. 1962, n° 5742 ; TA mai 2004, n° 17 213 ; TA 26 sept. 2011, n° 27 050.

⁴ TA 19 juin 2000, n° 11 295 ; TA 10 sept. 2008, n° 23 544 ; TA 10 sept. 2008, *Th.*, n° 23 544 ; C.E.11 avr. 1962, *Grand-Ducal*, n° 5742 ; TA 17 oct. 2007, n° 22 366.

⁵ C.E.26 juil. 1963, *Delvaux*, n° 5899 ; Cour adm.30 janv. 2001, n° 12 311 ; TA mai 2004, n° 17 213 ; TA 3 sept. 2008, n° 23 516 ; TA 10 sept. 2008, n° 23 929 ; TA 23 oct. 2008, n° 24 060 ; TA 17 déc. 2008, *ACTA SA*, n° 24 406 ; TA 4 fév. 2009, n° 24 307 ; TA 13 juil. 2009 n° 25 174 ; TA 26 sept. 2011, n° 27 050.

⁶ TA 10 oct. 2011, n° 27 179.

⁷ TA 9 nov. 2011, n° 27 694 ; TA 18 janv. 2012, n° 27 906.

⁸ C.E.05 août 1966, n° 5053.

⁹ C.E.13 déc. 1968, *Claren-Rodesch*, n° 5611 et 5646 ; C.E.8 déc. 1970, n° 6042.

¹⁰ C.E.05 août 1966, n° 6055.

¹¹ C.E.24 fév. 1962, *Colling*, n° 5708 ; C.E.26 mars 1987, *Bermes*, n° 7752.

¹² C.E.25 juin 1974, *Paquet*, n° 5855 et 5992.

¹³ C.E.26 juin 1957, *Pas*, 17, p.152.

¹⁴ C.E.11 avr. 1962, n° 5742.

« sommes forfaitaires tenant compte de l'ampleur des activités » ainsi que des « pièces disponibles »¹, par référence aux « prix qui normalement sont payés à des tierces personnes »². Très souvent, il s'agit de déterminer le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice. À cet égard, une évaluation à partir des achats auxquels on applique une marge bénéficiaire est licite³. Parfois aussi il s'agit de pallier l'inexistence d'une comptabilité séparée pour la succursale d'une société de droit étranger. Si la détermination précise du revenu d'origine luxembourgeoise s'avère impossible, l'établissement de l'assiette par voie de ventilation du bénéfice global proportionnellement à un critère de référence rationnel constitue un procédé licite⁴. La même remarque peut être faite à l'égard de frais réels mis par la société mère à charge de sa filiale, si une documentation comptable adéquate fait défaut⁵. Le point commun aux différentes méthodes est que la taxation d'office procède généralement par voie de généralisation à partir de données objectives, pour arriver à des résultats reposant sur des présomptions de probabilité⁶.

Exercices

[81.] Impôts synthétiques et analytiques

Donnez le pour et le contre de l'impôt synthétique et de l'impôt analytique.

[82.] Impôt sur le revenu

- a) Est-il synthétique ou cédulaire ?
- b) Quels sont les avantages et les inconvénients d'une imposition moins lourde des revenus de l'épargne ?

[83.] Impôt sur la fortune

- a) Donnez le pour et le contre de l'impôt sur la fortune.
- b) Que pensez-vous de l'affirmation que l'impôt sur la fortune entraînerait toujours une amputation de la substance ?

[84.] Droits de succession

- a) Donnez le pour et le contre des droits de succession.
- b) Quelles techniques d'imposition des successions connaissez-vous ?
- c) Quel devrait être le régime fiscal des donations ? Quel est-il en fait ? Pourquoi ?

[85.] Imposition synthétique de la consommation

Expliquez les différences en matière d'impôts synthétiques sur la consommation à l'aide de l'exemple suivant:

Le taux d'imposition est de 10%. Marcel achète un produit dont le prix avant impôt est de 100. Il revend ce produit pour un prix hors impôt de 110 à un commerçant vendant au détail. Ce commerçant revend au consommateur final pour un prix hors impôt de 120. Quels impôts seront dus selon que l'on sera en présence d'une taxe unique, d'une taxe à cascade ou d'une taxe sur la valeur ajoutée ?

[86.] Droits de douane

- a) Définissez les droits de douane.
- b) Jouent-ils un rôle important dans notre pays ? Et qu'en est-il des pays en voie de développement ?
- c) Les Etats-Unis ont-ils eu recours par le passé aux droits de douane ? Pourquoi ?

[87.] Droits d'accise

- a) Définissez les droits d'accise.
- b) Jouent-ils un rôle important dans notre pays ? Pourquoi ?

[88.] Raisonnement en matière fiscale

Une opération exonérée est hors du champ d'application de la loi fiscale. Vrai ou faux ?

[89.] Évaluation de l'assiette

- a) Quel est le principe de base en matière d'évaluation de l'assiette ?
- b) Quels avantages et inconvénients présente la méthode d'évaluation forfaitaire ?

¹ C.E.5 août 1966, n° 6055.

² C.E.13 déc. 1968, n° 511 et 5646.

³ C.E.8 déc. 1970, n° 6042.

⁴ C.E.14 déc. 1951, *Phénix Français*, n° 4855.

⁵ C.E.25 juin 1974, *Bata*, n° 5915.

⁶ TA 10 oct. 2011, n° 27 179.

[90.]Taxation d'office

Jean-Pierre est accusé de détournement de fonds qu'il a géré pour compte de ses amis. Le parquet saisit l'ensemble de ses dossiers professionnels (extraits bancaires, etc.). Jean-Pierre n'étant de ce fait pas en mesure de remettre ses déclarations fiscales, le bureau d'imposition envisage de procéder à une taxation d'office. Est-ce possible ?

Liquidation de l'impôt

« La forme est peut-être une erreur de tes sens, la substance une imagination de ta pensée »

À moins que le monde étant un flux perpétuel des choses, l'apparence au contraire ne soit tout ce qu'il y a de plus vrai, l'illusion la seule réalité.

Mais es-tu sûr de voir?, es-tu même sûr de vivre? Peut-être qu'il n'y a rien! »

Gustave FLAUBERT, La tentation de Saint Antoine

FOLLIET (Les tarifs de l'impôt), Lausanne, 1947; POLLAK (Steuertarife, in: Andel / Haller (Hrsg.) HdF), 3^e éd., T. II, Tübingen, 1980, p. 239.

[254.] Présentation. — Du point de vue des chiffres, la liquidation est l'opération fiscale la plus importante, puisqu'elle permet de passer de l'assiette imposable à la cote d'impôt légalement due. Elle a pour objet de déterminer le montant de la dette fiscale par application, à la base d'imposition, d'un tarif¹. Il convient tout d'abord d'indiquer le contexte et les modalités de la liquidation avant d'aborder l'étude des taux et des barèmes.

Contexte et modalités de la liquidation

Liquider un impôt, c'est en fixer le montant. Cette opération apparemment simple se présente cependant différemment selon qu'on se trouve en présence d'impôts de répartition où d'impôts de quotité. Ce n'est qu'après que l'on pourra aborder les modalités de la liquidation de l'impôt.

IMPOTS DE REPARTITION ET IMPOT DE QUOTITE

[255.] Impôts de répartition. — Dans le système de la répartition, le législateur fixe, à l'avance, le produit global de l'impôt. Établi à l'échelon national, il est ensuite réparti entre les communes. Une fois arrivé à l'échelon communal, l'impôt à y prélever est divisé par la matière imposable recensée dans la commune, de sorte qu'on obtient un taux d'imposition communal.

La méthode présente deux avantages. Le premier est la *certitude du rendement fiscal*. Le second tient à l'*inefficacité de la fraude sur le plan national*: toute dissimulation de la matière imposable par un contribuable habitant une commune déterminée rejaillit sur les autres contribuables de cette commune, lesquels auront à payer davantage, de façon à atteindre le contingent communal. Ses inconvénients sont toutefois tels que le législateur luxembourgeois a graduellement abandonné leur utilisation au profit des impôts de quotité. En effet, les impôts de répartition sont *rigides* (parce qu'ils excluent d'éventuelles plus-values fiscales en cours d'année du fait d'une absence totale d'élasticité par rapport à l'évolution de l'économie nationale) et engendrent des *inégalités entre les communes et les contribuables*. Il n'y a en effet pas de répartition sans erreur. La répartition se faisant à plusieurs échelons, il est possible que les erreurs se répètent dans le même sens aux différents échelons et s'additionnent.

¹ Lux. 22 fév. 1990, Caisse de pension des employés de la BGL, n° 39.333 (non publié).

CONTENTIEUX DES IMPOTS ET TAXES COMMUNAUX

La matière a été sensiblement simplifiée ces dernières années. Malgré cela, certains cas particuliers subsistent et causent parfois des difficultés.

[921.] Généralités. — Les communes prélèvent à la fois des taxes et des impôts; parmi ces prélèvements, certains sont des impôts directs, d'autres indirects. Afin de maintenir l'unité en la matière, l'article 8 § 1^{er} de la loi de 1996 dispose que le tribunal administratif connaît des contestations relatives « *aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires* ».

Cette disposition s'explique par le contexte historique du contentieux fiscal communal. Jusqu'à la refonte de la loi du 24 février 1843 par la loi du 13 décembre 1988, le contentieux des impositions communales relevait en effet tantôt de la compétence des tribunaux judiciaires, tantôt de celle du ministre de l'Intérieur, et tantôt encore de celle du Conseil d'État¹. Les différentes dispositions s'avérant parfois contradictoires, voire inconciliables, la loi de 1988 unifia le contentieux des impôts et taxes communaux, au profit des juridictions administratives (art. 153).

La compétence du juge administratif est limitée au fond du litige des taxes proprement dites, le juge judiciaire, conformément au droit commun (v. n° [899.]), reste compétent concernant la régularité du mode de *recouvrement* en la forme. De même, le contentieux des difficultés relatives à son *exécution*² relève de sa compétence.

Le collège des bourgmestre et échevins est compétent en tant qu'autorité administrative dans le cadre du recours précontentieux, le tribunal administratif étant le juge de l'impôt statuant qu'en tant que juge de l'annulation³.

[922.] Impôt commercial communal. — L'impôt commercial communal constitue un impôt communal d'un caractère particulier : le recours précontentieux est porté devant le directeur des contributions, avec recours devant le tribunal administratif. L'impôt commercial communal est en effet perçu par l'administration des contributions pour compte des communes, ce qui rend incompétent le collège des bourgmestre et échevins, car ceux-ci n'agissent comme autorité pré-contentieuse que dans le cadre d'impôts communaux recouvrés par la commune elle-même.

[923.] Impôt foncier. — La compétence du juge administratif de droit commun trouve également des limites en matière d'impôt foncier. Certes, il s'agit d'un impôt direct; par ailleurs, il rentre dans les attributions de l'administration des contributions. Le contentieux en matière d'impôt foncier présente néanmoins quelques spécificités au stade des recours précontentieux. Les raisons de cette limitation de la compétence de la juridiction administrative tiennent aux particularismes de la fixation de la cote de l'impôt foncier.

En matière d'impôt foncier, la procédure de fixation de la cote d'impôt se décompose en deux phases successives, susceptibles chacune d'un recours distinct. La première phase rentre exclusivement dans les attributions de l'administration des contributions; elle consiste à fixer la base d'assiette de l'impôt foncier et se traduit par l'édition d'un bulletin de la base d'assiette. Ce bulletin est susceptible de faire l'objet d'une réclamation devant le directeur des contributions, le recours étant à porter devant le juge administratif.

La deuxième phase, par contre, est l'œuvre exclusive de la commune créancière. Elle consiste à appliquer à la base d'assiette préalablement établie par l'administration fiscale un taux de perception, ce qui permet d'aboutir à la cote d'impôt proprement dite. Cette deuxième phase est clôturée par un bulletin d'impôt foncier. Le directeur des contributions est incompétent pour statuer sur les réclamations relatives au bulletin d'impôt foncier. Ces dernières doivent être portées devant le collège du bourgmestre et des échevins, avec recours devant le tribunal administratif statuant comme en matière de contentieux de réformation (art. 8 § 1 (b) L7 novembre 1996).

¹ Art. 8 arr. gd. 26 oct. 1944.

² TA 2 juil. 1997, *Fonds pour le logement à coût modéré*, n° 9686.

³ Article 8 alinéa 1^{er} b) de la loi du 7 nov. 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

[924.] **Taxes rémunératoires.** — L'article 8 de la loi de 1996, s'il confirme le principe de la compétence des juridictions administratives pour les impôts et taxes communaux, déroge toutefois à cette règle en ce qui concerne les *taxes rémunératoires*, leur contentieux étant attribué aux juridictions civiles. La raison de ce choix m'échappe. La quasi-totalité des taxes perçues par les communes ayant pour cause un service offert ou l'indemnisation d'un avantage spécial dont l'assujetti bénéficie en raison de l'activité communale, l'essentiel des taxes communales sont de type « rémunératoire » (v. 1^{re} partie) et partant relèvent de la compétence des juridictions civiles. La compétence des juridictions administratives est dès lors limitée à une fraction réduite de la variété des taxes communales, à savoir les « taxes proprement dites » (v. 1^{re} partie).

CONTENTIEUX DE LA RESPONSABILITE DE L'ÉTAT

[925.] **Compétence des tribunaux civils.** — Nous avons vu précédemment (v. n° [907.]) que la responsabilité de l'État peut se trouver engagée pour fautes commises dans le déroulement de la procédure fiscale, soit du fait des services fiscaux, soit du fait des lenteurs du procès fiscal.

Contrairement à ce qui se passe en France, où la compétence du juge administratif est générale et embrasse l'intégralité des litiges opposant les particuliers à une collectivité publique, le droit constitutionnel luxembourgeois ne fait point dépendre la compétence du juge administratif de l'identité des parties en question. Au Luxembourg, l'État et les collectivités publiques se trouvent placées sur un pied d'égalité avec les particuliers, sans bénéficier d'aucun statut privilégié ou spécial. Ce qui importe en droit luxembourgeois, c'est la nature du droit invoqué: s'il s'agit d'un droit civil, la compétence des tribunaux judiciaires est obligatoire. Les demandes en dommages et intérêts constituant des droits civils au plus haut degré, il s'ensuit que les actions en responsabilité contre les pouvoirs publics sont toujours à porter devant les tribunaux judiciaires, même si elles ont pour fondement des actes administratifs tels des bulletins d'imposition erronés.

CONTENTIEUX DU RECouvreMENT

[926.] **Un contentieux réparti entre deux juridictions.** — Comme nous l'avons déjà vu (v. n° [802.]), l'administration dispose de divers moyens pour obtenir le paiement de l'impôt (astreinte, avis à tiers détenteur, etc.). L'ensemble de ces actes de poursuite procède d'une contrainte. La contrainte peut contenir des erreurs, ce qui pose la question du juge compétent pour éventuellement prononcer sa nullité. Aucune difficulté ne se pose lorsque la contrainte concerne un impôt dont le contentieux de l'assiette relève de la compétence des tribunaux civils. L'appréciation de la validité de la contrainte sera également de leur ressort.

Mais la situation est plus compliquée en matière d'impôts dont le contentieux de l'assiette relève de la compétence du juge administratif. Avant la réforme des juridictions administratives en 1996, le § 242 AO attribuait également compétence exclusive aux juridictions administratives en matière de contentieux de recouvrement. Ce paragraphe a été abrogé en 1996 au motif qu'il ne serait pas conciliable avec les principes généraux du droit luxembourgeois concernant l'organisation des juridictions¹. Le juge administratif en a déduit une incompétence de principe pour le contentieux du recouvrement des prélèvements obligatoires tombant en principe dans son ressort, en considérant que le contentieux fiscal dévolu au juge administratif ne comprenait point les actes posés dans le cadre de la phase du recouvrement de l'impôt². Autrement dit, que la contrainte soit entachée d'erreurs matérielles ou formelles, son contentieux relèvera toujours de la compétence des tribunaux civils. Il est a priori étonnant que les tribunaux civils puissent statuer non seulement sur les actes de poursuite comme tels, mais également sur les causes de cette poursuite, c.-à-d. le caractère certain, liquide et exigible de la créance. Il est en effet plus facile pour le juge administratif d'apprécier ces éléments, en raison de leurs liens avec le contentieux de l'assiette. Mais à la réflexion cet argument n'est pas dirimant : le contribuable peut en effet également

¹ Amendements adoptés par la Commission des institutions et de la révision constitutionnelle, doc. parl. n° 3940(4), 3940 (A2), 1995-1996, ad amendement 3(1), p. 8.

² TA 2 avr. 2001, n° 12 490,, TA 14 janv. 2004, n° 16 327.

porter le contentieux du recouvrement auprès du juge administratif, dans le cadre d'un recours contre le bulletin de décompte (v. n° [952.]). Ce contentieux se produit en amont du contentieux de la contrainte administrative, de sorte qu'en pratique le contentieux du recouvrement porté devant les tribunaux civils se ramène à un contentieux des irrégularités formelles de la contrainte administrative.

Cette jurisprudence semble basée sur trois considérations, dont aucune n'est convaincante. La première tient au *principe de la séparation des pouvoirs*. La contrainte, préalable procédural indispensable au commandement, est un acte exécutoire par voie parée et assimilable à un jugement. Permettre à la juridiction administrative de contrôler ce jugement quant à sa forme reviendrait à autoriser un empiètement de l'exécutif (juridiction administrative) sur les attributions du judiciaire (juridiction judiciaire). La seconde tient au fait que les procédures de recouvrement forcé en matière d'impôts directs sont basées sur la loi du 27 novembre 1933. Celle-ci reprend en principe les règles du droit commun, c.-à-d. les règles du *Code de procédure civile*. Comme la loi de 1933 fait largement appel à des institutions du droit civil, il est normal d'en confier le contentieux à la juridiction appelée normalement à connaître des problèmes impliquant le Code de procédure civile, soit la juridiction judiciaire¹. Enfin, on considère généralement que l'attribution des contributions du recouvrement aux tribunaux civils ne constitue qu'une simple illustration du rôle de « *gardien naturel* » de la liberté individuelle qui est celui de l'autorité judiciaire.

Accès au contentieux fiscal

L'accès au contentieux fiscal présente à la fois certaines caractéristiques communes aux différents recours ouverts au contribuable ainsi que des points qui sont spécifiques au recours en réformation comme au recours en annulation. L'idée commune en matière d'accès au contentieux fiscal est qu'un recours ne sera jugé au fond que s'il est déclaré recevable par le juge de l'impôt. S'il ne l'est pas, il devra être rejeté sans examen du fond, même s'il est bien fondé. Les règles de recevabilité étant d'ordre public, le juge sera tenu de la relever d'office.

Cas d'ouverture

[927.] « *Anfechtung* » et « *Beschwerde* ». — La loi générale des impôts distingue deux grands groupes de recours: l'« *Anfechtung* » (la « *réclamation* »), et la « *Beschwerde* » (la « *contestation* »)². La réclamation est un recours au fond, tandis que la contestation est un recours en annulation. Les cas d'ouverture des recours sont d'origine allemande et doivent être lus à l'aune de l'exigence traditionnelle en matière administrative du « *grief* ». « Pas de grief, pas d'action », tel est l'axiome de la jurisprudence administrative. Aux termes de la jurisprudence, les réclamations ne reposant sur aucun fait préjudiciable aux intérêts du réclamant sont irrecevables. Il y a là non pas contradiction avec les cas d'ouverture prévus par la loi générale des impôts, mais facteur d'enrichissement et de précision des contours du recours fiscal.

CONDITION COMMUNE: L'INTERET A AGIR

Pour être recevable dans sa réclamation, le requérant doit avoir « intérêt à agir ». Ceci requiert la réunion cumulative d'un certain nombre de conditions.

[928.] **Principes généraux.** — Afin de pouvoir exercer un recours fiscal, le contribuable doit disposer d'un *intérêt personnel et direct à agir*. Cette condition est prévue en termes analogues par le § 238 al. 1^{er} AO et la jurisprudence administrative³. Elle est explicitement exigée en matière de recours en annulation contre les actes administratifs à caractère réglementaire⁴. Pour que le recours en matière fiscale soit

¹ Comp. OLINGER, *Faillite et impôts directs*, EF n° 22/23, Luxbg, 1967, p. 57. En ce sens déjà Répertoire pratique Dalloz, Edition de 1852, rubrique « Impôts directs », Vol. 27, n° 653 et la JP citée.

² L'expression est de J. OLINGER, *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs*, EF n° 81 à 85, 1989, p. 20.

³ SCHOCKWEILER, *Contentieux*, op. c., n° 80.

⁴ Art. 7 § 1^{er} L7 nov. 1996, Mém. A. 1996, p. 2262.

recevable, il faut que les personnes en question justifient d'un *intérêt personnel et direct dans la réformation ou l'annulation de l'acte administratif*.

En ce qui concerne les réclamations, la loi ne connaît que deux cas d'ouverture pour agir (§ 232 al. 1^{er} AO) : une contestation de la cote d'impôt ; une contestation du principe de l'assujettissement¹.

[929.] Intérêt personnel. — En matière de *décisions administratives individuelles*, le recours n'est ouvert qu'aux personnes « qui justifient de la lésion d'un intérêt personnel et légitime et qui peuvent retirer de l'annulation ou de la réformation de l'acte une satisfaction certaine personnelle »². L'annulation ou la réformation doit apporter au requérant une satisfaction effective; sa situation personnelle doit s'améliorer. C'est la condition de l'« *intérêt personnel* ». Transposée sur le plan du recours en annulation contre les *actes réglementaires*, cette condition exige que les personnes intentant le recours soient des personnes auxquelles le règlement s'applique, ou des personnes auxquelles il a vocation à s'appliquer directement.

Exemple

Le recours en réformation intenté par le voisin du contribuable contre le bulletin d'imposition de ce dernier est irrecevable, car le voisin n'a aucun intérêt personnel dans la réformation du bulletin en question.

Un domaine d'application fréquent de l'absence d'intérêt personnel est le recours exercé par une personne autre que le contribuable. Tel est parfois le cas du recours exercé par une *société de personnes*, alors que la dette d'impôt ne réside que sur la tête de l'associé. Les sociétés de personnes sont en effet transparentes, de sorte que l'assiette imposable, déterminée dans le cadre d'un bulletin d'établissement des revenus d'une entreprise collective, n'entraînera aucune dette pour la société elle-même, mais seulement pour ses associés. Ce sont donc les associés de la société qui réclameront contre le bulletin d'imposition, et non pas la société elle-même. Si la société réclamait néanmoins, son recours serait irrecevable³.

Un autre domaine d'application fréquent est celui des *époux* : les époux étant deux contribuables distincts, l'époux A ne saurait réclamer contre le bulletin d'imposition indiquant le seul numéro fiscal de l'époux B et notifié seulement à B⁴. De même, le droit au remboursement de l'impôt indûment perçu n'appartient qu'à celui des époux pour le compte duquel l'impôt a été payé⁵.

[930.] Intérêt direct. — L'acte individuel ou réglementaire critiqué doit par ailleurs porter atteinte à un « *intérêt direct* » du requérant: ceci exige que personne ne soit atteint par l'acte plus directement que le requérant. Cette exigence prend une importance particulière lorsqu'il s'agit d'annuler un acte réglementaire.

Exemples

- a) Il ne sera sans doute pas suffisant d'arguer de la qualité de contribuable d'une commune pour intenter un recours en annulation contre un règlement communal fixant des taux d'imposition communaux jugés trop élevés: l'intérêt invoqué existe certes, mais il souffre d'être trop général.
- b) Les entrepreneurs de construction seront irrecevables à attaquer un règlement grand-ducal modifiant le régime fiscal de l'épargne-logement, car bien que ce règlement ait des répercussions sur leur activité professionnelle, il ne lèse pas leurs droits de façon suffisamment directe.

L'intérêt personnel et direct s'oppose à l'*intérêt général de collectivité*⁶ ou plus simplement d'un tiers⁷. Le fondement de l'exigence de l'intérêt personnel et direct est le souci du législateur d'éviter

¹ TA 22 juil. 2009, n° 24 622 (une décision négative, c.-à-d. une décision de non assujettissement à l'impôt n'est pas susceptible de Recours).

² C.E.2 juil. 1958, *Pas.* 17, p. 319.

³ TA 5 mars 2003, n° 15 015.

⁴ TA 14 juil. 2003, n° 15 882 ; TA 14 juil. 2003, n° 16 055 ; TA mai 2004, n° 17 213 ; TA 2 fév. 2005, n° 18 193.

⁵ Cour adm. 23 déc. 1999, n° 11 352 ; TA 17 oct. 2005, n° 19 330.

⁶ C.E.22 juil. 1993, *Mouvement Écologique a.s.b.l.*, n° 8 823.

⁷ TA 6 avr. 2011, n° 26 978.

l'encombrement des tribunaux. Il craint l'*action populaire*, si la condition de l'intérêt personnel et direct venait à disparaître.

L'intérêt à agir s'apparente ainsi à un parcours d'obstacles savamment étudié que le requérant doit franchir pour obtenir du juge qu'il veuille bien remplir sa fonction, qui est de rendre la justice. Stimulant pour le juriste initié à ses traquenards, il dérouté le justiciable. L'exigence de l'intérêt à agir est assez paradoxale dans le cadre d'un *recours objectif* qu'est le recours en matière fiscale.

En outre, il est difficile d'admettre le spectre de l'*action populaire* comme fondement de cette exigence. Dans un État de droit, il faut adapter l'offre de justice à la demande des justiciables, en donnant aux tribunaux les moyens nécessaires pour accomplir leur tâche, plutôt que de réduire arbitrairement la demande en guillotinant un certain nombre de requêtes. La suppression de l'intérêt à agir serait d'ailleurs moins coûteuse qu'on ne le prétend, car peu de justiciables en profiteraient pour jouer les procureurs du droit, la nature humaine étant ainsi faite qu'elle incite chacun à défendre ses propres intérêts avant tout.

Enfin, l'exigence d'un intérêt à agir encourt le reproche d'ouvrir des brèches dans l'*État de droit*. Car, lorsque la victime la plus directe d'un acte administratif omet de l'attaquer, par crainte, par négligence ou par intérêt (l'inaction peut s'acheter), et que personne d'autre ne peut tenter de recours, l'arbitraire triomphe en toute impunité.

[931.] Intérêt fiscal ou non-fiscal. — Généralement le contribuable intente un recours afin de voir refixer sa cote d'imposition. Mais il est également possible de voir attachées aux décisions administratives prises en matière fiscale des *conséquences extra-fiscales*. Si la cote d'impôt a été fixée conformément à la loi, le contribuable ne pourra pas réclamer contre le bulletin d'imposition, au motif que les conséquences non fiscales y rattachées lui seraient préjudiciables.

Exemple

Étaient ainsi déclarées irrecevables les :

- a) réclamations critiquant la qualification d'entrepreneur figurant sur le bulletin d'imposition, pour le motif qu'elle pourrait devenir préjudiciable pour le contribuable sous d'autres rapports¹,
- b) réclamation contre des inscriptions faites sur les fiches d'impôt réservées aux salariés, au motif que le contribuable ne voudrait y voir figurer que son nom de jeune fille, son nom patronymique, l'administration y ayant joint le nom du mari².

L'intérêt fiscal que le contribuable devait invoquer ne doit cependant pas être nécessairement luxembourgeois, mais pourra également être étranger³.

[932.] Intérêt né et actuel. — Il est de jurisprudence constante, en droit administratif comme en droit fiscal, que *l'intérêt doit être né et actuel* pour que le recours soit recevable⁴. Est partant irrecevable, la requête dont il ressort que la situation du demandeur n'est affectée par l'acte attaqué que *de façon éventuelle, lointaine, hypothétique*.

À quelle date faut-il apprécier l'existence de l'intérêt? Au moment même où l'acte attaqué a été accompli? Au moment de l'introduction de la requête? Au moment du prononcé de l'arrêt? La jurisprudence administrative a retenu une solution souple, en ce sens que l'intérêt doit exister *seulement au moment de l'introduction de la requête*⁵.

Le § 232 al. 1^{er} AO transpose ce principe général sur le plan du droit fiscal: un contribuable ne peut introduire de recours contre un bulletin d'imposition que dans la mesure où « *il se sent lésé par celui-ci* ».

Exemple

De ce fait, les différends d'opinion au sujet du *report de pertes* ne sont pas susceptibles d'être discutés dans le cadre d'un recours contentieux, en raison du défaut d'intérêt né et actuel. En effet, le report de pertes ne sera fixé

¹ C.E.26 juil. 1963, *Pletschette*, n° 5910.

² C.E.29 mars 1996, *Gaasch*, n° 9128.

³ TA 9 mars 1998, *Esch*, n° 10 117; Cour adm. 9 fév. 1999, n° 10 674; v. également JACOBY, La protection du contribuable au cours de la procédure fiscale, *Ann. Dr. Lux.* n° 8, 1998, p. 189. (229).

⁴ JP constante depuis C.E.23 mai 1889, *Pas.* 2, p. 258; plus récemment C.E.8 oct. 1991 *Fiduciaire Générale de Luxembourg*, n° 7262.

⁵ LEWALLE, Contentieux administratif, Liège, 1997, n° 310.

définitivement qu'au cours de la procédure d'imposition de l'exercice subséquent sur la cote d'impôt duquel le montant de la perte exerce une influence¹.

Le contribuable ne saurait donc *contester une imposition avant son émission*. Ceci renvoie à une idée plus générale, suivant laquelle il n'est pas possible pour un contribuable de réclamer contre des décisions futures non encore existantes, même s'il est acquis que ces décisions seront prises à l'avenir dans un sens déterminé². Par contre, un recours peut être introduit contre un *bulletin d'impôt*, même s'il n'a pas encore été notifié au contribuable. Il suffit pour cela que le bureau d'imposition ait définitivement formé sa volonté de fixer une cote d'impôt et l'ait matérialisée par un bulletin en bonne et due forme³.

EXISTENCE D'UNE DECISION FAISANT GRIEF

[933.] **Présentation.** — Très tôt⁴, la jurisprudence a eu l'occasion de préciser que les « réclamations ne reposant sur aucun fait préjudiciable aux intérêts du réclamant » sont irrecevables. En quoi consiste le « grief »? Le grief résulte d'un acte administratif produisant par lui-même des effets de droit vis-à-vis du requérant; l'acte administratif doit « affecter les droits et intérêts du demandeur qui la conteste »⁵. Sur ce fond commun, certaines spécificités méritent d'être relevées.

Actes de nature à faire grief dans le contentieux de l'imposition

[934.] **Actes qui fixent une cote d'impôt.** — Dans le contentieux de l'imposition, le grief résulte de la fixation d'une cote d'impôt trop élevée. Les actes préparatoires⁶, par contre, ne causent aucun préjudice au contribuable. La réclamation ne se conçoit pas sans l'existence d'un grief. Le grief dans le contentieux de l'imposition ne pose *a priori* pas de problèmes. La décision administrative prise sous la forme du bulletin d'impôt a pour objet exclusif de *fixer la cote d'impôt* due par le contribuable. Le grief existe si la cote d'impôt n'est pas fixée conformément aux dispositions légales en vigueur ; des intérêts économiques éventuels étranngers à la situation fiscale du contribuable sont donc ignorés⁷. La fixation de la cote est le *dispositif de la décision administrative*⁸. Afin d'aboutir à sa décision, l'autorité administrative a pris en considération tous les éléments pertinents tels que les revenus bruts, les charges, la nature des revenus, etc. Il s'agit là des *motifs de la décision* permettant d'aboutir au dispositif.

Aux termes du § 213 al. 1^{er} AO, *la réclamation contre le bulletin d'imposition ne peut porter que sur le dispositif de la décision, et non pas contre les motifs de celle-ci*. Ce que le contribuable conteste, c'est la fixation de la cote d'impôt. Dès lors, toute réclamation portant sur des motifs sera jugée irrecevable, à moins qu'elle ait pour résultat d'entraîner une réduction de la cote d'impôt.

Exemple

Le contribuable ABC réclame contre le bulletin d'impôt, au motif que l'administration fiscale le classe à tort dans la catégorie des agriculteurs. ABC estime être un membre d'une profession libérale. La reclassification, si elle était pratiquée, laisserait la cote d'impôt inchangée. Le bulletin n'a pas causé de grief à ABC et son recours est irrecevable.

Le grief nécessite que le bulletin d'imposition fixe une *cote d'impôt plus élevée*⁹ que celle découlant de l'application de la loi à la situation individuelle du requérant.

¹ C.E.25 janv. 1967, CFL, n° 5791; TA 14 juil. 2003, n° 15 870 ; TA 14 juil. 2003, n° 15 870 ; v. n° [935].

² C.E.29 mars 1996, Urbe, n° 9.127; TA 10 déc. 2008, n° 24 338.

³ § 246 al. 2 AO, TA 17 juin 1998, *Administration communale de Remerschen*, n° 10 272; TA 24 janv. 2000, *Molitor*, n° 11 212.

⁴ C.E.23 mai 1889, *Pas*, 2, p. 258.

⁵ TA 2 fév. 1998, *Zenner*, n° 10 283.

⁶ V. n° [941.]. Le *bulletin provisoire* ne constitue pas un acte préparatoire, car il fixe une cote d'impôt. Il peut donc faire l'objet d'un recours en réformation : TA 21 janv. 2004, n° 16 411.

⁷ Cour admin. 6 déc. 2011, n° 28 629.

⁸ TA 13 août 1997, *Famaplast*, n°9402.

⁹ On peut cependant réclamer contre une cote trop basse si l'économie fiscale en résultant est moindre que le désavantage fiscal qu'elle génère par ailleurs pour le contribuable pour des exercices ultérieurs ou dans le cadre

La jurisprudence applique fidèlement ce principe: « La force et l'autorité d'un bulletin définitif s'attachent au seul *dispositif* qui arrête le montant de l'impôt, et non pas aux motifs retenus pour justifier la cote d'impôt. Les *motifs*, c.-à-d. les divers éléments pris en considération pour aboutir à la fixation de l'impôt ne lient pas, à moins qu'ils n'aient une incidence directe et nécessaire sur la cote d'impôt »¹.

Il y a lieu de signaler également qu'il n'existe plus de *minimum de l'impôt* devant faire l'objet du litige. Avant la réforme de 1996 des juridictions administratives, le recours n'était pas possible s'il ne portait pas sur une cote d'impôt d'au moins 25€².

[935.] Bulletins fixant une cote d'impôt zéro. — Pour ces raisons la réclamation du contribuable contre un bulletin d'imposition fixant une cote d'impôt zéro doit être déclarée irrecevable pour défaut d'intérêt, même si le contribuable estime que le *report de pertes* y renseigné serait inférieur à celui résultant des dispositions légales en vigueur³. Ce grief ne peut être valablement produit que contre le premier bulletin d'imposition fixant une cote d'imposition non nulle⁴.

Le recours est toutefois possible si l'absence de dette résulte de la *compensation* avec une créance au profit du contribuable, parce que les *opérations de décompte* ne sont pas en relation directe avec la cote d'impôt⁵.

[936.] Bulletins portant fixation d'avances d'impôt⁶. — La jurisprudence en matière de recevabilité des recours contre les bulletins portant fixation des avances a longtemps été flottante.

Initialement, le juge de l'impôt était d'avis que les bulletins fixant des avances devaient pouvoir faire l'objet d'une réclamation⁷.

Il est vrai cependant que la fixation des avances présente un caractère essentiellement provisoire et ne préjuge de ce fait en rien de l'impôt finalement dû. Aussi le juge de l'impôt a-t-il considéré durant une certaine période que le bulletin fixant les avances ne constituant qu'une mesure préparatoire du bulletin d'imposition subséquent, les différends éventuels seraient à régler dans le cadre d'un recours contre le bulletin d'imposition lui-même⁸.

C'était oublier cependant que le bulletin d'avances, malgré son caractère préparatoire, cause néanmoins un préjudice au contribuable. En effet, si les avances ne sont bien que des acomptes à faire valoir sur la cote d'impôt fixée plus tard, c.-à-d. si elles sont susceptibles de remboursement à l'occasion de l'émission du bulletin d'imposition, il n'en reste pas moins vrai que l'émission du bulletin se fait avec un retard certain et le remboursement se fait sans intérêts. Dès lors, la fixation d'avances trop élevées constitue pour le contribuable un préjudice contre lequel le contribuable doit pouvoir se défendre. Aussi le juge de l'impôt en est-il revenu à sa jurisprudence initiale selon laquelle ce type de bulletin est susceptible de faire l'objet d'un recours⁹.

d'autres impôts : TA 11 juil. 2005, n° 18 793.

¹ C.E.25 janv. 1967, *CFL*, n° 5791; dans les mêmes termes C.E.27 oct. 1967, *La Prévoyance*, n° 6153.

² Article 8 de l'arrêté grand-ducal du 26 oct. 1944.

³ C.E.22 janv. 1985, *Ruppert-Goergen*, n° 6374; TA 4 fév. 1998, *Lindner AG*, n° 9850; TA mai 2004, n° 17 213; TA 19 janv. 2005, n° 17 820; TA 30 juin 2008, n° 23 243 et 23 244; TA 22 avr. 2009, n° 24 804; TA 7 juil. 2010, n° 26 431; TA 1^{er} déc. 2010, n° 26 754; TA 19 janv. 2011, n° 26 701 (imposition d'une profession libérale à l'ICC, mais à cote d'impôt nulle le recours était irrecevable); TA 26 janv. 2011, n° 26 741; TA 4 janv. 2012, n° 26 577.

⁴ TA 17 oct. 2005, n° 19 330; TA 16 oct. 2006, *F. SA*, n° 21 226.

⁵ P. ex. : fixation d'une cote d'impôt non reprise au décompte émis par les services fiscaux en raison d'une créance du contribuable sur le Trésor public, créance résultant d'une bonification d'impôts pour investissements, TA 13 août 1997, *Famaplast*, n° 9402.

⁶ Cette interprétation ne s'impose pas nécessairement, eu égard aux dispositions du § 237 AO. Elle semble toutefois acquise depuis l'arrêt C.E.16 juil. 1947, *Courthéoux*, n° 4278, confirmé implicitement par l'arrêt C.E.24 fév. 1982, *Berliner Bank*, n° 7074; Cour admin. 14 juil. 2009, n° 25 437.

⁷ C.E.6 juil. 1947, n° 4278; C.E.22 mai 1985, *Pas*, 29, p. 122: « en matière d'avances, l'administration doit justifier ses prévisions avec les éléments dont elle dispose sans procéder à des vérifications approfondies ni retenir des faits dont le contribuable conteste sérieusement la réalité ou la portée; qu'en effet, la détermination essentiellement provisoire d'un impôt dont le fait générateur est encore imparfait, sinon incertain, n'est pas un cadre approprié pour trancher des difficultés préjugeant l'imposition à intervenir ».

⁸ C.E.22 mai 1985, *Tiburzi-Jacobs*, n° 7514; Cour adm. 26 janv. 1999, *Reuter*, n°10 688C; TA 12 janv. 2009, n° 23 920.

⁹ Cour admin. 14 juil. 2008, n° 25 437.

[937.] **Bulletins fixant une retenue à la source.** — Le recours en réformation est ouvert contre les bulletins portant fixation de retenues à la source¹. En effet, dans certaines hypothèses, l'imposition est épuisée par la retenue, de sorte que le bulletin en question est de nature à produire des effets de droit vis-à-vis du requérant.

[938.] **Bulletins rectificatifs.** — Le bulletin d'imposition rectificatif modifie de façon ponctuelle le bulletin d'imposition primitif. Le bulletin rectificatif fait partie des bulletins d'imposition contre lesquels un recours est ouvert (§ 234 AO). La recevabilité du recours est dans ce cas cependant limitée aux rectifications opérées au bulletin rectificatif², le bulletin initial ayant acquis force de chose décidée pour les éléments ne faisant pas l'objet d'une rectification, sauf si le contribuable a réclamé séparément contre le bulletin initial.

[939.] **Bulletins d'établissement séparé et les bulletins de la base d'assiette.** — Les bulletins d'établissement séparé et les bulletins de la base d'assiette dérogent à la règle qu'une réclamation ne peut être faite que contre une décision administrative fixant une cote d'impôt. La réclamation doit en effet, à défaut d'irrecevabilité, être dirigée contre le bulletin d'établissement séparé respectivement le bulletin de la base d'assiette, et non pas contre le bulletin fixant la cote d'impôt.

Comme on l'a vu, ces bulletins ne constituent qu'une *étape intermédiaire dans la procédure fiscale*. Pourtant la loi permet non seulement aux contribuables de réclamer contre ces bulletins³, mais en outre elle leur interdit de contester indirectement ceux-ci dans le cadre d'un recours ultérieur contre le bulletin fixant la cote d'imposition sur la base de ces bulletins⁴. En l'absence de réclamation contre le bulletin d'établissement séparé ou contre le bulletin de la base d'assiette, la base d'assiette ainsi obtenue doit être considérée comme définitive et constituera un élément immuable du bulletin d'imposition fixant la cote d'impôt⁵. Aux termes mêmes du § 218 AO, nul besoin de réclamer contre le bulletin d'imposition, si l'unique critique porte sur l'inexactitude du bulletin d'établissement séparé ou du bulletin de la base d'assiette. En effet, aux termes des §§ 212b al. 3 (bulletin de la base d'assiette) et 218 al. 4 AO (bulletin d'établissement séparé), un redressement des seconds entraîne une adaptation correspondante automatique du premier⁶.

[940.] **Bulletins inopposables au contribuable.** — Le § 232 AO permet au contribuable de réclamer dès qu'il « se sent lésé » (« sich beschwert fühlt ») par le bulletin d'imposition. Ceci permet de réclamer contre :

- les *décisions de non-assujettissement* si elles affectent la situation fiscale globale du contribuable au Luxembourg ou à l'étranger⁷. En principe, dépendant, une décision de non-imposabilité ne peut faire l'objet d'un recours, le § 232 AO limitant la possibilité de recours à l'hypothèse où le principe de l'assujettissement a été retenu par le fisc (ex : non-imposabilité au Luxembourg d'une société en raison de sa résidence fiscale dans un pays conventionné);
- les *bulletins d'imposition émis par des autorités incompétentes*. Il importe peu que l'autorité qui prend la décision n'ait pas été habilitée à prendre la mesure faisant grief; l'acte fait grief, car l'administré pouvait raisonnablement penser qu'il était émis régulièrement. Il suffit pour cela que l'acte présente les aspects extérieurs de la régularité, même si son auteur n'avait pas le droit de le prendre⁸ ;
- les *bulletins d'imposition irrégulièrement notifiés au contribuable* (p. ex. à l'époux). Un défaut de notification ainsi qu'une notification irrégulière empêchent que les délais de recours ne commencent à courir. Mais leur simple existence crée un risque d'obligation fiscale justifiant que le contribuable se sente lésé⁹.

¹ TA 30 mars 2009, n° 24 185.

² § 234 AO : « soweit die Änderung reicht » ; TA 14 juil. 2003, n° 16 055; TA 13 nov. 2008, n° 23 043.

³ § 212a al. 2, 218 al. 1 AO.

⁴ Art. 232 al. 2 AO.

⁵ C.E.13 juil. 1955, *Munhowen*, n° 5472; C.E.13 juil. 1957, *Thill-Bohler*, n° 5 588; C.E.25 fév. 1959, *Probst*, n° 5 568 ; TA 14 juil. 2003, n° 16 055.

⁶ C.E.13 juil. 1957, *Thill-Bohler*, n° 5588; C.E.25 fév. 1959, *Probst*, n° 5568.

⁷ TA 11 mai 2005, n° 18 971.

⁸ TA 23 déc. 1997, *Centre Commercial de Soleuvre SA*, n° 10 282

⁹ TA 19 juil. 2000, *Feis-Besch*, n° 11 746; TA 21 juin 2002; TA 19 mai 2003, n° 15 460.

[941.] Actes qui ne peuvent être attaqués. — Les recours en réformation ne pouvant être exercés qu'à l'égard des actes administratifs exécutoires, on ne saurait réclamer contre les décisions administratives n'ayant qu'une *valeur préparatoire ou d'information* en vue de l'édition du bulletin d'imposition.

Ces décisions ne peuvent être examinées au contentieux que dans le cadre du bulletin d'imposition. On se méfiera, en cette matière, des classifications trop catégoriques. Sous cette réserve, il est possible d'établir la liste suivante des actes ne faisant en principe pas grief :

- les *mesures d'ordre intérieur* prises par le directeur de l'administration en tant que chef hiérarchique du préposé d'imposition¹ ;
- les *simples avis*, car leur contenu ne lie nullement le bureau d'imposition² ;
- les *actes confirmatifs*, car ils ne font que répéter une décision précédente (ils n'ajoutent rien de nouveau) et sont fondés sur les mêmes motifs que la première décision³. Il en va différemment des décisions confirmatives qui sont basées au moins partiellement sur des éléments nouveaux à l'égard desquels l'administration prend position⁴ ;
- les *lettres circulaires*, les *bulletins d'information*⁵, les *circulaires interprétatives*⁶ ainsi que les *notes de service*, car ils ne créent aucune obligation nouvelle pour le contribuable et ne sauraient le lier ;
- les *actes préparatoires* qui ne font que préparer la décision finale et qui constituent des étapes dans la procédure d'élaboration de celle-ci⁷, tels les échanges de courrier s'inscrivant dans le cadre de la procédure du contradictoire (v. n. [623.])⁸ ;
- les *lettres* par lesquelles l'autorité administrative indique le montant de la taxe communale due par la suite, si elle indique par ailleurs que la taxe sera notifiée au redevable par document séparé subséquent⁹ ;
- l'*extrait de comptes* indiquant l'état des arriérés d'impôt¹⁰ ;
- les données d'identification qui sont à inscrire sur les *fiches de retenue d'impôt*, car elles n'influent pas sur la cote d'impôt¹¹.

Actes de nature à faire grief dans le contentieux de l'annulation

[942.] Actes visés. — Les contribuables ont le droit de demander l'annulation des décisions de l'administration fiscale qui leur sont défavorables. Un *acte qui profite au requérant* n'est, en principe, pas de nature à être attaqué, sauf si le requérant peut démontrer que l'application correcte de la loi aurait dû le faire bénéficier d'un acte encore plus favorable. Accorder une faveur moins grande au contribuable que celle à laquelle il avait droit est également émettre un *acte défavorable au requérant*.

Le contentieux de l'annulation concerne principalement les *actes pris par les autorités fiscales au cours de la procédure d'imposition*. La finalité de celle-ci est l'émission du bulletin d'imposition. On pourrait dès lors

¹ C.E.30 avr. 1952, *Medinger-Rausch*, n° 5033 ; C.E.25 juin 1952, *Matagne*, n° 4968 et 4995 ; C.E.20 juin 1956, *Pas*, 16, p. 52 ; C.E.13 mai 1981, *Cargolux*, n° 6814 ; C.E.22 mai 1985, *Compagnie générale pour le gaz*, n° 7552, *Pas*, 29, p. 126.

² TA 11 juin 1997, *Jeitz-Fachin*, n° 9.533 ; TA 16 mars 2005, n° 18 802 ; TA 14 avr. 2005 n° 18 801 ; TA 24 oct. 2007, n° 22 577 ; TA 15 sept. 2010, n° 25 741.

³ La solution est classique : C.E.26 avr. 1989, *Nerl*, n° 8089 ; C.E.9 mai 1990, *Ferreira Augusto*, n° 8190 ; C.E.16 juil. 1991, *Schock*, n° 8445 ; C.E.4 mai 1994, *Thill*, n° 8879 et 8926 ; TA 18 juin 1997, *Borchert*, n° 9458. Cette solution s'impose, car autrement le requérant pourrait à l'infini proroger le délai de recours en provoquant des décisions confirmatives.

⁴ TA 18 juin 1997, *Borchert*, n° 9458.

⁵ C.E.17 mars 1978, *Loos-Wehrer*, Bull.doc.comm. n° 18, p. 97

⁶ Les circulaires réglementaires peuvent faire l'objet d'un recours en annulation, v. n° [1051.].

⁷ Cour adm. 22 janv. 1998, *Moussell/Lafleur*, n° 9647 ; TA 15 déc. 1997, *Centre Commercial de Soleuvre*, n° 10 282 ; TA 24 oct. 2007, n° 22 577 ; TA 11 mai 2005, n° 18 971 (les bulletins fixant une valeur unitaire) ; TA 6 avr. 2011, n° 26 978 (négation du caractère d'agent payeur d'une société).

⁸ TA 22 avr. 2009, n° 24 804.

⁹ TA 27 déc. 2007, n° 22 838.

¹⁰ TA 26 avr. 1999, *Bertrand*, n° 10 668 ; TA 10 avr. 2008, n° 23 192 (« ne fixe aucune cote d'impôt et ne contient aucun élément décisionnel propre »).

¹¹ C.E.29 mars 1996, *Urbe*, n° 9127.

considérer ces décisions administratives comme étant de simples actes préparatoires non susceptibles de recours. Ceci enlèverait l'essentiel de l'activité des services fiscaux du contrôle du juge de l'impôt. Aussi le recours en annulation doit-il rester ouvert contre tout acte qui, même intervenu au titre d'acte préparatoire, est susceptible de léser les intérêts légitimes du contribuable. Ceci résulte par ailleurs du renvoi général au contentieux administratif fait à l'article 56 de la loi portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

CAPACITE D'AGIR

La capacité d'agir est une exigence très générale du droit luxembourgeois et pose peu de problèmes spécifiques. La capacité d'agir des personnes physiques comme morales s'apprécie d'après les règles de droit commun. La question la plus intéressante est celle de la capacité du contribuable à se défendre lui-même ainsi que celle des personnes habilitées à se représenter.

Capacité d'exercice

[943.] Capacité d'exercice des personnes physiques. — Le droit d'ester en justice requiert de la part de celui qui intente l'action la capacité d'exercice fiscal, c.-à-d. l'aptitude à exercer soi-même ses droits et obligations fiscaux.

La capacité fiscale d'exercice des personnes fiscales se règle d'après les dispositions du *Code civil*¹ (§ 102 AO). Le requérant ne peut être ni mineur, ni sous tutelle. En revanche, peu importe sa nationalité.

[944.] Capacité d'exercice des personnes morales. — Il faut distinguer suivant que l'organisme a ou non la personnalité morale au sens fiscal :

- dans le premier cas, il s'agit des sociétés dites « opaques » (pour l'essentiel les sociétés de capitaux) soumises à l'impôt en tant que tel. Elles sont représentées par leurs représentants légaux ou statutaires (conseil d'administration, administrateur-délégué, gérant). Rien n'empêche évidemment les personnes morales de donner une habilitation permanente générale ou spéciale à des personnes physiques ;
- dans le deuxième cas, il s'agit de sociétés dites « transparentes » (pour l'essentiel les sociétés de personnes); elles sont considérées, sur le plan fiscal, comme n'ayant pas de personnalité juridique distincte de celle de leurs associés (art. 11 bis LAF). Leur assiette imposable est déterminée par la voie d'un bulletin d'établissement en commun. Des règles spécifiques y sont applicables (v. n° [950.]). Elles ont en commun que la société, n'ayant pas la personnalité fiscale, ne pourra pas elle-même introduire de recours fiscal, car ce n'est pas elle qui est le redevable de l'impôt ; ce sont les associés de la société transparente qui devront réclamer, car ce sont eux qui sont personnellement et directement redevables de l'impôt litigieux².

Pour les *faillits* ainsi que les *entreprises en liquidation*, le curateur ou le liquidateur peut seul exercer des actes d'administration et de disposition; c'est donc par l'intermédiaire du curateur³ ou du liquidateur⁴ que le recours devra être intenté. Lorsque la liquidation de la société a été clôturée, la société disparaît et ne peut plus agir en justice⁵.

Réclamation contre des bulletins fixant une cote d'impôt

Nous distinguerons les bulletins fixant une cote d'impôt et les bulletins d'établissement en commun.

[945.] Qualité pour agir appartenant au destinataire de l'acte. — Devant le directeur de l'administrateur des contributions directes, l'intérêt pour agir se trouve tout entier contenu dans le

¹ C.E.4 oct. 1967, *Demuth*, n° 5826.

² TA 30 mai 2002, n° 14 105 ; TA 5 mars 2003, n° 15 015 ; Cour admin. 11 mai 2010, n° 26 458.

³ Lux. 14 janv. 1914, *Pas.* 10, p. 32; OLINGER, *Faillite et impôts directs*, EF 1967, n° 175.

⁴ C.E.11 avr. 1962, *Grand-ducal*, n° 5742.

⁵ TA 22 nov. 2006, aff. 21 367 ; TA 22 nov. 2006, aff. 21 367.

principe suivant: *la qualité pour agir contre un bulletin d'imposition n'appartient qu'à son destinataire*¹. Aux termes de la jurisprudence², il convient de ne pas s'enfermer dans un formalisme rigoureux en la matière: le § 238 AO vise aussi bien la personne à laquelle le bulletin a été *notifié* que celle à laquelle le bulletin est *destiné* d'après son contenu. Il convient donc de s'attacher également aux conséquences réelles du contenu du bulletin, et non pas de s'arrêter simplement à la notification du bulletin.

Celui qui reçoit un bulletin pour compte de quelqu'un d'autre (« *c/o* » ou « *care of* ») est certes le destinataire matériel du bulletin, car le bulletin est envoyé à son adresse. Mais comme la personne en question n'est pas notifiée « en tant que telle », elle n'a pas qualité pour réclamer³.

[946.] Recours exercé par les époux. — Les époux sont imposables collectivement, en ce sens que c'est leur revenu commun qui est soumis à l'impôt. Mais l'imposition collective ne concerne que la détermination de l'impôt et n'affecte pas la qualité de contribuable: chaque époux reste imposable en son nom et redevable de la cote d'impôt qui lui a été notifiée⁴. Aussi, le recours contentieux exercé par l'un des époux contre le bulletin d'imposition ne profitera pas également à l'autre époux, en l'absence d'un mandat conféré par l'un des époux à celui qui introduit la réclamation⁵. Au regard de la loi fiscale, les époux restent des contribuables distincts, même si leur revenu est consolidé pour les besoins du calcul de l'impôt. Il s'ensuit qu'il existe des risques certains de voir une dette d'impôt différente fixée à l'égard de chacun des deux époux, si le recours n'est exercé que par l'un des époux.

Exemple

Soit un recours exercé par l'épouse A contre le bulletin d'impôt adressé à A et B, la cote d'impôt exigée étant de 1000. L'époux B ne participe pas au recours. La cote d'impôt est refixée par le juge de l'impôt à 800. Les 800 seront une dette commune à A et B, tandis que B aura une dette individuelle supplémentaire d'un montant de 200.

Il sera toutefois dérogé à cette règle si la requête introductive d'instance devant le tribunal administratif et fiscal est faite par l'un des époux seulement « pour compte de » l'autre époux et si les deux époux ont introduit en commun un recours devant le directeur de l'ACD. Dans ce cas, afin d'éviter tout risque de contrariété de situations, la jurisprudence conclut à l'existence d'un *mandat de représentation*, de sorte que le recours est valablement introduit devant le juge de l'impôt pour les deux époux, et non pas seulement celui qui a signé la requête introductive d'instance⁶. S'il ne ressort d'aucun élément du dossier que l'époux réclamant disposait d'un mandat implicite de représentation, le recours de l'autre époux sera en principe jugé irrecevable par le juge de l'impôt, car cet époux n'a pas été représenté au stade précontentieux⁷. Dans un souci de réduire le nombre des irrecevabilités, la loi permet cependant à l'époux n'ayant pas réclamé à temps utile auprès du directeur de se joindre au recours introduit dans le délai légal par son époux (§ 247 AO).

[947.] Bulletins d'impôts réels. — Une variante du principe suivant lequel le droit de réclamer appartient à celui auquel le bulletin est destiné d'après son contenu peut être trouvée en matière de bulletins d'imposition avec effet réel⁸: lorsque le bien qui fait l'objet de ce bulletin passe à un autre propriétaire, le bulletin vaut également à l'égard du nouveau propriétaire, bien qu'il ne lui ait pas été notifié (§§ 210a al. 1^{er}, 212a al. 2^e, 219 al. 2^e, 240 al. 1^{er} AO).

[948.] Successions. — Les *héritiers* du contribuable étant les ayants-cause de celui-ci, ils peuvent entreprendre chacun individuellement (il n'existe pas de solidarité en droit luxembourgeois pour les

¹ § 238 AO, (« gegen den der Bescheid (...) ergangen ist »); C.E.8 oct. 1991, *Fiduciaire Générale de Luxembourg*, n° 7262 et 7264.

² C.E.25 mai 1984, *Fiduciaire Générale de Luxembourg*, n° 7261.

³ TA 27 mai 1998, *Muller/Dohn*, n° 10 208.

⁴ TA 10 mars 1999, *Klepper-Bour*, n° 10 533 ; TA 2 avr. 2009, n° 24 689.

⁵ TA 11 mars 1999, *Zurstrassen*, n° 10 549 ; TA 12 fév. 2003, n° 14 855 ; TA 6 oct. 2008, n° 23 395 ; TA 2 avr. 2009, n° 24 689 ; TA 19 oct. 2009, n° 24 888 ; TA 19 janv. 2011 n° 26 701

⁶ TA 7 janv. 1998, *Clees/Weiler*, n° 10112.

⁷ TA 26 avr. 1999, *Schaak-Hentzen*, n° 10 629 ; TA 25 août 1999, *Welter-Kieffer*, n° 10 456 ; TA 25 août 1999, *Welter-Peynet*, n° 10 457 ; TA 12 mars 2001, *Feis-Besch*, n° 12 074 ; TA 6 oct. 2008, n° 23 395 ; TA 19 janv. 2011 n° 26 701.

⁸ Bulletins de la valeur unitaire des immeubles d'exploitation ou autres; bulletins de la base d'assiette de l'impôt foncier; bulletins d'impôt foncier.

dettes successorales) une réclamation contre un bulletin d'imposition à charge du défunt¹, tout comme ils ont qualité pour reprendre l'instance au cours de laquelle le requérant est décédé².

[949.] Bulletin de retenue à la source. — La question de la détermination de la personne autorisée à réclamer en matière de bulletins de retenue à la source est intéressante. Dans la mesure où l'obligation de prélever la retenue à la source incombe par nature seulement au débiteur du revenu (société pour la retenue à la source sur les dividendes, employeur pour la retenue à la source pour les salaires, etc.), le bulletin de retenue à la source est uniquement destiné au débiteur des revenus et non pas à son créancier.

Si le créancier ne sait donc pas réclamer lui-même contre le bulletin d'imposition³, rien ne lui interdit de contester la retenue à la source opérée en soumettant une demande de remboursement⁴.

Cette jurisprudence ne convainc pas: le créancier du revenu devrait être autorisé à interjeter recours contre un bulletin notifié au débiteur du revenu, car le bulletin vise d'après son contenu réel le créancier et non pas le débiteur du revenu, la retenue à la source ne constituant qu'un acompte de l'impôt sur le revenu du créancier. Par ailleurs, ce n'est pas pour autant que le risque de « recours populaire » existera⁵. Enfin, des raisons d'efficacité administrative militent également en faveur de cette solution, car procéder autrement oblige le créancier du revenu à demander la restitution de l'impôt prélevé indûment (§ 152 AO). Le résultat final sera le même, mais à plus grands frais pour tout le monde.

Réclamation contre des bulletins d'établissement en commun

En matière de bulletins d'établissement en commun, il y a lieu de distinguer selon que le bulletin a pour objet d'établir, soit le bénéfice ou la valeur unitaire d'une exploitation commerciale (« *Gewerbebetrieb* »), soit d'autres bases d'imposition.

[950.] Bulletin d'établissement du bénéfice ou de la valeur unitaire d'une entreprise commerciale. — Le principe est ici que seuls les organes ou personnes chargés de la gestion ont qualité pour réclamer (§ 239 § 1^{er} n° 3 AO)⁶. Il est toutefois dérogé à ce principe lorsque le litige porte sur le cercle des co-exploitants, la répartition de l'assiette imposable entre les co-exploitants (§ 239 al. 1^{er} n° 1 AO), ainsi que sur des points concernant un co-exploitant déterminé (ex : le montant de ses dépenses au bilan fiscal complémentaire ; § 239 al. 1^{er} n° 2 AO): dans ce cas, le droit de réclamer appartient uniquement au(x) co-exploitant(s) concerné(s) par le bulletin.

[951.] Autres bases d'imposition. — Dans tous les autres cas de figure, chacun des contribuables a qualité pour interjeter réclamation contre le bulletin d'imposition en commun (§239 al. 2 AO).

Contentieux de l'imposition: la réclamation ou « *Anfechtung* »

Le recours en réformation est ouvert à l'égard des réclamations des contribuables contre les actes administratifs les plus importants, à savoir les bulletins d'imposition. Les décisions administratives contre lesquelles un recours en réformation est ouvert sont limitativement énumérées par la loi. Il s'agit des bulletins d'imposition (§ 228 AO) ainsi que de certaines décisions administratives y assimilées (§ 235 AO).

BULLETINS D'IMPOSITION

[952.] Liste des bulletins visés. — Le § 228 AO vise les *bulletins d'imposition au sens large*. Tombent dans cette catégorie les bulletins suivants:

- les *bulletins fixant une cote d'impôt* (§§ 211 et 212 AO). Il s'agit du gros du bataillon: bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, des collectivités, de l'impôt commercial communal, de l'impôt foncier, etc.

¹ § 238 AO; C.E.22 mai 1957, *Würth*, n° 5021; C.E.29 janv. 1992, *Wennmacher/Deckers*, n° 8503; TA 27 mai 1998, *Muller/Dohn*, n° 10208. Le § 238 AO ne s'applique qu'aux décès intervenus suite à l'envoi du bulletin d'imposition, et non pas aux situations où le contribuable décède avant la notification du bulletin.

² C.E.15 déc. 1954, *Seiler*, n° 7 5007; C.E.22 mai 1957, *Würth*, n° 5.021; C.E.4 nov. 1959, *Delvaux*, n° 5232.

³ C.E.8 oct. 1991, *Fiduciaire Générale de Luxembourg*, n° 7262 et 7264. L'affaire a été rendue de nouveau en matière d'impôts sur les tantièmes. Le créancier du revenu dispose toutefois de l'action en répétition de l'indû (§ 152 AO).

⁴ TA 23 juil. 2003, n° 15 907.

⁵ Le § 238 a été rédigé afin d'éviter le recours populaire, cf. TIPKE/KRUSE, op. c. ad § 238 AO.

⁶ TA 4 avr. 2011, n° 27 015.

- les *bulletins d'impôt nuls*¹ rentrent également dans cette catégorie. Le bulletin d'impôt nul est un bulletin qui est entaché d'un vice de forme ou de fond qui le rend inopposable au contribuable (p. ex.: un bulletin émis par un bureau d'imposition incompétent, un bulletin adressé à un mineur). Le bulletin étant nul, il ne devrait en stricte logique pas pouvoir être attaqué par son destinataire, car il ne saurait produire d'effets de droit. Cependant, il est émis par une administration dotée d'une autorité certaine et porte l'apparence d'une décision unilatérale faisant grief. Aussi pour ces motifs ainsi qu'en raison du risque de dette fiscale qui pèse sur le contribuable, celui-ci a intérêt à faire rapporter le bulletin en question.

Exemple

Le contribuable réside à l'étranger mais le bulletin d'imposition ne lui est notifié d'après les règles applicables pour la signification des actes à l'étranger. De ce fait le bulletin n'a aucune force exécutoire. Mais cela n'empêche pas que le contribuable « se sente lésé » et qu'il puisse réclamer contre le bulletin d'imposition nul².

Le bulletin d'impôt nul doit être soigneusement distingué de l'impôt valablement émis mais fixant une *cote d'impôt zéro* en raison p. ex. de pertes subies par le contribuable au titre de bénéfice commercial. Seul le bulletin d'impôt nul est susceptible de réclamation.

- les *bulletins d'appel en garantie*. Le recours en réformation contre le bulletin d'appel en garantie n'est pas explicitement prévu au § 228. Il résulte toutefois des termes même du § 119 AO qui permet au tiers appelé en garantie de faire valoir les mêmes moyens de recours contre le bulletin d'appel en garantie que ceux à disposition du débiteur principal de l'impôt³. S'y ajoutent évidemment les moyens propres à contrecarrer l'appel en garantie lui-même, à savoir l'inexécution fautive d'une obligation imposée par la loi ainsi que ceux relatifs à l'exercice du pouvoir discrétionnaire du fisc dans le choix du contribuable auquel il demande le paiement de l'impôt⁴.
- les *bulletins portant fixation de retenues à la source*. Le recours en réformation est également ouvert contre les bulletins portant fixation de retenues à la source⁵. En effet, dans certaines hypothèses, l'imposition est épuisée par la retenue, de sorte que le bulletin en question est de nature à produire des effets de droit vis-à-vis du requérant. Si le recours est ouvert contre les bulletins fixant des avances, a fortiori doit-il l'être vis-à-vis des bulletins portant fixation de retenues à la source⁶.
- les *bulletins de décompte*. À strictement parler, le bulletin de décompte (« *Abrechnungsbescheid* ») est celui qui est établi par le receveur de l'administration des contributions directes sur requête du contribuable, en vue d'informer ce dernier s'il est encore, à la date d'émission du bulletin, débiteur à l'égard du Trésor public (§ 125 AO)⁷. Ce bulletin est explicitement visé au § 235 n° 5 AO et peut donc faire l'objet d'un recours⁸. Mais il est plutôt rare. Beaucoup plus fréquents, par contre, sont les « *décomptes* » ou « *extraits de compte* » envoyés à la suite des bulletins d'imposition. Une fois la cote d'impôt fixée, l'administration fiscale détermine la dette du contribuable au regard des opérations affectant le recouvrement de l'impôt telles: l'imputation des retenues à la source; l'imputation de l'aide fiscale à l'investissement; etc. Sur la même feuille, l'administration fixe du même coup le montant des avances. Les « *extraits de compte* » ne constituant ni un bulletin d'imposition (§ 228 AO), ni une décision au sens du § 237 AO, ne peuvent faire l'objet d'un recours⁹.

De bons arguments militent portant en faveur de la possibilité de réclamer non seulement contre les bulletins de décompte, mais également contre les « *simples* » décomptes: le bulletin d'impôt peut ne pas prêter à critique, même si les services fiscaux exigent le paiement d'un impôt non dû, par exemple du fait d'une erreur en matière de retenue à la

¹ En détail OLINGER, op. c., n° 29.

² TA 19 mai 2003, n° 15 460.

³ TA 31 mai 1999, *Mihnjak*, n° 10 808 ; TA 8 oct. 2003, n° 16 182 ; TA 12 nov. 2008, n° 24 087.

⁴ TA 8 oct. 2003, n° 16 182.

⁵ TA 10 sept. 2008, n° 23 255.

⁶ Pour les personnes susceptibles de porter réclamation, cf. n° [928].

⁷ TA 12 mars 2003, n° 15 009 ; TA 11 fév. 2004, n° 16 698.

⁸ TA 11 mai 2005, n° 18 843 ; TA 17 oct. 2005, n° 19 330 ; TA 30 nov. 2006, n° 21 053.

⁹ TA 12 janv. 2000, n° 11 513 ; TA 17 janv. 2002, n° 12 496 ; TA 14 juil. 2003, n° 15 882 ; TA 14 juil. 2003, n° 15 883 ; TA 11 fév. 2004, n° 16 698 ; TA 29 févr. 2012, n° 28 571.

- c) Pour les avantages en nature, tels le logement gratuit, aucune difficulté ne se pose, la perception étant concomitante à la jouissance procurée par le logement gratuit.

[1351.] Cas particuliers. — Au-delà de l'énonciation du principe, certaines difficultés demeurent entières lorsqu'il s'agit d'affiner le concept de « mode de libération équivalent »:

- *paiement par chèque*: la mise à disposition a-t-elle lieu, lorsque le chèque a été remis au créancier en guise de paiement, ou seulement lorsque ce dernier l'a effectivement encaissé ou endossé? Le chèque pouvant être « en bois », c'est la date de l'encaissement (réception de l'avis de crédit) du chèque qui est prise en compte, la banque pouvant ne pas honorer celui-ci¹;
- *paiement par effet de commerce* (lettre de change, billet à ordre): la solution est la même que pour le paiement par chèque;
- *virement bancaire*: le virement bancaire est mis à disposition à la date du virement et non pas à la date de valeur postérieure (seule mise en compte pour le calcul des intérêts);
- *paiement par inscription sur le crédit d'un compte courant*: en principe, il suffit que le contribuable ait pu prélever la somme inscrite, pour qu'il y ait mise à disposition. Qu'en est-il de la situation intermédiaire telle celle rencontrée en matière de dividendes: lorsque l'assemblée des actionnaires décide la *mise en distribution d'un dividende*, est-elle réputée avoir lieu immédiatement, même si la date de paiement effective dépend de la décision d'un autre organe social (le conseil d'administration)? À défaut de texte précis², on peut présumer que les dividendes sont réputés être mis à la disposition du bénéficiaire à la date de paiement fixée par l'assemblée générale ayant décidé de la mise en distribution d'un dividende, ou, à défaut de fixation d'une telle date dans la décision de l'assemblée, au lendemain de la décision.

[1352.] Exception I : les recettes à caractère périodique à cheval sur l'année civile. — En vertu de l'article 108 al. 1^{er} n° 1 deuxième phrase LIR, « lorsque des recettes à caractère périodique sont mises à la disposition du contribuable peu de temps avant le début ou peu de temps après la fin de l'année à laquelle elles se rapportent du point de vue économique, elles sont à attribuer à cette année. » La finalité de cette disposition est aisée à établir: elle vise à faciliter la vie administrative des contribuables, notamment lorsque l'impôt se trouve perçu par voie de retenue à la source.

Exemple

Si l'employeur Tom paie exceptionnellement son salarié Jerry au début de janvier 02 seulement pour le mois de décembre 01, le revenu de Jerry sera imposable en tant que 01, car il s'y rattache du point de vue économique et le paiement n'a été différé que peu de temps. Cela n'empêche que le salaire soit déductible pour Tom l'année 01, car le salaire est attribuable à l'année 01 et non pas 02.

Sont seules visées les recettes présentant un caractère *périodique*; bien que le texte ne le précise point, on peut supposer que la périodicité vise non seulement la nature du paiement mais également le montant effectivement payé.

Exemple

Le bonus de 01 payé au début de 02 est à imposer sur la base du barème en vigueur en 02. En effet, si le principe du bonus est certes acquis, la gratification faisant, sous certaines conditions, partie de la rémunération due de toute façon par l'employeur, le montant de la gratification reste aléatoire.

Enfin, il faut que la recette soit perçue «*peu de temps avant le début ou peu de temps après la fin de l'année*». En l'absence d'autres précisions à caractère réglementaire ou autre, on retiendra la date de deux semaines indiquée dans les travaux parlementaires relatifs au projet de loi n° 571(4)³.

¹ D'un avis opposé: FEHLEN, Glossaire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, EF n° 120 à 123, Luxbg, 2000, p. 55.

² Ce texte existait avant la réforme fiscale de 1967, v. art. 9 arr. gd. 7 août 1945.

³ Le versement d'une rémunération en mars et avr. 1995 relative à 1994 à un fonctionnaire est imposable en 1995 et non pas en 1994; cf. TA 22 juil. 1998, n° 10486.

Exemple

Supposons des loyers mensuels encaissés par le propriétaire P dans les conditions suivantes :

- a) Le 5^e jour ouvrable qui suit la fin du mois au titre duquel le loyer est dû;
- b) Le 15 du mois qui suit la fin du mois au titre duquel le loyer est dû.

Dans le 1^{er} cas, le loyer de décembre encaissé en janvier sera imposable en décembre. Dans le 2^e cas, l'imposition du loyer de décembre aura lieu en janvier de l'année suivante.

Peu importe que le retard soit dû au fait du créancier du revenu ou de son débiteur. Ainsi, le loyer de décembre dont le contribuable ne demande le paiement qu'en janvier est imposable en janvier. De même, le loyer de janvier que le contribuable encaisse déjà en décembre est imposable en décembre.

[1353.] Exception 2 : les revenus divers. — L'article 102 al. 10 LIR dispose que «par dérogation à l'article 108, le revenu visé aux articles 99bis à 100 est imposable en tant que l'année de l'aliénation du bien en cause, indépendamment de la date de paiement du prix».

La raison d'être de cette disposition dérogatoire au droit commun n'est guère apparente. L'aliénation précédant généralement la date de paiement du prix, la raison d'être de cette disposition réside sans doute dans le souci de pénaliser quelque peu ceux qui s'aventureraient à réaliser des revenus « divers », cette catégorie restant fortement attachée d'une coloration négative: pour certains cette catégorie regroupe les spéculateurs et riches propriétaires fonciers qu'il n'y a pas lieu de ménager.

FRAIS D'OBTENTION DEDUCTIBLES L'ANNEE OU ILS ONT ETE SUBIS

[1354.] Décaissement de la dépense. — Les dépenses au sens de la loi fiscale étant l'opposé des recettes, les règles de localisation temporelle analysées précédemment s'appliqueront *mutatis mutandis*. Seule la terminologie change: les dépenses sont à prendre en considération pour l'année d'imposition au cours de laquelle elles «sont faites» (art. 108 al. 1^{er} n° 2 LIR). Lorsque la dépense est exprimée en devises étrangères, elle doit faire l'objet d'une conversion en € au cours moyen du jour du déboursement effectif¹.

La date de naissance de la dette ayant abouti en définitive au paiement n'importe pas; il en est de même de la date d'exigibilité de la dette. Seule compte la date de paiement, en tenant compte cependant du caractère éventuellement périodique de la dépense :

- *dépense non-périodique* : déduction au titre de l'exercice au cours duquel le contribuable débourse effectivement la somme;
- *dépense périodique* : par analogie avec les recettes périodiques (v. n° [1352.]), les frais d'obtention payés peu de temps avant ou après la fin de l'année à laquelle ils se rapportent du point de vue économique sont à attribuer à cette année.

Exemple

Tom paie le 19 janvier de l'année 02 une prime d'assurance unique (dépense spéciale). S'agissant d'une dépense non périodique, la prime ne peut être déduite au titre de l'année 01, car elle est payée après le 31 décembre 01².

Ceci distingue de nouveau les ménages des *entreprises* tenant une *comptabilité d'engagement*; pour ces dernières, la charge est déductible dès qu'elle est devenue certaine quant à son principe et son montant, même si elle n'a pas encore été payée. Un *ménage* tenant une *comptabilité de caisse* ne pourra par contre déduire cette charge que si elle a été effectivement payée au cours de l'année en cause.

Exemple

Tom donne une maison en location à Jerry. Ayant fait revoir sa chaudière en octobre 01, Tom reçoit une facture de l'installateur fin novembre 01. Tom règle la facture en janvier 02. La dépense sera déductible comme frais d'obtention dans la catégorie des revenus de location au cours de l'exercice 02 et non pas 01.

¹ TA 20 déc. 2000, *Hahm*, n° 11.792.

² TA 19 juil. 2000, *Auer*, n° 11.710.

[1355.] **Biens à durée de vie supérieure à une année.** — Qu'en est-il des biens ayant une durée de vie supérieure à une année? Dans un souci de respect du principe d'égalité devant l'impôt, le législateur crée ici une entorse au principe de la déductibilité de la dépense au moment de son décaissement: l'article 105 al. de n° 3 LIR dispose que ces biens sont susceptibles d'un *amortissement* annuel réduisant d'autant l'assiette imposable de la catégorie de revenu à laquelle l'amortissement se rattache. C'est ainsi que l'amortissement de la maison locative constituera des frais d'obtention dans la catégorie «revenu net provenant de la location de biens», et ainsi de suite. L'amortissement déductible est l'*amortissement linéaire* (v. n° [1304.]), et, depuis l'année 1998, également l'*amortissement anticipé*. Par contre, l'*amortissement extraordinaire* (v. n° [1308.]), l'*amortissement dégressif* (v. n° [1306.]) ainsi que l'*amortissement spécial* (v. n° [1307.]) sont inapplicables dans le cadre de la fiscalité des ménages¹.

Exemples

- a) La maison locative est détruite par le feu. L'assurance rembourse un montant s'élevant à 60 % de la valeur nette comptable de la maison (coût d'achat, amortissements cumulés pratiqués par le passé). L'indemnité versée par l'assureur n'est pas imposable et l'amortissement extraordinaire n'est pas non plus déductible; il s'ensuit que le contribuable subit une perte nette de 40 % ignorée par le droit fiscal.
- b) Le salarié subit un accident professionnel avec sa voiture neuve privée. La voiture avait coûté 100, son prix à la casse étant de 30. Les 30 ne sont pas imposables, parce qu'ils ne rentrent dans aucune catégorie de revenu. L'amortissement extraordinaire de 100 n'est pas non plus déductible. Aussi le salarié subit une perte nette non déductible de 70.

DIFFERENTES CATEGORIES DE REVENUS

[1356.] **Présentation.** — L'impôt sur le revenu frappe certes le revenu global du contribuable. Toutefois, ce revenu global est divisé en deux grands groupes: la fiscalité des entreprises et la fiscalité des ménages. La fiscalité des ménages est composée de cinq catégories distinctes de revenus bruts sur lesquels on opère certaines déductions en tant que frais d'obtention.

Les règles relatives à la détermination des revenus bruts et des charges catégorielles obéissent à un certain nombre de grands principes que nous avons exposés plus haut. Mais, pour des raisons historiques ainsi que de politique fiscale, les cinq catégories de revenus se trouvent également soumises à un certain nombre de régimes d'imposition différents les uns des autres. Cette diversité somme toute assez limitée des régimes d'imposition sera analysée ci-après pour chaque catégorie de revenu.

Revenu salarial

OFFERHAUS (Werbungskostenersatz künftig regelmäßig steuerpflichtiger Arbeitslohn), 1981; EOD (Was gehört zum Arbeitslohn?), BB 1982, p. 1061; EOD (Gesetzlose Steuerbefreiung zulässig?), DB 1985, p. 565; STOLTERFOHT (éd.) (Grundfragen des Lohnsteuerrechts) DSjG 1986; EOD (Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht nach dem EStG 1975), 1987; FELIX («Übliche» Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen kein Arbeitslohn, sondern eigenbetriebliche Betriebsausgaben), KÖSDI 1988, p. 7251; DRENSECK (Auswirkungen der Steuerreform auf die Lohnsteuer), FR 1989, p. 261; KORN (Zur Lohnsteuerpauschalierung: Zweifelsfragen sowie Rechtsänderungen durch die Steuerreform 1990), KÖSDI 1989, p. 7679; SCHÄFER (Die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug), Berlin, 1991; KAILS (Les salaires au Luxembourg), 2^e éd., Luxbg, 1999; HEUERMANN/ WAGNER (Lohnsteuer), München, 2000; RAMB (Überblick über die Grundzüge des Lohnsteuerrechts), *SteuerStud* 2002, p. 72.

[1357.] **Budget de l'État.** — L'impôt sur les traitements et les salaires constitue une importante source de financement de l'État, les recettes annuelles étant de l'ordre de 1,5 milliard d'€, ce qui correspond approximativement à 48% des recettes totales basées sur le revenu et à 28% du total des recettes étatiques.

¹ Comp. circ. LIR n° 106/I du 16 mars 1998, pour les concepts d'amortissement, v. n° [1302.].

DEFINITION DE L' « ACTIVITE SALARIEE »

Les revenus salariaux comprennent les revenus perçus auprès de «l'employeur, avant la cessation définitive de cette occupation» (art. 95 al. 1^{er} n° I LIR).

[1358.] Lien de subordination. — La loi ne définit pas le *concept d'employeur*: faut-il dès lors analyser ce concept à l'instar du droit du travail, du droit de la sécurité sociale, ou s'agit-il d'un concept autonome du droit fiscal? En droit fiscal, comme en droit du travail et en droit de la sécurité sociale, sont rangés dans la catégorie des revenus salariaux les revenus professionnels perçus par les contribuables qui sont liés à un employeur par un contrat de travail ou soumis à un statut comme les fonctionnaires. Toutes ces situations ont en commun l'existence d'un *lien de subordination*: il existe lorsque le contribuable n'agit que sur instruction de son employeur, est soumis à des obligations de service, à des horaires impératifs. Il faut examiner les conditions dans lesquelles est exercée l'activité en cause: le revenu sera salarial si les éléments de subordination prévalent sur ceux qui sont caractéristiques des activités indépendantes («*principe de l'appréciation globale*»). La doctrine délimite généralement l'activité salariée d'autres activités professionnelles par la réunion cumulative des critères suivants:

- *rémunération contre mise à disposition de la force de travail*. Le salarié met sa force de travail à disposition de son employeur, mais ne garantit pas le succès de ses efforts. La condition reste respectée si le salarié est matériellement empêché de prêter son travail (p.ex.: maladie) ou si l'employeur renonce à ses services (p.ex.: mise à pied). Les revenus perçus par le salarié dans le cadre d'une clause de non-concurrence par laquelle il s'interdit, contre dédommagement, d'exercer une activité concurrentielle pendant une certaine durée rentrent dans cette définition si la clause de non-concurrence est prévue directement dans le contrat de travail lui-même;
- *soumission aux directives de l'employeur*. Les personnes qui sont soumises à des obligations précises quant au lieu et quant aux horaires de travail et qui ne disposent que d'une liberté réduite quant à l'organisation et l'exécution de leur travail sont considérées comme étant soumises aux directives de l'employeur. La subordination dépend d'un ensemble de facteurs dont aucun n'est déterminant;
- *intégration organique dans l'entreprise*. Généralement le salarié travaille dans un lieu fixé par l'employeur, plus précisément au sein de l'entreprise.

Le salarié ne court jamais de risque entrepreneurial, de sorte que la *participation aux pertes* de l'entreprise exclut nécessairement sa qualité de salarié. Par contre, la participation du salarié aux profits réalisés par l'entreprise (prime de bilan, tantièmes) n'est pas contraire à l'idée d'un contrat de travail car le salarié ne court aucun risque de subir des coûts et pertes.

Exemple

L'étudiant Tom travaille durant les vacances scolaires auprès de l'entreprise de Jerrsy sous l'autorité de celui-ci. Tom est un salarié, car il réunit tous les critères légaux. La durée courte de son occupation ne préjudicie en rien son statut de salarié¹.

Lorsque le salarié exerce, en sus de son activité principale, une activité à titre indépendant, il sera imposé selon les règles applicables à cette activité, la classification de l'activité accessoire ne dépendra pas de l'activité principale.

Exemple

Le professeur de lycée qui donne à titre privé des cours de rattrapage exerce une activité libérale en ce qui concerne les cours de rattrapage, car il n'est pas soumis aux directives de son employeur dans le cadre de cette activité accessoire².

[1359.] Gérants d'entreprises familiales. — La dépendance cause parfois des problèmes en présence de sociétés familiales, où le principal associé est également le gérant de la société (société à responsabilité

¹ TA 9 mai 2001, *Erpelding*, n° 12 136.

² Circ. LIR n° 18/3 du 24 juin 2008.

limitée, mais également la société anonyme). Le *cumul d'un contrat de travail avec un mandat d'organe social* pose dans ces cas généralement des difficultés, parce qu'il est difficilement concevable que le gérant se donne des ordres à lui-même. Aussi en règle générale, il n'y aura pas de contrat de travail au sens du droit du travail. Le droit fiscal, par contre, adopte une position plus libérale, en ce sens qu'il se contente de l'existence d'un *contrat écrit*, prévoyant une *rémunération non excessive* pour un *travail effectivement presté*. Le principal risque couru par le fisc est que la rémunération soit excessive par rapport à celle qui serait payée à un tiers dans des circonstances similaires. La sanction du caractère éventuellement excessif de la rémunération est sévère quoique justifiée: la partie excessive sera requalifiée en dividende (occulte) et partant ne pourra pas être déduite de l'assiette imposable de la société débitrice du revenu. La requalification se trouve limitée au montant excessif de la rémunération; la partie de la rémunération qui est justifiée du point de vue économique reste un salaire au regard du droit fiscal.

L'existence d'un contrat de travail peut également poser des problèmes en cas de *salaires versés à des proches parents*: époux, enfants, oncle, etc. La rémunération constituera un salaire pour le bénéficiaire, s'il s'agit d'une dépense déductible dans le chef de l'entreprise (v. à ce sujet n° [1231.]).

[1360.] Gérants et administrateurs de sociétés. — Cette catégorie inclut également les administrateurs, les gérants et autres personnes (directeurs, préposés, etc.) exerçant des fonctions analogues auprès des sociétés opaques (sociétés par actions, sociétés à responsabilité limitée, sociétés coopératives, etc.), indépendamment de savoir si elles sont également des associés, voire l'associé unique de la société. Il suffit que la rémunération soit perçue en raison de la *gestion journalière de la société* (art. 95 al. 5 LIR). Comme l'administrateur délégué n'est pas nécessairement un salarié en droit du travail, il s'ensuit que le droit fiscal s'écarte ici du droit commun en réputant de manière irréfragable comme étant une rémunération salariale celle qui est accordée à un administrateur délégué en raison de ses activités de gestion au sein de la société. A contrario, lorsque le revenu versé par la société rémunère non pas la force de travail mise à disposition de la société, mais l'organe social en tant que tel, la rémunération sera considérée comme étant un *tantième*, c.-à-d. une affectation du bénéfice. Les tantièmes rentrent dans la catégorie réservée aux professions indépendantes. La conséquence la plus importante de cette qualification éventuelle est que le tantième est soumis à un impôt spécifique (l'impôt sur les tantièmes), et qu'il n'est pas déductible dans le chef de la société qui le verse.

Exemples

- a) La rémunération du directeur général de la société pour la gestion journalière de la société constitue un salaire.
- b) La rémunération du conseil d'administration pris en sa globalité constitue un revenu d'une profession libérale, car ce n'est pas la gestion journalière de la société qui est rémunérée, mais l'activité d'administration en tant que telle.
- c) Supposons un conseil d'administration composé de quatre personnes (dont Tom) et percevant des émoluments de 1 000. Tom perçoit en outre une indemnité supplémentaire de 200 pour son activité journalière au sein de la société. Dans ce cas, Tom déclarera un montant de 250 (=1000:4) en tant que tantième imposable comme bénéfice provenant d'une profession libérale et un montant de 200 comme revenu salarial.

La *dépendance économique* ne suffit toutefois point; il faut qu'elle soit également et avant tout à caractère *juridique*.

Exemple

Soit l'expert-comptable Tom travaillant de façon quasi-exclusive pour un seul mandant. Tom est certes totalement à la merci de son client, lequel pourra sans doute dicter ses prix, la façon de travailler, etc. Pourtant, Tom n'est pas dépendant d'un point de vue juridique et ne percevra de ce fait pas de revenu salarial.

Cette catégorie regroupe le gros du bataillon des contribuables: ceux qui sont payés par un employeur, au sens le plus étendu de ce terme. On y voit tous les fonctionnaires, les magistrats, les enseignants, les militaires de carrière, les ministres des cultes, les directeurs, les employés et ouvriers des entreprises privées, les gens de service, les membres du secteur public comme du secteur privé, etc.

[1361.] Versement des revenus durant la période d'occupation salariée. — Pour être un salaire, le revenu doit être versé «avant la cessation définitive» de l'occupation salariée. Point n'est exigé que le salarié cesse toutes ses activités en raison de la survenance de l'âge légal de départ à la retraite; il suffit qu'il cesse ses activités chez l'employeur en question (d'où l'adjonction du terme « de cette occupation »).

Exemple

Le salarié Tom travaille depuis 25 ans chez E(1); Tom cesse au 1^{er} juillet, à 45 ans, ses activités professionnelles chez E(1). Il commence à travailler le 1^{er} octobre de la même année chez E(2). Le revenu que Tom encaissera chez E(2) sera « salarial ».

Si par contre, le salarié bénéficie, après la cessation de ses activités auprès de son employeur, d'une *gratification* ou d'un paiement similaire (rappel d'appointements, indemnités de congédiement, etc.), ce revenu supplémentaire sera salarial, même si le salarié ne travaille plus auprès de son ancien employeur (art. 95 al. 1^{er} n° 2 LIR).

CONCEPT DE « SALAIRE » IMPOSABLE

[1362.] Définition large du salaire imposable. — Sont considérés comme revenus salariaux: « les émoluments et avantages obtenus » par le salarié (art. 95 al. 1^{er} n° 1 LIR). Ils comprennent non seulement la *part salariée* des *cotisations sociales obligatoires* ayant trait au salaire du contribuable, mais également la *part patronale*. La loi précise qu'il est indifférent «que les émoluments et avantages soient contractuels ou bénévoles, périodiques ou non périodiques» (art. 95 al. 3 LIR).

Les termes, tout à fait généraux, de la loi marquent nettement la volonté du législateur d'atteindre tout ce qui représente pour le bénéficiaire le *produit direct ou indirect du travail au service d'un employeur*. On frappera de la sorte:

- tous les revenus perçus quelle qu'en soit l'*appellation*: salaire, traitement, solde, primes, gratification, gages, indemnités de résidence, de vie chère, rétribution, vacations, appointements, treizième mois, pécule de vacances, etc.
- y compris les *avantages de toute nature*: il s'agit de tous les avantages obtenus en contrepartie directe ou indirecte de l'activité professionnelle (art. 95 al. 2 LIR). Les avantages en nature sont ceux qui trouvent leur cause dans les prestations effectuées par la personne rémunérée; ils sont accordés en raison de l'exercice de l'activité salariée.

Il faut donner une interprétation large à ces définitions. Supposons p.ex. le gérant de la SARL-A se voit offrir un voyage autour du monde par son employeur, la SARL-A. Cet avantage en nature fait assurément partie du revenu imposable. Mais qu'en est-il si le voyage est offert non pas par la SARL-A, mais par la SARL-B, à laquelle le gérant n'est lié en aucune façon? L'*avantage accordé par un tiers* est-il néanmoins imposable? Pour répondre à cette question, il faut déterminer si l'octroi de l'avantage est causé par l'activité salariée du gérant. Supposons que la SARL-A soit le principal client de la SARL-B et que le voyage offert au gérant ait pour but principal de consolider les relations commerciales liant SARL-A à SARL-B. Dans ce cas, il est raisonnable pour le fisc de conclure que le voyage se trouve en relation directe avec l'emploi du gérant auprès de SARL-A, de sorte que cet avantage en nature est effectivement imposable.

Les *pourboires* sont également imposables. Certes, ils sont versés, non pas par l'employeur restaurateur, mais par ses clients. Par ailleurs, il n'existe aucune obligation légale imposant le versement de pourboires: les clients sont libres de faire comme bon leur semble. Cependant, les pourboires sont versés à l'occasion de l'exercice de l'activité salariée et s'y rattachent d'un point de vue économique. Il s'agit donc d'un produit indirect perçu par les bénéficiaires en raison de l'existence de leur contrat de travail¹.

Mais les pouvoirs publics se sont heurtés à un barrage politique et syndical qui entend protéger les « acquis sociaux ». Cela a provoqué une réglementation parfois hétéroclite de revenus exonérés: d'abord on se donne bonne conscience en prévoyant une définition extensive, juste; ensuite, on cède aux revendications des groupements socioprofessionnels, histoire de ménager l'opinion publique !

[1363.] Remboursements de frais. — Les règles vues précédemment en matière de remboursement de frais s'appliquent intégralement (v. n° [1342.]). Le seul particularisme qu'il y a lieu de signaler est le remboursement forfaitaire des frais de déplacement professionnel par le salarié : alors que normalement

¹ NEEB, Grundkurs Einkommensteuer, München, 1999.

l'indemnité devrait être soumise à l'impôt, il est fait abstraction de cette règle, dans un souci de simplification, dès lors que l'indemnité ne dépasse pas 0,33 € par kilomètre (règ. Gd. 28.7 2000, Mém. A 2000, p. 1291).

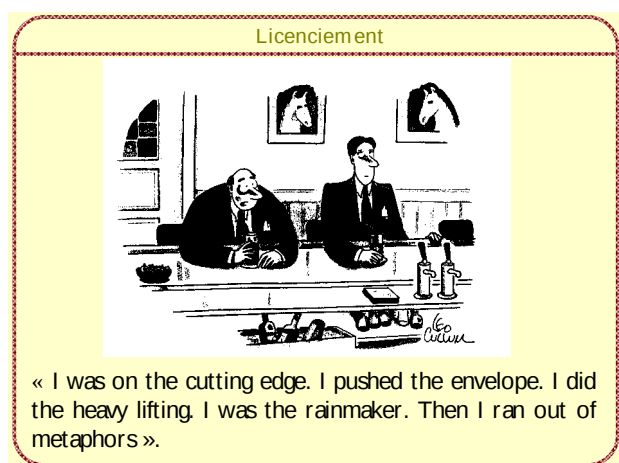
REVENUS EXONERES

Le catalogue est impressionnant et, semble-t-il, en constante croissance. On se limitera aux aspects les plus croustillants:

INDEMNITES¹

[1364.] **Généralités.** — Les indemnités sont fréquentes en cas de licenciement du salarié. Pendant longtemps il fallait distinguer le licenciement abusif et celui basé sur des motifs économiques². Les indemnités dues en cas de licenciement abusif étaient, contrairement aux indemnités pour licenciement pour cause économique dont le montant exonéré était plafonné, exonérées sans limitation de montant. Ceci amena certains patrons à déguiser un licenciement pour cause économique en un licenciement abusif. Les services fiscaux se trouvant dans une situation difficile pour séparer la bonne graine de l'ivraie, elle ne contestait guère les arrangements entre parties, ce qui permettait à nombre de salariés en fin de carrière à monnaie en exonération fiscale une résiliation de contrat réalisée d'un commun accord, mais qui pour des raisons fiscales étaient formulées tel un licenciement abusif.

Le législateur se devait de réagir. Aussi a-t-il réformé les numéros 9 et 10 de l'article 115 LIR en alignant le régime des licenciements abusifs sur ceux dus à une cause économique, en plafonnant selon les mêmes critères le montant exonéré. Par ailleurs, le risque de masquerade juridique paraissant le plus grand en cas de séniorité avancée du salarié, la loi différencie-t-elle dorénavant selon l'âge du salarié, son niveau de revenu ainsi que le type d'indemnité versée.



[1365.] **Indemnité de départ.** — Le salarié licencié avec préavis a droit à une indemnité de départ après une ancienneté de services continus de 5 années au moins auprès du même employeur. L'indemnité varie en fonction de l'ancienneté du salarié et ne peut être inférieure à un mois de salaire ou de traitement. L'article 115 n° 9 a) LIR prévoit un régime alternatif en la matière:

- si le salarié, au moment de la résiliation de son contrat de travail, a droit à une pension de vieillesse, éventuellement anticipée, l'indemnité de départ sera pleinement imposable. L'âge du salarié n'importe pas ;
- dans le cas inverse, l'indemnité sera pleinement exonérée.

[1366.] **Indemnités bénévoles de licenciement et de maintien dans l'emploi.** — Dans un souci de favoriser l'adaptation des salariés comme des entreprises aux circonstances économiques changeantes, la

¹ VASEL, Die steuerliche Behandlung von Abfindungszahlungen an Arbeitnehmer bei der Auflösung von Dienstverhältnissen, *SteuerStud* 1999, p. 165.

² V. t. 2 de la 2^e éd. de ce manuel, 2006.

loi exonère les indemnités bénévoles de licenciement en cas de *fermeture totale ou partielle d'une entreprise*, qu'elles soient versées dans le cadre d'un licenciement collectif ou qu'il s'agisse d'indemnités de départ convenues dans un plan social (art. 115 n° 10 LIR). La transition de salariés vers de nouveaux postes de travail au sein de l'entreprise dans le cadre de plans sociaux même participe à la même philosophie et est même préférable au versement d'indemnités de départ. Aussi les indemnités versées dans le cadre d'un *plan de maintien de l'emploi* dûment homologué par le ministre compétent bénéficient-elles, depuis 2009, du même régime fiscal.

Les indemnités ainsi versées sont exemptées jusqu'à concurrence d'un plafond qui s'élève à douze le fois le salaire social minimum pour travailleurs non qualifiés, tel que fixé au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Cette disposition permet d'adapter automatiquement le montant exonéré en fonction de l'évolution du coût de la main-d'œuvre. L'âge de la personne concernée n'importe pas.

[1367.] Indemnités pour résiliation du contrat de travail. — La loi prévoit un régime particulièrement nuancé si ce n'est tâillon pour:

- l'indemnité pour résiliation abusive du contrat de travail fixée par la juridiction du travail;
- l'indemnité pour résiliation abusive du contrat de travail fixée par une transaction;
- l'indemnité bénévole de licenciement allouée en cas de résiliation du contrat de travail par le travailleur ou par accord bilatéral des parties.

Ces indemnités, si elles sont versées à des salariés qui, au moment de la résiliation de leur contrat de travail, ont droit à une pension de vieillesse, éventuellement anticipée, seront pleinement imposables.

Sinon les indemnités seront en principe exemptées jusqu'à concurrence d'un plafond qui s'élève à douze fois le salaire social minimum pour travailleurs non qualifiés, tel que fixé au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. L'exonération n'est que de quatre fois le salaire social minimum si le salarié est âgé au moment de la résiliation de son contrat de travail de 60 ans au moins, et s'il avait normalement perçu durant l'année en question un revenu imposable dépassant 150% du montant de la limite générale d'imposition par voie d'assiette (v. n° [1393.]).

[1368.] Autres indemnités. — Les numéros 9 et 10 de l'article 115 LIR ne règlent pas toutes les indemnités envisageables pour un salarié. Comment savoir dès lors si l'indemnité doit être imposable ou exonérée? La ligne de démarcation en la matière devrait être la raison d'être de l'indemnité : si l'indemnité répare un préjudice financier, tel une perte de salaire imposable, l'indemnité sera elle-même imposable ; si l'indemnité répare un préjudice moral et/ou physique, la compensation financière sera non-imposable car concernant la sphère non-marchande¹.

Sur base de ces considérations, sont soumises à l'impôt les indemnités correspondant au *délai-congé non observé*, car l'indemnité compense la perte de revenu que le salarié a subi en raison du fait qu'il n'a pas pu continuer à travailler durant l'entreprise pendant le délai de préavis (« indemnité compensatrice de préavis »²);

Par contre, sont exonérées de l'impôt:

- l'*indemnité de congédiement supplémentaires*, « réparant un préjudice particulier subi par le salarié »³ tombe sous les dispositions de l'article 155 LIR n° 9 b) à d) (v. ° [1367.]) ;
- l'*indemnité pour défaut de réintégration du salarié licencié* est à assimiler à une indemnité pour rupture abusive du contrat de travail (v. ° [1367.]);
- l'*indemnité pour irrégularité formelle du licenciement* est elle aussi à assimiler à une indemnité pour rupture abusive du contrat de travail⁴ (v. n° [1367.]).

[1369.] Appréciation du régime. — Le traitement fiscal des indemnités est fort critiquable.

¹ En ce sens également la législation en matière de rentes accident; v. Doc. n° 5899, session 2008-2009, ad art. 10, p. 84.

² TA 11 mars 2002, n° 13 504.

³ C.E.Doc. 571 (16), ad. art. 112; v. aussi KÜNSCH, La réforme de l'impôt sur le revenu, Luxbg, 1968, p. 75.

⁴ Art. 115 n° 9 (nouveau) LIR; pour la justification cf. Doc. 3431, Luxbg, 1989/90, ad. art. 1^{er}, n° 26, p. 106.

Une première question qu'il y a lieu de se poser est celle pourquoi certaines indemnités ne sont pas intégralement imposables. Généralement elles compensent le manque à gagner du salarié en raison de la perte de son poste de travail au sein de l'entreprise. Ce manque à gagner aurait été soumis à l'impôt; pourquoi dès lors exonérer son substitut, l'indemnité (v. n° [1078.] et ss.)?

On constate par ailleurs qu'une seule et même indemnité peut être imposée ou exonérée selon l'âge du salarié (a-t-il ou non droit à une pension vieillesse ?). Ceci pose la question du respect de l'égalité devant la loi, ceci d'autant plus que les personnes dont l'indemnité sera imposable seront celles qui ne trouveront sans doute plus en raison de leur âge avancé¹.

[1370.] Taux d'imposition. — Les indemnités imposables versées par l'entreprise peuvent concerner une période de temps relativement longue et notamment plusieurs années.

Exemple

Dans le cadre d'une réorganisation mondiale d'un groupe international, toutes les personnes âgées de 53 ans ou plus doivent partir à la retraite. La filiale luxembourgeoise du groupe résilie de ce fait le contrat de travail d'un de ses employés âgé de 53 ans au moins et lui verse une indemnité de 35 mois couvrant la période de temps durant laquelle cet employé aurait prévisiblement continué à exercer ses activités au sein du groupe.

La question se pose, si les indemnités peuvent bénéficier du *régime de l'étalement des revenus* (v. n° [1579.]). Ce régime, qui permet de sensiblement atténuer la progressivité du barème d'imposition, présuppose toutefois que le revenu perçu par le salarié se rapporte non seulement à un autre exercice fiscal que l'année de perception du revenu, mais également que les modalités d'attribution du revenu (paiement unique) soient « indépendantes de la volonté du bénéficiaire et de celle du débiteur des revenus » (art. 132 al. 2 b LIR). Disposition exceptionnelle susceptible d'abus, l'article 132 LIR nécessite en quelque sorte que les modalités de paiement aient été imposées par des tiers aux parties concernées, ce qui en pratique nécessite une décision judiciaire ou une disposition légale ou réglementaire².

Exemple

Dans l'exemple précédent, le régime de l'étalement des revenus ne sera pas disponible pour le salarié. Certes, la décision de résilier le contrat de travail s'impose à la filiale et de ce fait est d'une certaine façon indépendante de la volonté de celle-ci. Mais le droit fiscal tient également compte de la réalité économique des groupes de sociétés et considérant qu'une décision de restructuration prise au niveau du groupe est en fait imputable à chacune des sociétés du groupe à travers la volonté collective du groupe. De ce fait, le groupe agissant également par le truchement de sa filiale luxembourgeoise, la résiliation du contrat de travail à l'initiative du groupe est du même coup réputée prise par la filiale luxembourgeoise³.

AUTRES REVENUS

[1371.] Revenus additionnels pour heures supplémentaires. — Le traitement fiscal des suppléments de salaires n'est pas satisfaisant non plus.

Jusqu'à la réforme fiscale de 1990, les suppléments de salaires étaient scindés en deux catégories (art. 115 n° 11 LIR). Il y avait d'un côté les suppléments de salaires pour *travail de nuit, de dimanche ou de jour férié*; ils restaient exonérés d'impôt. Il y avait d'un autre côté les suppléments de salaires pour *heures de travail supplémentaires*. Ces suppléments étaient exonérés à concurrence d'un plafond de 100 € par mois, à la double condition que le revenu imposable annuel du contribuable ne dépasse pas 38 000 €, et que le supplément de salaire soit prévu par une disposition légale ou réglementaire, une convention collective de travail ou un contrat collectif de travail. Restaient par conséquent soumis à l'impôt les suppléments de salaires accordés bénévolement, ainsi que les suppléments de revenu pour heures de travail supplémentaires faits par des contribuables relevant des professions commerciales et industrielles, libérales et agricoles.

Depuis la réforme fiscale de 1990, les premiers 1 800 € annuels perçus par le salarié sont exonérés, indépendamment du niveau de son revenu. Donc les « gros bras » en profitent tous comme les petits. Par

¹ En ce sens à juste titre : GOLINVAUX, La fin du « Golden Handshake » ?, *TaxToday* 7 mars 2007.

² TA 22 juil. 1998, *Kayser*, n° 10.486; TA 29 mars 1999, *Vandermarlière*, n° 10.623; Doc. parl. 571 (4), ad art. 158, p. 276.

³ TA 29 mars 1999, *Vandermarlière*, n° 10.623.

ailleurs, le supplément de salaire doit résulter d'une disposition légale ou réglementaire, respectivement d'une convention collective de travail. L'exonération n'est accordée que dans la limite du respect des règles procédurales posées par un règlement grand-ducal du 28 décembre 1999. Il s'agit pour l'essentiel d'indiquer de manière précise les montants exonérés dans le compte de salaire¹.

Le régime fiscal des suppléments de salaires suscite certaines questions. Pourquoi limiter l'exemption des suppléments de salaires aux seuls revenus salariaux, alors qu'il est certain qu'il ne s'agit pas là de l'apanage des salariés? L'exclusion des membres des *professions libérales*, des *commerçants*, etc. de la mesure n'est pas sans rappeler les conceptions jugées révolutionnaires au XIX^e siècle, suivant lesquelles les salariés étaient assimilés aux démunis, parce qu'ils étaient exploités par leurs patrons². Il n'y a pas de raison non plus de refuser l'exemption fiscale des revenus accordés *bénévolement* aux heures supplémentaires prestées par le contribuable, et de l'accorder en cas de *convention collective*.

La question fondamentale qu'il convient de se poser est celle de savoir si l'exemption des revenus pour travail supplémentaire est justifiée en raison. L'exemption en question a été introduite pendant la Seconde guerre mondiale, afin de stimuler la production de guerre de l'occupant (sic !). Si ce n'est pas une raison à elle seule de conclure à la nécessité d'abolir l'exonération du travail supplémentaire, on ne voit cependant pas bien pourquoi la communauté devrait participer à l'effort personnel du contribuable; ne s'agit-il pas là d'un problème à résoudre entre employeur et employé sous la forme d'un accroissement du taux horaire de rémunération? Quel serait, par ailleurs, cet effort spécial du salarié? Suivant la doctrine administrative³, l'exemption fiscale aurait pour but de « compenser les sujétions et inconvénients particuliers que subissent les salariés travaillant dans des conditions hors horaire normal ». Il s'agirait donc en quelque sorte d'une prime pour *pénibilité du travail*. La praticabilité d'un tel concept nous paraît douteuse, la comparaison de la pénibilité de différents travaux aboutissant rapidement à des impasses. Ne devrait-on pas dès lors considérer également que les revenus d'un ouvrier travaillant, même moins de 40 heures, sur un chantier, seraient à soumettre, à revenus identiques, à une charge fiscale moins élevée que ceux d'un employé de bureau travaillant 50 heures et plus, au motif que le travail du premier serait plus pénible que celui du second?

De même, à supposer que les heures de travail supplémentaires soient effectivement plus pénibles que les heures de travail normales, ne faudrait-il pas justement pour ce motif-là refuser l'exemption fiscale des revenus y afférents, afin d'éviter que les contribuables ne soient incités à « brader » leur patrimoine physique? En fin de compte, la seule justification possible de l'exemption fiscale serait qu'elle aurait pour but de compenser le *manque de loisirs* des contribuables. Mon point de vue à ce sujet a déjà été développé plus haut (v. n° [1077.]); l'essentiel qu'il convient de retenir ici est qu'il ne s'agit pas là d'un problème propre aux salariés, il concerne tous les contribuables. De même ne s'applique-t-il pas seulement aux rémunérations obligatoires, mais également aux suppléments de salaires versés *bénévolement*.

[1372.] Cadeaux jubilaires. — Les cadeaux jubilaires sont également exonérés sous certaines conditions tenant à la durée du contrat d'emploi (on ne saurait recevoir un cadeau pour bons et loyaux services après un an!) et aux montants versés (plus l'employé travaille depuis longtemps au sein de l'entreprise, plus le montant exonéré est élevé). Le tout n'est pas sans poser quelques difficultés d'application pratique et l'on tirera profit de la lecture de la circulaire fiscale traitant du sujet⁴.

Quid par exemple si l'entreprise a son activité principale au Luxembourg et une succursale à Esch ouverte un peu plus tard; peut-on cumuler les cadeaux ou s'agit-il d'une seule entreprise? La réponse se trouve dans la circulaire LIR n° 103.

CAS PARTICULIERS

Nous nous limiterons aux principaux cas rencontrés en pratique.

[1373.] Prêt au personnel. — Les prêts sans intérêt ou à taux réduit consentis par un employeur à son personnel constituent une forme de rémunération en nature comme une autre. Ils sont donc normalement soumis à l'impôt en tant que revenus salariaux. L'avantage est calculé sur la différence entre le taux d'intérêt du marché au moment où le prêt est consenti et le taux réellement demandé. Dans un but de simplification de la vie administrative, un règlement grand-ducal fixe forfaitairement à 3,75% le taux du marché (art. 1^{er} du règ. gd. du 19 décembre 2008).

Toutefois, afin de favoriser l'accession à la propriété immobilière des salariés, ainsi que pour contribuer à cimenter sur un plan fiscal les relations liant le salarié à son employeur, l'article 115 n° 22 LIR dispose que l'avantage résultant de la mise en compte d'un taux d'intérêt de faveur est exonéré sous certaines conditions :

¹ TA 26 janv. 2011, n° 26 583.

² LORITZ, Die systemgerechte Einkommensteuer — ein unerreichbares Ziel?, *StuW* 1986, p. 9. (16) parle, à juste titre d'ailleurs, de «*Klassendenken*»; dans le même sens LANG, Verantwortung der Rechtswissenschaft für das Steuerrecht, *StuW* 1989, p. 201. (209).

³ Circ. LIR/NS n° 96 du 18 janv. 1984 ad n° 2 fév. I; Doc. n° 3431, p. 24.

⁴ Circ. LIR n° 103 du 21 avr. 1986.

- à concurrence de 500 € par an pour les prêts autres qu'immobiliers;
- à concurrence de 3 000 € par an pour les prêts immobiliers, les prêts qui concernent l'acquisition, la construction ou la rénovation de l'habitation principale du contribuable.

Concernant les *prêts immobiliers*, ils tombent dans la catégorie générale de l'exonération des premiers 500 €, sauf s'il s'agit d'un emprunt destiné à l'habitation principale du contribuable. Il faut donc distinguer le logement locatif et privé. Le règlement grand-ducal du 11 décembre 1991 portant exécution de l'article 115 n° 22 LIR dispose à ce sujet que le prêt doit être « en relation économique soit avec l'habitation personnelle du contribuable, soit avec l'acquisition d'un premier terrain à bâtir, soit avec un immeuble en voie de construction ou de rénovation, immeuble que le contribuable déclare vouloir destiner à utiliser pour ses besoins personnels d'habitation ». L'achat de *l'habitation privée du contribuable*, sa résidence principale, se trouve ainsi favorisé, mais non pas les financements d'*immeubles locatifs*, pas plus que l'acquisition de *résidences secondaires*.

Les montants ci-devant sont doublés (1 000 € et 6 000 €) pour les époux imposables collectivement ainsi que pour les personnes seules qui bénéficient d'une modération d'impôt pour enfant faisant partie du ménage.

La situation fut longtemps confuse¹. En effet, la circulaire LIR n° 93 du 24 février 1984, prise à la suite d'un arrêt du Conseil d'État du 18 mai 1982, informa les inspecteurs fiscaux de ne pas considérer, contrairement à l'arrêt du Conseil d'État en question, l'avantage en nature d'un prêt à taux d'intérêt privilégié (y compris le prêt à taux zéro) accordé par un employeur, généralement un établissement financier, à son employé, comme faisant partie du revenu salarial à soumettre à l'impôt. Cette circulaire a été abrogée suite à l'introduction, en 1991, de l'art. 115 n° 22 LIR.

La circulaire de 1984 fut rapportée lors de la réforme fiscale de 1991 et remplacée par une exonération variable en fonction de l'emploi réservé à l'emprunt ainsi qu'aux sommes en jeu. L'idée était de favoriser les prêts destinés au logement du contribuable, pour autant que le prêt restait de *faible montant* (LUF 3 millions au maximum) et à *faible différentiel de taux d'intérêt* (maximum: 4% par rapport au taux du marché fixé à 5%). Une économie de 4% sur un emprunt de 3 millions correspond à un avantage en valeur absolue de LUF 120 000. La législation actuelle est plus simple et préférable.

L'exonération des intérêts constitue une dépense fiscale. Aussi afin d'éviter que le contribuable ne puisse cumuler les avantages, les intérêts exonérés ne pourront être déduits, ni à titre de frais d'obtention, ni à titre de dépenses spéciales.

Questions

- a) Le salarié Tom célibataire bénéficie d'un prêt de la part de son employeur bancaire. Le prêt est de 100 000, aucun taux d'intérêt n'étant demandé. Le taux du marché est de 5%. Le prêt est destiné à l'acquisition de la maison d'habitation principale du contribuable.
- b) Même cas que précédemment, sauf que le prêt est de 100 000 et que le taux demandé est de 2%.
- c) Même cas que b), sauf que le contribuable utilise le prêt pour faire un voyage autour du monde.

Réponses

- a) L'avantage en nature devrait s'élever à 5 000 € (= 5% • 100 000), mais est fixé forfaitairement à 3 750 (= 3,75% • 100 000). Il est exonéré à hauteur de 3 000 et imposable pour son complément à 3 750, soit 750. Le contribuable peut déduire ce montant dans la limite de 672 en tant que dépenses spéciales (v. n. [1498.]).
- b) L'économie d'intérêts est réellement de 3 000 € (= 3% • 100 000). Du point de vue fiscal elle est fixée à 1 750 (= {3,75% - 2%} • 100 000). Comme ce montant reste en-dessous du maximum prévu par la loi (3 000), cet avantage en nature est exonéré de l'impôt.
- c) La limite annuelle est de 500. Aussi l'économie d'intérêts est-elle exonérée à hauteur de ce montant et imposable pour son complément à 1 750, soit 1 250. Ce montant peut être déduit à hauteur de 672 en tant que dépenses spéciales (v. n. [1498.]).

L'article 115 n° 22 LIR s'applique à tous ceux qui ont un statut de salarié au sens fiscal, donc y compris aux *administrateurs des sociétés anonymes*, les *gérants des sociétés à responsabilité limitée* et les *associés actifs*. L'exonération n'est toutefois pas accordée pour ces derniers si le remboursement du prêt n'est pas sérieusement envisagé: dans ce cas, en effet, on peut supposer qu'en fait la société, souvent dominée par l'associé bénéficiaire du prêt, n'a jamais vraiment voulu rendre débiteur l'associé pour le prêt apparemment consenti; il s'agit en fait d'une *distribution cachée de dividendes*.

¹ Pour un excellent résumé, v. I.T.O.C., Les principaux avantages en nature en droit fiscal luxembourgeois, 1991, p. 7.

[1374.] Logement gratuit ou à prix modéré. — Le logement gratuit ou à prix modéré constitue un *avantage économique* dont profite le salarié en raison de son statut de salarié au sein d'une entreprise particulière. S'agissant d'un avantage en nature, il y a lieu d'évaluer cet avantage par référence au prix moyen usuel du lieu de consommation, donc par référence aux *loyers pratiqués pour des habitations similaires* (art. 104 al. 2 LIR).

À titre subsidiaire, notamment lorsque les valeurs de référence ne peuvent être établies avec suffisamment de précision, des *méthodes forfaitaires d'évaluation* sont mises en compte par l'administration fiscale¹. La principale méthode consiste à fixer la valeur de l'avantage par référence à la *valeur unitaire de l'habitation*. Afin de ne pas avantager indûment le salarié en question, la valeur unitaire ne reflétant pas, et loin s'en faut, la valeur marchande de l'habitation (v. n° [1925.]), il y a lieu d'appliquer à cette valeur unitaire un taux de 25% en tant que l'avantage mensuel accordé au salarié. En tout état de cause, l'avantage ainsi calculé ne peut être inférieur à 75% du loyer versé par le propriétaire.

Les règles précédentes paraissent difficilement justifiables: outre leur complexité, elles continuent à ne pas soumettre à l'impôt une partie de l'avantage en nature accordé au salarié. Il aurait suffi de soumettre à l'impôt le montant du loyer versé par l'employeur. Mais pourquoi faire simple quand on peut faire compliqué !

Au cas où le *salarié rembourse* à son employeur une partie du loyer, le remboursement ainsi effectué diminue la valeur de l'avantage en nature imposable.

[1375.] Voiture de service. — La voiture de service² est une voiture appartenant à l'employeur ou prise en crédit-bail par celui-ci et servant à la fois à des besoins professionnels et privés. La voiture de service mise à disposition du salarié constitue un revenu imposable pour ce dernier³.

Le critère décisif est la *mise à disposition* de la voiture, la possibilité matérielle pour le salarié d'utiliser la voiture pour des déplacements privés. Qu'il fasse ou non usage de cette possibilité n'importe pas, puisqu'il avait le choix, donc le pouvoir de disposition. Par voie de conséquence, il n'y a pas d'avantage en nature, ni de recette imposable lorsque le salarié utilise une voiture de l'employeur pendant la journée dans le cadre de ses déplacements professionnels, et si, pour le reste du temps, se déplace en train, en bus, s'il prend sa voiture privée pour les départs en vacances, etc., les clés de la voiture de service restant dans les tiroirs de l'entreprise. La difficulté réside moins dans l'énoncé du principe que dans la preuve de la réalité des allégations!

En principe, l'avantage en nature résultant de l'*utilisation privée du véhicule* est à déterminer en comparant les *kilométrages privé et professionnel* effectués au cours de chaque année, le carnet de bord devant servir de preuve. En multipliant le kilométrage privé ainsi déterminé par le coût de revient kilométrique de la voiture, on obtient la valeur fiscale de l'avantage en nature imposable.

Exemple

Le salarié Tom utilise la voiture de service pour ses déplacements privés. Durant l'année Tom fait 3 000 kilomètres en voiture, dont 1 000 à titre privé. Le coût annuel de la voiture est de 10 000.

L'avantage en nature s'élève à $1\,000/3\,000 = 33\,1/3\% \cdot 10\,000$ soit 3 333 €.

Subsidiairement, il est possible de retenir un *système forfaitaire* basé sur le coût d'achat global du véhicule à l'État neuf, y compris les options et la TVA. La valeur mensuelle de l'avantage est ensuite obtenue en appliquant un pourcentage de 1,5% à ce coût d'achat global.

Exemple

Même exemple, sauf que Tom opte pour l'imposition forfaitaire. Le coût hors TVA de la voiture est de 100 000 €.

La base imposable en vue de l'avantage en nature est de 100 000 plus la TVA, soit 115 000 au total. L'avantage en nature mensuel imposable est donc de $1,5\% \cdot 115\,000 = 1\,725$ €.

¹ Comp. circ. LIR n° 14/1 du 16 juin 1995.

² Les bus de ramassage collectif ne font pas partie des voitures de services et ne donnent pas lieu à mise en compte d'un avantage en nature: circ. LIR n° 115/6 du 7 mai 2003, p. 2.

³ TA 6 oct. 2008, n° 23 395.

Les *frais fixes* (participation dans les redevances de crédit-bail) pris en charge par le salarié viennent en déduction de la valeur de l'avantage imposable, les *frais variables* (coût des réparations, etc.) étant à négliger¹.

[1376.] Chèques-repas, cantines d'entreprise et allocations de repas. — Lorsque l'employeur subventionne les repas de ses employés, les règles suivantes s'appliquent² :

- les salariés mangeant gratuitement dans une *cantine d'entreprise* sont soumis à l'impôt pour un montant de 2,8 €;
- les salariés mangeant dans un restaurant à l'aide de *chèques-repas* seront également soumis à l'impôt pour ce montant, pourvu que le chèque-repas ne dépasse pas un montant de 8,4 €, le repas principal pris dans un restaurant pour un montant de 8,4 € étant censé être équivalent à un repas de cantine. Lorsque le chèque-repas dépasse ce montant, la différence est à soumettre à l'impôt.

Le législateur part donc de l'idée que les cantines d'entreprise sont meilleur marché que les restaurants ouverts au public: il postule l'équivalence, sans doute approximativement justifiée (mais c'est tout ce qu'on peut demander ici), entre le repas coûtant 2,8 € lorsqu'il est pris dans la cantine de l'entreprise, et celui qui coûte 8,4 € dans les restaurants. Lorsque la valeur du chèque-repas dépasse le montant de 8,40 €, l'excédent est imposable.

Questions

Le salarié Tom bénéficie d'un chèque-repas de 9 €. Marcel :

- a) ne participe pas au financement du chèque-repas, même pour partie.
- b) participe au financement du chèque-repas à hauteur de 1 €.

Réponses

- a) L'avantage en nature imposable correspond aux 2,80 à mettre en compte de toute façon, ainsi qu'à la partie du chèque-repas excédant 8,40€, soit 60 cents. L'avantage en nature est donc de $2,80 + 0,60 = 3,40$ cents.
- b) S participant au coût de financement du chèque-repas, la participation de Tom est à imputer sur le montant du revenu imposable. Donc l'avantage en nature est de $3,40 - 1,00 = 2,40$.

Lorsque l'employé participe au financement, soit du repas pris en cantine, soit du chèque-repas, le montant ainsi payé vient en déduction de l'avantage en nature imposable.

En principe, les chèques de repas sont destinés à un usage personnel (ils ne sont donc pas transmissibles) pour prendre un repas principal au cours d'une journée de travail. Ces dispositions restrictives visent à combattre les abus éventuels car autrement leurs bénéficiaires pourraient être tentés de les utiliser comme une variété de moyens de paiement pour faire des achats dans les grandes surfaces³.

Jusqu'en 1987, les repas offerts par l'employeur dans un restaurant ainsi que les chèques de repas étaient soumis à l'impôt d'après leur valeur pécuniaire effective (art. 104, al. 2 LIR), tandis que les repas en cantine d'entreprise étaient évalués à un prix moyen (à l'époque de 2,3 €) présumé correspondre à la valeur moyenne de ladite prestation en nature, variable d'un lieu à l'autre (art. 104, al. 3 LIR). Cette différence de traitement n'était guère justifiée, alors qu'on consommait du foie gras dans certaines cantines d'entreprises pour un montant forfaitaire de 2,3 €, tandis que le malheureux employé devant se contenter, au prix de 68 €, d'une pizza de mauvaise qualité dans un restaurant lugubre, se voyait imposé sur un montant de 68 €, s'il réglait son repas par un chèque-repas.

Afin de mettre sur un pied d'égalité ce qui est au fond semblable du point de vue économique, le législateur a aligné, à partir de 1987, les régimes fiscaux applicables à ces trois sortes de prestations patronales.

- les fonctionnaires publics ainsi que les employés privés des entreprises de droit public peuvent bénéficier d'une *allocation de repas* soumise à une imposition forfaitaire et libératoire de 14% non cumulable avec les chèques-repas. L'allocation est de 110 € par mois pendant 11 mois de l'année.

L'allocation de repas a été introduite au début des années quatre-vingt-dix au profit des fonctionnaires publics à titre de compensation des chèques-repas ne profitant qu'au secteur privé. Comme toutefois le secteur public emploie à la fois des agents publics et des employés privés, le bénéfice de l'allocation de repas a été étendu, suite à la réforme fiscale de 2001 et dans un souci d'égalité de traitement, aux employés privés d'entreprises de droit public. L'allocation de repas est facultative et ne saurait être cumulée avec les chèques-repas.

¹ Sur toute question dont l'application pratique se révèle fort compliquée, v. circ. LIR n° 104/I du 16 juin 1995.

² V. Règ. gd. du 24 déc. 1997, Mém. A, p. 3334.

³ SIWECK, Exclusivement à midi, d'*Letzeburger Land* n° 36 du 4 sept. 1998, p. 7.

[1377.] Pensions complémentaires consenties par les employeurs¹. — Les pensions complémentaires constituent un puissant incitant financier afin de lier durablement l'employé à l'entreprise. Par ailleurs, avec les problèmes futurs du régime légal des pensions (allongement de la durée de vie, baisse de la natalité, etc.), une attention croissante sera sans doute portée par les employés aux régimes complémentaires, ... surtout si la charge financière de la pension se trouve répercutée sur l'employeur.

Les pensions de retraite peuvent être classées en trois catégories, selon leur mode de financement. C'est ce qu'on appelle la théorie des *trois piliers*.

Le premier pilier concerne les prestations de retraite légales servies par les pouvoirs publics, plus précisément par la sécurité sociale. Le deuxième pilier concerne les *retraites complémentaires organisées par les entreprises* au profit des membres de leur personnel. Le troisième pilier vise *l'assurance et l'épargne individuelle*.

Le troisième pilier est représentée par l'épargne du contribuable consacrée à assurer un certain niveau de revenu à partir de sa retraite.

En matière de deuxième pilier, il faut distinguer deux régimes :

- le *régime interne* qui est celui où le financement des pensions futures se fait au sein même de l'entreprise, l'entreprise ayant des engagements contractuels vis-à-vis des employés bénéficiant de la retraite complémentaire;
- le *régime externe* qui est celui où le financement se fait à l'extérieur de l'entreprise, c.-à-d. au sein d'une entité dotée de la personnalité juridique. Il peut s'agir d'un fonds de pension (ou d'une caisse patronale autonome), tout comme d'une société d'assurance (« assurance de groupe »). Dans ce cas, l'obligation de verser une retraite complémentaire existe à charge de cette entité tierce.

La loi de 1999 relative aux pensions complémentaires a profondément changé le cadre juridique des pensions complémentaires et leur traitement fiscal. Dorénavant, il n'est plus permis de financer les pensions complémentaires en interne, sans comptabiliser l'engagement en question au passif du bilan sous la forme d'une provision pour pensions. Par ailleurs, les droits des salariés sont nettement mieux circonscrits depuis la loi de 1999, la promesse de pension engendrant des droits acquis pour les salariés après une période de stage de dix années au maximum. Suite à ces changements, les salariés disposent de droits équivalents, que ce soit en régime interne ou externe. Les non-salariés, par contre, ne bénéficient pas de cette mesure de faveur, ce qui pose la question du respect du principe d'égalité².

La principale caractéristique du régime fiscal des pensions complémentaires est que *l'imposition a lieu à l'entrée*. C'est ainsi que les dotations faites par l'employeur dans le cadre du système interne constituent des avantages en nature imposables pour les salariés, au même titre que les versements faits par l'employeur à une entité tierce dans le cadre du système de financement externe (art. 95 al 3 LIR). Cet avantage en nature, contrairement au droit commun, subit cependant une *retenue à la source libératoire de 20%* (art. 142 LIR).

Pourquoi un tel prélèvement libératoire au lieu d'une imposition au taux marginal dans le cadre d'une imposition par voie d'assiette? Tout d'abord, il s'agit d'inciter les entreprises à accorder un régime de pensions complémentaires. Cet objectif est plus facilement réalisé si les pouvoirs publics prévoient un incitant fiscal. Tel est bien le cas ici, puisque le taux marginal d'imposition des salariés dépasse généralement 20%. Ensuite, il ne faut pas oublier que les pensions risquent d'être soumises à l'impôt une deuxième fois si elles sont versées à des contribuables non résidents (v. n° [1823.]).

En contrepartie de l'imposition à l'entrée, le versement ultérieur de la pension complémentaire échappera à l'impôt (puisque'elle a déjà été imposée auparavant), qu'il s'agisse d'un versement périodique (rente) ou apériodique (capital). Il n'y a donc aucune *imposition à la sortie*.

Comme les salariés ont déjà été imposés au moment de la dotation à la provision (système interne), respectivement du paiement à l'entité tierce (système externe), la loi exonère les prestations régulières (art. 115 n° 17a LIR) ou uniques (capital, art. 115 n° 18 LIR) versées dans le cadre d'un régime de pension complémentaire, ce qui n'exclut pas pour autant

¹ Circ. LIR n° A 03/I du 13 août 2003; MÜLLER, Die steuerrechtlichen Rückstellungen des Arbeitgebers für «direkte» Pensionszusagen und ihre arbeitsrechtliche Bedeutung, *DStZ* 1998, p. 597; GRULMS, La loi du 8 juin 1999 sur les régimes complémentaires de pension: un état des lieux, in: *Droit bancaire et financier*, t. 4, Bruxelles, p. 1822.; KREMER/CONTRERAS, Les fonds de pension soumis au contrôle prudentiel de la CSSF, op. c., p. 1743.; LOESCH, Les fonds de pension soumis au contrôle prudentiel du Commissariat aux Assurances, op.c, p. 1783.

² WINANDY, Le contrôle de la constitutionnalité en droit luxembourgeois, *L'année fiscale* 2006, p. 157. (p. 171 et s.).

tout risque de nouvelle imposition dans l'État de résidence étranger¹. En effet, en règle générale, les pensions complémentaires sont imposables dans le pays de résidence du bénéficiaire².

Les prestations versées par un régime interne ne sont toutefois exonérées que dans la mesure où elles ont fait l'objet d'une imposition auparavant (art. 115 n° 17a et 18 LIR). Ne sont donc visés que les régimes internes alimentés depuis la mise en vigueur de la loi de 1999. Les dotations faites auparavant n'ayant pas donné lieu à imposition dans le chef des salariés bénéficiaires seront imposables au moment de leur versement en tant que pensions (v. n° [1401.]).

Aucune disposition similaire n'a évidemment besoin d'exister en matière de système externe, l'exonération y étant inconditionnelle (art. 115 n° 17a et 18 LIR). Il faudra évidemment rentrer dans les prévisions de la loi ; à défaut, l'impôt au taux de droit commun sera dû³.

La dotation initiale faite par le nouvel employeur en cas de changement d'employeur échappe pareillement à l'impôt (art. 115 n° 18a LIR).

Exemple

Le salarié Tom quitte l'employeur E(1) pour compte de l'employeur E(2). La valeur actuelle des droits acquis en tant que la pension complémentaire s'élève au moment du transfert à 1 000. E(2) reprend les engagements de E(1) et procède donc à une dotation initiale dans ses livres pour un montant de 1 000. Normalement, cette dotation subirait l'impôt à raison de 20% (taux forfaitaire). Comme Tom a toutefois déjà subi un impôt de 200 chez E(1) en tant que la promesse de pension, il y a lieu d'exonérer la seconde dotation.

[1378.] Séminaires, déplacements à l'étranger, frais de voyage payés par l'employeur. — Le régime fiscal des cours de formation continue à l'étranger offerts par l'entreprise à ses employés est nuancé, trois cas de figure devant être distingués :

- l'employeur *rembourse les frais effectifs* (frais d'hôtel, frais de taxi, de train, etc.)⁴ avancés par le salarié dans le cadre de son déplacement. L'indemnité versée ne constitue pas une recette imposable dans le chef du salarié (art. 95 al. 2 LIR), les frais subis étant (uniquement) déductibles dans le chef de l'employeur. Ce traitement fiscal ne sera applicable que dans l'hypothèse où le caractère professionnel du déplacement ne fait guère de doutes;
- le caractère professionnel du déplacement est établi, mais le remboursement se fait de façon forfaitaire. L'*indemnité forfaitaire* constituera une recette imposable du salarié (art. 95 al. 2 LIR), celui-ci déduisant cependant les frais réels subis en tant que frais d'obtention (dans les limites des déductions autorisées par la loi).
- le déplacement professionnel est en réalité un *voyage privé* (ex.: séminaire de droit fiscal organisé en janvier à St. Moritz, le chef d'entreprise y envoyant sa secrétaire). Les frais réels ou forfaitaires remboursés constituent une recette imposable soumise à retenue à la source. S'agissant de dépenses de train de vie privée, il faudra convertir les frais remboursés en montants bruts. Quant au salarié, il ne saurait évidemment déduire des frais d'obtention, car il s'agit de dépenses de train de vie privée.

[1379.] Stock options⁵. — Certaines entreprises, généralement de taille importante, offrent la possibilité à leurs salariés de souscrire à des actions de la société employeur ou de la société mère étrangère.

Si les modalités de la souscription peuvent varier sensiblement (souscription d'actions effectives; souscription d'actions-fantôme, souscription effective ou conditionnelle, etc.), elles gravitent toutefois toutes autour d'une même idée: inciter les salariés à rester au sein de l'entreprise. À cette fin, le prix de souscription est généralement un prix d'achat de faveur, c.-à-d. un prix sensiblement plus bas que le prix du marché.

Les modalités peuvent varier (p.ex.: le prix de souscription peut être le prix du marché, le prix de cession ultérieur étant quant à lui « inflaté »; prix en-dessous du prix de marché), mais, quelle que soit la

¹ LUSSIE, Les enjeux internationaux de la fiscalité des retraites complémentaires au Luxembourg, in: *Régimes complémentaires de pension au Luxembourg*, Luxembourg, 2009, p. 119.

² L'avenant à la convention belge constitue une telle exception à l'imposition dans le pays de résidence du bénéficiaire: si les prestations ont été constituées dans le cadre de la loi de 1999 et qu'elles ont été imposées au Luxembourg, ce qui par définition sera le cas, elles seront exonérées en Belgique.

³ TA 23 sept. 2010, n° 23 836a (l'assureur externe n'assurait que la moitié de l'engagement de l'employeur).

⁴ Cependant pour les repas, le forfait accordé aux fonctionnaires devra être retenu; v. circ. LIR/NS n° 13 du 16 juil. 1971.

⁵ SCHOLZ, Stock Options in Deutschland und in den USA, th., Wiesbaden, 2001.