

Équité, sécurité juridique et fiscalité individuelle

Fatima Chaouche¹

L'*imbroglio* procédural autour des conditions de remise d'une déclaration pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques appelle une réforme de bon sens et d'équité. Une réforme est d'autant plus opportune que les délais d'imposition à la disposition de l'administration fiscale sont de nature à ébranler le juste équilibre entre intérêt général et sécurité juridique des contribuables. Cette contribution entend ainsi proposer quelques pistes de réflexion en vue d'une modernisation des procédures fiscales, grandes oubliées de la réforme annoncée.

Absence, option ou obligation déclarative ?

La loi fiscale luxembourgeoise prévoit différentes conditions entraînant la remise obligatoire d'une déclaration fiscale. Selon la situation personnelle du contribuable, la nature et le seuil de ses rémunérations, il pourrait être tenu de remettre une déclaration pour l'impôt sur le revenu. On parle alors d'imposition par voie d'assiette.

A défaut de satisfaire les conditions énoncées par la loi et détaillées dans un règlement grand-ducal, l'impôt prélevé à la source devient libératoire à moins que le contribuable ne fasse valoir certaines déductions par la remise d'une déclaration volontaire.

Encore faut-il souligner qu'en plus de la déclaration classique (formulaire 100), il existe une autre forme de déclaration optionnelle simplifiée, le décompte annuel (formulaires 163R/NR). Cette option est ouverte aux contribuables qui ne remplissent pas les conditions d'imposition par voie d'assiette et permet également la régularisation de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires (« RTS ») prélevée durant l'année fiscale.

Il est, par ailleurs, loisible à l'administration des contributions directes (« ACD ») d'exiger la remise d'une déclaration fiscale quand bien même le contribuable en serait dispensé par la loi. Ce dernier ne saurait, de son côté, faire valoir l'absence d'invitation à remettre une déclaration pour se soustraire à ses obligations fiscales.²

Cette multitude de situations constituent un véritable *imbroglio* procédural dans lequel le contribuable peut difficilement s'y retrouver. Cette incertitude est à l'origine de divers comportements non sans impact sur les recettes fiscales du pays. Parmi les déclarations souscrites, combien sont-elles vraiment prévues par la loi ou justifiées par une régularisation de RTS ? Et combien de déclarations obligatoires manquent à l'appel chaque année sans que n'en soient alertés les services fiscaux compétents ?

Vers une généralisation de l'obligation déclarative ?

Pour des raisons d'équité fiscale, il semblerait pertinent de généraliser à terme l'obligation de remettre une déclaration dans le chef de toutes les personnes physiques. Cette hypothèse permettrait de pallier

¹ Chercheur en formation doctorale à l'Université du Luxembourg. « Les opinions exprimées dans cette contribution reflètent l'opinion personnelle de l'auteur ».

² Règlement grand-ducal du 13 mars 1970 portant exécution à l'article 116 de la loi concernant l'impôt sur le revenu.

l'incertitude procédurale actuelle. Elle favoriserait par la même occasion l'atteinte d'objectifs supplémentaires en matière de pédagogie et de cohésion du système fiscal luxembourgeois.

En premier lieu, la généralisation de l'obligation déclarative favoriserait l'objectif d'équité, dans la mesure où les mêmes obligations administratives pèseraient sur l'ensemble de la population sans distinction opérée sur la base de la situation personnelle ou des types et seuils de revenus perçus.

En second lieu, cette généralisation encouragerait une connaissance améliorée des dispositions fiscales en vigueur. En effet, par le simple parcours du formulaire déclaratif, le contribuable serait ainsi amené à s'informer de l'ensemble des reports, déductions et autres allègements fiscaux qui échappent, parfois, à bon nombre de contribuables par simple méconnaissance du droit fiscal.

Enfin, une souscription généralisée de la déclaration fiscale n'est envisageable qu'à condition de développer des dispositifs de traitement informatisé de l'ensemble des déclarations réceptionnées. Ces outils renforceraient ainsi de manière efficace la lutte contre la fraude fiscale. Ce traitement informatisé pourrait, à terme, laisser place à l'instauration de déclarations pré remplies notamment en faveur des détenteurs d'un seul type de revenu.

Délais d'imposition et prescription quinquennale

La question déclarative ne peut cependant être traitée sans aborder les délais d'imposition des déclarations à la disposition de l'ACD. En effet, une fois que la déclaration a été remise par le contribuable, l'administration fiscale dispose de cinq années pour vérifier la déclaration et émettre le bulletin d'imposition.³

Ce délai de traitement est aligné sur la période de prescription quinquennale durant laquelle l'impôt reste exigible. Ce délai est toutefois porté à dix ans lorsque le contribuable, avec ou sans intention frauduleuse, omet de remettre une déclaration ou lorsque les déclarations souscrites s'avèrent inexactes ou incomplètes.

En pratique, les délais de traitement des déclarations déposées par les contribuables varient sensiblement selon le bureau d'imposition compétent. Certains contribuables reçoivent leur bulletin d'imposition quelques semaines après le dépôt de leur déclaration, d'autres après quelques mois, voire plusieurs années.

Aménagement du délai légal de dépôt

Autre élément non-négligeable, les délais d'imposition sont également affectés par la date à laquelle le contribuable remet sa déclaration fiscale. Car, bien que le délai légal soit fixé par la loi au 31 mars de l'année N+1, ce dernier est en règle générale peu respecté. La pratique administrative actuelle tolère les dépôts tardifs de plusieurs mois et l'inapplication des pénalités de retard durant l'année n'incite nullement au civisme fiscal.

En ce sens, l'adoption d'un délai légal fixe aux alentours des mois de mai ou juin apporterait davantage de flexibilité aux contribuables, lesquels auraient le temps de collecter les informations nécessaires à la remise de leur déclaration et permettrait à l'administration de pénaliser les dépôts tardifs impactant l'organisation de ses services.

³ Administration des Contributions Directes, Rapport Annuel 2014, p. 26, accessible sur : <http://www.impotsdirects.public.lu/>

Application de l'imposition suivant déclaration aux personnes physiques

Au regard des délais de traitement de certaines déclarations et du retard accumulé par certains bureaux d'imposition⁴, le législateur a introduit en 2008 le mécanisme de l'imposition provisoire. Ce dernier permet à l'administration fiscale d'imposer la déclaration du contribuable sur la seule base des éléments qu'il communique tout en se réservant le droit de réaliser un contrôle ultérieur dans les limites du délai de prescription. Ce mécanisme contraste avec la procédure du contrôle sur pièces effectué sur l'ensemble des dossiers à examiner.

Cette imposition suivant déclaration est actuellement limitée aux sociétés de capitaux et gagnerait à être étendue aux déclarations des personnes physiques. Elle apporterait souplesse aux bureaux d'imposition qui, plutôt que de contrôler l'ensemble des déclarations souscrites une par une, sélectionneraient un panel de dossiers à vérifier chaque année sur la base d'une stratégie d'analyse des risques. La mise en place de cette imposition présupposerait, en tout état de cause, une revue à la baisse des délais de prescription actuels.

Cette procédure améliorerait en outre les délais de traitement actuels. En l'état, un contribuable peut attendre plusieurs années avant de recevoir son bulletin d'imposition. Il arrive qu'un contribuable réceptionne plusieurs bulletins d'imposition relatifs à deux voire trois années consécutives se retrouvant tenu d'acquitter l'impôt cumulé dans un délai de trente jours.

En ce qui concerne les remboursements d'impôt, relevons que l'administration fiscale luxembourgeoise n'applique, en règle générale, aucun intérêt de retard en faveur des contribuables percevant leur trop perçu d'impôts plusieurs mois voire années après la remise de leur déclaration.

L'imprévisibilité de l'exigibilité de l'impôt ou de son remboursement va à l'encontre de la sécurité fiscale. A cet aléa s'ajoute des difficultés pratiques liées à l'indisponibilité des bulletins d'imposition nécessaires dans le cadre de diverses démarches administratives. Cette incertitude est de nature à rompre le juste équilibre entre intérêt général et protection de la sécurité juridique des contribuables.

Conclusion

Une réforme des procédures fiscales actuelles semble être un compromis satisfaisant. Elle favoriserait, d'une part, la protection des contribuables par la reconnaissance de leur droit à la sécurité fiscale. Elle contribuerait, d'autre part, à la modernisation du fonctionnement des services fiscaux de l'État tout en renforçant leur pouvoir de contrôle.

⁴ Cf. aux différents avis consultatifs relatifs au projet de loi n° 5757 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des Contributions Directes, de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et de l'Administration des Douanes et Accises ; voir également « Finances publiques et équité fiscale : D'Geld läit op der Strooss a keen hieft et op... », Syndicat des Cadres des Contributions asbl. Voir section « Communiqués ». Le document peut être téléchargé sur le site : <http://www.steierbuet.lu/>