

**RECOMMANDATION
N°48-2012**

relative

à la réinstauration d'une procédure de remise gracieuse en matière de TVA

La Médiateure a été saisie de nombreuses réclamations de la part de personnes assujetties à l'encontre desquelles l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a procédé à une taxation d'office de la TVA.

Ces réclamants expliquent que de graves problèmes notamment des problèmes de santé les ont empêchés de remplir leurs obligations légales en matière de déclaration de TVA et d'entamer les voies de recours contre les bulletins de taxation. Le délai de recours ayant pris fin, il ne leur est plus possible d'obtenir un redressement de l'imposition, les bulletins ayant acquis force de chose décidée.

De plus, depuis l'abrogation de l'article 8 de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 par la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, il n'y a plus de base légale pour l'octroi de remises gracieuses de la TVA.

Il est vrai qu'en cette matière une remise gracieuse se conçoit plus difficilement qu'en matière d'impôt sur le revenu, car par définition, le commerçant ne fait que collecter et reverser à l'Etat la taxe payée par le consommateur. La TVA encaissée n'est pas destinée à contribuer au financement de l'entreprise. Les cas de force majeure empêchant absolument le dépôt de déclarations de TVA et l'exercice des voies de recours contre les bulletins de taxation sont en fait assez rares. A l'encontre d'un assujetti qui, malgré rappels et sommations, ne remplit pas ses obligations légales, l'Administration n'a pas d'autre choix que de taxer d'office sur la base d'une évaluation unilatérale. A défaut de données précises sur le montant imposable, l'imposition risque d'être largement surfaite.

En matière d'impôt sur le revenu, les juridictions administratives refusent d'admettre qu'une taxation d'office puisse entraîner une rigueur objective incompatible avec l'équité : une imposition même exagérée ne serait pas contraire à l'intention du législateur mais une conséquence librement acceptée du régime de la taxation d'office par le contribuable négligent.

L'assujetti qui a omis de déposer sa déclaration et ensuite d'exercer les voies de recours contre le bulletin de taxation d'office se voit reprocher d'avoir pris des risques inconsidérés : non seulement il s'est exposé à une imposition exagérée, mais il s'est dénié à lui-même les garanties essentielles des droits de la défense. C'est pourquoi, les juridictions concluent que les requérants n'ont qu'à

« s'imputer à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation ».

Aussi justifiables que soient ces considérations, elles se sont heurtées à une vive opposition de la part de certains auteurs : « *Il est regrettable que le législateur ait conféré à l'administration fiscale cette arme de taxation d'office sans se préoccuper de savoir si, à l'image d'une arme chimique ou d'une bombe atomique, l'arme ne détruit pas des innocents en même temps que des coupables. La fin justifie-t-elle les moyens ? La lutte contre la fraude fiscale doit elle détruire en même temps le bon grain et l'ivraie ?* » (Patrick Berlooten, Etude critique du statut fiscal du conjoint commerçant, Mélanges offertes à André Colomer, Ed. Litec, Paris, 1993, pp. 443-444).

L'exécution d'un bulletin de taxation d'office ayant fixé un montant exagéré voire exorbitant peut obérer la situation financière de l'assujetti et aboutir à sa ruine dans laquelle il va entraîner sa propre famille et celle de ses salariés.

La jurisprudence est unanime pour considérer que « *la taxation d'office ne doit pas aboutir à une sanction du contribuable* » (Tribunal administratif, 6 février 2002, n° 13346). Il n'en demeure pas moins qu'une taxation d'office peut avoir des conséquences extrêmement pénalisantes et irréparables.

Dans la plupart des cas, la situation malheureuse ayant conduit à la taxation d'office n'est pas entièrement imputable aux assujettis et n'a pas été le résultat d'actes délibérés.

La taxation d'office ne saurait ouvrir la porte à l'arbitraire et autoriser un traitement manifestement déraisonnable des personnes taxées d'office les hypothéquant pour le reste de leur vie.

Même en cas de taxation d'office, un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et les droits fondamentaux des contribuables doit être sauvegardé.

L'impôt ne peut pas devenir une charge exorbitante hors de toute proportion avec le but d'intérêt général poursuivi. L'accroissement de la charge fiscale ne saurait aboutir à une confiscation de la propriété.

Instaurer une imposition confiscatoire est une violation du droit de propriété protégé par l'article 1 du protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales.

Il y a rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques en cas de disproportion excessive entre le montant de TVA légalement dû et la taxation. La doctrine parle d'« *un abus de droit de l'Etat de lever l'impôt* ». Lever un impôt sur un chiffre d'affaires à ce point fictif n'est plus en accord avec la finalité de la loi.

L'instauration d'une procédure de remise gracieuse permettrait un réexamen de ces cas au moyen d'une approche individuelle et un redressement des impositions ayant abouti à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Le maintien de telles situations ne saurait plus se justifier par un but d'intérêt général.

Par l'octroi d'une mesure gracieuse, l'assujetti obtiendra une remise totale ou partielle de la dette de TVA fixée par voie de taxation d'office, qui pourra être pure et simple ou soumise à certaines conditions à remplir préalablement par l'assujetti.

La Médiateure recommande

la réinstauration d'une procédure de remise gracieuse en matière de TVA

Luxembourg, le 4 octobre 2012

Lydie ERR
Médiateure du Grand-Duché de Luxembourg