

Rapport spécial

Suivi des constatations et recommandations contenues dans le rapport spécial de la Cour des comptes concernant la qualité de la planification des recettes fiscales



Cour des comptes
Grand-Duché de Luxembourg

Table des matières

I. LES CONSTATATIONS ET RECOMMANDATIONS DE LA COUR DES COMPTES	7
1. PRÉSENTATION DU CONTRÔLE DE LA COUR	7
1.1. INTRODUCTION.....	7
1.2. CHAMP ET OBJECTIFS DE CONTRÔLE	7
1.3. PRÉSENTATION SUCCINCTE DES CONSTATATIONS ET RECOMMANDATIONS CONTENUES DANS LE RAPPORT INITIAL DU 21 JUILLET 2010	9
2. CHRONOLOGIE DES TRAVAUX DE CONTRÔLE	10
3. MINISTÈRE DES FINANCES	11
3.1. CADRE BUDGÉTAIRE NATIONAL.....	11
3.2. COMITÉ ÉCONOMIQUE ET FINANCIER NATIONAL.....	13
4. L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES	16
TABLEAU 1 : EVOLUTION DES IMPÔTS DIRECTS	17
TABLEAU 2 : ECARTS ENTRE PLANIFICATION ET RÉALISATION DES IMPÔTS DIRECTS	17
4.1. MODÉLISATION DES PRÉVISIONS	18
4.2. RESSOURCES	23
5. L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA	25
TABLEAU 4 : EVOLUTION DES IMPOTS INDIRECTS	26
TABLEAU 5 : ECARTS ENTRE PLANIFICATION ET REALISATION DES IMPOTS INDIRECTS	26
5.1. MODÉLISATION DES PRÉVISIONS	27
6. L'ADMINISTRATION DES DOUANES ET ACCISES	32
TABLEAU 7 : EVOLUTION ET ÉCARTS ENTRE PLANIFICATION ET RÉALISATION DES IMPÔTS INDIRECTS	32
II. LA PRISE DE POSITION DU MINISTÈRE	35



I. LES CONSTATATIONS ET RECOMMANDATIONS DE LA COUR DES COMPTES

1. Présentation du contrôle de la Cour

1.1. Introduction

L'article 5, paragraphe (2) de la loi modifiée du 8 juin 1999 portant organisation de la Cour des comptes prévoit que la Cour peut, de sa propre initiative, présenter ses constatations et recommandations portant sur des domaines spécifiques de gestion financière sous forme d'un rapport spécial.

En exécution de son programme de travail de l'année 2009, la Cour des comptes avait réalisé un rapport spécial concernant la qualité de la planification des recettes fiscales. Celui-ci fut arrêté par la Cour en date du 21 juillet 2010. Par le courrier du 24 septembre 2020, la Cour des comptes a informé le ministre des Finances de l'élaboration d'un rapport spécial relatant l'évolution depuis 2010.

Des entretiens avec les responsables des entités contrôlées ainsi qu'une analyse des documents mis à disposition de la Cour ont constitué les instruments utilisés pour identifier, recueillir et valider les informations nécessaires à l'établissement des constatations et recommandations du présent rapport.

1.2. Champ et objectifs de contrôle

Dans le cadre de son rapport spécial du 21 juillet 2010, la Cour avait formulé une série de constatations et recommandations au sujet de la qualité de la planification des recettes fiscales. Le présent rapport de suivi traite essentiellement de leur mise en œuvre.

La période de contrôle du rapport spécial datant du 21 juillet 2010 concerne les exercices budgétaires 2003 à 2009. Pour ladite période, certaines catégories d'impôt ont présenté des écarts importants entre la planification et la réalisation avec des plus- ou moins-values de recettes considérables. C'est pourquoi la Cour a examiné les procédures et techniques des administrations fiscales au niveau des travaux de prévision des recettes fiscales.

Le présent rapport avait prévu une période de contrôle couvrant les exercices 2010 à 2020. Or, l'analyse de la Cour prend en compte seulement les années 2010 à 2019, les prévisions des recettes fiscales ayant été impactées en 2020 par la pandémie du COVID-19.

Il est à noter que la Cour a élargi le champ de contrôle afin d'inclure les différents acteurs intervenant dans les travaux de prévision des recettes fiscales ainsi que dans l'élaboration du projet de budget. Ces différents acteurs sont notamment :

- L'Administration des Contributions directes (ACD)
- L'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (AED)
- L'Administration des Douanes et Accises (ADA)
- L'Inspection générale des finances (IGF)
- Le Comité économique et financier national (CEFN)
- L'Institut national de la statistique et des études économiques (STATEC)

Les travaux de la Cour se sont concentrés sur la planification et la méthode d'estimation de certains impôts, à savoir l'impôt sur le revenu des collectivités (IRC), les impôts sur le revenu des personnes physiques (IRPP fixé par voie d'assiette et RTS), la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la taxe d'abonnement (TABO), les droits d'enregistrements et les droits d'accises sur le carburant.

De plus, la Cour s'est renseignée sur les ressources humaines et moyens informatiques disponibles au sein des différentes administrations pour effectuer les travaux de prévision des recettes fiscales. Cette démarche prend en compte la modernisation des systèmes informatiques annoncée lors du dernier contrôle, notamment l'introduction de l'auto-imposition au niveau de l'IRC et du logiciel SAP au niveau de la TVA.

1.3. Présentation succincte des constatations et recommandations contenues dans le rapport initial du 21 juillet 2010

Dans le cadre de son rapport spécial du 21 juillet 2010, la Cour avait formulé les constatations et recommandations suivantes :

Administration des Contributions directes

- Au niveau de l'impôt sur le revenu des collectivités, la Cour avait constaté un retard de traitement des déclarations d'années d'imposition antérieures qui avait conduit à des avances trimestrielles mal adaptées dégageant des soldes d'impôts substantiels (réserve).
- En ce qui concerne l'impôt sur les revenus des personnes physiques, l'ACD avait une connaissance insuffisante de la population des assujettis, notamment de celle à salaires élevés. En outre, les fichiers de la sécurité sociale étaient insuffisamment adaptés aux besoins de l'analyse fiscale.

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA

- La mise en place d'un nouveau logiciel SAP pour le pré-enregistrement des déclarations de TVA restait inachevé lors du contrôle. Le pré-enregistrement posait un problème d'intégralité conduisant à un retard comptable de plus de trois mois et mettant en cause la fiabilité des montants « à rembourser » et « à encaisser » utilisés dans le cadre de la planification.

Conclusion et recommandations générales

En guise de conclusion, la Cour avait retenu trois recommandations majeures :

- la réduction des retards de traitement des dossiers ;
- la maîtrise des soldes d'impôts et une gestion transparente des postes ouverts ;
- la transformation du groupe de travail finances publiques, institué lors des négociations pour la mise en place d'un nouveau gouvernement, en un comité de prévision et le recours à une modélisation économique pour les prévisions des recettes fiscales.

2. Chronologie des travaux de contrôle

24 septembre 2020	Lettre d'information au ministre des Finances
18 mars 2021	Administration des Douanes et Accises
26 mars 2021	Administration des Contributions directes
30 mars 2021	Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA
21 avril 2021	Comité économique et financier national (Ministère des Finances)
18 mai 2021	Inspection générale des finances
19 mai 2021	STATEC
16 juin 2021	Administration des Douanes et Accises
28 juin 2021	Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA
16 juillet 2021	Administration des Contributions directes
27 octobre 2021	Administration des Douanes et Accises
28 octobre 2021	Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA
8 novembre 2021	Administration des Contributions directes
2 mars 2022	Comité économique et financier national (Ministère des Finances)
7 juin 2022	Administration des Contributions directes

3. Ministère des Finances

3.1. Cadre budgétaire national

3.1.1. L'Inspection générale des finances (IGF)

Suivant les dispositions de la loi modifiée du 10 mars 1969 portant création d'une Inspection générale des finances (IGF), une des missions de l'Inspection consiste dans l'élaboration de l'avant-projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat. Suivant l'article 1 de ladite loi, « elle est placée sous l'autorité du ministre des finances » et « agit principalement pour le compte et selon les directives du ministre du budget ».

L'article 2 de la loi dispose que l'IGF « prépare l'avant-projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat selon les directives du ministre ayant le budget dans ses attributions et sur base des propositions budgétaires formulées par les départements ministériels. A la demande du ministre ayant le budget dans ses attributions l'Inspection émet un avis sur les projets et propositions dont la réalisation est susceptible d'entraîner une répercussion sur les finances de l'Etat. [...] Elle surveille l'exécution du budget et des projets et propositions visées à l'alinéa qui précède, elle contrôle les dépenses de l'Etat et suit les mouvements de recettes de l'Etat ».

De plus, l'IGF prépare les projets de programmation financière et budgétaire, soumet des propositions de coordination concernant les projets de programmation des investissements de l'Etat et examine toute autre demande du gouvernement, susceptible d'impacter les finances publiques.

3.1.1.1. Calendrier budgétaire

Pour ce qui est du volet des dépenses de l'Etat, le calendrier d'élaboration du projet de budget, fixé annuellement dans la circulaire budgétaire, se limite à donner quelques précisions quant aux dates butoirs concernant les différentes étapes (validation des propositions budgétaires initiales, examen contradictoire des propositions budgétaires, décisions finales sur le plan gouvernemental, etc...).

En ce qui concerne le volet des recettes de l'Etat, la circulaire budgétaire (*l'évaluation et la justification des recettes*) donne quelques précisions au sujet des modalités à suivre concernant les modifications des prévisions de recettes par rapport au budget voté. Ainsi, tout changement doit être étayé « [...] de commentaires, de détails et de calculs explicatifs et/ou justificatifs ... les estimations de diverses recettes sont à baser sur les résultats du compte provisoire de l'exercice écoulé et devront tenir compte de l'incidence prévisible de divers facteurs, tendancielles et conjoncturelles, qui déterminent – à législation constante – l'évolution du produit de chaque recette entre l'exercice écoulé et l'exercice à venir [...] ».

Dans le cas, cependant, où le montant normal – du point de vue tendanciel et conjoncturel – d'une recette est susceptible d'être influencé par le jeu de facteurs exceptionnels, soit en vertu de règles existantes (exemple : adaptation du tarif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques à l'évolution des prix à la consommation), soit en raison de réformes envisagées (exemple : unification des droits d'accises dans le cadre du BENELUX), les départements ministériels et les administrations financières voudront élargir en détail l'incidence de tels éléments dans leurs commentaires, détails et calculs. ».

Au sujet de l'échéance et de la vérification des estimations initiales, la circulaire budgétaire prévoit :

« A noter que les propositions budgétaires concernant les principales recettes fiscales et autres que les administrations financières (Administration des contributions directes ; Administration des douanes et accises ; Administration de l'enregistrement et des domaines, Trésor) devront présenter, auront un caractère essentiellement provisoire.

*Dès lors, et ce pour **septembre au plus tard**, les mêmes administrations devront procéder – sur la base notamment des rentrées réalisées pendant le premier trimestre de l'exercice en cours, à une vérification approfondie de leurs estimations initiales. Le cas échéant, elles soumettront au Ministère des Finances et à l'Inspection générale des finances des évaluations rectifiées, en y joignant des commentaires, des calculs et des détails appropriés. ».*

Au vu de ce qui précède, les prévisions sont soumises à un dernier correctif en septembre avant leur inscription définitive dans le projet de budget. Les ajustements se basent sur les dernières données macroéconomiques publiées par le STATEC et prennent en compte le contexte économique actuel.

Il résulte des entretiens avec les différentes administrations fiscales que la communication des prévisions des recettes fiscales pour inscription définitive au projet de budget se fait de manière informelle. Alors que les prévisions des recettes fiscales ne sont pas soumises à un examen contradictoire comme c'est le cas pour le volet des dépenses de l'Etat, les analyses et les discussions afférentes sont menées entre les différentes administrations, l'IGF et le ministère des Finances.

Dès lors, il serait opportun de mettre en place un groupe de travail/comité¹ qui discute et adopte formellement les prévisions des recettes des différentes administrations fiscales avant leur inscription définitive dans le projet de budget. Devraient faire partie de ce groupe de travail/comité l'ACD, l'AEED, l'ADA, l'IGF et le ministère des Finances. Par ailleurs, la Cour recommande de formaliser les procédures internes existantes et de documenter les travaux

¹ Rapport spécial concernant la qualité de la planification des recettes fiscales de la Cour des comptes du 21 juillet 2010 avec la recommandation de mettre en place un comité de prévision.

par la rédaction de procès-verbaux, contenant les chiffres retenus ainsi que des explications et commentaires quant au calcul des prévisions.

3.2. Comité économique et financier national

Sur fond de crise économique et financière et l'augmentation de la dette souveraine, l'Union européenne a développé une stratégie qui repose essentiellement sur la volonté de renforcer la discipline budgétaire et la coordination des politiques économiques.

Notamment le paquet sur la gouvernance économique, appelé « Six Pack », les deux règlements du « Two Pack » et le Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire, signé le 2 mars 2012 à Bruxelles, ont conduit à un changement fondamental de la gouvernance des finances publiques. Le Pacte budgétaire, faisant partie du Traité énoncé ci-avant, vise à encadrer davantage les finances publiques par un ensemble de règles et de procédures.

Dès lors, la loi modifiée du 12 juillet 2014 relative à la coordination et à la gouvernance des finances publiques a comme objectif de renforcer le cadre légal luxembourgeois dans le domaine des finances publiques et de mettre en place certains instruments.

Elle définit entre autres le cadre budgétaire à moyen terme, le mécanisme de correction en cas d'écart constaté, la mise en place d'un organisme indépendant (Conseil national des finances publiques) pour la surveillance de l'application des règles et un chapitre est dédié à la transparence, aux statistiques et à la coordination en matière de finances publiques.

Ainsi, le Comité économique et financier national (« CEFN ») a-t-il été institutionnalisé par règlement grand-ducal du 9 octobre 2017. Il relève de la compétence du ministre de l'Economie et du ministre des Finances.

Selon l'article 3 dudit règlement, le CEFN se compose des directeurs du Trésor, du STATEC, de l'IGF, des trois administrations fiscales, de l'IGSS ainsi que d'un membre du ministère de l'Intérieur, de l'Economie et des Finances.

Les missions du comité sont suivant l'article 1^{er} dudit règlement de « *coordonner les travaux à effectuer dans le cadre des obligations qui incombent au Luxembourg au titre de la gouvernance économique et financière de l'Union européenne, de faciliter entre autorités nationales compétentes l'échange de données et autres informations ayant une incidence matérielle sur les finances publiques ou la conjoncture économique et d'assister le Gouvernement dans l'étude ou l'analyse de sujets ayant trait aux finances publiques et à la politique économique* ».

Le CEFN soumet au gouvernement un calendrier de travail annuel suivant l'échéancier prévu au plan européen dans le contexte du Semestre européen. Son travail est axé sur l'élaboration de deux

documents à transmettre annuellement au Conseil de l'UE et à la Commission européenne ainsi que l'élaboration d'un document à soumettre à l'Eurogroupe et à la Commission européenne dans le cadre de la surveillance budgétaire introduite par le « Two-Pack ».

Il s'agit du programme de stabilité et de croissance reprenant la stratégie budgétaire et la trajectoire pluriannuelle des finances publiques, du programme national de réforme axé entre autres sur les réformes structurelles prévues par le gouvernement et les principales mesures destinées à répondre aux recommandations par pays émises par le Conseil de l'Union européenne ainsi que du projet de plan budgétaire exposant la stratégie budgétaire du gouvernement sur base du projet de budget déposé à la Chambre des Députés.

Le CEFN a donc comme vocation principale de coordonner les travaux techniques répondant aux obligations de la gouvernance économique et financière européenne. Il diffère d'un comité de prévision tel que recommandé par la Cour qui coordonnerait les travaux de prévisions des recettes fiscales et couvrirait le volet budgétaire national.

L'article 4 (7) dudit règlement grand-ducal prévoit que « *le comité peut mettre en place des groupes de travail sur des sujets spécifiques.* » Suivant le compte-rendu de la première réunion du CEFN en date du 12 décembre 2017, le point 4. Institution de groupes de travail : GT « Prévisions » et GT « PNR » renseigne que « le comité marque son accord à la proposition de mettre en place un groupe de travail « *Prévisions* » pour coordonner l'élaboration des prévisions à politiques inchangées entre les différents intervenants. [...] ». Suivant les dires du CEFN, les groupes de travail fonctionnent d'une manière informelle pour garantir une flexibilité quant à la façon de travailler.

Il s'ensuit un manque de formalisme quant au fonctionnement des groupes de travail qui ont été mis en place au sein du CEFN. La Cour ne fut par exemple pas en mesure de déterminer les différents intervenants des groupes de travail.

C'est la raison pour laquelle la Cour recommande de formaliser les procédures internes des GT, de préciser leurs intervenants ainsi que de définir clairement leurs missions. La Cour recommande également que le CEFN se dote d'un règlement d'ordre intérieur tel que prévu à l'article 5 du règlement grand-ducal du 9 octobre 2017 portant création du CEFN. Ce règlement d'ordre intérieur pourrait notamment régler le fonctionnement et la composition des différents groupes de travail.

Finalement, la Cour recommande que le CEFN intervienne de manière formelle au niveau de l'élaboration du budget concernant les prévisions des recettes fiscales de l'Etat. Cette recommandation rejoint celle formulée par la Cour dans son rapport spécial du 21 juillet 2010 incitant la mise en place d'un véritable comité de prévision qui « *devrait coordonner les travaux de prévision et élaborer les prévisions de recettes fiscales pour l'année en cours ainsi que pour l'exercice à venir* ».

Il s'agit notamment d'organiser des réunions de concertation dès septembre, moment où les administrations fiscales arrêtent leurs estimations de recettes fiscales pour le projet de budget de l'année à venir. Pareilles réunions permettraient de discuter, voire de réviser les recettes de l'année en cours et de fixer les estimations des recettes de l'année suivante transmises au ministre des Finances aux fins d'inscription dans le projet de budget de l'année suivante.

Cette manière de procéder permettrait de réagir de façon rapide, concertée et flexible aux changements à court terme de la situation macroéconomique qui pourraient se présenter pendant la période de l'élaboration des projets de budget annuel et pluriannuel.

4. L'Administration des Contributions directes

L'Administration des contributions directes (ACD) est responsable de la planification des impôts directs qui constituent la plus grande partie des recettes fiscales luxembourgeoises, couvrant environ 54% des recettes courantes de l'Etat pour l'exercice 2019, soit une hausse de 5 points de pourcentage par rapport à l'exercice 2010.

L'analyse de la Cour porte sur les trois principaux impôts directs, à savoir l'impôt sur le revenu des collectivités (IRC), l'impôt retenu sur les traitements et salaires (RTS) et l'impôt sur le revenu des personnes physiques établi par voie d'assiette (IRPP).

Écart moyen entre les recettes réalisées et estimées

Il existe deux méthodes de calcul de l'écart moyen entre les réalisations et les estimations de recettes fiscales, à savoir :

- L'écart moyen en termes absolus

Cette méthode mesure la moyenne des écarts en considérant les écarts en leur valeur absolue sans prendre en compte si ces écarts ont été positifs ou négatifs. Ainsi, l'écart moyen qui en résulte renseigne sur l'amplitude des écarts ce qui permet d'évaluer la méthode de planification d'une administration.

- L'écart moyen en termes réels

Cette méthode mesure la moyenne des écarts en tenant compte des écarts positifs et négatifs ayant eu lieu. L'écart moyen en termes réels permet ainsi d'une part, une compensation des écarts négatifs par les écarts positifs et d'autre part, de reconnaître si les recettes effectives ont été en moyenne surestimées ou sous-estimées par rapport aux prévisions sur une période donnée.

Les tableaux ci-après renseignent sur l'évolution de ces impôts et les écarts entre comptes généraux et budgets votés des exercices 2010 à 2020.

Tableau 1 : Evolution des impôts directs²

(en mio d'euros)	Impôt sur le revenu des collectivités		Impôt retenu sur les traitements et salaires		Impôt fixé par voie d'assiette	
	Compte général	Budget	Compte général	Budget	Compte général	Budget
2010	1.459,5	1.200,0	2.114,5	2.055,0	526,6	450,0
2011	1.573,8	1.450,0	2.314,2	2.260,0	577,4	530,0
2012	1.536,9	1.550,0	2.470,5	2.650,0	627,8	620,0
2013	1.496,5	1.560,0	2.772,3	2.660,0	655,9	690,0
2014	1.475,5	1.520,0	3.012,6	3.005,0	663,5	700,0
2015	1.625,6	1.592,0	3.190,1	3.330,0	712,6	741,0
2016	1.580,6	1.569,0	3.315,7	3.564,5	760,4	755,0
2017	1.966,4	1.654,0	3.411,6	3.502,0	828,3	778,5
2018	2.302,9	1.715,0	3.899,1	3.830,0	766,0	734,0
2019	2.590,5	2.050,0	4.110,1	4.265,0	769,4	810,0
2020	1.931,4	2.250,0	4.470,1	4.765,0	809,0	845,0

Source chiffres : budgets de l'Etat votés, comptes généraux (aux erreurs d'arrondi près) ; tableau : Cour des comptes

Tableau 2 : Ecart entre planification et réalisation des impôts directs

	Impôt sur le revenu des collectivités		Impôt retenu sur les traitements et salaires		Impôt fixé par voie d'assiette	
	Variation en mio d'euros	Variation en %	Variation en mio d'euros	Variation en %	Variation en mio d'euros	Variation en %
2010	259,5	21,6%	59,5	2,9%	76,6	17,0%
2011	123,8	8,5%	54,2	2,4%	47,4	8,9%
2012	-13,1	-0,9%	-179,5	-6,8%	7,8	1,3%
2013	-63,5	-4,1%	112,3	4,2%	-34,1	-5,0%
2014	-44,5	-2,9%	7,6	0,3%	-36,5	-5,2%
2015	33,6	2,1%	-139,9	-4,2%	-28,4	-3,8%
2016	11,6	0,7%	-248,8	-7,0%	5,4	0,7%
2017	312,4	18,9%	-90,4	-2,6%	49,8	6,4%
2018	587,9	34,3%	69,1	1,8%	32,0	4,4%
2019	540,5	26,4%	-154,9	-3,6%	-40,6	-5,0%
2020	-318,6	-14,2%	-294,9	-6,2%	-36,0	-4,3%

Source chiffres : budgets de l'Etat votés, comptes généraux (aux erreurs d'arrondi près) ; tableau : Cour des comptes

² Les recettes de l'impôt de solidarité ne sont pas intégrées dans les valeurs arrondies de l'IRC, de la RTS et de l'IRPP fixé par voie d'assiette.

Au vu de ce qui précède, il s'avère que certaines catégories d'impôt peuvent afficher des écarts plus ou moins importants entre recettes estimées et réalisées. Il importe de faire preuve de circonspection dans l'interprétation de ces résultats alors que les causes de ces écarts peuvent être multiples (changement de législation, survenance d'événements exceptionnels d'ordre économique, politique ou sanitaire...).

A souligner que le tableau ci-après reprend les écarts moyens en termes absolus et en termes réels entre les recettes réalisées et estimées en matière de l'IRC, de la RTS et de l'IRPP fixé par voie d'assiette pour des périodes distinctes.

Tableau 3 : Ecarts moyens en termes absolus et en termes réels entre les recettes réalisées et estimées

	Impôt sur le revenu des collectivités		Impôt retenu sur les traitements et salaires		Impôt fixé par voie d'assiette	
	Ecart moyen (absolu)	Ecart moyen (réel)	Ecart moyen (absolu)	Ecart moyen (réel)	Ecart moyen (absolu)	Ecart moyen (réel)
2010 - 2019	12,0%	10,5%	3,6%	-1,3%	5,8%	2,0%
2015 - 2018	14,0%	14,0%	3,9%	-3,0%	3,8%	1,9%
2016 - 2017	9,8%	9,8%	4,8%	-4,8%	3,6%	3,6%
2016 - 2019	20,1%	20,1%	3,8%	-2,9%	4,1%	1,6%

Source chiffres : budgets de l'Etat votés, comptes généraux (aux erreurs d'arrondi près) ; tableau : Cour des comptes

En ce qui concerne les recettes de l'IRC, les prévisions ont été sous-estimées en moyenne de 10,5 % (tableau 3) entre 2010 et 2019. Suivant le tableau 2, des plus-values substantielles entre la planification et la réalisation sont à noter pour les années 2017 à 2019.

Au niveau de l'impôt retenu sur les traitements et salaires, les recettes prévues au budget ont été surestimées en moyenne de 1,3 % entre 2010 et 2019. L'écart moyen réel entre les recettes réalisées et estimées de l'IRPP établi par voie d'assiette a été de 2% entre 2010 et 2019.

Pour un aperçu plus approfondi concernant l'analyse des différentes catégories d'impôts directs, il y a lieu de se référer au point 4.1.1. du présent rapport.

4.1. Modélisation des prévisions

L'élaboration des prévisions budgétaires est faite par l'ACD et ses propositions budgétaires ne sont pas soumises à un examen contradictoire avec l'IGF. Celles-ci sont seulement transmises en septembre à l'IGF et au ministère des Finances avant inscription définitive dans le projet de budget.

Le rôle de l'Institut national de la statistique et des études économiques du Grand-Duché de Luxembourg (STATEC) se limite à la communication des prévisions macroéconomiques. L'ACD procède au plus tard en septembre, sur base des projections actualisées du STATEC, à un dernier correctif de ses prévisions.

L'approche de planification de l'ACD n'a pas changé depuis 2010 reposant sur une approche « bottom-up ». Elle consiste dans l'élaboration des prévisions budgétaires par quelques agents expérimentés et prend en compte les recettes réalisées des années précédentes et de l'année en cours. L'administration ne dispose pas d'un modèle économique qui permettrait une mise en relation cohérente entre le produit des impôts et les facteurs économiques qui les déterminent.

En vue d'améliorer la technique de planification, l'administration procède à une analyse mensuelle ex-post en comparant les estimations de recettes avec les recettes effectives et ceci afin de mieux comprendre leur évolution et d'identifier les événements ayant impacté les prévisions retenues.

Selon les dires des responsables de l'ACD, les facteurs externes sont pris en considération dans les travaux de planification malgré leur impact budgétaire difficilement prévisible. Pour l'élaboration des prévisions budgétaires, l'ACD utilise des informations internes et externes qui varient selon le type d'impôt :

- Les recettes de l'IRC sont estimées sur base de données internes telles que les recettes d'années antérieures et l'évolution des recettes pour l'exercice en cours. Les données externes incluent les prévisions économiques et les perspectives d'activité d'importants contribuables, la majorité des recettes de l'IRC provenant de quelques contribuables.
- Les recettes de la RTS et de l'impôt fixé par voie d'assiette (IRPP) sont estimées en considérant les recettes encaissées des années antérieures et l'évolution des recettes pour l'année en cours. Les informations externes concernent notamment les projections d'indicateurs économiques qui proviennent du STATEC tels que la masse salariale, l'augmentation de l'emploi et l'application du mécanisme de l'indexation. Pour l'IRPP établi par voie d'assiette, il est nécessaire de considérer l'évolution économique, car l'impôt est déterminé entre autres sur base des bénéfices industriels, commerciaux, artisanaux et des revenus provenant des professions libérales.

La Cour constate que les méthodes de prévision sont différentes et difficilement retraçables pour ces impôts d'autant plus que des commentaires et des calculs explicatifs accompagnant les estimations exposées font défaut dans les propositions budgétaires remises à la Cour. Ceci rend difficile d'appréhender l'analyse faite par les agents de l'administration ainsi que

l'identification des paramètres et chiffres pris en compte. Une vérification de l'exactitude et de l'exhaustivité des estimations est dès lors difficilement réalisable.

Par conséquent, la Cour recommande à l'ACD de documenter son approche sur base de laquelle les prévisions sont élaborées. Ceci est d'autant plus important du fait que les prévisions se basent notamment sur l'expérience de quelques agents de l'administration. D'une part, l'ACD n'est pas à l'abri du départ de ces agents et d'autre part une documentation fournie pourra servir de base aux travaux budgétaires contribuant à une meilleure qualité de la planification des recettes fiscales et une optimisation des méthodes de planification.

Par ailleurs, en matière de digitalisation, un retard important est à constater selon les dires des responsables de l'ACD. Quelques changements au niveau de l'informatique ont eu lieu ces dernières années, mais seraient insuffisants malgré leur impact sur la qualité des travaux d'imposition, de recouvrement et de prévision³.

A ce titre, la Cour souligne la nécessité pour l'ACD de poursuivre ses efforts en matière de digitalisation pouvant contribuer à améliorer la qualité de la planification. Par ailleurs, la digitalisation pourrait aboutir à la mise en place d'un modèle économique mettant en relation via des équations mathématiques les différents facteurs à la base des estimations en la matière.

4.1.1. Constatations relatives à certaines catégories d'impôts directs

4.1.1.1 L'impôt sur le revenu des collectivités (IRC)

L'IRC est un impôt sur le bénéfice des collectivités et principalement des sociétés de capitaux. Les encaisses de cet impôt représentent environ 15% des recettes courantes de l'Etat en 2019.

En premier lieu, il importe de préciser que les recettes de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales se composent d'avances et de soldes d'impôts.

- Les avances sont payées trimestriellement pour l'année d'imposition qui correspond à l'exercice budgétaire et sont fixées « *en principe, au quart de l'impôt qui, après imputation des retenues à la source, résulte de l'imposition établie en dernier lieu* » conformément à l'article 135 (2) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.
- Les soldes d'impôts représentent l'impôt final dû par le contribuable, après déduction des avances payées, au titre d'une année d'imposition antérieure. Ceux-ci sont dus à partir de la notification du bulletin d'imposition.

³ Les réalisations informatiques, qui ont eu lieu au cours des dernières années, incluent l'introduction de la déclaration électronique obligatoire avec imposition automatique pour l'IRC, le dépôt électronique et le traitement informatique des déclarations d'impôt sur le revenu des personnes physiques ainsi que le lancement du nouvel assistant pour les déclarations électroniques de l'IRPP établi par voie d'assiette.

En 2010, la Cour a constaté un retard majeur dans le traitement des dossiers suite à une augmentation substantielle du nombre de dossiers à imposer provenant du secteur financier avec l'arrivée de nouvelles sociétés soumises à l'IRC. L'insuffisance d'effectifs pour faire face à la hausse de dossiers a engendré des retards dans les impositions finales. Il en résulte que l'impôt dû n'a été encaissé qu'avec un retard majeur. Ceci a conduit au fil du temps à des avances mal adaptées qui se sont référées à des bulletins d'imposition de plus en plus retardés. Les soldes d'impôts sont dès lors devenus substantiels du fait d'avances trimestrielles sous-estimées suite aux retards de traitement des déclarations d'années d'imposition antérieures.

La constatation de la Cour de 2010 portait sur les années 2003 à 2009 et concernait avant tout, en matière de planification, la connaissance limitée de l'ACD quant à l'étendue des soldes et le suivi inapproprié des retards d'imposition. Il s'ensuivait que les recettes de l'IRC étaient estimées sur base de soldes d'impôts provenant de dossiers en attente d'être traités et d'avances mal adaptées.

A partir de 2010, l'ACD a introduit le système de l'imposition automatique suivant déclaration en vertu du paragraphe 100a de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)⁴. L'objectif principal du système de l'imposition suivant déclaration était l'accélération et la dynamisation de la procédure d'imposition. L'application du système fut limitée dans un premier temps aux seules sociétés de capitaux permettant de déterminer leur dette fiscale sur base de la seule déclaration remise, sans obligation de procéder à un contrôle intégral de celle-ci.

En 2015, l'ACD a lancé la déclaration électronique avec imposition automatique pour les sociétés de capitaux. Le dépôt électronique des déclarations a été rendu obligatoire à partir de l'année d'imposition 2017 pour les sociétés de capitaux.

D'après les dires de l'administration, le système de l'imposition automatique simplifie désormais les travaux d'imposition de quelque 95% des contribuables. Les 5% restants sont d'office soumis à un contrôle approfondi en raison de la complexité et de l'envergure financière de leurs dossiers demandant un certain délai de traitement. Il est à noter que selon le Conseil économique et social, 36.414 contribuables ont contribué aux recettes de l'IRC en 2020, avec seuls 3 contribuables ayant généré des recettes supérieures à 40 millions d'euros.⁵

L'ensemble des mesures prises par l'ACD au cours de la dernière décennie a permis de réduire les retards en accélérant l'imposition par la mise en place de la déclaration électronique obligatoire avec imposition automatique et en résorbant les arriérés de soldes d'impôts. L'imposition traduit

⁴ L'imposition suivant déclaration est prescrite par l'article 19 dans la loi du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération inter-administrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA et de l'Administration des douanes et accises. L'article complète la loi générale des impôts du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») par un nouveau paragraphe 100a.

⁵ Avis du Conseil économique et social (CES) du 18.01.2022 relatif à l'analyse des données fiscales au Luxembourg (2021).

mieux la réalité financière des contribuables ce qui engendre un accroissement des avances encaissées et par conséquent moins de soldes d'impôts.

Les excédents budgétaires au niveau de l'IRC entre 2017 et 2019 sont dus notamment à la résorption des soldes d'impôts d'exercices antérieurs. Le pic a été atteint en 2018 avec un excédent d'environ 587,9 millions d'euros, soit un écart de 34,3% par rapport aux prévisions (tableau 2). Pour les années restantes, les écarts moyens ont été en général insignifiants. En effet, il a été recouru aux soldes d'impôt pour les exercices à conjoncture moins favorable.

Au vu de ce qui précède, la Cour constate que les prévisions sont devenues plus fiables au niveau de l'IRC par une réduction dans le retard de traitement des dossiers suite à l'accélération des travaux d'imposition et la résorption des arriérés.

En dernier lieu, la Cour attire l'attention sur le fait que le recours à des soldes d'impôts importants ne sera plus possible à l'avenir. De ce fait, la Cour avait noté dans son avis sur le projet de budget de l'Etat pour l'exercice 2020 qu'un ralentissement de l'activité économique suite à la survenance de nouvelles crises ou d'incertitudes économiques aura un effet plus immédiat sur le niveau des recettes à encaisser.

4.1.1.2. Les impôts sur les revenus des personnes physiques

Les impôts directs prélevés au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires (RTS) et de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) par voie d'assiette constituent environ 30% des recettes courantes perçues en 2019. 80% des recettes encaissées au titre des impôts sur le revenu des personnes physiques proviennent de la RTS⁶.

Alors que la RTS est prélevée à la source sur tous les traitements, salaires et pensions, l'IRPP est établi par voie d'assiette sur base d'une déclaration fiscale visant une année d'imposition antérieure à l'exercice en cours.

Le recouvrement de l'IRPP fixé par voie d'assiette est comparable à l'IRC dans le sens où l'impôt comprend des soldes d'impôts et des avances qui sont fixées trimestriellement « *en principe, au quart de l'impôt qui, après imputation des retenues à la source, résulte de l'imposition établie en dernier lieu* » suivant l'article 135 (2) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

En 2010, la Cour a constaté des excédents significatifs entre les prévisions et les recettes réalisées au niveau de la RTS et de l'IRPP fixé par voie d'assiette. Les prévisions étaient systématiquement sous-estimées, car celles-ci se basaient sur des fichiers de l'Inspection générale de la sécurité sociale (IGSS) contenant des données vieilles de 3 ans quant aux salaires, pensions et autres

⁶ Avis du Conseil économique et social (CES) du 18.01.2022 relatif à l'analyse des données fiscales au Luxembourg (2021).

revenus. De ce fait, l'ACD disposait d'une connaissance insuffisante de la population des assujettis et notamment de celle à salaires élevés.

Actuellement, l'ACD n'a plus recours aux fichiers de l'IGSS dans le cadre de ses travaux de prévisions. Elle se base depuis 2015 sur les extraits de compte de salaire et de pension (ECSP) fournis annuellement par les employeurs. Cette nouvelle base de données permet à l'ACD de disposer d'une meilleure connaissance des contribuables et d'élaborer des prévisions budgétaires plus réalistes.

Au vu de ce qui précède, les écarts en termes de la RTS et de l'IRPP fixé par voie d'assiette sont devenus moindres par rapport à 2010⁷. En ce qui concerne la RTS, l'écart moyen entre réalisations et estimations est de 2,9% pour les exercices 2016 à 2019 (tableau 2). Quant à l'impôt établi par voie d'assiette, l'écart moyen entre réalisations et estimations est de 1,6% sur la même période.

A relever que, selon les dires des responsables de l'administration, des facteurs externes tels que des mesures de soutien décidées par le Gouvernement lors de la survenance d'événements exceptionnels peuvent avoir un impact financier sur le niveau des recettes fiscales qui ne peut pas être quantifié à l'avance.

Partant, il échet de constater que la nouvelle base de données utilisée par l'ACD pour la planification des prévisions de la RTS et de l'IRPP fixé par voie d'assiette a permis de réduire les écarts entre prévision et réalisation. Dorénavant, la planification repose davantage sur des informations actualisées permettant à l'ACD d'avoir un meilleur aperçu quant à la population des contribuables et leurs revenus.

4.2. Ressources

La division économique au sein de l'Administration des contributions directes est en charge des travaux de prévision pour tous les impôts recouverts par l'administration. En 2010, ces travaux ont été réalisés par deux agents. Actuellement, quatre agents établissent les prévisions et préparent les documents pour la commission des Finances et du Budget (Cofibu) et la commission du Contrôle de l'exécution budgétaire (Comexbu).

La Cour constate que les connaissances requises en matière d'établissement des prévisions fiscales sont détenues par quelques agents sans qu'une gestion de ces connaissances permettant leur collecte, conservation et partage n'existe. L'absence de processus écrits comporte des risques au niveau de la continuité et du transfert de l'expérience et des connaissances relatives aux méthodes d'estimation utilisées. Selon la Cour, une gestion des connaissances est nécessaire,

⁷ L'écart moyen en chiffres réels entre les réalisations et les estimations pour l'ensemble des impôts sur le revenu des personnes physiques (RTS et IRPP établi par voie d'assiette) était de 5,4% pour les exercices 2003 à 2009.

la fiscalité étant une matière très complexe et le remplacement d'un agent expérimenté n'étant pas aisé.

5. L'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA

L'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (AED) est responsable de la planification des impôts indirects qui couvrent environ 33 % des recettes courantes de l'Etat pour l'exercice 2019, soit une hausse de 5 points de pourcentage par rapport à l'exercice 2010.

Les travaux de la Cour portent sur les trois principaux impôts indirects, à savoir la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la taxe d'abonnement (TABO) et les droits d'enregistrement.

Écart moyen entre les recettes réalisées et estimées

Il existe deux méthodes de calcul de l'écart moyen entre les réalisations et les estimations de recettes fiscales, à savoir :

- L'écart moyen en termes absolus

Cette méthode mesure la moyenne des écarts en considérant les écarts en leur valeur absolue sans prendre en compte si ces écarts ont été positifs ou négatifs. Ainsi, l'écart moyen qui en résulte renseigne sur l'amplitude des écarts ce qui permet d'évaluer la méthode de planification d'une administration.

- L'écart moyen en termes réels

Cette méthode mesure la moyenne des écarts en tenant compte des écarts positifs et négatifs ayant eu lieu. L'écart moyen en termes réels permet ainsi d'une part, une compensation des écarts négatifs par les écarts positifs et d'autre part, de reconnaître si les recettes effectives ont été en moyenne surestimées ou sous-estimées par rapport aux prévisions sur une période donnée.

Les tableaux ci-après présentent l'évolution des impôts indirects et les écarts entre compte général et budget voté pour les exercices 2010 à 2020.

Tableau 4 : Evolution des impôts indirects

(en mio d'euros)	Recettes de TVA		Taxe d'abonnement		Droits d'enregistrement	
	Compte général	Budget	Compte général	Budget	Compte général	Budget
2010	2.490,8	2.326,0	595,2	550,0	114,9	100,0
2011	2.763,0	2.608,0	617,9	630,0	134,6	160,0
2012	3.060,3	2.968,0	612,4	630,0	145,0	140,0
2013	3.443,1	3.235,2	691,5	600,0	155,7	158,0
2014	3.627,8	3.716,0	770,5	730,0	207,9	163,5
2015	4.242,3	3.327,1	918,7	789,0	219,7	173,5
2016	3.465,6	3.363,2	903,5	994,5	259,1	188,3
2017	3.407,1	3.391,2	971,7	1.047,2	304,0	220,0
2018	3.723,9	3.680,1	1.026,7	1.054,0	359,0	295,0
2019 ⁸	3.948,0	3.888,5	1.036,5	1.027,0	348,0	351,0
2020	3.843,4	4.121,1	1.050,4	1.087,4	360,2	384,6

Source chiffres : budgets de l'Etat votés, comptes généraux (aux erreurs d'arrondi près) ; tableau : Cour des comptes

Tableau 5 : Ecart entre planification et réalisation des impôts indirects

	Recettes de TVA		Taxe d'abonnement		Droits d'enregistrement	
	Variation en mio d'euros	Variation en %	Variation en mio d'euros	Variation en %	Variation en mio d'euros	Variation en %
2010	164,8	7,1%	45,2	8,2%	14,9	14,9%
2011	155,0	5,9%	-12,1	-1,9%	-25,4	-15,9%
2012	92,3	3,1%	-17,6	-2,8%	5,0	3,6%
2013	207,9	6,4%	91,5	15,2%	-2,3	-1,5%
2014	-88,2	-2,4%	40,5	5,5%	44,4	27,2%
2015	915,2	27,5%	129,7	16,4%	46,2	26,6%
2016	102,4	3,0%	-91,0	-9,2%	70,8	37,6%
2017	15,9	0,5%	-75,6	-7,2%	84,0	38,2%
2018	43,9	1,2%	-27,3	-2,6%	64,0	21,7%
2019	59,5	1,5%	9,5	0,9%	-3,0	-0,9%
2020	-277,7	-6,7%	-37,0	-3,4%	-24,3	-6,3%

Source chiffres : budgets de l'Etat votés, comptes généraux (aux erreurs d'arrondi près) ; tableau : Cour des comptes

⁸ Les recettes brutes de TVA (y compris les recettes pour le compte de l'Union européenne (UE) à titre de ressources propres à cette union) inscrites précédemment au niveau du budget pour ordre sont depuis le budget de l'Etat de l'exercice 2019 inscrites au budget des recettes et des dépenses courantes de l'Etat, plus précisément à l'article budgétaire 64.6.36.000.

Il s'avère que certains impôts affichent des écarts plus ou moins importants entre recettes estimées et recettes réalisées. Il importe de faire preuve de circonspection dans l'interprétation de ces résultats alors que les causes de ces écarts peuvent être multiples (changement de législation, survenance d'événements exceptionnels d'ordre économique, politique ou sanitaire...).

A relever que le tableau ci-dessous reprend les écarts moyens en termes absolus et en termes réels entre les recettes réalisées et estimées en matière de la TVA, de la TABO et des droits d'enregistrement pour des périodes distinctes.

Tableau 6 : Ecarts moyens en termes absolus et en termes réels entre les recettes réalisées et estimées

	Recettes de TVA		Taxe d'abonnement		Droits d'enregistrement	
	Ecart moyen (absolu)	Ecart moyen (réel)	Ecart moyen (absolu)	Ecart moyen (réel)	Ecart moyen (absolu)	Ecart moyen (réel)
2010 - 2019	5,9%	5,4%	7,0%	2,3%	18,8%	15,2%
2015 - 2018	8,1%	8,1%	8,9%	-0,7%	31,0%	31,0%
2016 - 2017	1,8%	1,8%	8,2%	-8,2%	37,9%	37,9%
2016 - 2019	1,6%	1,6%	5,0%	-4,5%	24,6%	24,2%

Source chiffres : budgets de l'Etat votés, comptes généraux (aux erreurs d'arrondi près) ; tableau : Cour des comptes

Il se dégage du tableau 6 que l'écart moyen réel entre les recettes de TVA réalisées et estimées de 2010 à 2019 s'est élevé à 5,4%. Suivant le tableau 5, une plus-value considérable est à constater pour 2015 avec un dépassement de 27,5%, soit 915,2 millions d'euros. A partir de 2016, l'écart moyen en termes de recettes de TVA s'est situé en dessous de 2%.

Entre 2010 et 2019, les recettes provenant de la taxe d'abonnement ont été surestimées donnant lieu à un écart moyen réel de 2,3% (tableau 6).

Pour la période de 2010 à 2019, les recettes provenant des droits d'enregistrement ont été sous-estimées dégageant un écart moyen réel de 15,2%. Une importante plus-value est à constater pour 2017, s'élevant à 38,2% (tableau 5).

Pour un aperçu plus approfondi concernant l'analyse des différentes catégories d'impôts indirects, il y a lieu de se référer au point 5.1.1. du présent rapport.

5.1. Modélisation des prévisions

L'élaboration des prévisions budgétaires est faite par l'AED et ses propositions budgétaires ne sont pas soumises à l'IGF pour examen contradictoire. Si nécessaire, les estimations initiales sont révisées au plus tard en septembre par l'administration et envoyées à l'IGF pour inscription définitive dans le projet de budget.

Le Service économique de la division affaires générales de l'AED est en charge des statistiques et des prévisions budgétaires pour les impôts indirects. En 2010, une seule personne était en charge de l'élaboration des prévisions. Actuellement, cette tâche est assurée par quatre économistes dont un est spécialisé dans les analyses de régression.

La collaboration du STATEC au niveau des travaux budgétaires de l'AED consiste en un échange sur les prévisions retenues par le STATEC et celles établies par l'AED.

Contrairement à 2010, l'AED utilise à présent un modèle économétrique pour estimer les recettes de TVA en s'appuyant sur des données internes et des sources d'informations externes. Le modèle implique deux variables économiques externes, à savoir le produit intérieur brut en volume (PIB) et l'indice des prix à la consommation national (IPCN), établies par des organismes nationaux et internationaux⁹. Les informations internes incluent les recettes brutes de TVA encaissées hors e-commerce et à politique inchangée. Ce modèle délivre le taux de croissance des recettes brutes de TVA hors e-commerce qui est appliqué par l'AED en prenant en compte les recettes brutes hors e-commerce de l'année en cours qui précède l'exercice budgétaire à estimer.

En vue d'optimiser le processus de planification, l'AED applique ce modèle à plusieurs des exercices écoulés afin d'évaluer l'exactitude des prévisions de TVA antérieurement arrêtées. Il en ressort que le modèle délivre de bons résultats mettant en exergue une corrélation significative entre le niveau des impôts perçus et facteurs économiques qui les caractérisent.

Selon les dires des responsables de l'AED, les facteurs externes sont pris en considération dans les travaux de planification malgré leur impact budgétaire difficilement prévisible.

Toutefois, l'approche « top-down » du modèle à optique macroéconomique employée par l'AED pour estimer les recettes TVA est complétée par une approche « bottom-up », qui prend en compte le niveau des recouvrements et des remboursements de TVA. La combinaison des deux approches est indispensable en vue d'élaborer des prévisions fiables.

Concernant le rythme de remboursement et de recouvrement de la TVA, il convient de relever que celui-ci dépend de la gestion des arriérés de TVA « à recouvrer » et « à rembourser » par l'AED. Il s'agit d'éviter que les recettes augmentent artificiellement, sachant que les arriérés de TVA « à rembourser » constituent une dette redevable. Par ailleurs, lors de l'élaboration des prévisions, il est tenu compte du cumul des arriérés.

⁹ L'administration considère comme organismes nationaux le STATEC et la Banque centrale du Luxembourg (BCL). Les organismes internationaux incluent l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), le Fonds monétaire international (FMI) et la Commission européenne (CE).

Quant aux recettes provenant de la taxe d'abonnement (TABO) et des droits d'enregistrement, l'AED ne dispose pas d'un modèle économique pour estimer ces impôts, mais emploie une approche empirique. La méthode de planification des recettes de la TABO est similaire à celle appliquée en 2010. De sorte que l'AED prend en compte pour l'estimation de ladite taxe principalement l'année en cours, en s'appuyant sur la dernière valeur nette d'inventaire (VNI) des fonds d'investissement transmise par la CSSF et sur l'évolution des principaux indices boursiers. Les prévisions pluriannuelles reposent entièrement sur les prévisions du STATEC qui fonde ses estimations sur les données d'Oxford Economics et sur l'indice boursier « EuroStoxx ».

La Cour constate que, contrairement à 2010, les propositions budgétaires remises à la Cour par l'AED sont entièrement documentées. L'estimation des recettes de TVA est devenue plus précise suite à l'implémentation d'un modèle économique en 2015. Il s'ensuit que les écarts en matière de TVA sont devenus minimes à partir de l'exercice 2016. L'écart moyen entre réalisations et estimations de TVA s'est élevé à 1,6% entre 2016 à 2019 (tableau 4).

5.1.1. Constatations relatives à certaines catégories d'impôts indirects

5.1.1.1. La taxe sur la valeur ajoutée

La TVA représente environ 23% des recettes courantes encaissées en 2019.

La Cour avait constaté en 2010, que le logiciel SAP n'avait pas encore été complètement implémenté contribuant à un retard comptable important en raison de l'enregistrement manuel des déclarations. Par conséquent, la fiabilité des données utilisées dans le cadre de la planification, telle que la valeur des arriérés de TVA « à recouvrer » et « à rembourser », n'était pas assurée avec à peu près 50.000 déclarations de TVA en attente d'être traitées. Ce constat n'est plus d'actualité, le logiciel SAP constituant désormais l'unique plateforme comptable de l'AED.

A partir de 2013, le dépôt électronique des déclarations TVA est devenu obligatoire pour les assujettis soumis à une déclaration périodique (mensuelle et trimestrielle) et ce en fonction de leur chiffre d'affaires. A partir de 2020, toutes les déclarations de TVA doivent obligatoirement être remises sous forme électronique alimentant directement les bases de données de l'AED. Il s'en suit que les soldes d'impôts sont devenus moindres et que l'évaluation des arriérés est devenue plus fiable. Avec l'introduction de l'imposition automatique suivant déclaration, plus d'un tiers des déclarations de TVA sont imposées automatiquement au cours d'une année.¹⁰ Ceci a permis à l'administration de se concentrer sur les dossiers avec une imposition complexe.

¹⁰ Au cours de l'année 2020, 37% des déclarations de TVA ont été imposées automatiquement selon le rapport d'activité 2020 de l'AED. Au cours de l'année 2021, 51% des déclarations de TVA ont été imposées automatiquement selon le rapport d'activité 2021 de l'AED.

En outre, le logiciel permet le rapprochement automatique des soldes d'impôts en termes de TVA. Il s'en suit que ces travaux ne doivent plus être effectués manuellement, libérant l'administration de cette charge de travail.

Le recours accru aux outils informatiques a contribué à remédier aux problèmes d'intégralité constatés par la Cour en 2010 à l'égard de la TVA. La digitalisation a ainsi permis à l'AEED de gagner en efficacité dans sa tâche quotidienne et dans l'élaboration des prévisions à budgétiser.

5.1.1.2. La taxe d'abonnement sur les titres de sociétés

La taxe d'abonnement constitue 6 % des recettes courantes perçues par l'Etat en 2019.

Il convient de souligner que les recettes de la TABO connaissent une volatilité élevée étant tributaires de l'évolution des marchés boursiers.

En 2010, la Cour a constaté une élasticité prononcée entre la TABO et le PIB en valeur qui constituait un paramètre macroéconomique fiable pour prédire l'évolution des recettes de la TABO. Selon l'AEED, ce constat n'est plus d'actualité suite au décrochage observé entre l'évolution boursière et l'évolution économique en raison de la politique monétaire menée par la Banque centrale européenne (BCE) ces dernières années. Celle-ci a engendré une augmentation des investissements dans les fonds et dans le secteur immobilier alors que l'activité économique a subi un recul en 2020 suite à la crise du COVID-19.

Par ailleurs, la Cour a constaté en 2010 que les prévisions concernant la TABO se basaient sur une technique mixte dite d'« autocorrélation » et de « taux effectif » ainsi que sur les projections du STATEC. Cette constatation est toujours d'actualité.

Il y a lieu de noter que les déclarations de taxe d'abonnement doivent désormais être remises obligatoirement sous forme électronique alimentant directement les bases de données de l'administration. Ceci a pour conséquence une réduction des délais de traitement des dossiers et une accélération des encaissements.

L'analyse des écarts concernant les exercices 2016 à 2019 (tableau 4) montre que les recettes estimées ont été dans la majorité des cas surestimées par rapport aux recettes effectives. L'écart moyen entre les réalisations et les estimations était de -4,5% pour les exercices 2016 à 2019 et de -8,2% pour les exercices 2016 et 2017, mettant ainsi en exergue le caractère volatile et imprévisible de ladite taxe.

Il y a lieu de constater que la fiabilité des données utilisées pour la planification de la TABO n'est pas élevée alors que le niveau de la taxe d'abonnement dépend avant tout du comportement des investisseurs qui est difficilement prévisible.

5.1.1.3. Les droits d'enregistrement

Les droits d'enregistrement ont constitué 2 % des recettes courantes en 2019.

La Cour a constaté en 2010 le report de certains encaissements et remboursements à l'exercice suivant, ce qui avait impacté les recettes enregistrées au compte général de l'Etat.

Cette situation s'est à nouveau présentée en 2018 en raison de la charge de travail de l'administration qui avait augmenté suite à la non-prorogation de la loi du 29 juin 2016¹¹ et en 2019 suite au basculement de la comptabilité de trois bureaux d'enregistrement et de recette vers le système SAP. Selon les dires de l'AED, le report de certains encaissements et remboursements en fin d'exercice s'est reproduit en raison de l'occurrence de situations uniques.

Les prévisions de recettes provenant des droits d'enregistrement reposent sur une approche empirique due au fait que le niveau des recettes varie notamment en raison du comportement imprévisible des acteurs sur le marché immobilier.

Ainsi, les recettes à encaisser provenant des droits d'enregistrement ont été majoritairement sous-estimées par rapport aux recettes effectives engendrant un excédent moyen de 31% entre les réalisations et les estimations entre 2015 et 2018 (tableau 4). Ces écarts ont principalement été causés d'une part par des modifications législatives et d'autre part par un nombre élevé d'actes extraordinaires avec des droits d'enregistrement supérieurs à 1 million d'euros.

¹¹ La loi du 29 juin 2016 porte sur une modification d'une disposition en matière d'impôts directs permettant une imposition au quart-taux (10,5%) des plus-values de cession de biens immobiliers et de terrains à bâtir pour les revenus réalisés au cours de la période allant du 1^{er} juillet 2016 au 31 décembre 2018. Initialement, la période allait du 1^{er} juillet 2016 au 31 décembre 2017 mais celle-ci a été prolongée jusqu'au 31 décembre 2018.

6. L'Administration des Douanes et Accises

Les droits d'accise sont des taxes indirectes sur la vente ou l'utilisation de produits spécifiques, tels l'alcool, le tabac et l'énergie. Les recettes provenant de ces droits d'accise sont entièrement versées au pays où elles sont payées.

Sont visés sous rubrique les droits d'accise perçus par l'ADA sur la consommation du carburant.

Le tableau ci-après présente l'évolution de l'impôt sur la consommation du carburant et les écarts entre compte général et budget voté pour les exercices 2010 à 2020.

Tableau 7 : Evolution et écarts entre planification et réalisation des impôts indirects

(en mio d'euros)	Impôt sur la consommation du carburant		Impôt sur la consommation du carburant	
	Compte général	Budget	Variation en mio d'euros	Variation en %
2010	337,2	313,0	24,2	7,7%
2011	374,9	313,0	61,9	19,8%
2012	398,9	387,5	11,4	2,9%
2013	388,6	422,4	-33,8	-8,0%
2014	375,7	388,0	-12,3	-3,2%
2015	357,1	383,5	-26,4	-6,9%
2016	348,9	339,0	9,9	2,9%
2017	361,6	348,4	13,2	3,8%
2018	389,7	384,7	5,0	1,3%
2019	436,4	433,3	3,1	0,7%
2020	354,2	452,7	-98,5	-21,8%

Source chiffres : budgets de l'Etat votés, comptes généraux (aux erreurs d'arrondi près) ; tableau : Cour des comptes

Le tableau qui suit reprend les écarts moyens en termes absolus et en termes réels entre les recettes réalisées et estimées en matière de l'impôt sur la consommation du carburant pour des périodes distinctes. Il en ressort que les écarts entre prévisions de recettes et recettes réalisées ne sont pas importants à l'exception des années 2011 et 2020 marquées par des événements exceptionnels.

Tableau 8 : Ecarts moyens en termes absolus et en termes réels entre les recettes réalisées et estimées

(en mio d'euros)	Impôt sur la consommation du carburant	
	Ecart moyen (absolu)	Ecart moyen (réel)
2010 - 2019	5,7%	2,1%
2015 - 2018	3,7%	0,3%
2016 - 2017	3,4%	3,4%
2016 - 2019	2,2%	2,2%

Source chiffres : budgets de l'Etat votés, comptes généraux (aux erreurs d'arrondi près) ; tableau : Cour des comptes

A relever qu'entre 2010 et 2019, les recettes résultant de l'impôt sur la consommation du carburant ont été sous-estimées en moyenne de 2,1%.

Dans le cadre de la procédure budgétaire, l'ADA entame les travaux de prévisions en juin/juillet. Les estimations définitives des recettes fiscales sont effectuées fin septembre/début octobre et sont basées sur une démarche purement empirique. Des facteurs externes ainsi que des événements exceptionnels, susceptibles d'avoir un impact sur les projections fiscales et qui n'ont pas pu être envisagés au préalable, sont intégrés dans les prévisions.

L'ADA se sert d'une base de données qui reprend l'évolution des différents impôts liés aux ventes du carburant sur les cinq dernières années. Cette procédure permet à l'administration de faire des comparaisons avec des exercices antérieurs et de dégager des tendances ainsi que des fluctuations pour certaines périodes. S'ajoutent les informations provenant des grands groupes pétroliers, notamment concernant le différentiel de prix avec les pays avoisinant.

La Division Taxation et Union douanière (TAXUD) est en charge de l'élaboration des estimations des recettes fiscales. Cette division compte une quinzaine de personnes dont trois sont chargées des prévisions fiscales ainsi que des études de marché. Les connaissances en la matière sont partagées entre plusieurs agents afin que les compétences soient détenues par plusieurs personnes.

La Cour recommande de continuer à documenter et à optimiser les prévisions fiscales ainsi que tous les processus sous-jacents. À cet effet, la transmission des connaissances entre agents est fondamentale afin d'assurer la continuité du service et de maintenir la qualité de la planification des recettes fiscales.

Ainsi délibéré et arrêté par la Cour des comptes en sa séance du 23 novembre 2023.

La Cour des comptes,

Le Secrétaire général,
s. Claude Demuth

Le Président,
s. Marc Gengler

II. LA PRISE DE POSITION DU MINISTÈRE

Luxembourg, le 16 novembre 2023

En référence à votre courrier du 11 juillet 2023 concernant le « Suivi des constatations et recommandations contenues dans le rapport spécial de la Cour des comptes concernant la qualité de la planification des recettes fiscales », je vous communique ci-après mes observations y relatives :

1. Concernant l'Inspection générale des Finances (IGF)

Dans son rapport, la Cour des comptes considère « opportun de mettre en place un groupe de travail/comité qui discute et adopte formellement les prévisions des recettes des différentes administrations fiscales avant leur inscription définitive dans le projet de budget ».

Suivant les dispositions de la loi modifiée du 10 mars 1969, l'IGF est chargée de l'élaboration de l'avant-projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat, sous l'autorité du ministre du budget, pour le compte et selon les directives de celui-ci. Partant, il ne serait possible d'accepter une délégation de ce rôle à un groupe de travail, une cellule d'évaluation ou tout autre organisme.

Le rapport indique que « les prévisions de recettes fiscales ne sont pas soumises à un examen contradictoire comme c'est le cas pour le volet des dépenses ». Cette description ne correspond pas à la pratique courante dans l'élaboration du budget des recettes puisqu'on septembre de chaque année toutes les prévisions des recettes fiscales sont discutées et examinées - l'une après l'autre - au cours d'un examen contradictoire auquel participent le ministère des Finances, l'IGF et l'administration fiscale concernée. Les prévisions sont ensuite arrêtées provisoirement d'un commun accord et soumises pour validation au ministre des Finances qui en assume la responsabilité finale, l'adoption ne pouvant légalement être déléguée à une instance technique.

2. Concernant le Comité économique et financier national (CEFNF)

La Cour des comptes évoque le manque de formalisme dans l'organisation du CEFNF et de ses groupes de travail.

Alors qu'il est vrai que les groupes de travail du CEFNF consistent en des échanges informels entre les membres, le comité travaille de façon structurée, notamment à travers l'envoi d'un ordre du jour en amont des réunions et la rédaction de comptes rendus des discussions, envoyés ensuite aux membres pour validation.

Quant à la formalisation de ses procédures, le CEFN considère qu'un règlement d'ordre intérieur (ROI) n'apporte qu'une plus-value limitée, même si ses membres comprennent que cela pourrait répondre à certaines interrogations de la Cour. Ainsi, afin d'améliorer le degré de formalisation, le comité s'engage à mettre en place dans les meilleurs délais un ROI comme stipulé à l'article 5 du règlement grand-ducal du 9 octobre 2017 portant création d'un comité économique et financier national.

Dans son rapport, la Cour propose « que le CEFN intervienne de manière formelle au niveau de l'élaboration du budget concernant les prévisions des recettes fiscales ». Comme indiqué ci-avant et en vertu de la loi modifiée de 1969, cette mission incombe à l'IGF. De plus, il est important de rappeler que le règlement grand-ducal du 9 octobre 2017 portant création d'un comité économique et financier national précise justement à cet effet au deuxième alinéa de son article 1^{er} que le « comité exerce ses missions dans le respect des compétences et obligations légales des ministères, administrations et établissements publics concernés ».

Ainsi, une participation plus formelle dans l'élaboration des prévisions des recettes fiscales ne fait pas partie des missions du CEFN. Le règlement précité ne prévoit qu'un rôle de coordination pour le CEFN dans l'élaboration des documents budgétaires et des prévisions de finances publiques à politique inchangée.

Comme décrit ci-dessus, les prévisions reprises au projet de budget sont le résultat de la coopération entre le ministère des Finances, l'IGF et les administrations et sont les seules à faire foi. La responsabilité finale des documents budgétaires incombe donc au ministre ayant le budget dans ses attributions et non au CEFN. Tout autre document qui serait préparé par les membres du comité ne serait qu'indicatif et n'aurait que vocation interne.

3. Concernant l'Administration des contribution directes (ACD)

La Cour des comptes constate que « l'administration ne dispose pas d'un modèle économique qui permettrait une mise en relation cohérente entre le produit des impôts et les facteurs économiques qui les déterminent ».

La structure économique spécifique du Luxembourg, le comportement de quelques grands contribuables ainsi que d'autres facteurs externes (p.ex. les changements dans l'environnement réglementaire international) ont un effet non négligeable sur les recettes. De plus, ces dernières années, celles-ci ont été fortement impactées par des événements exceptionnels tels que la mise en place de la déclaration électronique obligatoire pour les sociétés, le COVID-19 et ses effets sur le résultat des entreprises ainsi que la crise énergétique et les mesures fiscales décidées.

Ainsi, les recettes, pouvant sensiblement varier d'une année à l'autre rendent les prévisions difficilement modélisables. Le développement d'un modèle solide de prévisions de recettes s'avère donc

être un exercice complexe et un résultat satisfaisant en la matière ne semble à ce stade être que difficilement atteignable.

Quant à la digitalisation, l'administration poursuit ses efforts à travers le lancement récent de projets adressant la standardisation des flux de données et la mise en place d'un « data warehouse ». Cela permettrait, entre autres, d'établir à moyen-terme une approche plus scientifique (Data Science) pour la prévision et l'analyse des recettes budgétaires.

Enfin, concernant le point soulevé par la Cour sur les ressources, l'augmentation de l'effectif en charge des prévisions fiscales au niveau de l'ACD opéré depuis quelques années permettra de garantir une continuité ainsi qu'une meilleure gestion et transmission des connaissances au sein de l'ACD.

4. Concernant l'Administration des douanes et accises (ADA)

A l'instar de l'ACD, l'ADA assure le partage et la transmission des connaissances entre agents au sein du service en charge des prévisions budgétaires, notamment à travers le recrutement planifié d'agents pour les années à venir.



Cour des comptes
Grand-Duché de Luxembourg

2, avenue Monterey
Téléphone : (+352) 47 4456-1

L-2163 Luxembourg
Fax : (+352) 47 2186



cour-des-comptes@cc.etat.lu