

**Projet de loi**

**portant modification**

- de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;
- de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs;
- de la loi modifiée du 1<sup>er</sup> décembre 1936 sur l'impôt commercial communal;
- de la loi modifiée du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière;
- de la loi modifiée du 24 décembre 1996 portant introduction d'une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauche de chômeurs;
- de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale;
- de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des contributions directes;
- de la loi modifiée du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement;
- de la loi modifiée du 9 juillet 1937 concernant l'impôt sur les assurances;
- de la loi modifiée du 21 avril 1928 sur les associations et les fondations sans but lucratif.

-----  
--  
**Avis du Conseil d'Etat**

(9 décembre 2008)

Par dépêche du 3 octobre 2008, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a soumis à l'avis du Conseil d'Etat le projet de loi repris sous rubrique. Au texte du projet, élaboré par le ministre des Finances, étaient joints un exposé des motifs et un commentaire des articles. Les avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics et de la Chambre de commerce ont été communiqués au Conseil d'Etat par dépêche du 20 novembre 2008. L'avis de la Chambre des employés privés lui a été communiqué par dépêche du 25 novembre 2008. Les avis de la Chambre de travail et de la Chambre des métiers n'étaient pas encore disponibles au moment où le Conseil d'Etat a adopté son présent avis.

Par dépêche du 14 novembre 2008, le président de la Chambre des députés a fait parvenir au Conseil d'Etat une série d'amendements au projet de loi. A cette dépêche était joint, outre une motivation des amendements, un texte coordonné du projet de loi, tel que proposé par la Commission des finances et du budget.

Le Conseil d'Etat suivra la numérotation de ce texte coordonné.

## Considérations générales

Le projet de loi comporte une série de mesures innovantes qui modifient la conception de l'impôt sur le revenu sur au moins deux points significatifs.

### *1. L'introduction de crédits d'impôt pour personnes physiques*

En premier lieu, le projet de loi introduit de nouveaux crédits d'impôt pour salariés. Après l'introduction du boni pour enfants par la loi du 21 décembre 2007, le projet propose d'introduire de même un crédit d'impôt pour salariés, un crédit d'impôt pour retraités et un crédit d'impôt monoparental. Le Conseil d'Etat relève que ces trois types de crédit d'impôt répondent à des finalités divergentes:

Le boni pour enfants vise à compenser partiellement les dépenses supportées par un ménage ayant des enfants à charge. Ce boni a remplacé un allègement pour enfants organisé jusque-là au niveau du barème de l'impôt. Comme les charges pour enfants ne sont pas liées au revenu, le législateur a jugé plus équitable de faire bénéficier les contribuables d'un crédit d'impôt indépendant du revenu, plutôt que d'un abattement de revenu imposable, dont l'avantage fiscal est nécessairement déterminé par le taux d'imposition marginal et, indirectement, par le niveau du revenu. La doctrine considère traditionnellement que tous les contribuables sont appelés à contribuer au financement du budget de l'Etat dans la mesure de leur capacité contributive. La capacité contributive se détermine à partir du revenu net du contribuable, après déduction, d'une part, des dépenses engagées pour générer ce revenu, soit essentiellement les dépenses d'exploitation des indépendants et les frais d'obtention des salariés et, d'autre part, de certaines dépenses non professionnelles, en particulier les dépenses spéciales. En introduisant le boni pour enfants, le législateur a abandonné cette vision de la doctrine fiscale traditionnelle en faveur d'une approche inspirée par une logique de protection sociale.

L'abattement monoparental a été introduit lorsque les contribuables monoparentaux ayant des enfants à charge ont été reclassés de la classe d'impôt 2 vers la classe d'impôt 1a. Ces contribuables bénéficieront d'un crédit d'impôt pour enfants: Le crédit d'impôt monoparental est donc complémentaire au boni pour enfants. Les deux crédits d'impôt ne suivent toutefois pas la même logique administrative: alors que le crédit d'impôt pour enfants est mis en paiement par la Caisse nationale des prestations familiales, le paiement du crédit d'impôt monoparental est géré par l'Administration des contributions directes.

L'abattement compensatoire pour salariés et pour retraités a été justifié historiquement par le fait que les revenus des salariés et des retraités sont soumis à une retenue à la source perçue lors du paiement du revenu, alors que les modalités de perception de l'impôt sur le revenu des indépendants peuvent entraîner des retards de perception plus ou moins importants. Les avances trimestrielles des indépendants peuvent en effet être inférieures aux revenus de l'année, et le solde de l'impôt dû est dans ce cas

réglé avec un décalage d'une ou de plusieurs années, lors de l'imposition définitive de l'indépendant. L'abattement compensatoire est donc une mesure de compensation pour le préjudice relatif du salarié en termes de trésorerie. Ce préjudice est proportionnel à l'impôt retenu sur le salaire; il est nul pour les salariés ne payant pas d'impôt sur leur salaire. En introduisant un crédit d'impôt en faveur de tous les salariés, le projet de loi accorde le même avantage à tous les salariés, quel que soit le montant de l'impôt payé, y compris les salariés qui, en raison de leur faible revenu, ne paient pas d'impôt. L'abattement change de ce fait de nature, et il perd sa qualité de compensation. La notion d'« abattement compensatoire des salariés/retraités » est remplacé par celle de « crédit d'impôt pour salariés/retraités ».

Le droit fiscal distingue cinq catégories de revenus professionnels, dont quatre bénéficient actuellement d'abattements spécifiques:

- le bénéfice commercial est diminué d'un abattement égal à 5% d'une première tranche de bénéfice ne dépassant pas 75.000 euros et à 2% de la tranche de bénéfice excédentaire aux termes de l'article 128*bis* LIR;
- le bénéfice agricole et forestier est réduit d'un abattement de 2.500 euros doublé en cas d'imposition collective aux termes de l'article 128 LIR;
- le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale n'est réduit d'aucun abattement;
- les revenus provenant d'une occupation salariée et les revenus provenant de pensions ou de rentes bénéficient jusqu'ici de l'abattement compensatoire de 600 euros aux termes des articles 129 et 129*a* LIR.

Ces différents abattements s'expliquent, chacun à sa manière, dans un certain contexte historique. Les motivations historiques de ces abattements ne restent pas nécessairement pertinentes de nos jours, et la différence entre les montants respectifs ne peut guère être justifiée aujourd'hui.

Suite à la juxtaposition de ces abattements spécifiques, les différentes catégories de revenus sont soumises à des charges fiscales divergentes. Ces différences peuvent être justifiées au regard du principe de l'égalité devant la loi ancré dans l'article 10*bis* de la Constitution si la disparité est objective et qu'elle est rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but. Le Conseil d'Etat n'est pas convaincu que les dispositions actuelles répondent à cette exigence de notre Constitution. En proposant de remplacer l'abattement compensatoire des salariés et des retraités par un crédit d'impôt de 300 euros en faveur des seuls salariés et retraités, le projet de loi aggrave les distorsions existant déjà à l'heure actuelle. Le Conseil d'Etat s'oppose formellement à cette mesure, alors qu'elle est contraire à l'article 10*bis* de la Constitution. Cependant, le Conseil d'Etat pourrait se déclarer d'accord avec cette mesure si elle était élargie à tous les revenus professionnels et qu'en contrepartie les abattements spécifiques aux revenus agricoles et au bénéfice commercial seraient abolis. Toutefois, il est à se demander s'il n'aurait pas mieux valu revenir à des principes simples de droit fiscal en supprimant les différents abattements et en répercutant ces mesures sur le taux du barème d'imposition des revenus. L'aide à octroyer aux contribuables sans faculté contributive devrait se faire par le biais de

mesures relevant du domaine du droit social plutôt que de celui du droit fiscal.

Du point de vue de la simplification administrative, cette dernière proposition du Conseil d'Etat aurait l'avantage de ne pas multiplier les différents dossiers auprès de plusieurs administrations.

Le commentaire des articles relève à juste titre que les crédits d'impôt changent la nature de l'impôt sur le revenu, qui peut désormais être positif ou négatif. De ce fait, la notion de contribuable est aussi élargie, et le contribuable peut être débiteur ou créancier à l'égard de l'Administration des contributions. Contrairement au boni pour enfants, qui est liquidé par la Caisse nationale des prestations familiales, les crédits d'impôt introduits par le présent projet de loi sont versés aux salariés et pensionnés par les employeurs et par les caisses de pension et autres débiteurs de pensions. De ce fait, la retenue d'impôt sur les salaires et les retraites peut être positive ou négative, l'employeur et la caisse de pension doit soit retenir l'impôt net, soit, en cas d'insuffisance d'impôt, ajouter le crédit d'impôt au revenu versé au salarié ou au retraité. Si par le passé l'employeur ou la caisse de pension collectait toujours l'impôt et le versait à l'Administration des contributions, l'inverse pourra se produire à l'avenir: si les crédits d'impôt excèdent les retenues opérées, l'employeur et la caisse de pension seront appelés à faire une avance de fonds à leurs salariés et retraités. Les employeurs auront donc un compte courant à l'Administration des contributions, et, dans certains cas, les employeurs et les caisses de pension seront appelés à faire une avance de fonds qu'ils pourront par la suite récupérer auprès de l'Administration des contributions.

Le Conseil d'Etat conclut que le système change de nature: les crédits d'impôt font de fait partie des régimes de protection sociale, l'Administration des contributions directes assume dans cette logique une fonction nouvelle dans la gestion de la protection sociale, et les entreprises sont désormais les agents payeurs de l'Etat pour les crédits d'impôt. Cette nouvelle fonction crée des défis importants tant pour les entreprises que pour les administrations concernées. Le Conseil d'Etat note que ces mesures exigeront des dispositions d'exécution complexes, qui devront être mises en vigueur à très court terme. A titre d'exemple, le projet de loi ne précise pas les modalités suivant lesquelles l'Etat remboursera l'avance de fonds demandée aux entreprises. Il ne prévoit pas non plus que cette avance de fonds porte intérêt en faveur des entreprises.

Dans ce contexte, le Conseil d'Etat voudrait également renvoyer aux observations qu'il avait émises dans son avis du 4 décembre 2007 relatif au projet de loi n° 5801 portant, entre autres, introduction du boni pour enfants. Dans cet avis, le Conseil d'Etat avait relevé que « ce mélange du droit fiscal et du droit social de la sécurité sociale s'effectue sans une harmonisation des règles relatives au traitement des enfants. Or, un aperçu sommaire relève des différences significatives:

- il n'y a pas nécessairement identité entre les attributaires des allocations familiales et les bénéficiaires des modérations d'impôt et bonifications d'impôt;
- dans le cadre de la législation sur les allocations familiales, le droit existe dans le chef de l'enfant, tandis que le droit fiscal traite des

- charges pour enfants du contribuable; en cas d'études, les limites d'âge sont par ailleurs différentes;
- le droit international de la sécurité sociale diffère du droit international fiscal ».

Le Conseil d'Etat constate que le boni pour enfants a été introduit sans qu'une harmonisation soit intervenue. Il craint que cette problématique ne soit encore amplifiée par l'introduction de nouveaux crédits d'impôt, et notamment du crédit d'impôt monoparental. A ce sujet, le document parlementaire relève en effet que la notion fiscale de « personne monoparentale » diffère à la fois du concept de « famille monoparentale » utilisé dans certaines statistiques et de notions comparables utilisées dans plusieurs lois relevant de la protection sociale.

Le Conseil d'Etat s'interroge enfin sur les procédures de contrôle que l'Administration des contributions directes est censée appliquer en matière de crédits d'impôt: les procédures définies par le droit fiscal actuel sont destinées à protéger les droits respectifs de l'administration et des contribuables lors de la détermination de l'assiette de l'impôt, lors de l'imposition et lors du recouvrement de l'impôt. Ces procédures ne sont pas nécessairement adaptées à un contexte différent, où l'administration verse des allocations quasi sociales au contribuable. Aussi, une adaptation du contexte législatif afin de parfaire les procédures administratives pour parer aux défis créés par la gestion des nouvelles prestations sociales sous forme de crédit d'impôt s'imposerait-elle.

Il pourrait être fait abstraction de cette proposition, si celle faite à titre principal par le Conseil d'Etat était suivie.

## *2. La non-déductibilité de la taxe automobile sur certains véhicules automoteurs*

Les entreprises déterminent leur revenu imposable en déduisant leurs dépenses d'exploitation de leur revenu brut. L'article 45 LIR considère comme dépenses d'exploitation les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise. Seul le revenu net est soumis à l'impôt sur le revenu.

Dans la doctrine actuelle, l'entreprise engage les dépenses qu'elle juge utiles dans le but de générer un revenu et il n'appartient pas à l'Etat de se substituer au jugement de l'entreprise. Par conséquent, toutes les dépenses d'exploitation sont déductibles, à moins qu'elles ne relèvent d'une des exceptions suivantes:

- les dépenses engagées en rapport avec les revenus exonérés;
- les dépenses qui relèvent de la sphère privée du propriétaire de l'entreprise individuelle ou des actionnaires d'une société de capitaux;
- les amendes qui sanctionnent une infraction de l'entreprise.

Le projet de loi innove en créant une quatrième catégorie de dépenses non déductibles, à savoir la taxe automobile sur certains véhicules automoteurs. Cette taxe revêt le caractère de dépense d'exploitation engagée dans le cadre de l'entreprise, destinée à générer des revenus imposables. La détention d'un tel véhicule par l'entreprise n'enfreint aucune législation, et la taxe n'a donc pas le caractère d'une amende. La disposition vise

uniquement les véhicules utilisés dans le cadre de l'entreprise, à l'exclusion des voitures utilisées pour des besoins privés par le propriétaire ou l'actionnaire de l'entreprise.

La non-déductibilité de cette taxe est motivée par des considérations écologiques, liées au souci du Gouvernement de limiter les émissions de gaz à effet de serre en provenance du secteur des transports. Le Conseil d'Etat partage la préoccupation écologique du Gouvernement. Il note que la taxe sur les véhicules est modulée en fonction de critères écologiques, de sorte que la taxe elle-même est déjà un puissant instrument visant à orienter les choix des détenteurs de véhicules automoteurs. La taxe sur les véhicules est perçue sur tous les véhicules, qu'ils soient détenus par les particuliers ou par des entreprises. Une augmentation de la taxe automobile aurait donc un effet dissuasif sur les détenteurs de tous les véhicules visés. La non-déduction de la taxe automobile rompt cet équilibre en augmentant la fiscalité à charge des seules entreprises, à l'exclusion des personnes utilisant des voitures dans le cadre de leur vie privée.

Il est vrai qu'un salarié ne peut pas non plus déduire la taxe grevant son véhicule privé de son revenu imposable, de sorte qu'à première vue la mesure proposée peut sembler équitable. Un tel rapprochement méconnaît toutefois la nature différente des dépenses engagées, d'une part, par un particulier dans le cadre de sa vie privée, et, d'autre part, par une entreprise dans le cadre de son activité professionnelle: par définition, les dépenses privées d'un ménage ne réduisent pas sa capacité contributive, et sont donc couvertes par le revenu après impôt, tandis que les dépenses d'exploitation sont nécessairement à déduire du chiffre d'affaires lors de la détermination du revenu imposable de l'entreprise. La déductibilité fiscale des dépenses d'exploitation n'est donc pas une faveur, mais au contraire la non-déductibilité de la taxe sur les automobiles introduirait une forme de pénalité fiscale. La mesure proposée risque donc d'introduire un traitement fiscal différent à charge d'une catégorie de personnes, sans que cette différenciation soit rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but. Cette différenciation est douteuse du point de vue de l'égalité devant la loi fiscale.

Le Conseil d'Etat note que toutes les autres dépenses d'exploitation des véhicules automobiles restent déductibles. Il fait également observer que la non-déductibilité de la taxe sur les véhicules automoteurs ne vise pas spécialement les voitures de fonction particulièrement onéreuses ni les véhicules à forte consommation de carburant ni les autos à forte émission de CO<sub>2</sub>.

La non-déductibilité de la taxe sur certains véhicules automoteurs détenus par les seules entreprises crée de nombreux problèmes d'application pratique. Le projet de loi reconnaît d'ailleurs certains problèmes en disposant qu'un règlement grand-ducal pourra déroger à la disposition légale proposée en relation avec la non-déductibilité des taxes grevant les voitures de leasing.

Au vu de la complexité des problèmes d'application soulevés par cette disposition, le Conseil d'Etat se doit enfin de souligner que les mesures

proposées ne vont pas dans le sens de la simplification administrative. Aussi y a-t-il lieu de retirer cette disposition du présent projet.

### **Examen des articles**

Le projet de loi, tel qu'amendé, comporte de nombreuses dispositions à caractère technique dont certaines n'appellent pas d'observation. Le Conseil d'Etat ne reprend que les articles et paragraphes faisant l'objet d'une observation spécifique. Il suit la numérotation du texte coordonné proposé par la Chambre des députés.

#### Article 1<sup>er</sup>

##### *Paragraphe 3*

Compte tenu des raisons exposées ci-avant, cette disposition est à retirer du projet sous avis.

##### *Paragraphe 6*

Il est renvoyé à l'examen du paragraphe 11.

##### *Paragraphes 8 et 10 (6 et 8 selon le Conseil d'Etat)*

Le Conseil d'Etat approuve les initiatives du Gouvernement visant à encourager la philanthropie.

Dans la mesure où le Gouvernement encourage les libéralités en faveur de fondations et d'associations sans but lucratif, et que ces libéralités bénéficient d'une déductibilité fiscale, le Conseil d'Etat voudrait aussi encourager le Gouvernement à réfléchir à l'encadrement de ces organismes. Ne faudrait-il pas prévoir un minimum de contrôle afin d'assurer que le modèle de gestion de chaque organisme agréé, la nature de l'activité et la gestion financière répondent au besoin de transparence, aux exigences légales et aux conditions spécifiques fixées lors de l'agrément de l'organisme?

##### *Paragraphe 11, lettre a) (Paragraphe 9 selon le Conseil d'Etat)*

Sous la lettre a), il est envisagé d'exempter le forfait d'éducation de l'impôt sur le revenu.

Dans l'esprit du législateur, l'effort éducatif des parents devrait être honoré au niveau de la pension de vieillesse. Les régimes d'assurance pension tiennent compte de cet effort éducatif par le biais des « baby years » et la mise en compte de périodes d'éducation. Le forfait d'éducation a un caractère subsidiaire par rapport aux « baby years » et aux périodes d'éducation, et il n'est accordé que si l'effort éducatif ne se reflète pas au niveau de la pension. Le lien entre les « baby years » et le forfait d'éducation est d'ailleurs confirmé par la motivation des amendements au projet de loi n° 5839 portant coordination des régimes de pension dont le Conseil d'Etat a été saisi par dépêche du 23 octobre 2008.

Le forfait d'éducation et les majorations de pension au titre des « baby years » portent sur le même montant et suivent actuellement le même traitement fiscal. En envisageant une exemption fiscale pour le forfait d'éducation, sans modifier le régime fiscal des prestations au titre des « baby years », le projet soumis à l'avis du Conseil d'Etat ne respecte pas le principe de l'égalité des contribuables devant la loi fiscale. L'exonération proposée soumettrait en effet deux catégories de contribuables à des régimes fiscaux différents, et la disparité de charge fiscale ne serait ni justifiée ni adéquate ni proportionnée au but poursuivi. Le Conseil d'Etat doit dès lors s'opposer formellement aux dispositions prévues sous les paragraphes 6 et 11, sous a) de l'article 1<sup>er</sup> qui sont à omettre.

Au demeurant, l'exonération du forfait d'éducation créerait un déséquilibre en défaveur des parents qui ont mis au monde et éduqué un enfant avant l'introduction des « baby years », pour autant que le parent qui s'est consacré principalement à l'éducation des enfants ait continué à exercer une activité professionnelle: une telle personne aurait constitué des droits à la retraite en cotisant pendant la période d'éducation des enfants, et la partie de la pension constituée par ces cotisations serait imposable.

Les auteurs du projet justifient la mesure proposée par le souci de simplifier les procédures administratives « vu les sommes modiques qui sont en jeu ». A l'appui de son argumentation, le Gouvernement relève que le forfait d'éducation est de 1.038,48 euros, que le bénéficiaire peut déduire de cette somme 900 euros au titre de l'abattement compensatoire (600 euros) et des frais d'obtention (300 euros), de sorte que le montant imposable ne serait que de 138,48 euros. Si les bénéficiaires du forfait d'éducation n'avaient en règle générale qu'un revenu imposable annuel de 138,47 euros, il ne serait certes pas normal d'obliger ces bénéficiaires à préparer une déclaration fiscale pour soumettre 138,48 euros à l'impôt sur le revenu. Toutefois, il semble au Conseil d'Etat que le débat mérite d'être abordé sous un autre éclairage:

D'abord, il convient de clarifier la nature exacte du forfait d'éducation. Si ce forfait qualifie de pension ou rente au sens de l'article 96, alinéa 1<sup>er</sup> LIR, une retenue à la source devrait en principe être prélevée lors du paiement. Quelle que soit la qualification fiscale du forfait d'éducation au regard de l'article 96, l'imposition par voie d'assiette, et donc l'obligation de remplir une déclaration fiscale, n'intervient que dans les limites de l'article 153 et des dispositions d'exécution afférentes. En l'occurrence, ces textes disposent qu'un contribuable dont le revenu se composerait de 138,48 euros (voir ci-avant) ne serait pas dans l'obligation de remplir une déclaration fiscale.

L'exemple cité dans le document parlementaire admet implicitement et cumulativement que

- la personne touche le forfait d'éducation d'un seul enfant;
- la personne ne dispose pas d'autres revenus imposables, tels un revenu d'une activité professionnelle, une pension de veuve, des revenus de location, des revenus de capitaux;
- la personne n'est pas imposée collectivement avec un conjoint disposant de revenus imposables.

L'exemple cité dans le document parlementaire ne reflète donc pas toutes les nuances de la réalité.

Si le Gouvernement souhaite simplifier l'imposition du forfait d'éducation, le Conseil d'Etat est d'avis que cet objectif peut être atteint par l'une des deux démarches suivantes:

- soit le forfait d'éducation est mis en paiement par les caisses de pension et suit donc le même traitement fiscal que les autres composantes de la pension de retraite, de sorte que la charge fiscale est perçue par voie de retenue à la source;
- soit le règlement grand-ducal pris en exécution de l'article 153 LIR sera à adapter de façon à éviter qu'un contribuable ne soit imposé par voie d'assiette en raison d'un seul forfait d'éducation, alors que ce forfait ne déclencherait qu'une charge fiscale symbolique, inférieure aux frais administratifs afférents.

*Paragraphe 11, lettre b) (Paragraphe 9, lettre a) selon le Conseil d'Etat)*

Sans observation.

*Paragraphe 11, lettre c) (Paragraphe 9, lettre b) selon le Conseil d'Etat)*

Le projet de loi exonère les intérêts qu'un contribuable peut toucher sur les comptes ouverts auprès d'une caisse d'épargne-logement agréée. Le Conseil d'Etat regrette que la notion de contrat d'épargne-logement ne soit pas définie dans la disposition proposée. Il relève que l'exonération des dépôts n'est pas plafonnée. Aussi recommande-t-il de compléter la disposition proposée par l'ajout suivant:

« Toutefois, les intérêts ne bénéficient de l'exonération que si les avoirs du compte d'épargne-logement sont affectés au financement de la construction, de l'acquisition ou de la transformation d'un appartement ou d'une maison utilisés pour les besoins personnels d'habitation, y compris le prix du terrain, ainsi que le remboursement d'obligations contractées aux mêmes fins. »

Cette disposition, inspirée par le texte régissant la déductibilité des primes versées à une caisse d'épargne-logement au titre de dépenses spéciales (article 111 LIR), serait de nature à éviter des abus.

*Paragraphes 12 et 13 (10 et 11 selon le Conseil d'Etat)*

Le Conseil d'Etat renvoie à son analyse quant à l'opportunité d'une révision du barème de l'impôt sur le revenu contenue dans son avis relatif au projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2009 (*doc .parl. n° 5900<sup>3</sup>*).

*Paragraphes 25 et 26 (23 et 24 selon le Conseil d'Etat)*

Pour les raisons exposées aux considérations générales du présent avis, le Conseil d'Etat doit s'opposer formellement à ces dispositions en ce

sens qu'elles sont contraires au principe constitutionnel de l'égalité des contribuables. Dans l'hypothèse où le Gouvernement souhaiterait néanmoins introduire ce crédit d'impôt, le Conseil d'Etat demande que ce dispositif soit étendu à tous les contribuables ayant des revenus professionnels ou des pensions. Une telle extension rétablirait l'égalité entre les salariés et les indépendants réalisant des revenus agricoles ou viticoles, un bénéfice commercial ou un revenu d'une profession libérale.

Comme les articles 139*bis* et 139*ter* introduits par les paragraphes 28 et 29 (26 et 27 selon le Conseil d'Etat) relèvent du chapitre VIII, section II de la loi modifiée du 4 décembre 1967 consacrée aux retenues d'impôt sur traitements et salaires, la disposition afférente ne peut pas être insérée à la suite de ces dispositions. Le Conseil d'Etat recommande de formuler cette extension dans une disposition séparée, qui pourrait être insérée à la suite du nouvel article 154*bis* LIR, et dont le contenu devrait reprendre le contenu de l'article 139*bis* LIR proposé au paragraphe 28 (26 selon le Conseil d'Etat), sous une forme adaptée. Par une disposition spécifique, il conviendrait d'abolir l'abattement du bénéfice commercial (article 128*bis* LIR) et l'abattement du bénéfice agricole et forestier (article 128 LIR). Le Conseil d'Etat formulera des propositions de texte en ce sens dans le présent avis. Ces propositions seront insérées à la suite du paragraphe 37 (35 selon le Conseil d'Etat) et porteront sur les paragraphes nouveaux 38 à 40 (36 à 38 selon le Conseil d'Etat).

Dans l'hypothèse où le législateur voudrait maintenir le paragraphe 25, le Conseil d'Etat propose une modification à la formulation du nouvel article 139*bis* LIR. Cet article comporte en son alinéa 2 une disposition spécifique applicable aux salariés dont l'ensemble des salaires est soumis à l'imposition forfaitaire d'après les dispositions de l'article 137, alinéa 5 LIR. Pour ces salariés, le paiement du crédit d'impôt sera pris en charge par une institution de sécurité sociale. Le Conseil d'Etat propose de remplacer dans le texte de loi les termes « l'une des institutions de sécurité sociale » par « le Centre commun de la sécurité sociale ». En effet, le Centre commun de la sécurité sociale est l'institution de la sécurité sociale en charge de la procédure administrative simplifiée applicable au personnel des ménages privés.

#### *Paragraphe 32 (30 selon le Conseil d'Etat)*

La proposition de texte du paragraphe sous examen étend sous certaines conditions l'exonération de toute retenue à la source sur les dividendes distribués par des organismes à caractère collectif résidents à des actionnaires résidents dans des Etats avec lesquels le Luxembourg a conclu une convention fiscale. Par cette mesure, le Luxembourg offre donc une concession unilatérale, allant plus loin que les engagements pris dans le cadre des conventions signées.

Le Conseil d'Etat approuve cette position, qui vise à aligner la position du Luxembourg sur le traitement fiscal offert par certains Etats membres de l'Union européenne dont la politique prévoit, autant que la nôtre, l'offre d'un environnement attractif aux sociétés faîtières de groupes industriels et financiers.

*Paragraphe 33 (31 selon le Conseil d'Etat)*

Cette disposition vise l'imputation de la retenue à la source perçue à l'étranger en application de la directive 2003/48/CE ou des conventions internationales directement liées à cette directive. Conformément aux règles générales régissant l'imputation des impôts étrangers, seules les retenues à la source effectivement perçues à l'étranger, dans des situations où le contribuable ne peut pas éviter la retenue en application desdits textes de loi, peuvent être imputées. Ces textes de loi permettent au contribuable de réduire la retenue à la source, voire de l'éviter, s'il soumet une documentation adéquate et s'il autorise les autorités de l'autre Etat à échanger les renseignements relatifs aux revenus de capitaux afférents avec les autorités luxembourgeoises. Dans ces circonstances, la portée de cette disposition devrait être très limitée.

*Paragraphes 36 à 38 nouveaux selon le Conseil d'Etat*

Le Conseil d'Etat propose d'insérer les trois paragraphes suivants afin d'introduire un crédit d'impôt pour indépendants. Pour la motivation, il est renvoyé aux considérations générales du présent avis:

« 36° Au chapitre VI, il est introduit une section *IVter* intitulée: *Bonification d'impôt pour indépendants.*

Au chapitre VII, sous la section *IVter*, il est introduit un article *152ter* libellé comme suit:

« **Art. 152ter.** (1) A tout contribuable réalisant un bénéfice commercial au sens de l'article 14, un bénéfice agricole ou forestier au sens de l'article 61 ou un bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale au sens de l'article 91, dont le droit d'imposition revient au Luxembourg, il est octroyé un crédit d'impôt pour indépendants.

Le crédit d'impôt n'entre qu'une seule fois en ligne de compte pour l'ensemble des revenus professionnels indépendants réalisés par le contribuable au cours d'une année d'imposition. Il ne peut pas être cumulé avec le crédit pour salariés ni avec le crédit pour retraités.

(2) Le crédit d'impôt pour indépendants est fixé à 300 euros par an. Le montant mensuel s'élève à 25 euros. Le crédit d'impôt pour indépendants est limité à la période où le contribuable exerce une activité professionnelle indépendante au sens et dans les conditions de l'alinéa 1<sup>er</sup>.

(3) Le crédit d'impôt pour indépendants est imputable et restituable au contribuable exclusivement dans le cadre de l'imposition par voie d'assiette.

(4) Le crédit d'impôt pour indépendants est déduit de la cote d'impôt dû au titre de l'année d'imposition. A défaut d'impôt suffisant le crédit d'impôt pour indépendants est versé au contribuable par l'administration des contributions dans le cadre de l'imposition.

(5) Un règlement grand-ducal peut préciser les modalités d'application du présent article. »

37° L'article 128 est abrogé.

38° L'article 128bis est abrogé. »

## Article 2

### *Paragraphe 3*

Cette disposition réduit le taux normal de l'impôt sur le revenu des collectivités de 22% à 21%. Le Conseil d'Etat a noté la déclaration du Premier Ministre, Ministre d'Etat, sur la situation économique sociale et financière du pays, qui propose de réduire l'imposition grevant le bénéfice des entreprises – impôt commercial communal et impôt sur le revenu des collectivités – en plusieurs étapes à 25,5%, tout en procédant à un élargissement de la base imposable des entreprises. La réduction de 1% de la charge fiscale ne devrait donc être qu'une étape dans cette démarche.

Toute réduction des taux d'imposition entraîne un déchet fiscal. Le Conseil d'Etat voudrait aussi rappeler que le taux normal de l'impôt sur le revenu des collectivités était de 40% de 1969 à 1986, et qu'il a donc presque été réduit de moitié au cours des vingt dernières années. Toutefois, il s'agit là d'une tendance internationale, où un petit pays comme le Luxembourg, dont l'économie est intégrée dans le marché intérieur de l'Union européenne, ne saurait pas évoluer à contre-courant: notre pays est exposé à la concurrence fiscale au niveau international, et la réduction d'impôt proposée est nécessaire pour maintenir la compétitivité de notre économie.

## Article 6

Le Gouvernement propose de reconduire la bonification d'impôt en cas d'embauchage tout en augmentant la bonification de 50%, en la portant de 10% à 15%. Il motive cette disposition en argumentant qu'elle « est considérée comme une mesure adéquate pour accompagner les autres mesures d'insertion professionnelle des chômeurs ».

Le Conseil d'Etat regrette que le Gouvernement n'ait pas fourni plus de précisions sur le nombre d'entreprises ayant bénéficié de cette mesure, sur le nombre de chômeurs ayant trouvé un emploi durable, et sur le déchet fiscal engendré par cette mesure. Le Conseil d'Etat aurait aussi été intéressé à savoir si le Gouvernement s'attend à ce que l'augmentation substantielle du plafond de la bonification permette l'embauchage d'un nombre significativement accru de demandeurs d'emploi.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat a rappelé à différentes reprises qu'il est inopportun d'insérer dans de telles mesures des délais pour leur application (sunset clause).

## Article 9

Cette disposition introduit un remboursement de 80 euros de la taxe annuelle sur les véhicules aux ménages se composant d'au moins cinq personnes.

A défaut d'autre motivation, le Conseil d'Etat suppose que le Gouvernement souhaite alléger les frais de mobilité des familles nombreuses. Si le Conseil d'Etat partage le souci du Gouvernement, il observe néanmoins que toutes les familles nombreuses ont des besoins de mobilité, et que seules les familles nombreuses disposant d'un véhicule automoteur peuvent bénéficier de cette mesure. Il s'interroge dès lors sur la cohérence d'une telle mesure tant avec la politique fiscale du Gouvernement qu'avec sa politique visant à encourager les transports en commun et la mobilité douce.

La même observation s'applique d'ailleurs à l'exonération de taxe en faveur des personnes invalides. Tant le Gouvernement que certaines communes ont développé des initiatives spécifiques, visant à répondre aux besoins de mobilité de personnes invalides par l'organisation d'une offre de transport gérée soit par l'autorité publique, soit par une autre entité. Le Conseil d'Etat se demande si les véhicules spécialement équipés utilisés par ces initiatives bénéficieront également d'une exonération de la taxe.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 9 décembre 2008.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Alain Meyer