

Projet de loi

portant introduction des mesures fiscales relatives à la crise financière et économique et portant

- 1. modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;**
- 2. modification de la loi modifiée du 30 juin 1976 portant 1. création d'un fonds pour l'emploi; 2. réglementation de l'octroi des indemnités de chômage complet;**
- 3. introduction d'une contribution de crise.**

Avis complémentaire du Conseil d'Etat

(30 novembre 2010)

Par dépêche du 20 octobre 2010 le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a saisi le Conseil d'Etat, sur base de l'article 2 de la loi du 12 juillet 1996 portant réforme du Conseil d'Etat, de deux amendements au projet de loi sous rubrique.

Par une dépêche du 26 novembre 2010, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a encore saisi le Conseil d'Etat de trois amendements. Au texte des amendements furent joints une motivation et un texte coordonné du projet de loi amendé. Le deuxième amendement tend à retirer les dispositions du Chapitre 4 du projet de loi sous rubrique, ce qui a pour effet de rendre sans objet le deuxième amendement dont le Conseil d'Etat a été saisi le 20 octobre.

Amendement du 20 octobre 2010

L'amendement sous examen, qui retire les modifications prévues à l'article 1^{er}, paragraphes 3 et 4, n'appelle pas d'observations du Conseil d'Etat. Il convient toutefois de modifier la numérotation des paragraphes suivants.

Amendement 1 du 26 novembre 2010

Cet amendement a pour objet d'adapter l'intitulé du projet de loi à la décision du Gouvernement de retirer les dispositions du Chapitre 4 du projet de loi. Il n'appelle pas d'observation.

Amendement 2 du 26 octobre 2010

Le Conseil d'Etat approuve cet amendement qui fait suite à la décision du Gouvernement de retirer les dispositions du Chapitre 4 du projet de loi.

Amendement 3 du 26 octobre 2010

L'amendement 3 a pour objet de renuméroter le chapitre 5 actuel et l'article 6 actuel du projet de loi, le Chapitre 5 devenant le Chapitre 4 et

l'article 6 devenant l'article 5. Cet amendement qui résulte de la suppression du Chapitre 4 n'appelle pas d'observation.

Par dépêche datée du 4 novembre 2010, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a transmis au Conseil d'Etat un courrier du ministre des Finances, prenant position sur les observations émises par le Conseil d'Etat dans son avis daté du 12 octobre 2010 au sujet de l'article 2 du projet de loi sous rubrique.

L'article 2 du projet de loi propose d'introduire un impôt sur le revenu des collectivités minimum à charge d'une catégorie d'organismes à caractère collectif. Dans son avis du 12 octobre, le Conseil d'Etat avait porté l'appréciation suivante sur cette disposition:

« L'article 2 introduit un impôt sur le revenu minimum de mille cinq cents euros à charge des organismes à caractère collectif dont l'actif est constitué à raison de plus de 90% d'immobilisations financières, pourvu que l'activité de ces organismes ne soit pas soumise à une autorisation ministérielle.

Le Conseil d'Etat peut comprendre la démarche du Gouvernement qui souhaite introduire un impôt minimum à charge des sociétés de capitaux. Un tel impôt minimum existe également dans d'autres pays; il peut être justifié par différentes considérations, et notamment le souci de percevoir une taxe couvrant au moins les frais administratifs occasionnés par ces sociétés.

Le projet de loi n'explique pas les raisons pour lesquelles il est proposé d'introduire un tel impôt minimum à charge d'une seule catégorie de sociétés de capitaux. La mesure proposée risque donc d'introduire un traitement fiscal différent à charge d'une catégorie de contribuables, sans que cette différenciation ne soit rationnellement justifiée, adéquate, et proportionnée à son but. A défaut de justification satisfaisante, le Conseil d'Etat devrait s'opposer formellement à une telle différenciation contraire au principe constitutionnel de l'égalité devant la loi. »

Dans son courrier daté du 4 novembre 2010, le ministre des Finances réagit à cet avis et expose les raisons qui ont amené le Gouvernement à proposer d'introduire un impôt minimum sur le revenu à charge de la catégorie de contribuables définie à l'article 2.

En analysant ce courrier, le Conseil d'Etat a tenu compte du pouvoir d'appréciation propre du législateur, que la Cour constitutionnelle a d'ailleurs reconnu dans différents arrêts¹. La doctrine de la Cour constitutionnelle admet que le législateur peut, sans violer le principe constitutionnel de l'égalité devant la loi, soumettre certaines catégories de personnes à des régimes légaux différents à condition que la différence instituée procède de disparités objectives, qu'elle soit rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée au but poursuivi. La Cour constitutionnelle a précisé sa doctrine dans l'affaire n°54 en concluant que, du moins dans certaines matières, « elle ne pourrait censurer pareil choix que si celui-ci aboutit à une différence de traitement

¹ Voir notamment l'arrêt n° 7/99 du 26 mars 1999.

manifestement déraisonnable »². En observant que la Cour constitutionnelle a accepté la finalité législative « sans la soumettre, à en juger selon la motivation de ses arrêts, à un contrôle détaillé », la doctrine conclut que « ce n'est pas à la Cour constitutionnelle qu'il appartient de définir la politique économique et sociale de la nation »³. Il est vrai que la Cour constitutionnelle ne s'est pas encore prononcée sur l'application du principe de l'égalité devant la loi en matière fiscale. Aussi le Conseil d'Etat voudrait-il tenir également compte de la jurisprudence belge dans son analyse. A cet égard, il relève notamment que la Cour d'arbitrage belge constate que, « lorsque la loi fiscale vise en même temps des contribuables dont les situations de revenus et d'avoirs sont diverses, elle doit nécessairement appréhender cette diversité de situation en faisant usage de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière simplificatrice et approximative »⁴. La loi en projet définit une catégorie de contribuables à laquelle l'impôt minimum devrait s'appliquer: même si la définition ne vise pas nécessairement un groupe homogène, le Conseil d'Etat estime que « le critère de distinction (est) susceptible de justification objective et raisonnable »⁵ et que la catégorie ainsi définie n'est pas contraire aux exigences constitutionnelles.

La pertinence fait l'objet, en matière fiscale, d'une appréciation que la doctrine qualifie de « marginale »⁶. La jurisprudence belge a admis la constitutionnalité d'une mesure qui, « même si elle n'est pas parfaitement adéquate au but recherché, est suffisamment en rapport avec celui-ci ». Elle accepte une situation, dès lors que « le législateur n'a pas recouru à des critères qui, même sous le rapport de leur pertinence, soient dépourvus de toute justification »⁷. Le ministre des Finances justifie la mesure proposée, entre autres, par l'intention du Gouvernement d'adopter des mesures spécifiques à cette catégorie de contribuables afin de veiller à ce que « tous les contribuables personnes morales contribuent à l'effort collectif en vue notamment d'endiguer le déficit du budget (...) dans un contexte de crise économique et financière ». Si l'objectif financier est systématiquement mis en relief par la Cour d'arbitrage, il est pourtant rarement la cause des différences de traitement soumises à son appréciation. L'objectif financier n'autorise pas à lui seul des distinctions entre contribuables, « il justifie néanmoins un certain assouplissement du contrôle de constitutionnalité »⁸.

Encore convient-il d'analyser si cet impôt minimal est susceptible d'enfreindre le principe de la capacité contributive. Dans ce contexte, la Cour d'arbitrage a constaté qu'une distinction qui « repose sur un critère objectif » et qui « ne paraît pas sans rapport avec le but poursuivi » manque cependant de justification raisonnable lorsqu'elle « aboutit à prélever au détriment (d'une catégorie de contribuables un impôt qui excède leurs facultés contributives »⁹.

² Arrêt n° 54 daté du 19 mars 2010.

³ Patrick Kinsch, *L'égalité devant la loi*, étude publiée dans la Pasicrisie luxembourgeoise, 2008, La jurisprudence de la Cour Constitutionnelle du Luxembourg 1997-2007.

⁴ Arrêts de la Cour d'arbitrage (belge) cités dans l'ouvrage « *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal* », par Elisabeth Willemart, éditions Bruylant, 1999, p. 212.

⁵ Jurisprudence constante de la Cour d'arbitrage, citée dans E. Willemart, *ibidem*, p. 173.

⁶ E Willemart, *ibidem*, p. 210.

⁷ E Willemart, *ibidem*, p. 211.

⁸ E Willemart, *ibidem*, p. 189.

⁹ Cour d'arbitrage, arrêt n° 34/91 du 21 novembre 1991, cité dans E. Willemart, *ibidem*, p. 218.

La mesure proposée vise à fixer un impôt sur le revenu minimal qui serait perçu même en l'absence de revenu imposable, voire même en l'absence de revenu tout court. De l'avis du Conseil d'Etat, le montant de l'impôt minimal peut difficilement être qualifié d'une manière générale d'excessif ni par rapport à son montant absolu, ni en relation avec les coûts de fonctionnement habituellement générés par la catégorie de société visée par la mesure proposée.

Dans ces conditions, le Conseil d'Etat estime que la disposition proposée n'est pas dépourvue de justification. Il considère que la disposition proposée est suffisamment en rapport avec le but recherché. Il n'apparaît pas du dossier que la mesure proposée reposerait sur une appréciation à ce point inappropriée qu'elle aboutirait à une différence de traitement manifestement déraisonnable. Le Conseil d'Etat en conclut que la disposition proposée est rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 30 novembre 2010.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Georges Schroeder