

Proposition de loi

portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

Avis du Conseil d'Etat

(14 mai 2013)

Par dépêche du 1^{er} mars 2013, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a soumis à l'avis du Conseil d'Etat la proposition de loi reprise sous rubrique. Au texte de la proposition de loi, déposée par les députés François Bausch et Camille Gira, étaient joints un exposé des motifs et un commentaire des articles.

Au moment d'émettre le présent avis, le Conseil d'Etat n'avait pas encore reçu une prise de position du Gouvernement.

Considérations générales

La proposition de loi vise à modifier la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (« LIR ») en introduisant trois mesures spécifiques à caractère écologique ayant trait à la fiscalité des véhicules automoteurs, visant en particulier:

- a) la limitation de la déduction fiscale des charges en rapport avec certains véhicules automoteurs lors de détermination du bénéfice commercial;
- b) la non-déduction de la taxe sur les véhicules automoteurs lors de la détermination du bénéfice commercial; et
- c) la détermination forfaitaire de l'avantage en nature imposable lors de l'utilisation d'une voiture de service par un salarié.

L'exposé des motifs précise que ces trois mesures sont proposées dans l'intérêt de l'environnement tout en soulignant le souci des auteurs de contribuer à une fiscalité équitable et à une augmentation des recettes fiscales.

En ce qui concerne la fiscalité des véhicules automoteurs, le Conseil d'Etat tient à rappeler que le projet de loi n° 5924, devenu entretemps la loi du 19 décembre 2008 portant modification de certaines dispositions en matière des impôts directs, comportait une disposition visant à qualifier la taxe sur les véhicules automoteurs de dépense non déductible au sens de l'article 48 LIR. Dans son avis du 9 décembre 2008 (doc. parl. n° 5924⁶), le Conseil d'Etat avait analysé la mesure proposée dans le cadre de la doctrine fiscale traditionnelle, et il avait dégagé certaines conséquences liées à une remise en cause du concept actuel de dépenses d'exploitation. Dans la mesure où la proposition de loi reprend la même disposition, le Conseil d'Etat se permet de renvoyer à ses observations afférentes, reproduites dans son avis précité. Ces observations sont d'ailleurs également applicables à la proposition visant à limiter la déductibilité fiscale des dépenses d'exploitation des véhicules automoteurs en fonction de critères liés tant aux émissions de CO₂ qu'à un plafond forfaitaire absolu.

Dans sa définition actuelle, la notion de dépenses d'exploitation inclut toutes les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise. Ces dépenses ne comportent pas de limite ni quant à leur montant ni quant à leur nature: le contribuable est seul juge de l'opportunité de la dépense et de son importance¹. Sur ce point, la LIR adopte une position différente de la loi modifiée du 12 février 1979 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (« LTVA »). L'article 54 de la LTVA dispose en effet que les dépenses à caractère somptuaire, de divertissement ou de représentation n'ont pas de caractère strictement professionnel et ne sont de ce fait pas reconnues comme des dépenses déductibles lors de la détermination de la TVA en amont. D'autres pays, comme la Belgique, ont créé une catégorie de dépenses d'exploitation qualifiées de « dépenses non admises ». Ces dépenses ne sont pas déductibles dans leur intégralité pour l'impôt sur le revenu et pour la TVA, certaines dépenses sont partiellement déductibles pour les besoins de l'un ou de l'autre de ces deux impôts, et d'autres dépenses ne sont déductibles ni pour l'un des impôts ni pour les deux. Le droit fiscal belge régit le traitement fiscal des frais de voitures professionnelles au titre de ces dépenses non admises.

Le Conseil d'Etat peut concevoir que la notion de dépenses d'exploitation traditionnelle soit modifiée afin d'inclure une limitation de la déductibilité fiscale des frais de voitures utilisées à des fins professionnelles. Dans le souci de la cohérence du droit fiscal, il recommande toutefois de créer un cadre cohérent, traitant de la non-déduction de certaines dépenses d'exploitation à la fois pour la TVA et pour l'impôt sur le revenu, plutôt que de procéder par des retouches ponctuelles. Un tel concept pourrait se limiter à des considérations à caractère écologique, mais il pourrait aussi inclure d'autres catégories de dépenses. Par ailleurs, il conviendrait également d'analyser cette mesure par rapport aux exigences constitutionnelles, et notamment l'article 101 en combinaison avec l'article 10*bis* de la Constitution qui fondent le principe de l'égalité de traitement en matière fiscale.

De manière générale, le Conseil d'Etat soulève la question fondamentale suivante: dans l'optique de la recherche d'objectifs écologiques, il convient de cibler non pas telle catégorie de véhicules ou d'usagers voire de propriétaires, mais les émissions nocives effectives en fonction de leur volume réel, à calculer soit sur base des kilomètres parcourus par tel véhicule, soit sur base du volume de carburant utilisé. Toute autre méthode d'évaluation risque d'être arbitraire.²

En ce qui concerne plus spécialement la déduction de la taxe sur les véhicules automoteurs, le Conseil d'Etat se permet de renvoyer à son avis précité du 9 décembre 2008 (doc. parl. n° 5924⁶).

La troisième proposition traite de l'évaluation de l'avantage en nature lorsqu'un salarié utilise une voiture de service pour ses besoins privés. En l'état actuel, cet avantage en nature est imposable en vertu de l'article 104

¹ Voir notamment Norbert Fehlen, *La détermination du revenu soumis à l'impôt*, Etudes fiscales, novembre 1996, page 41.

² Voir avis du Conseil d'Etat du 28 novembre 2006 sur le projet de loi promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement (doc. parl. n° 5611⁸, p. 20).

LIR qui assimile à des recettes « tous les biens et avantages, tant en espèces qu'en nature, mis à disposition du contribuable dans le cadre de l'une des catégories de revenus mentionnés aux numéros 4 à 8 de l'article 10 ». Sur base de cette disposition, le Directeur des contributions a émis une circulaire administrative définissant les règles d'évaluation appliquées par l'administration. La proposition de loi innove en ce sens qu'elle autorise l'évaluation forfaitaire de l'avantage en nature en fonction des émissions de CO₂. Indépendamment du suivi que la Chambre des députés donnera à la proposition de loi sous avis, le Conseil d'Etat se permet de signaler ses réserves sur la procédure visant à définir le traitement fiscal des voitures de service utilisées à des fins privées par une simple circulaire, alors que l'article 104 LIR crée les bases légales pour un règlement grand-ducal déterminant les modalités d'application de cette disposition. Dans un souci de sécurité juridique, il recommande de fixer les règles d'évaluation forfaitaire de l'avantage en nature lié à l'utilisation privée de voitures dans un texte réglementaire et de limiter les circulaires administratives à des questions d'application pratique sans contenu normatif proprement dit.

Quant à la portée de la disposition proposée, il convient de relever que les revenus en nature sont actuellement déterminés par la valeur financière effective de ces avantages, sans faire intervenir des considérations écologiques, sociales ou autres. La proposition de loi change la nature du concept d'avantage en nature en disposant qu'un règlement grand-ducal peut déterminer cet avantage en nature en fonction d'un critère écologique, sans rapport aux frais réellement exposés par l'employeur.

Le Conseil d'Etat a déjà exprimé sa préférence dans d'autres avis pour un système fiscal simple et transparent, basé sur la capacité contributive des contribuables³. En introduisant des considérations de politique générale, liées notamment à la politique environnementale ou sociale, le législateur crée une différence de traitement fiscal entre certaines catégories de contribuables, privilégiant ainsi les uns par rapport aux autres. De telles mesures tendent à donner naissance à des niches fiscales, dont le coût direct n'apparaît pas dans le budget de l'Etat. Il s'y ajoute que la multiplication de telles mesures directrices donne lieu à des interactions imprévues et à des doubles impositions ou doubles dégrèvements, sans que ces résultats soient clairement évalués. Ce risque est également apparent en ce qui concerne la fiscalité des voitures de service utilisées à des fins privées, vu que les trois mesures proposées seront, suivant les vues des auteurs, applicables de façon cumulative. Le Conseil d'Etat imagine que cet effet cumulatif peut être très significatif dans certaines hypothèses, et il regrette que les auteurs n'aient pas joint de simulation chiffrée à leur proposition de loi. Comme les auteurs

³ Voir notamment:

- Avis du Conseil d'Etat du 4 décembre 2012 sur le 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 concernant l'impôt sur la fortune; - de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »); - 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; - 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 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée; - de la loi modifiée du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation (doc. parl. n° 6497¹);
- Avis du Conseil d'Etat du 20 novembre 2011 sur le projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2013 (doc. parl. n° 6500^d), page 15 (concept de dépenses fiscales).

estiment le nombre de voitures de service nouvellement mises en circulation à environ 10.000 par année, cet impact ne devrait pas être négligeable.

Examen des articles

Article 1^{er}

En ce qui concerne la formulation de l'article 1^{er}, il convient d'indiquer dans le dispositif la loi dans laquelle est introduit l'article 50^{ter}.

Au paragraphe 1^{er}, à la première phrase, il convient de remplacer le terme « charges » par le terme « dépenses d'exploitation ». Le terme « année » est à remplacer par « année d'imposition ». La deuxième phrase est à redresser par la substitution du singulier « est » au pluriel « sont ». La troisième phrase pose des problèmes d'interprétation:

- La cession d'un véhicule peut se faire à un prix soit supérieur soit inférieur à la valeur comptable.
- Si la cession conduit à une perte, la disposition implique-t-elle que la perte n'est pas entièrement reconnue et que la partie écartée dépend des émissions de CO₂ du véhicule en question? Dans cette hypothèse, il conviendrait de préciser la pensée des auteurs. A noter toutefois que la perte de cession éventuelle ne qualifie pas de dépense d'exploitation ni de charge.
- Si la cession permet de réaliser une plus-value, le Conseil d'Etat se demande si le montant de la plus-value imposable devrait, aux termes de la proposition de loi, s'écarter de la différence comptable inscrite dans les livres de la société et renseignée au bilan de l'entreprise. Dans cette hypothèse, les auteurs proposent-ils d'exonérer partiellement la plus-value, ou envisagent-ils au contraire d'imposer une plus-value fictive, supérieure à la plus-value comptable, à déterminer en fonction des émissions de CO₂? Le libellé proposé n'est pas clair et ne permet pas la compréhension du caractère normatif de la disposition proposée.

Le Conseil d'Etat doit dès lors s'opposer de façon formelle à la formulation de cette disposition, dont le texte lacunaire ne satisfait pas aux exigences du principe de la sécurité juridique.

En ce qui concerne les deuxième et troisième phrases du paragraphe 1^{er}, l'article 32, paragraphe 3 de la Constitution n'autorise le Grand-Duc à prendre des règlements qu'aux fins, dans les conditions et suivant les modalités spécifiées par la loi, alors que la matière en question est érigée en réserve constitutionnelle par les articles 99 et 101 de la Constitution.⁴ Sous peine d'opposition formelle, le Conseil d'Etat exige que la loi fixe le montant maximal qui pourra être déduit par année.

La quatrième phrase est à supprimer si la proposition du Conseil d'Etat relative à la première phrase est retenue par la Chambre des députés. En effet, l'expression « dépenses d'exploitation » vise toutes les catégories de dépenses énumérées, alors qu'une énumération risque forcément d'être incomplète. Le terme « notamment » est également à écarter, alors que son utilisation a en l'espèce pour but d'illustrer le principe établi à la phrase qui

⁴ Cour constitutionnelle, arrêt 38/07 du 2 mars 2007, Mém. A-36 du 15 mars 2007, p. 742: « En matière fiscale la loi doit fixer les règles essentielles concernant l'assiette, le taux et le recouvrement de l'impôt. »

précède et revêt en l'occurrence une connotation exemplative qui est à écarter dans des textes normatifs comme étant superfétatoire et sans réel apport normatif.

A la cinquième phrase, il y a lieu d'ajouter l'adjectif « modifiée » derrière « loi » en se référant à la loi du 22 décembre 2006. Ensuite, il échet de se référer à l'article 36, paragraphe 1^{er} de ladite loi.

En ce qui concerne le paragraphe 2 de l'article sous examen et l'article 2, point 1^o, le Conseil d'Etat relève une différence des termes utilisés. Il demande dès lors de faire usage de la terminologie du Code de la route de manière cohérente. Ainsi, il s'interroge sur la distinction entre « biens » et « marchandises », et il relève que la législation routière se réfère au « conducteur » et non pas au « chauffeur ».

Le paragraphe 3 précise que les mesures de l'article sous avis ne visent pas les véhicules automoteurs dont la date de première mise en circulation se situe avant le 1^{er} janvier 2014. Au lieu et à la place de dire à quoi l'article ne s'applique pas, il convient plutôt de dire à quoi la loi s'applique, tout en excluant une application rétroactive.

Article 2

Quant à la terminologie utilisée, le Conseil d'Etat renvoie à son observation sous l'article 1^{er}.

En ce qui concerne le libellé de la disposition proposée, il y a lieu d'écrire:

« **Art. 2.** L'article 48 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est complété par un numéro 7a libellé comme suit: ... »

Concernant l'alinéa 2 du numéro 7a nouveau, le Conseil d'Etat rappelle que le propre du pouvoir réglementaire est d'exécuter la loi et non pas de rajouter, voire de déroger à celle-ci. Il est partant exclu, sous peine d'opposition formelle, que dans une matière réservée à la loi, comme en l'occurrence, le législateur habilite le Grand-Duc à édicter des règlements à l'effet de déroger à des lois, voire de les compléter. Afin d'éviter toute ambiguïté, il demande ainsi d'omettre la partie de phrase « un règlement grand-ducal peut prévoir, en dérogeant aux dispositions de la phrase précédente et dans des conditions déterminées, qu'en lieu et place de la taxe due par le donneur de leasing, débiteur de la taxe »⁵ et propose le texte qui suit:

« Lorsqu'un véhicule automoteur fait l'objet d'un contrat de leasing à long terme, le montant de la taxe compris dans les termes de leasing constitue une dépense d'exploitation non déductible dans le chef du preneur de leasing. »

⁵ Voir avis du Conseil d'Etat du 21 décembre 2012 sur le projet de loi - portant transposition - de l'article 4 de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services; - de la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation; - modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (doc. parl. n° 6470³).

Article 3

Quant à la présentation légistique, il y a lieu d'écrire:

« **Art. 3.** L'article 104, paragraphe 1^{er} de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est complété par un alinéa 2 libellé comme suit: ... »

Quant au fond, le Conseil d'Etat recommande de préciser le sens et la portée de la disposition proposée. Les auteurs souhaitent-ils que l'avantage en nature visé soit déterminé en fonction d'un seul critère, à savoir l'impact sur l'environnement des émissions de CO₂ par la voiture, à l'exclusion de tous les autres critères? Le texte implique-t-il par exemple qu'aucun avantage en nature n'est à prendre en considération lorsque le contribuable utilise pour ses déplacements une voiture électrique n'ayant pas d'émissions de CO₂?

Au vu de ce qui précède, le Conseil d'Etat s'oppose formellement au texte de l'article 3 sur le fondement de l'article 101 en combinaison avec l'article 32, paragraphe 3 de la Constitution. L'article 3 est par conséquent à reformuler.

L'article 104, paragraphe 3 LIR serait alors également à adapter.

Finalement, le Conseil d'Etat fait observer qu'il n'a pas été saisi officiellement par le Gouvernement du projet de règlement grand-ducal joint à titre documentaire. La rédaction d'un tel texte dans une proposition de loi est d'ailleurs problématique alors que cette prérogative appartient, d'après les règles constitutionnelles, au seul pouvoir réglementaire.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 14 mai 2013.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Victor Gillen