

Proposition de loi

**modifiant la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant
l'impôt sur le revenu**

Avis du Conseil d'État

(8 juillet 2020)

Par dépêche du 17 avril 2020, le président de la Chambre des députés a soumis à l'avis du Conseil d'État la proposition de loi sous rubrique, déposée le 6 avril 2020 par les députés Gilles Roth et Marc Spautz, et déclarée recevable en date du 17 avril 2020.

Au texte de la proposition de loi étaient joints un exposé des motifs et un commentaire de l'article unique.

Une fiche financière, telle que prévue à l'article 79 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, comptabilité et la trésorerie de l'État, et qui est requise à chaque fois que la proposition est susceptible de grever le budget de l'État, fait défaut.

Les avis de la Chambre de commerce et de la Chambre des salariés ont été communiqués au Conseil d'État par dépêches respectivement des 12 et 19 mai 2020.

Une prise de position du Gouvernement n'est pas parvenue au Conseil d'État à la date d'adoption du présent avis.

Considérations générales

La proposition de loi sous examen vise à offrir la possibilité à un règlement grand-ducal de prévoir que, pour une entreprise artisanale occupant moins de dix salariés, le bénéfice commercial réalisé dépassant la moyenne des bénéfices de l'exercice envisagé et des deux exercices précédents sera considéré comme un revenu extraordinaire. La proposition prévoit que ledit règlement grand-ducal fixera le taux applicable à ce revenu extraordinaire dans la limite d'une réduction d'impôt maximale de 10 000 euros.

D'après ses auteurs, la proposition de loi a pour but de mettre en œuvre une politique volontariste de soutien en faveur des plus petites entreprises artisanales. La proposition de loi sous avis constitue ainsi une mesure spécifique aux microentreprises complémentaire des mesures gouvernementales générales d'aide aux entreprises adoptées pour faire face à la pandémie de Covid-19.

Examen de l'article unique

Article unique

L'article unique de la proposition de loi sous rubrique a pour objet, par le biais d'un nouvel article 133*bis* à insérer dans la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR », de qualifier dans le chef de certaines entreprises la partie du bénéfice dépassant la moyenne des bénéficiaires de l'exercice envisagé¹ et des deux exercices précédents de revenu extraordinaire au sens de l'article 132 de la même loi. Ce revenu extraordinaire sera imposable, d'après les dispositions de l'article 131 LIR, à un taux d'imposition spécifique qui sera fixé par un règlement grand-ducal. Il est également proposé de limiter la réduction d'impôt résultant de la mesure en question à un montant de 10 000 euros.

Une disposition similaire existe déjà à l'égard des contribuables réalisant un bénéfice agricole et forestier (article 133 LIR)², l'exécution de ladite disposition étant assurée par le règlement grand-ducal modifié du 24 décembre 1988 portant exécution de l'article 133 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, tel que cet article a été modifié par la loi du 24 décembre 1988. L'objectif de cette disposition est d'annuler l'aggravation d'impôt résultant de l'application d'un tarif annuel progressif à des revenus fortement variables par années. Ce système permet ainsi de modérer la progressivité en soustrayant aux taux d'accroissement élevés les pointes de bénéfices dépassant une moyenne de plusieurs années. Le Conseil d'État comprend la volonté des auteurs de la proposition de loi de vouloir transposer ce système à d'autres catégories de revenus, mais il ne peut pas approuver la démarche consistant à reprendre de manière littérale le libellé d'une disposition, sortie de son contexte, à plus forte raison lorsque ce contexte précis a dicté la formulation retenue. L'article 133 LIR, dans sa teneur initiale, ne visait que les bénéfices des exploitations viticoles, pour lesquels la fixation d'un taux spécifique prenant en considération les fortes fluctuations de ces bénéfices en raison des aléas climatiques a été reléguée, pour des raisons historiques, à un règlement grand-ducal³. Lors de l'extension de ce système à tous les bénéfices agricoles et forestiers par la loi du 24 décembre 1988 portant modification de certaines dispositions de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, le Conseil d'État avait toutefois émis certaines réserves sur le plan de l'égalité devant la loi⁴, aspect sur lequel il entend revenir dans les développements qui suivent. Au préalable, le Conseil d'État donne à considérer que l'extension du régime

¹ Le Conseil d'État note que les auteurs de la proposition de loi indiquent dans leur commentaire de l'article unique que la mesure prendra en considération la moyenne des bénéfices pour les années 2021, 2020 et 2019 alors que la moyenne à prendre en considération sur la base du texte de loi proposé est celle des bénéfices de l'exercice envisagé et des deux exercices précédents, à savoir les années 2020, 2019 et 2018.

² Article 133 LIR : « En ce qui concerne les bénéfices des exploitations agricoles et forestières au sens de l'article 61, à l'exception des bénéfices provenant de la sylviculture, un règlement grand-ducal pourra prévoir que la partie du bénéfice dépassant la moyenne des bénéfices de l'exercice envisagé et des cinq exercices entiers précédents sera considérée comme revenu extraordinaire au sens de l'article 132, imposable d'après les dispositions de l'article 131, et fixer un taux applicable à ce revenu en fonction du revenu ordinaire. »

³ Avis du Conseil d'État du 2 avril 1965 relatif au projet de loi portant réforme de l'impôt sur le revenu (doc. parl. n° 571¹⁶).

⁴ Avis du Conseil d'État du 13 décembre 1988 relatif au projet de loi portant modification de certaines dispositions de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu : « Ce que le Conseil d'État reproche la mesure d'extension envisagée est qu'elle s'appliquera à tout un secteur de l'économie dont le régime fiscal comporte déjà un certain nombre d'éléments de calcul forfaitaire qui mènent une base d'imposition plutôt avantageuse par rapport d'autres contribuables. Ainsi s'accroîtra la différence entre contribuables de catégories différentes, ce qui fait craindre que le principe de l'égalité de tous devant l'impôt ne subisse une sérieuse entorse. » (doc. parl. n° 3254).

exceptionnel de l'article 133 LIR contrevient, d'une part, au principe de la compétence retenue dont dispose le législateur en vertu de l'article 32, paragraphe 3, de la Constitution dans les matières réservées à la loi et, d'autre part, réduit fortement la portée de la mesure envisagée en limitant le champ d'application de la mesure à un nombre limité de contribuables.

La proposition de loi concerne une matière que l'article 99, première phrase, de la Constitution réserve à la loi. Aux termes de l'article 32, paragraphe 3, de la Constitution, tel qu'il a été révisé en date du 18 octobre 2016, dans les matières réservées à la loi par la Constitution, le Grand-Duc ne peut prendre des règlements et arrêtés qu'en vertu d'une disposition légale particulière qui fixe outre les objectifs, les principes et points essentiels des mesures d'exécution⁵. L'application de ces critères à la matière fiscale implique, selon la Cour constitutionnelle, que « la loi doit fixer les règles essentielles concernant l'assiette, le taux et le recouvrement de l'impôt »⁶. Le Conseil d'État se doit de constater que les critères précités ne sont pas remplis par l'article unique de la proposition de loi sous examen, et doit, par conséquent, s'y opposer formellement.

À l'instar de l'article 133 LIR précité, le Conseil d'État constate que la mesure en projet n'a vocation à s'adresser qu'aux seules entreprises individuelles, aux entreprises commerciales collectives ainsi qu'à tous autres types de sociétés ou d'organismes dits fiscalement transparents. Suivant le principe de la transparence fiscale, comme prévu par le paragraphe 11*bis*⁷ de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (« *Steueranpassungsgesetz* »), l'imposition du bénéfice réalisé par une entité transparente n'a pas lieu dans le chef de celle-ci, mais directement dans le chef de son associé pour sa quote-part dans le bénéfice global de l'entité. La mesure proposée n'a donc pas vocation à s'appliquer aux entités fiscalement opaques, c'est-à-dire aux organismes à caractère collectif soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités au sens de l'article 159 LIR. En effet, il ressort du règlement grand-ducal modifié du 3 décembre 1969 portant exécution de l'article 162 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu que les dispositions des articles 131 et 132 LIR ne s'appliquent pas aux entreprises soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités. Or, il ressort des statistiques publiées sur le site internet de la Chambre des métiers⁸ que sur 7 459 entreprises artisanales recensées en 2018, seules 1 832 entreprises revêtaient la forme d'entreprises individuelles, de sorte que la mesure proposée ne bénéficiera qu'à un nombre assez réduit de contribuables. En ce

⁵ Avis du Conseil d'État n° 52.137 du 30 mars 2018, relatif au projet de loi 1. relative à la protection sanitaire des personnes contre les dangers résultants de l'exposition aux rayonnements ionisants et à la sécurité des sources de rayonnements ionisants contre les actes de malveillance ; 2. relative à la gestion des déchets radioactifs, du transport de matières radioactives et de l'importation ; 3. portant création d'un carnet radiologique électronique (doc. parl. n° 7172¹, p. 3).

⁶ Arrêt n° 38/07 de la Cour constitutionnelle du 2 mars 2007, publié au Journal officiel du Grand-duché de Luxembourg (Mém. A – n° 36 du 15 mars 2007, p. 742).

⁷ Paragraphe 11*bis* de la loi modifiée du 16 octobre 1934 : « Les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés en commandite spéciale, les groupements d'intérêt économique, les groupements européens d'intérêt économique, les sociétés commerciales momentanées, les sociétés commerciales en participation et les sociétés civiles sont considérés comme n'ayant pas de personnalité juridique distincte de celle des associés, excepté ceux de ces organismes qui sont des organismes non résidents visés par l'article 2 de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents ou par l'article 3 de la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statuaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre. »

⁸ <https://www.cdm.lu/artisanat/chiffres-et-statistiques>

qui concerne la référence à un critère objectif de différenciation, le Conseil d'État considère, à l'instar de la Chambre de commerce, qu'il y a lieu de se référer au concept de microentreprise pour délimiter le champ d'application de la mesure, ce concept ayant par ailleurs déjà été utilisé dans la loi concernant l'impôt sur le revenu⁹.

Le texte de l'article unique restreint finalement le champ d'application de la disposition proposée au « bénéfice commercial réalisé par une entreprise artisanale [...] ». Le Conseil d'État donne à considérer que la loi concernant l'impôt sur le revenu distingue huit catégories de revenus nets¹⁰, auxquelles s'appliquent, d'une part, certaines dispositions communes et, d'autre part, un certain nombre de dispositions qui sont propres à chaque catégorie de revenu. À l'intérieur d'une même catégorie de revenus nets cependant, les règles d'imposition sont les mêmes pour tous les contribuables. Cette inégalité de traitement risque ainsi de poser problème au regard de l'article 10*bis* de la Constitution et du principe de l'égalité de traitement y inscrit ainsi que, par ailleurs, au regard de l'article 101 de la Constitution qui pose le principe de l'égalité devant les charges publiques, et constitue, en matière de charges publiques, une application de l'article 10*bis* précité¹¹. En effet, la non-discrimination est un aspect du principe d'égalité qui est compris comme interdisant le traitement de manière différente de situations similaires, à moins que la différenciation soit objectivement justifiée, adéquate et proportionnée à son but¹². Dans l'attente d'arguments répondant aux critères précités, le Conseil d'État réserve sa position quant à la dispense du second vote constitutionnel.

Par ailleurs, la même réserve de dispense doit être formulée au regard du traitement différencié selon le statut juridique des artisans. Si le législateur entend maintenir la limitation de la mesure fiscale envisagée aux seuls artisans, personnes physiques, le Conseil d'État l'invite à s'en expliquer et à démontrer, plus spécifiquement, les différences objectives justifiant qu'une différence soit établie entre les artisans exerçant leur activité en leur nom propre, qui bénéficieraient de la mesure, et les artisans exerçant leur activité sous la forme d'une personne morale, qui s'en verraient exclus.

⁹ Article 50*bis* LIR (abrogé à partir du 1^{er} juillet 2016), alinéa 6 : « Les entreprises présentant les caractéristiques d'une micro, petite ou moyenne entreprise peuvent cependant établir la valeur estimée de réalisation (...) ».

¹⁰ Article 10 LIR : « Entrent seuls en ligne de compte pour la détermination du total des revenus nets au sens du second alinéa de l'article 7 : 1. le bénéfice commercial, 2. le bénéfice agricole et forestier, 3. le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, 4. le revenu net provenant d'une occupation salariée, 5. le revenu net résultant de pensions ou de rentes, 6. le revenu net provenant de capitaux mobiliers, 7. le revenu net provenant de la location de biens, 8. les revenus nets divers spécifiés à l'article 99 ci-après ».

¹¹ Arrêt n° 106/13 de la Cour constitutionnelle du 20 décembre 2013, publié au Journal officiel du Grand-duché de Luxembourg (Mém. A – n° 2 du 3 janvier 2014, p. 32) ; Voir également les arrêts n°s 136/18 du 18 mai 2018 (Mém. A – n° 426 du 30 mai 2018) et 126/16 du 9 décembre 2016 (Mém. A – n° 254 du 15 décembre 2016).

¹² Avis du Conseil d'État n° 60.224 du 2 juin 2020 relatif au projet de loi portant dérogation aux dispositions : 1° des articles L. 151-1, alinéa 1^{er}, et L. 151-4, du Code du travail ; 2° de l'article 16 de loi modifiée du 19 mars 1988 concernant la sécurité dans les administrations et services de l'État, dans les établissements publics et dans les écoles ; 3° des articles 6 et 17 de la loi modifiée du 10 juin 1999 relative aux établissements classés ; 4° des articles 22, 25, 26 et 28*bis* de la loi modifiée du 4 juillet 2008 sur la jeunesse, (doc. parl. 7588¹, p. 4).

Observations d'ordre légistique

Article unique

Lorsque le dispositif ne contient qu'un article unique, il est en fait mention du terme article en toutes lettres, sans recourir à la forme abrégée « Art. », pour écrire « **Article unique.** »

La phrase liminaire est à rédiger comme suit :

« Après l'article 133 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est inséré un article 133*bis* nouveau libellé comme suit : ».

À l'occasion de l'insertion d'articles, le texte nouveau est précédé de l'indication du numéro correspondant qui est souligné, au lieu d'être mis en gras, pour mieux le distinguer du numéro des articles de l'acte modificatif. Partant, le texte à insérer est à faire précéder des termes « Art. 133*bis*. ».

Au début de l'article 133*bis* à insérer, il convient d'écrire « dix salariés » en toutes lettres.

À la fin de l'article 133*bis* à insérer, il convient de remplacer les termes « de la présente mesure » par les termes « du présent article ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 20 votants, le 8 juillet 2020.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

La Présidente,

s. Agny Durdu