

Projet de règlement grand-ducal

portant exécution de l'article 143 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et abrogeant le règlement grand-ducal modifié du 21 décembre 2012 remplaçant le règlement grand-ducal modifié du 21 décembre 2007 portant exécution de l'article 143 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu

Avis du Conseil d'État

(11 décembre 2020)

Par dépêche du 14 octobre 2020, le Premier ministre, ministre d'État, a saisi le Conseil d'État du projet de règlement grand-ducal sous rubrique, élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de règlement grand-ducal étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche d'évaluation d'impact, ainsi qu'une fiche financière.

Les avis de la Chambre de commerce, de la Chambre des salariés et de la Chambre des fonctionnaires et employés publics ont été communiqués au Conseil d'État par dépêches respectivement des 20 et 27 novembre 2020.

Considérations générales

Le projet de règlement grand-ducal sous avis a pour objet de mettre en œuvre l'article 143 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, dans sa teneur modifiée par l'article 3, paragraphe 9, du projet de loi n° 7666 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2021 (N° CE 60.395)¹. L'article 143 de la loi précitée du

¹ Projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2021 et modifiant : 1° la loi modifiée du 23 décembre 1913 concernant la révision de la législation qui régit les impôts dont le recouvrement est attribué à l'administration de l'enregistrement et des domaines ; 2° la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ; 3° 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 ; 4° la loi modifiée du 9 juillet 1937 sur l'impôt sur les assurances ; 5° la loi modifiée du 1er février 1939 sur l'impôt dans l'intérêt du service d'incendie ; 6° la loi modifiée du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession ; 7° la loi modifiée du 22 juin 1963 fixant le régime des traitements des fonctionnaires de l'État ; 8° la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 9° la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ; 10° la loi modifiée du 25 février 1979 concernant l'aide au logement ; 11° la loi modifiée du 14 mai 1997 relative à la participation à des institutions financières internationales ; 12° la loi modifiée du 27 juillet 1997 sur le contrat d'assurance ; 13° la loi modifiée du 28 avril 1998 portant a) harmonisation de l'enseignement musical dans le secteur communal ; b) modification de l'article 5 de la loi du 24 mai 1989 sur le contrat de travail ; c) modification de la loi modifiée du 22 juin 1963 fixant le régime des traitements des fonctionnaires de l'État ; 14° la loi modifiée du 21 décembre 1998 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1999 ; 15° la loi modifiée du 11 mai 2007 relative à la création d'une société de gestion de patrimoine familial (« SPF ») ; 16° la loi modifiée du 16 décembre 2008 concernant l'intégration des étrangers au Grand-Duché de Luxembourg ; 17° la loi du 19 décembre 2008 portant révision du régime applicable à certains actes de société en matière de droits d'enregistrement, portant transposition de la

4 décembre 1967 concerne l'établissement des fiches de retenue de l'impôt qui sont destinées à « recevoir l'inscription par l'Administration des contributions directes de toutes les prescriptions à observer lors de la détermination de la retenue et des crédits d'impôts »². En raison de la modification complète de cette disposition et dans la perspective du passage au traitement entièrement informatisé de ces fiches prévu par cette disposition à partir de l'année d'imposition 2022, les auteurs du projet de règlement grand-ducal proposent d'adopter un nouveau règlement et d'abroger le règlement grand-ducal modifié du 21 décembre 2012 remplaçant le règlement grand-ducal modifié du 21 décembre 2007 portant exécution de l'article 143 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

Examen des articles

Article 1^{er}

La disposition sous avis reprend le libellé des définitions énoncées à l'article 1^{er} du règlement grand-ducal précité du 21 décembre 2012.

La notion de « fiche de retenue pluriannuelle » n'a pas été retenue, dès lors que, comme l'indiquent les auteurs du projet de règlement dans l'exposé des motifs, les fiches seront toutes dorénavant « potentiellement valables au-delà de l'année d'imposition de leur émission ».

Certaines définitions sont ajoutées : au point 4°, la définition de « règlement des modalités de déduction » et aux points 13° à 16°, les définitions de « mise à disposition électronique », de « date de début de validité », de « date de fin de validité » et de « caisse de pension ».

Le Conseil d'État estime qu'il convient de faire référence de manière précise et exacte aux règlements visés aux définitions énoncées aux points 2° à 4°. Il s'agit d'indiquer les actes actuellement en vigueur régissant les matières visées par ces définitions. Le Conseil d'État donne à considérer que les références sont dynamiques, c'est-à-dire modifiées de manière implicite

directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, modifiant : la loi modifiée du 7 août 1920, portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc., la loi modifiée du 20 décembre 2002 concernant les organismes de placement collectif, la loi du 22 mars 2004 relative à la titrisation, la loi modifiée du 15 juin 2004 relative à la société d'investissement en capital à risque (SICAR), la loi modifiée du 13 juillet 2005 relative aux institutions de retraite professionnelle sous forme de sepcav et assep, la loi du 13 février 2007 relative aux fonds d'investissement spécialisés, et abrogeant la loi modifiée du 29 décembre 1971 concernant l'impôt frappant les rassemblements de capitaux dans les sociétés civiles et commerciales et portant révision de certaines dispositions législatives régissant la perception des droits d'enregistrement ; 18° la loi modifiée du 17 décembre 2010 concernant les organismes de placement collectif ; 19° la loi modifiée du 17 décembre 2010 fixant les droits d'accise et les taxes assimilées sur les produits énergétiques, l'électricité, les produits de tabacs manufacturés, l'alcool et les boissons alcooliques ; 20° la loi modifiée du 25 mars 2015 fixant le régime des traitements et les conditions et modalités d'avancement des fonctionnaires de l'État ; 21° la loi du 23 juillet 2016 portant création d'un impôt dans l'intérêt des services de secours ; 22° la loi modifiée du 23 décembre 2016 1. instituant un régime d'aides pour la promotion de la durabilité, de l'utilisation rationnelle de l'énergie et des énergies renouvelables dans le domaine du logement ; 2. modifiant la loi modifiée du 23 décembre 2004 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre ; 23° la loi modifiée du 20 juillet 2017 ayant pour objet la mise en place d'un régime d'aide à l'investissement à finalité régionale ; 24° la loi modifiée du 28 juillet 2018 relative au revenu d'inclusion sociale 25° la loi du ... décembre 2020 relative au climat et portant abrogation de la loi modifiée du 22 décembre 1993 ayant pour objet la relance de l'investissement dans l'intérêt du développement économique.

² Article 143, paragraphe 1^{er}, première phrase, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, dans sa teneur modifiée par l'article 3, paragraphe 9, du projet de loi no 7666.

du fait même de l'entrée en vigueur du nouvel acte. Une référence dans un texte de loi ou de règlement n'a dès lors pas besoin d'être adaptée explicitement lorsque l'acte auquel elle se réfère est remplacé, à condition toutefois de continuer à garder sa pertinence et de trouver un corollaire dans le texte du nouvel acte³.

Articles 2 à 4

Sans observation.

Article 5

L'article 5 du projet de règlement grand-ducal reprend, en le généralisant, le principe de l'établissement d'office de la fiche de retenue d'impôt, sauf dans « les cas visés aux articles 6 à 8 ».

Le Conseil d'État estime que cette formulation reste fort imprécise, et marque sa préférence pour un renvoi plus précis aux dispositions posant effectivement une exception au principe de l'établissement d'office de la fiche de retenue. Par exemple, l'article 8, paragraphe 3, ne forme pas une exception à ce principe, car il rappelle que l'Administration des contributions directes peut d'office procéder à la conversion de la fiche principale en fiche additionnelle, en l'absence d'une demande expresse des contribuables résidents.

Le Conseil d'État considère également que l'emploi des termes « d'office » implique nécessairement que l'Administration des contributions directes agira « sans intervention et sans demande de la part du salarié ou pensionné ». Par conséquent, le Conseil d'État propose de supprimer ces derniers termes redondants.

Article 6

Les paragraphes 1^{er} et 2 n'appellent pas d'observation.

Le paragraphe 3 introduit, sans préjudice de l'article 11, alinéa 2, dans le chef des salariés et pensionnés non résidents une nouvelle obligation de déclaration de « tous les changements de leur situation qui sont susceptibles d'avoir un impact sur les inscriptions de la fiche de retenue d'impôt, tels que les changements d'adresse et de situation familiale ». Cette obligation de déclaration se fonde sur l'article 143, paragraphe 5, de la loi précitée du 4 décembre 1967, dans sa teneur modifiée par le projet de loi n° 7666, lequel délègue au pouvoir réglementaire, entre autres, la détermination des « obligations des employeurs et des salariés relativement à l'établissement des fiches ».

Le Conseil d'État comprend que l'Administration des contributions directes pourra, en vertu du paragraphe 202 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), contraindre les salariés et pensionnés non résidents de lui fournir les éléments qu'elle estime pouvoir

³ Avis du Conseil d'État n° 50.523 du 20 mai 2014 relatif au projet de règlement grand-ducal modifiant le règlement grand-ducal du 16 septembre 2003 portant exécution de la loi modifiée du 24 mars 1989 portant restriction de la publicité en faveur du tabac et de ses produits, interdiction de fumer dans certains lieux et interdiction de la mise sur le marché des tabacs à usage oral, p. 2.

exiger du contribuable au sujet de sa situation de non-résident et qu'elle ne peut pas obtenir des autorités étrangères. Aux termes du paragraphe 202, l'alinéa 6, de la loi précitée du 22 mai 1931, « avant qu'un moyen de contrainte ne soit fixé, le contribuable doit être sommé d'exécuter l'acte exigé de lui, sous la menace du moyen de contrainte et avec stipulation d'un délai raisonnable ». En raison de cette possibilité de sanction, l'obligation faite au contribuable non résident de déclarer les éléments « susceptibles » d'avoir un impact doit respecter le principe de la spécification des incriminations, qui est le corollaire du principe de la légalité des peines garanti par l'article 14 de la Constitution. Les éléments constitutifs de l'infraction sont donc à définir en des termes suffisamment clairs et précis pour exclure l'arbitraire et permettre aux intéressés de mesurer exactement la nature et le type des agissements sanctionnés⁴. Or, le paragraphe 3 sous revue, en visant indistinctement tous les éléments susceptibles d'avoir un impact sur les inscriptions de la fiche de retenue d'impôt, contrevient à ce principe. Qui plus est, l'utilisation des termes « tels que » indique que la liste des changements à signaler n'est pas exhaustive, mais exemplative, ce qui est en effet susceptible de faire naître dans certains cas une insécurité juridique. Le dispositif réglementaire sous revue risque dès lors la sanction de la non-application en vertu de l'article 95 de la Constitution.

Articles 7 à 11

Sans observation.

Article 12

Les paragraphes 1^{er} à 3 n'appellent pas d'observation de la part du Conseil d'État.

Les paragraphes 4 et 5 couvrent les différentes hypothèses de fin de l'activité salariée auprès de l'employeur nécessitant l'émission d'une fiche contenant une date de fin de validité. Alors que le paragraphe 5 vise spécifiquement la fin de l'emploi salarié auprès de l'employeur, le paragraphe 4 englobe plus généralement toutes les hypothèses qui nécessiteraient selon l'Administration des contributions directes une inscription de la date de fin de validité. Les auteurs du projet de règlement grand-ducal expliquent qu'est particulièrement visée l'hypothèse d'un contrat à durée déterminée, dès lors que la date de fin d'activité serait prévisible. Le Conseil d'État donne toutefois à considérer que la date inscrite dans le contrat de travail ne présume pas de la fin effective de la relation contractuelle entre l'employeur et le salarié, celle-ci pouvant perdurer au-delà de cette date, de sorte que le paragraphe 5 couvre à lui seul toutes les hypothèses de fin d'activité salariée. Le Conseil d'État invite, dès lors, le Gouvernement à préciser davantage ce qu'il y aurait lieu d'entendre par circonstance exceptionnelle, justifiant l'inscription préalable d'une date de fin de validité.

⁴ Cour const., arrêts du 22 mars 2002, n° 12/02 (Mém. A n° 40 du 12 avril 2002, p. 67), du 3 décembre 2004, nos 23/04 et 24/04 (Mém. A n° 201 du 23 décembre 2004, pp.2960 et s.), du 2 mars 2018, nos 134/18 et 135/18 (Mém. A nos 198 et 199 du 20 mars 2018) et du 6 juin 2018, n° 138/18 (Mém. A n° 459 du 6 juin 2018).

Articles 13 à 18

Sans observation.

Article 19

La disposition sous avis pose le principe de l'établissement de la fiche de retenue des salariés non résidents selon les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que les fiches destinées aux résidents, ainsi que les exceptions à ce principe. Les auteurs du projet de règlement grand-ducal expliquent que l'exception énoncée à la lettre a) inclut également implicitement, par le renvoi aux dispositions de l'article 157*bis*, alinéas 1^{er} à 4, de la loi précitée du 4 décembre 1967 et de l'article 3 du règlement grand-ducal modifié du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 140 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, les dispositions de l'article 15 du projet de règlement grand-ducal, de sorte que celles-ci ne sont pas applicables pour les non-résidents. Le Conseil d'État suggère, par souci de clarté, de faire figurer explicitement l'article 15 parmi les dispositions non applicables du règlement grand-ducal en projet énumérées à la lettre b).

Les lettres c) et d) n'appellent pas d'observation de la part du Conseil d'État.

Articles 20 et 21

Sans observation.

Article 22

La disposition sous avis prévoit l'entrée en vigueur du projet de règlement grand-ducal pour l'année d'imposition 2021, ainsi qu'un régime transitoire jusqu'à l'année d'imposition 2022, à partir de laquelle le traitement des fiches sera entièrement informatisé.

Le Conseil d'État donne à considérer que, s'il est suivi dans ses observations faites à l'endroit de l'article 3, paragraphe 9, du projet de loi n° 7666 (N° CE 60.395) dans son avis du 20 novembre 2020, il conviendrait d'adapter, si nécessaire, la disposition sous avis en fonction du régime transitoire mis en place par la loi en projet précitée.

Observations d'ordre légistique

Observations générales

La forme abrégée « Art. » et le numéro d'article suivi d'un point sont à faire figurer en caractères gras.

Lorsque pour le groupement des articles il est recouru exclusivement à des chapitres, ceux-ci tout comme, le cas échéant, les sections et les sous-sections afférentes sont numérotées en chiffres arabes. À titre d'exemple, l'intitulé du chapitre 1^{er} se lira comme suit :

« **Chapitre 1^{er} – Définitions** ».

Sauf disposition contraire, les références sont considérées comme étant dynamiques, et donc modifiées de manière implicite du fait même de l'entrée en vigueur du nouvel acte modifiant ou remplaçant la disposition à laquelle il est fait référence. Il convient dès lors de citer avec précision les intitulés des actes en vigueur auxquels il est fait référence. Ainsi, il y a lieu de faire mention, notamment :

- 1° À l'article 1^{er}, point 2°, du « règlement grand-ducal modifié du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions » ;
- 2° À l'article 1^{er}, point 3°, du « règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions » ;
- 3° À l'article 1^{er}, point 4°, du « règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 réglant les modalités de la déduction des frais de déplacement et autres frais d'obtention, des dépenses spéciales, des charges extraordinaires, ainsi que de la bonification des crédits d'impôt » ;
- 4° À l'article 7, paragraphe 1^{er}, lettre a), au « règlement grand-ducal modifié du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 140 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ».

La subdivision de l'article se fait en alinéas, ou en paragraphes. Les paragraphes se distinguent par un chiffre arabe, placé entre parenthèses : (1), (2), ... Les subdivisions complémentaires en points, caractérisés par un numéro suivi d'un exposant « ° » (1°, 2°, 3°, ...), elles-mêmes éventuellement subdivisées en lettres minuscules suivies d'une parenthèse fermante (a), b), c),...) à nouveau subdivisées, le cas échéant, par des chiffres romains minuscules, sont utilisées pour caractériser des énumérations. L'emploi de tirets est à écarter. En effet, la référence à des dispositions introduites de cette manière est malaisée, tout spécialement à la suite d'insertions ou de suppressions de tirets opérées à l'occasion de modifications ultérieures. Par ailleurs, les énumérations sont introduites par un deux-points. Chaque élément commence par une minuscule et se termine par un point-virgule, sauf le dernier qui se termine par un point. Dans cette hypothèse, les renvois à l'intérieur du dispositif sont, le cas échéant, à adapter en conséquence.

Le Conseil d'État signale que lors des renvois, les différents éléments auxquels il est renvoyé sont à séparer par des virgules, en écrivant, à titre d'exemple, à l'article 1^{er}, point 6°, lettre a), « l'article 136, alinéa 1^{er}, de la loi » et à l'article 3, paragraphe 1^{er}, « l'article 3, paragraphe 2, du règlement ».

Les textes normatifs sont en principe rédigés au présent et non au futur.

Les termes « du présent article » sont en principe superflus et à supprimer.

Préambule

Le deuxième visa relatif aux avis des chambres professionnelles est à adapter, le cas échéant, pour tenir compte des avis effectivement parvenus au Gouvernement au moment où le règlement grand-ducal en projet sera soumis à la signature du Grand-Duc.

Article 1^{er}

En cas de pluralité de termes à définir, les définitions sont reprises chacune sous un numéro distinct. Elles se suivent dans leur ordre logique ou, lorsqu'elles sont nombreuses, dans leur ordre alphabétique. Le terme à définir est mis entre guillemets, suivi d'un deux-points. En outre, il convient d'ajouter le terme « de » à la suite du terme « date », pour écrire « date de début de validité » et « date de fin de validité ». En conséquence, il convient de rédiger l'article 1^{er} comme suit :

« **Art. 1^{er}**. Au sens du présent règlement, on entend par :

- 1° « bureau RTS compétent » : [...] ;
- 2° « caisse de pension » : [...] ;
- 3° « conjoints imposables collectivement » : [...] ;
- 4° « date de début de validité » : [...] ;
- 5° « date de fin de validité » : [...] ;
- 6° « loi » : [...] ;
- 7° « mise à disposition électronique » : [...] ;
- 8° « non-résident » : [...] ;
- 9° « pensions » : [...] ;
- 10° « pensionnés » : [...] ;
- 11° « règlement de détermination de la retenue » : [...] ;
- 12° « règlement des modalités de déduction » : [...] ;
- 13° « règlement de procédure de la retenue » : [...] ;
- 14° « rémunérations » : [...] ;
- 15° « résident » : [...] ;
- 16° « retenue » : [...] ;
- 17° « salaires » : [...] ;
- 18° « salariés » : [...] ;
- 19° « salarié ou pensionné susceptible de bénéficier d'une modération d'impôt pour enfant » : [...] ;
- 20° « transmission électronique » : [...] »

Article 14

La numérotation originelle des articles ou des subdivisions d'articles d'un acte autonome ou modificatif ne peut pas comporter des articles indexés ou suivis du qualificatif *bis*, *ter*, etc. Ce mode de numérotation est réservé aux articles ou subdivisions d'articles qui seront insérés ultérieurement dans les actes autonomes. Partant, les quatre paragraphes de l'article sous examen doivent être numérotés de manière continue, à savoir de 1 à 4. Les renvois sont à adapter en conséquence.

Article 15

Au paragraphe 1^{er}, point 2°, lettre c), il convient d'écrire « soixante-quatrième année ».

Article 17

Au paragraphe 1^{er}, première phrase, il convient d'insérer une parenthèse fermante après la lettre c), pour écrire « lettre c) ». Cette observation vaut également pour l'article 19, lettre b).

Article 21

Au paragraphe 2, le troisième tiret, sans objet, est à omettre.

Article 22 (22 à 24)

L'article sous examen contient à la fois des dispositions relatives à la mise en vigueur, des dispositions abrogatoires et des dispositions transitoires, devant faire l'objet à chaque fois d'un article distinct, et ceci dans l'ordre suivant : dispositions abrogatoires, dispositions transitoires, dispositions relatives à la mise en vigueur.

Au vu des développements qui précèdent, le paragraphe 2 est érigé en article 22, les paragraphes 3 à 7 en article 23, et le paragraphe 1^{er} en article 24. L'article 23 actuel relatif à la formule exécutoire est à renuméroter en article 25.

Au paragraphe 2, il convient de supprimer les termes « avec effet à partir de la même année d'imposition » car superfétatoires. En effet, il est superflu de préciser qu'un texte est abrogé à la même date que l'entrée en vigueur du texte comprenant la disposition abrogatoire, puisque l'entrée en vigueur du nouvel acte donne de plein droit effet aux dispositions abrogatoires figurant dans son dispositif.

Au paragraphe 3, première phrase, par souci d'harmonisation de la terminologie par rapport à la deuxième phrase, le Conseil d'État suggère de remplacer le terme « applicable » par le terme « valable ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 21 votants, le 11 décembre 2020.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

La Présidente,

s. Agny Durdu