

Projet de loi

**introduisant un plafond sur les recettes excédentaires issues du
marché des producteurs d'électricité**

Avis du Conseil d'État

(13 juillet 2023)

Par dépêche du 13 mars 2023, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État le projet de loi sous rubrique, élaboré par le ministre de l'Énergie.

Le texte du projet de loi était accompagné d'un exposé des motifs, d'un commentaire des articles, d'une fiche d'évaluation d'impact et d'une fiche financière.

En date respectivement des 5 et 25 avril 2023, les avis de la Chambre de commerce et de la Chambre des salariés ont été communiqués au Conseil d'État.

Une entrevue avec des représentants du Ministère de l'énergie et du Ministère des finances a eu lieu le 26 juin 2023.

Les avis de la Chambre des métiers et de la Chambre des fonctionnaires et employés publics, demandés selon la lettre de saisine, ne sont pas encore parvenus au Conseil d'État au moment de l'adoption du présent avis.

Considérations générales

Le projet de loi sous revue a pour objet la mise en œuvre du règlement (UE) 2022/1854 du Conseil du 6 octobre 2022 sur une intervention d'urgence pour faire face aux prix élevés de l'énergie, dont l'article 6 impose un plafond sur les recettes issues du marché obtenues par les producteurs d'électricité. Ce règlement a été pris sur le fondement de l'article 122, paragraphe 1^{er}, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne («TFUE»), qui prévoit que « sans préjudice des autres procédures prévues par les traités, le Conseil, sur proposition de la Commission, peut décider, dans un esprit de solidarité entre les États membres, des mesures appropriées à la situation économique, en particulier si de graves difficultés surviennent dans l'approvisionnement en certains produits, notamment dans le domaine de l'énergie ».

Le Conseil d'État relève que le fondement du règlement sus-indiqué est contesté par divers recours en annulation¹ introduits devant le Tribunal de l'Union européenne, lequel n'a pour l'heure pas encore rendu de jugement.

¹ Affaire T-759/22: Recours introduit le 2 décembre 2022 — Elektrawinds Shabla South/Conseil ; Affaire T-795/22: Recours introduit le 20 décembre 2022 — TV et TW/Conseil ; Affaire T-802/22: Recours introduit le 28 décembre 2022 — ExxonMobil Producing Netherlands et Mobil Erdgas-Erdöl/Conseil ; Affaire T-803/22: Recours introduit le 30 décembre 2022 — TZ/Conseil.

Sont évoquées la violation du droit de propriété, l'incompétence du Conseil sur le fondement de l'article 122, paragraphe 1^{er}, TFUE et la nature fiscale des mesures qui auraient nécessité une décision unanime des États membres. Le caractère rétroactif des mesures pour l'année 2022 est également critiqué. Sur ce dernier point, les auteurs du projet de loi ont distingué à l'article 4 du projet de loi deux périodes, celle allant du 1^{er} décembre 2022 (date fixée par l'article 19 du règlement (UE) 2022/1854) à l'entrée en vigueur de la loi et celle allant de l'entrée en vigueur de la loi au 31 décembre 2023 (date d'échéance de la contribution temporaire selon l'article 22, paragraphe 2, du règlement (UE) 2022/1854)).

Le Conseil d'État s'interroge sur la nature de la « contribution » prévue par le projet de loi qui se distingue de la contribution de solidarité temporaire obligatoire qui cible, selon l'article 2 du règlement (UE) 2022/1854 précité, « les bénéficiaires excédentaires des entreprises et des établissements stables de l'Union exerçant des activités dans les secteurs du pétrole brut, du gaz naturel, du charbon et du raffinage ». Si le texte du règlement européen reste muet sur la nature du mécanisme qui permet de collecter les recettes excédentaires par rapport aux plafonds fixés et laisse, de ce fait, une marge d'interprétation aux États membres, il se pose la question s'il ne s'agit pas d'une imposition fiscale sur les revenus générés au-delà du plafond fixé.

Le projet de loi choisit de présenter cette imposition en tant que contribution obligatoire au régime du mécanisme de compensation prévu à l'article 7, paragraphe 4, de la loi du 1^{er} août 2007 relative à l'organisation du marché de l'électricité. Or, par ce mécanisme les charges induites par l'exécution par des entreprises d'électricité d'obligations de service public doivent être compensées. Cette correction de la distorsion de la concurrence induite par ces obligations de service public est principalement faite au niveau du tarif payé par les clients finals. Le mécanisme de compensation négative introduit par la loi du 23 décembre 2022 modifiant la loi modifiée du 1^{er} août 2007 relative à l'organisation du marché de l'électricité en vue de l'introduction d'une contribution négative dans le cadre du mécanisme de compensation permet le reversement aux clients finals des contributions trop perçues. Le mécanisme de compensation est dès lors conçu pour financer des charges publiques des entreprises d'électricité et plus précisément les charges supportées par les gestionnaires de réseaux. Parmi les coûts que la compensation doit couvrir sont ainsi inclus principalement les coûts bruts d'un gestionnaire de réseau, à savoir « les coûts totaux hors TVA résultant de son obligation de reprise de l'électricité sous les contrats de rachat et de son obligation de payer la prime de marché sous les contrats de prime de marché »².

Les producteurs d'électricité ne prennent pas en charge ce genre de coûts et ne sont pas les bénéficiaires du mécanisme de compensation. Le projet de loi entend en faire des contributeurs complémentaires au mécanisme de compensation, afin que les clients finaux, qui sont en principe les contributeurs principaux de ce mécanisme, puissent être remboursés. Le mécanisme de compensation est ici utilisé pour diminuer indirectement, par l'usage du surplus qui sera par la suite versé au travers de la « compensation négative », le tarif payé par les clients finals.

² Article 6, paragraphe 1^{er}, du règlement grand-ducal du 31 mars 2010 relatif au mécanisme de compensation dans le cadre de l'organisation du marché de l'électricité.

Le Conseil d'État relève qu'en vertu des prescriptions de l'article 10 du règlement (UE) 2022/1854 précité les « États membres veillent à ce que toutes les recettes excédentaires résultant de l'application du plafond sur les recettes issues du marché soient utilisées pour financer des mesures de soutien aux clients finals d'électricité qui atténuent l'incidence des prix élevés de l'électricité sur ces clients, de manière ciblée ». À titre d'exemple, l'article 10, paragraphe 4, du règlement (UE) 2022/1854 précité mentionne entre autres des transferts directs aux clients finals d'électricité ainsi que la réduction des coûts d'achat des clients finals d'électricité. Le Conseil d'État prend note que le projet de loi entend réaliser ce transfert direct par l'intermédiaire du remboursement de la contribution négative aux clients finals concernés par ce mécanisme, à savoir les clients finals dont le point de fourniture relève de la catégorie A au sens de l'article 7, paragraphe 4, lettre a), du règlement grand-ducal modifié du 31 mars 2010 relatif au mécanisme de compensation dans le cadre de l'organisation du marché de l'électricité, c'est-à-dire ayant une consommation annuelle d'énergie électrique inférieure ou égale à 25 MWh.

Dans ce contexte, le Conseil d'État souligne que le fait que ce soit l'Institut luxembourgeois de régulation (ci-après « ILR »), qui est un établissement public au sens de l'article 129 de la Constitution, et non le Trésor public qui perçoit les « contributions » pose problème au regard de l'article 116, paragraphe 3, de la Constitution, lequel reconnaît, à côté des impôts au profit de l'État visés à l'article 116, paragraphe 1^{er}, de la Constitution, d'autres prélèvements auprès des citoyens qualifiés de « rétribution », dont les taxes rémunératoires.

Comme plus amplement développé dans son avis du 18 novembre 2014³, le Conseil d'État donne à considérer que la rétribution englobe tout paiement obligatoire pour ceux qui y sont assujettis („aucune rétribution ne peut être exigée“). Le critère de la rétribution est donc l'élément de contrainte, qui existe dès lors que l'acte est rendu obligatoire par l'autorité publique, même en tant que conséquence d'un acte libre.

Les rétributions ont encore en commun de constituer des prélèvements correspondant à une certaine contrepartie, c'est-à-dire de donner droit à un avantage particulier. Elles sont perçues à l'occasion d'un service individuel et non collectif, contrairement à l'impôt au sens de l'article 116, paragraphe 1^{er}, de la Constitution, qui lui, ne donne droit qu'aux avantages communs du fonctionnement des services publics. Les rétributions se distinguent ainsi des impôts proprement dits par la caractéristique essentielle de l'existence d'un service effectivement rendu ou susceptible d'être rendu.

Aux termes de la jurisprudence nationale⁴, les taxes au sens large du terme sont établies pour rémunérer un service rendu et obligatoire. Les taxes rémunératoires sont en effet celles qui sont perçues à raison d'un avantage spécial que l'on retire de la chose publique ou de l'usage du domaine public ou encore en tant que rémunération d'un service rendu et se distinguent à cet égard des impôts qui sont destinées à couvrir les dépenses générales du budget. Une « taxe rémunératoire », au sens large du terme, peut être, à sa

³ Avis du Conseil d'État, (n° CE 50.833) du 18 novembre 2014 sur le projet de loi relative à la mise en œuvre du paquet d'avenir - première partie (2015) [...], (doc.parl. n° 6722²), pp.5-8.

⁴ Trib. adm., jugement du 24 mai 2000, n° 11259; Trib. adm., jugement du 30 octobre 2000, n° 11890, confirmé sur ce point: Cour adm., arrêt du 14 juin 2001, n° 12594C ; Cour adm., arrêt du 9 novembre 2000, n° 11887C; Trib. adm., jugement du 21 février 2001, n° 12028.

base, soit une taxe de quotité, auquel cas sa recette pourra dépasser le coût des dépenses ou rester en deçà du coût des dépenses engagées par l'État ou la commune, soit une taxe de remboursement dont les recettes correspondront au montant des dépenses effectuées.

Le Conseil d'État estime que la « contribution » que le projet de loi entend mettre en place ne correspond ni à la notion de taxe rémunératoire, ni même à celle de taxe au sens large du terme, en ce que les producteurs ne rémunèrent aucun service public spécifique qui leur est rendu et il n'existe en toute hypothèse aucune adéquation entre la « contribution » versée par les producteurs et un service public spécifique dont ils bénéficient. Aux yeux du Conseil d'État, la « contribution » correspond à la notion d'« impôt », qui selon la doctrine se distingue de la taxe en ceci qu'en raison de l'absence de contreprestation, « les personnes sont soumises à l'impôt dédié non pas en fonction de l'intérêt qu'ils tirent de son affectation, mais de leurs facultés contributives »⁵. En l'occurrence, la contribution vient imposer le « regain » de cette faculté contributive qu'a permis la hausse importante des prix de l'électricité. Les recettes de cet impôt sont ensuite dédiées au financement d'une aide versée à une certaine catégorie de clients finaux.

En vertu de l'article 116, paragraphe 3, il revient à l'État en sa qualité de « collectivité de droit public »⁶ de percevoir les recettes d'un impôt de l'État au sens de l'article 116, paragraphe 1^{er} de la Constitution.

En considération des développements qui précèdent, le Conseil d'État demande, sous peine d'opposition formelle pour violation de l'article 116, paragraphe 3, de la Constitution, que le projet de loi soit modifié afin que la contribution soit collectée au profit du Trésor public. Ceci n'empêche pas que les sommes perçues soient, dans un second temps, affectées au système de compensation négative, comme ce fût le cas récemment avec la loi du 25 mai 2023 relative au financement de la contribution négative dans le cadre du mécanisme de compensation pour l'année 2023.

Le Conseil d'État donne également à considérer qu'il résulte de la considération de la « contribution » comme impôt d'État que celle-ci est une créance de droit public. Les modes de recouvrement de ces créances sont garantis par les procédures prévues par la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), ci-après « AO ». Le projet de loi sous revue entend y soustraire les créances d'impôt dues par les producteurs d'électricité. Ceci n'est pas sans poser des difficultés. Le Conseil d'État y reviendra lors de l'examen des articles. En raison de celles-ci, le Conseil d'État marque sa préférence pour l'application de l'AO.

Le Conseil d'État constate enfin que le projet de loi aura pour grande partie un effet rétroactif. Dans la mesure où cette rétroactivité fait partie intégrante du règlement (UE) 2022/1854, le Conseil d'État peut s'en accommoder.

⁵ Sur ces taxes dites « parafiscales », A. Steichen, Manuel de droit fiscal, T.1, Ed. Saint Paul, Luxembourg, 2015, p.63.

⁶ « öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen », au sens du § 1, alinéa 1^{er}, de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), terme qui ne désigne que l'État et les communes (Cf J. Olinger, « Le droit fiscal », Études Fiscales, 2^{ème} édition, 1994, pp. 33 et suiv.)

Examen des articles

Article 1^{er}

La disposition reprend certaines définitions d'autres dispositifs.

Les points 1° et 2° reprennent les définitions de contrat de rachat et de contrat de prime de marché énoncées à l'article 2, lettres g) et p), du règlement grand-ducal modifié du 1^{er} août 2014 relatif à la production d'électricité basée sur les sources d'énergie renouvelables et modifiant: 1. le règlement grand-ducal du 31 mars 2010 relatif au mécanisme de compensation dans le cadre de l'organisation du marché de l'électricité; 2. le règlement grand-ducal du 15 décembre 2011 relatif à la production, la rémunération et la commercialisation de biogaz.

Le point 3° énonce la définition de la notion d'« engagement contractuel à terme » qui n'est employée qu'à l'article 3, paragraphe 1^{er}, du projet de loi. Elle pourrait être intégrée dans cette disposition.

Le point 4° définit la notion d'entreprise associée en fonction de la définition qui est faite à l'article 1712-18 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales dans le cadre des règles relatives à la consolidation des comptes. Le point 4° comprend une deuxième phrase qui vient préciser que l'entreprise qui exerce une « influence notable » sur une autre est également à considérer comme une entreprise associée. À l'opposé de l'article 1712-18 de la loi précitée du 10 août 1915, cette phrase ne précise pas ici ce qu'il convient de comprendre par influence notable. Pour des raisons de sécurité juridique, le Conseil d'État demande, sous peine d'opposition formelle, de supprimer cette phrase. Le renvoi à l'article 1712-18 de la loi précitée du 10 août 1915 est suffisant.

Les points 5° à 8° renvoient à des notions énoncées dans la loi précitée du 1^{er} août 2007.

Le point 9° définit la notion de recette excédentaire en lien avec l'article 2, paragraphe 1^{er}. Il convient toutefois de souligner que la notion de recettes excédentaires est définie spécifiquement à l'article 2, point 9), du règlement (UE) 2022/1854 comme « une différence positive entre les recettes que les producteurs tirent du marché par MWh d'électricité et le plafond sur les recettes issues du marché de 180 EUR par MWh d'électricité prévu à l'article 6, paragraphe 1; ». Dès lors qu'à l'article 4 du projet de loi, il est fait usage de la possibilité donnée par l'article 8 du règlement (UE) 2022/1854 de déterminer d'autres plafonds, il conviendrait d'en tenir compte dans la formulation de ce point et dans les renvois faits au règlement européen. Le Conseil d'État recommande d'écrire : « [...] et les plafonds sur les recettes issues du marché déterminés conformément à l'article 4. »

Le point 10° renvoie directement à une notion définie par le règlement (UE) 2022/1854.

Article 2

L'article 2 définit l'objet et le champ d'application du projet de loi.

Au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, il est fait mention des « plafonds » instaurés conformément à l'article 6 du règlement (UE) 2022/1854. Le paragraphe 1^{er} de cet article détermine un seul plafond, à savoir 180 euros par MWh produit. L'article 1^{er}, point 9^o, du projet de loi qui définit la notion de recettes excédentaires, fait également référence au « plafond prévu à l'article 2, paragraphe 1^{er}, ». Par l'emploi du pluriel, les auteurs du projet de loi entendent viser tant le plafond de l'article 6 du règlement européen, que ceux permis par l'article 8 du règlement européen. Afin de tenir compte de cette distinction faite à l'article 4 du projet de loi et dans un souci de meilleure lisibilité, le Conseil d'État recommande d'écrire :

« Sont instaurés, conformément aux articles 6 et 8 du règlement (UE) 2022/1854 , des plafonds [...] »

Le Conseil d'État note que les auteurs du projet de loi ont choisi l'option de l'article 7, paragraphe 3, du règlement (UE) 2022/1854 en limitant le champ d'application de la mesure aux installations d'une puissance égale ou supérieure à 1 MWh. Le règlement européen prévoit toutefois cette exclusion pour les « producteurs produisant de l'électricité au moyen d'installations de production d'électricité d'une puissance installée maximale de 1 MWh ». Le Conseil d'État suggère de supprimer à l'article 2, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, les termes « égale ou » et de reprendre les termes du règlement européen.

Le Conseil d'État note que le paragraphe 2, alinéa 1^{er}, lève l'option prévue par l'article 7, paragraphe 5, du même règlement qui permet aux États membres de décider que « le plafond sur les recettes issues du marché ne s'applique qu'à 90 % des recettes issues du marché dépassant le plafond sur les recettes issues du marché prévu à l'article 6, paragraphe 1 ». Les auteurs ne fournissent pas d'explication pour ce choix.

Le paragraphe 2, alinéa 2, entend faire des associés et actionnaires majoritaires à plus de 50 pour cent les débiteurs solidaires du paiement de la contribution. Le commentaire des articles fait mention de la notion « d'entreprises partenaires » prévue par la norme comptable internationale 24 rendue applicable par le règlement (CE) 1126/2008 de la Commission du 3 novembre 2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil. Cette précision ne ressort pas du tout du texte du projet de loi qui vise indistinctement tous les associés, même des personnes physiques. Le Conseil d'État souligne que l'objectif de la norme IAS 24 reprise à l'annexe du règlement (CE) 1126/2008 est en premier lieu comptable⁷ et que les « parties liées » visées par cette norme ne se réduisent pas aux seuls actionnaires ou associés de l'entreprise considérée.

La disposition sous avis, telle qu'elle est rédigée, pose la question de la séparation des patrimoines et de la personnalité juridique : les associés ne sont pas la société et les revenus générés par celle-ci ne sont pas leurs revenus propres. Le Conseil d'État conçoit que la disposition vise à permettre au régulateur de percevoir auprès des actionnaires et associés des entreprises de production d'électricité les bénéfices distribués en lien avec les revenus supplémentaires réalisés par l'entreprise. Il estime néanmoins comme manifestement disproportionné de prévoir indistinctement que les actionnaires majoritaires sont considérés *ab initio* co-débiteurs solidaires,

⁷ « [...] assurer que les états financiers d'une entité contiennent les informations nécessaires pour attirer l'attention sur la possibilité que la position financière et le résultat puissent avoir été affectés par l'existence de parties liées et par des transactions et soldes, y compris des engagements, avec celles-ci. »

avant même toute procédure de mise en demeure de l'entreprise débitrice, au-delà du montant distribué à l'associé par la société pour la période considérée.

La disposition sous avis opère par ailleurs une différence de traitement entre les associés et les actionnaires selon qu'ils détiennent la majorité des droits de vote ou plus de 50 pour cent du capital social, seuls ces derniers étant débiteur de la « contribution » alors que les autres associés et actionnaires, ayant pourtant également perçu des dividendes, en sont exemptés.

Le Conseil d'État donne à considérer que les associés et actionnaires d'une société de production d'électricité bénéficient du droit aux dividendes à mesure de leur participation dans l'entreprise. Les associés et actionnaires d'une société de production d'électricité se trouvent à ce titre dans des situations tout à fait comparables à celles des autres associés et actionnaires de la même société.

Selon la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle⁸ relative à l'article 15, paragraphes 1^{er} et 2, de la Constitution, 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 la condition que la différence instituée procède de disparités objectives, qu'elle soit rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but.

Le Conseil d'État ne voit aucune raison objective permettant de justifier une différence de traitement entre les associés et actionnaires selon le niveau de leur participation dans la société.

Le Conseil d'État souligne en outre que la disposition opère une deuxième différence de traitement entre les associés et actionnaires débiteurs solidaires de la « contribution » et les associés et actionnaires débiteurs des impôts sur le revenu ou sur les collectivités, pour lesquels une telle solidarité n'existe pas. Au regard de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle précitée, il ne voit ici non plus aucune raison objective permettant de justifier une différence de traitement entre ces deux catégories de contribuables qui se trouvent pourtant dans des situations tout à fait comparables.

La solidarité prévue par la disposition sous avis est par ailleurs contraire au principe de la séparation des patrimoines qui est commun à toutes les formes de sociétés commerciales prévoyant un régime de responsabilité limitée des associés.

Le Conseil d'État doit s'opposer formellement, pour l'ensemble de ces motifs, à l'article 2, paragraphe 2, alinéa 2, du projet de loi.

Article 3

L'article 3 définit l'assiette de l'impôt, à savoir les recettes issues du marché prises en considération.

⁸ Arrêt de la Cour constitutionnelle n° 159 du 13 novembre 2020 (Mém. A – n°921 du 20 novembre 2020)

Paragraphe 1^{er}

Le paragraphe 1^{er} met en œuvre l'article 6, paragraphe 2, du règlement (UE) 2022/1854. Les termes « le cas échéant, par les intermédiaires participant aux marchés de gros de l'électricité au nom des producteurs » n'ont pas été repris par la disposition sous avis. Le Conseil d'État demande de les ajouter, dès lors qu'au sens strict les producteurs n'obtiennent pas les revenus que les intermédiaires ont eux-mêmes obtenus, mais ils les perçoivent, car les intermédiaires agissent en tant que mandataires. C'est précisément en raison de ce mandat et de la négociation conduite par l'intermédiaire qu'un producteur peut obtenir le revenu qu'il a obtenu sur le marché de gros.

Article 4

Sans observation.

Article 5

L'article 5 détermine les modalités de calcul et de paiement de la contribution.

Paragraphe 1^{er}

L'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} prévoit le calcul de la contribution, que le Conseil d'État considère comme une imposition, en fonction d'une valeur moyenne que les auteurs du projet de loi définissent au commentaire des articles, mais pas dans le corps du texte du dispositif. Or, il s'agit d'un élément essentiel qui doit être fixé par la loi dans une matière réservée. Le Conseil d'État demande, sous peine d'opposition formelle, pour contrariété à l'article 116, paragraphe 1^{er}, de la Constitution, ou bien qu'une définition de la notion de valeur moyenne soit intégrée à l'article 1^{er}, ou bien que le paragraphe 1^{er} soit modifié afin de préciser cette notion.

L'alinéa 2 du paragraphe 1^{er} prévoit que ce sont les données fournies par le gestionnaire de réseau qui font foi jusqu'à preuve du contraire et qu'elles « l'emportent » sur celles fournies par le producteur. Cette formulation a pour effet de semer un doute sur le fait de savoir si le producteur peut encore contester la détermination des quantités d'électricité injectées dans le réseau. Dans la mesure où le texte prévoit expressément une possibilité de contestation, le Conseil d'État suggère de supprimer les termes « et l'emportent sur les données fournies au moyen du relevé visé à l'article 3, paragraphe 4, alinéa 1^{er}, point 1^o ».

Le paragraphe 3 prévoit la notification d'une demande de paiement de la contribution précisant les différents éléments de l'imposition. Un établissement public n'a pas la compétence d'établir et de demander le paiement d'un impôt. Le Conseil d'État doit dès lors s'opposer formellement au paragraphe 3 pour contrariété à l'article 116, paragraphe 3, de la Constitution. Le Conseil d'État estime que la notification de l'imposition doit prendre la forme d'un bulletin d'imposition au sens de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung », ci-après « AO ») délivrée par l'Administration des contributions directes (ci-après « ACD »). Il y a lieu de rappeler qu'en vertu de l'article 1^{er}, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des

contributions directes : « (1) L'administration des contributions directes, désignée ci-après par les termes «administration des contributions», est chargée dans la mesure où des dispositions légales ou réglementaires n'attribuent pas compétence à d'autres organes, administrations ou services, de l'exécution de la législation en matière des divers impôts directs ». L'ILR est un établissement public et non une administration.

Il convient de modifier la disposition en ce sens afin que les données nécessaires à l'imposition soient fournies à l'ACD qui émet le bulletin et se charge du recouvrement de l'impôt conformément aux dispositions de l'AO.

Outre la question que l'AO devrait ici trouver à s'appliquer, les dispositions relatives à l'échéance et la contestation de la dette d'impôt prévue aux paragraphes 4 à 6 posent question.

Si l'échéance pour le paiement est fixée par le paragraphe 4 à 30 jours, délai déjà suffisamment court, le paragraphe 5 prévoit un délai plus court pour introduire une demande de contestation. La procédure est ici formulée de telle sorte que le producteur est obligé de porter sa contestation en premier lieu auprès du régulateur dans un délai de quinze jours à partir de la notification de demande de paiement. L'article 5, paragraphe 6, du projet de loi organise ensuite les voies de recours contre la décision prise par le régulateur sur la contestation. Le Conseil d'État comprend qu'une telle contestation préalable doit nécessairement être introduite auprès du régulateur avant tout recours contentieux et qu'à l'instar des réclamations qu'il y a lieu de porter devant le directeur de l'Administration des contributions directes, le défaut pour le producteur de le faire pourrait avoir comme conséquence l'irrecevabilité « omisio medio » de son recours en réformation devant les juridictions administratives.

Le Conseil d'État recommande, dans un souci de plus grande cohérence, que le délai de forclusion de quinze jours pour porter la contestation devant le régulateur soit porté à la même durée que celle prévue pour le paiement, à savoir 30 jours.

Le paragraphe 5, alinéa 2, prévoit que la contestation a un effet suspensif sur l'écoulement du délai de paiement, sauf lorsque le producteur n'a pas fourni les données en vertu de l'article 3, paragraphes 3 et 5. Le Conseil d'État estime que cette dualité de régime n'est pas justifiée.

Le Conseil d'État ne conçoit en effet pas pour quelle raison une partie serait traitée différemment d'une autre, la procédure proposée instituant une inégalité de traitement qui, sauf à respecter les critères émis par la Cour constitutionnelle, est contraire à l'article 15, paragraphe 1^{er}, de la Constitution. Dans l'attente soit d'un amendement du texte sous examen dans le sens d'un rétablissement de l'égalité des parties soit d'explications des auteurs du texte sous examen qui justifieraient une telle inégalité de traitement, le Conseil d'État doit réserver sa position quant à la dispense du second vote constitutionnel.

Selon le paragraphe 6, le régulateur dispose d'un délai d'un mois pour rendre sa décision sur la contestation. Il n'est pas précisé ce qu'il advient une fois ce délai passé. Le Conseil d'État comprend que le producteur ne dispose du recours en réformation que dans l'hypothèse où le régulateur rend une décision sur sa réclamation. À défaut de décision, le producteur peut se

prévaloir de l'article 4, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives lorsqu'un délai de trois mois s'est écoulé sans qu'il soit intervenu aucune décision, et considérer sa demande comme rejetée. Contre cette décision de rejet, le producteur ne dispose alors que d'un recours en annulation devant le tribunal administratif.

Il en résulte une différence de traitement entre deux catégories de justiciables qui se trouvent dans des situations tout à fait comparables, à savoir les producteurs ayant introduit une réclamation au sujet de laquelle le régulateur a pris une décision, et les producteurs ayant introduit une réclamation au sujet de laquelle le régulateur n'a pas pris une décision. En cela, la disposition sous avis se heurte au principe de l'égalité devant la loi, tel qu'inscrit à l'article 15, paragraphe 1^{er}, de la Constitution. Le Conseil d'État ne voit aucune raison objective justifiant une différence de traitement entre ces deux catégories de justiciables. Il doit, par conséquent, s'opposer formellement à l'article 5, paragraphe 6.

En raison de la nature fiscale de la compensation prévue par le projet de loi, et si le choix de faire appliquer l'AO n'est pas retenu, le Conseil d'État ne se déclare en mesure de pouvoir lever son opposition formelle que si le texte de la loi en projet vient préciser ce qu'il advient en cas de silence du régulateur à la suite d'une contestation portée devant lui.

Article 6

L'article 6 prévoit que le régulateur porte les contributions en recette du mécanisme de compensation. Il convient de souligner que ce mécanisme n'est pas un fonds, ni un patrimoine d'affectation du régulateur et que, par définition, ce mécanisme ne génère pas des recettes. Comme indiqué aux considérations générales, le mécanisme de compensation consiste à déterminer la compensation éventuelle que les gestionnaires de réseaux sont amenés à percevoir chaque année, alors que le mécanisme de compensation négative consiste à permettre à certains clients finals d'être remboursés de contributions trop perçues. La référence tout à fait générale qui est faite à l'article 7, paragraphe 4, de la loi précitée du 1^{er} août 2007 est insuffisante à cet égard pour distinguer ici ces deux mécanismes en ce qu'elle vise indistinctement le mécanisme de la compensation et celui de la compensation négative. Il y a dès lors lieu, sous peine d'opposition formelle au motif du principe de sécurité juridique, de préciser exactement quel alinéa de la disposition est visé par la disposition sous avis.

Le Conseil d'État renvoie également à ses considérations générales et demande, sous peine d'opposition formelle au motif de la violation de l'article 116, paragraphe 3, de la Constitution, que l'article sous revue soit reformulé afin de préciser que les « contributions » sont reversées par le Trésor public. Il suggère, en outre, d'y insérer des dispositions similaires aux articles 1^{er} et 2 de la loi précitée du 25 mai 2023.

Article 7

L'article 7 du projet de loi concerne le contrôle *a posteriori* qui sera exercé par le régulateur pour vérifier l'exactitude des données qui ont été fournies par le producteur, dans la perspective d'opérer un décompte final au plus tard fin juin 2024.

Dans la mesure où cette procédure de rectification implique un impôt, il conviendrait de renvoyer à l'AO et notamment au paragraphe 222 relatif à la rectification d'un bulletin d'impôt. Ce renvoi concerne la question de la rectification du calcul de l'imposition. Le Conseil d'État estime qu'aucun texte ne s'oppose à ce que le contrôle des données soit effectué par le régulateur. Seules l'émission du bulletin et l'imposition en elle-même doivent revenir à l'ACD.

L'obligation du paragraphe 2 concerne également « toute autre personne détenant des informations nécessaires au contrôle de la véracité des informations ». Sont ainsi incluses des personnes bénéficiant du secret professionnel comme les avocats et les réviseurs. Ces personnes peuvent ainsi se voir contraintes en raison de l'astreinte de fournir des informations couvertes par leur secret professionnel ou elles peuvent être par la suite condamnées à une amende administrative si elles ne fournissent pas les informations demandées.

Le Conseil d'État demande, sous peine d'opposition formelle sur le fondement de l'article 8 CEDH, qu'une disposition spécifique visant les avocats et les réviseurs leur permette d'opposer leur secret professionnel à la demande de production de document. La disposition pourrait s'inspirer de l'article 3, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 mars 2020 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration⁹.

Article 8

L'article 8 interdit aux producteurs et à ses intermédiaires de répercuter le montant des contributions exigibles sur le prix de vente de l'électricité. Il s'agit d'éviter que le client final ne puisse pas bénéficier des effets sur le prix que le système de la contribution peut engendrer.

Le Conseil d'État souligne toutefois que la notion d'intermédiaire utilisée ne permet pas de savoir si les fournisseurs y sont inclus. En effet, on ne peut définir les fournisseurs comme des intermédiaires du producteur dès lors qu'ils prestent des services de fourniture aux clients finals au sens de la loi précitée du 1^{er} août 2007. Il relève encore que cette obligation n'est assortie d'aucune sanction.

Article 9

L'article 9 prévoit une procédure « contradictoire » à l'issue de laquelle une sanction peut être prononcée en cas de manquement du producteur ou de la personne requise à l'obligation de fournir des données complètes et exactes.

À cet égard, il convient de souligner que parmi les personnes pouvant être mises en cause sont visées des personnes détentrices du secret

⁹ « (1) Par dérogation aux articles 2 et 5, les intermédiaires qui sont soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, à l'article 6, alinéa 1^{er}, de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable ou à l'article 28, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit ne sont pas tenus de transmettre les informations visées à l'article 10 dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, les dispositions visées aux articles 2 et 5 restent toutefois applicables aux intermédiaires visés à l'alinéa 1^{er} qui agissent en dehors des limites applicables à l'exercice de leur profession. ».

professionnel. Il convient qu'elles disposent des mêmes garanties procédurales que celles offertes par le Code de procédure pénale.

Le Conseil d'État rappelle¹⁰ que le paragraphe 7 de l'article 88-2 du Code de procédure pénale dispose que les mesures ne peuvent, à peine de nullité, avoir d'autre objet que l'information sur les instructions visées dans les décisions du juge d'instruction. Le fait qu'elles révèlent des infractions autres que celles visées dans ces décisions ne constitue pas une nullité des procédures incidentes.

L'absence de ces dispositions dans l'article sous avis pose de graves problèmes au niveau du secret professionnel des personnes détentrices du secret professionnel. Le Conseil d'État renvoie à ses observations et son opposition formelle à l'endroit de l'article 7 en ce qui concerne les avocats, les réviseurs et les experts-comptables.

Par ailleurs, le Conseil d'État s'interroge si certains faits incriminés, et en premier lieu ceux visés au paragraphe 1^{er}, point 3^o, l'usage de fausses informations afin d'obtenir l'exemption ou la diminution de la contribution, ne constituent pas également des délits pénaux. Ainsi le faux et l'usage de faux sont punis pénalement.

Le Conseil d'État¹¹ donne à considérer que le cumul de deux dispositifs de sanction pour les mêmes faits, l'un administratif et l'autre pénal, comporte toujours un risque de se heurter au principe *non bis in idem*, et ces faits sont susceptibles de donner lieu à des procédures parallèles, qui sont de nature pénale, sans que ces procédures se combinent de manière complémentaire « dans un tout cohérent »¹². Dans la mesure où les mêmes faits risquent de faire l'objet de sanctions de même nature et que les deux dispositifs poursuivent les mêmes finalités, le dispositif sous revue contrevient au principe *non bis in idem*. Le Conseil d'État s'y oppose dès lors formellement et exige que les auteurs optent pour une des deux voies de répression, administrative ou pénale.

Le Conseil d'État demande de préciser dans le texte, à l'instar de l'article 65, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 1^{er} août 2007 relative à l'organisation du marché de l'électricité que l'amende ne peut être prononcée que pour autant que les manquements visés ne fassent pas l'objet d'une sanction pénale.

Le Conseil d'État donne à considérer que la disposition prévoit d'appliquer une fourchette de sanctions très large qui s'applique à des infractions de gravité diverse, allant d'une erreur matérielle ayant pour effet de fournir des données erronées ou incomplètes à la falsification volontaire des données dans le but d'éluder le paiement de la contribution. Il rappelle que selon la Cour constitutionnelle, le principe de la légalité des peines consacré à l'article 19 de la Constitution « implique la nécessité de définir

¹⁰ Avis complémentaire du Conseil d'État, (n° CE 60.524ac) du 1er avril 2022, sur le projet de loi modifiant le Code de procédure pénale aux fins de la mise en œuvre du règlement (UE) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen, (doc. parl. n° 7759⁸), pp.8 et 9.

¹¹ Avis du Conseil d'État, (n° CE 60.531) du 16 novembre 2021, sur le projet de loi portant modification de la loi modifiée du 4 juillet 2014 portant réorganisation de l'ILNAS, (doc.parl. n° 7767⁴), pp.25, 29, 30.

¹² Voir les arrêts de la CEDH, *A et B c. Norvège* [GC], du 15 novembre 2016, n^{os} 24130/11 et 29758/11, § 130 ; *Mihalache c. Roumanie* [GC], du 8 juillet 2019, n° 54012/10, § 84. Voir aussi le Conseil constitutionnel, décision n° 2021-892 QPC du 26 mars 2021, *Société Akka technologies et autres*, points 19 et suivants.

dans la loi les éléments constitutifs des infractions 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 sanctionnés »¹³.

Il résulte également de cette fourchette de sanctions extrêmement large qu'aucun critère n'encadre le pouvoir du régulateur de prononcer des sanctions, ceci dans une matière réservée à la loi formelle en vertu des articles 19 et 35 de la Constitution, dans laquelle une autorité administrative ne saurait se voir accorder par le législateur un pouvoir d'appréciation sans limites pour prendre des décisions. La loi doit définir les éléments essentiels de la matière avec une précision suffisante pour écarter tout pouvoir discrétionnaire absolu de la part de l'administration.

Par conséquent, le Conseil d'État doit s'opposer formellement, au motif de la violation des articles 19 et 35 de la Constitution, à l'article 9, paragraphe 1^{er}, du projet de loi.

Le Conseil d'État se doit enfin de rendre attentif au récent arrêt de la Cour constitutionnelle¹⁴, qui reconnaît comme principe général de droit à valeur constitutionnelle le principe de proportionnalité. En l'espèce, il convient de noter que les infractions énumérées revêtent une gravité différente à tel point que l'échelle des sanctions n'apparaît pas comme proportionnée par rapport aux infractions de moindre gravité.

De ce fait, le Conseil d'État demande, sous peine d'opposition formelle, de regrouper les différentes infractions en fonction de leur gravité et de préciser la peine qui en résulte, afin d'assurer la meilleure adéquation possible entre la peine et le degré de gravité de chacune des infractions qu'il s'agit de sanctionner¹⁵.

En ce qui concerne plus spécifiquement les peines d'amendes, le Conseil d'État suggère de reprendre la formulation du paragraphe 3 relative à l'astreinte, à savoir que le montant de l'amende tienne compte de la capacité économique de la personne concernée et de la gravité des manquements.

Article 10

Sans observation.

Observations d'ordre légistique

Observations générales

Les formules « un ou plusieurs » ou « une ou des » sont à écarter. Il y a lieu de recourir au pluriel pour viser indistinctement un ou plusieurs éléments.

¹³ Cour constitutionnelle, arrêt n° 138/18 du 6 juin 2018 (Mém. A - n° 459 du 8 juin 2018).

¹⁴ Cour constitutionnelle, arrêt n° 146/21 du 19 mars 2021 (Mém. A-n° 232 du 23 mars 2021).

¹⁵ Voir, en ce sens, les avis n° 60.346 du Conseil d'État du 22 juin 2021 sur le projet de loi modifiant : 1° la loi modifiée du 21 mars 2012 relative aux déchets ; 2° la loi modifiée du 31 mai 1999 portant institution d'un fonds pour la protection de l'environnement (doc. parl. n° 7659¹⁰), pp. 16 et 17, n° 60.337 du 22 juin 2021 sur le projet de loi relatif à la réduction de l'incidence de certains produits en plastique sur l'environnement (doc. parl. n° 7656⁴), p. 4 ; n° 60.418 du 22 juin 2021 sur le projet de loi relative aux déchets d'équipements électriques et électroniques (doc. parl. n° 7701²), p. 5.

Les nombres s'écrivent en toutes lettres. Ils s'expriment uniquement en chiffres s'il s'agit de pour cent, de sommes d'argent, d'unités de mesure, d'indices de prix ou de dates. Partant, il convient d'écrire par exemple « quinze jours » et « trente jours ».

En ce qui concerne les montants d'argent, ceux-ci sont rédigés en chiffres, les tranches de mille étant séparées par une espace insécable. Par ailleurs, le terme « d' » avant le terme « euros » est à omettre. Partant, il convient d'écrire, par exemple, à l'article 7, paragraphe 2, deuxième phrase, « 1 000 euros », et à l'article 9, paragraphe 1^{er}, point 3^o, « 1 000 à 1 000 000 euros ».

Article 1^{er}

Aux points énumératifs, le symbole « ° » n'est pas à souligner.

Aux points 4^o, 5^o, 6^o et 8^o, il convient de réserver l'usage des guillemets aux seuls termes à définir énoncés avant les deux-points.

Aux points 5^o et 6^o, il convient de remplacer le terme « paragraphe » par celui de « point ».

Au point 12^o, il convient d'écrire « Institut luxembourgeois de régulation » à la première occurrence de cette dénomination. En outre, le point-virgule est à remplacer par un point final.

Article 2

Au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, il convient d'écrire « Grand-Duché de Luxembourg ».

Article 3

Au paragraphe 2, point 2^o, le point-virgule est à remplacer par un point final.

Au paragraphe 4, alinéa 4, il convient d'écrire « alinéas 3 et 4 ».

Article 4

Au paragraphe 2, alinéas 1^{er} et 2, il convient d'écrire correctement « l'annexe I », ceci à deux reprises.

Au paragraphe 2, alinéa 3, le point-virgule *in fine* est à remplacer par un point final.

Article 5

Au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, il y a lieu d'écrire « Le régulateur détermine, sur la base des données qui lui sont transmises [...] ».

Au paragraphe 1^{er}, alinéa 2, deuxième phrase, le Conseil d'État suggère de remplacer les termes « Si le régulateur applique la présente disposition, » par les termes « Si le régulateur utilise aux fins de l'alinéa 1^{er} exclusivement les données fournies en vertu de l'article 3, paragraphe 5, ».

Au paragraphe 2, alinéa 1^{er}, le terme « du » avant les termes « pour un mois donné » est à supprimer.

Au paragraphe 5, le Conseil d'État signale que chaque point d'une énumération commence par une lettre minuscule. Par ailleurs, au point 4^o, le point-virgule est à remplacer par un point final.

Article 7

Au paragraphe 3, alinéa 1^{er}, première phrase, le Conseil d'État suggère de remplacer les termes « en reflétant de manière clairement visible » par les termes « en indiquant distinctement ».

Article 9

À l'intitulé de l'article, le trait d'union est à omettre. Cette observation vaut également pour l'intitulé de l'article 10.

Au paragraphe 1^{er}, point 3^o, le Conseil d'État propose de remplacer les termes « ou, » par un point-virgule et d'ériger le reste de la phrase à partir des termes « dans le cas d'un producteur » en point 4^o distinct.

Au paragraphe 5, il y a lieu d'écrire « l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA ».

Article 10

L'intitulé de l'article est à modifier dans la mesure où l'article sous revue a pour objet l'entrée en vigueur de la loi en projet.

Il y a lieu d'écrire « Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 22 votants, le 13 juillet 2023.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Christophe Schiltz