

Projet de loi

portant modification :

- 1° de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;**
- 2° de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (« Vermögensteuergesetz ») ;**
- 3° de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu**

Avis du Conseil d'État

(8 octobre 2024)

En vertu de l'arrêté du 23 mai 2024 du Premier ministre, le Conseil d'État a été saisi pour avis du projet de loi sous rubrique, élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, un texte coordonné, par extraits, des lois qui tendent à être modifiées par le projet de loi sous rubrique, une fiche financière, un « check de durabilité – Nohaltegekeetscheck » et une fiche d'évaluation d'impact.

Les avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics, de la Chambre des salariés et de la Chambre de commerce ont été communiqués au Conseil d'État en date respectivement des 19 juin, 2 juillet et 6 septembre 2024.

Le Conseil d'État a été saisi pour avis le 18 juillet 2024, par le Premier ministre, d'une série d'amendements gouvernementaux au projet de loi sous rubrique.

Le texte desdits amendements était accompagné d'un tableau de juxtaposition entre le projet de loi n° 8338 et les amendements gouvernementaux audit projet de loi, d'observations préliminaires, d'un commentaire pour chacun des amendements, d'un texte coordonné du projet de loi sous rubrique tenant compte desdits amendements, d'un texte coordonné, par extraits, des lois qui tendent à être modifiées par le projet de loi sous rubrique, d'une fiche financière, d'une fiche d'évaluation d'impact et d'un « check de durabilité – Nohaltegekeetscheck ».

Considérations générales

Le projet de loi sous avis a pour objet d'apporter des modifications ponctuelles à la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), ci-après « AO », à la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (« Vermögensteuergesetz »), ci-après

« VStG », et à la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR ».

Selon les auteurs du projet de loi, les modifications projetées poursuivent trois objectifs distincts. Il s'agit, premièrement, de prendre en compte certaines évolutions jurisprudentielles dans la loi. Deuxièmement, il est prévu de procéder à une clarification de certains aspects du régime de l'impôt sur le revenu, et troisièmement, de prendre des mesures de « simplification et de digitalisation des procédures ».

Le Conseil d'État ayant été saisi du projet de loi sous rubrique en date du 23 mai 2024 et d'amendements gouvernementaux en date du 18 juillet 2024, le présent avis traitera en même temps les deux saisines susmentionnées en se basant, pour ce qui est de la numérotation des articles à analyser, sur le texte coordonné du projet annexé aux amendements gouvernementaux précités.

Le Conseil d'État comprend que les amendements introduits par le Gouvernement en date du 18 juillet 2024 ont pour objet de préciser l'application du régime de la modération et de la bonification d'impôts pour enfants dans les situations de séparation des parents et d'exercice conjoint de l'autorité parentale.

Examen des articles

Article 1^{er}

Sans observation.

Article 2

Au point 3°, exceptionnellement et afin d'éviter tout doute quant à la phrase à supprimer, il convient de reformuler le point 3° de la manière suivante :

« 3° La phrase libellée « Toutefois, l'impôt minimum fixé pour l'année d'imposition 2016 est réduit de la différence positive entre l'impôt visé à la phrase précédente et l'impôt sur le revenu des collectivités majoré de la contribution au fonds pour l'emploi qui serait dû dans les conditions de l'article 174, alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 pour l'année d'imposition 2015. » est supprimée. »

Article 3

La disposition sous avis vise à remplacer l'alinéa 5 de l'article 32*bis* de la LIR par le libellé suivant :

« (5) La réalité et la conformité des immobilisations admises à l'amortissement spécial sont à attester par les ministres ayant dans leurs attributions respectives l'Environnement, l'Énergie, le Travail ou le Commissariat aux affaires maritimes, sur demande à introduire auprès de l'Administration des contributions directes au plus tard dans les trois mois qui suivent la clôture de l'exercice d'exploitation pendant lequel les immobilisations ont été acquises ou constituées. »

Le Conseil d'État attire l'attention des auteurs du projet de loi sur le fait que le commentaire de l'article sous examen ne cadre pas avec le libellé de la disposition précitée. Ils y affirment en effet que la « modification [apportée à l'article sous examen] consiste à donner compétence au ministre ayant dans ses attributions le Commissariat aux affaires maritimes pour lui permettre de délivrer une attestation de conformité des immobilisations visées par l'article 32*bis* L.I.R. en vue de l'octroi de l'amortissement spécial ».

Au regard du règlement interne du Gouvernement, approuvé par arrêté grand-ducal du 27 novembre 2023, et du commentaire de l'article sous examen, le Conseil d'État comprend que cette compétence est donnée au ministre ayant le Commissariat aux affaires maritimes dans ses attributions. Partant, la disposition est à reformuler comme suit :

« (5) La réalité et la conformité des immobilisations admises à l'amortissement spécial sont ~~à attester~~ attestées par ~~les ministres ayant dans leurs attributions respectives l'Environnement, l'Énergie, le Travail ou le~~ le ministre ayant le Commissariat aux affaires maritimes dans ses attributions, sur demande à introduire auprès de l'Administration des contributions directes au plus tard dans les trois mois qui suivent la clôture de l'exercice d'exploitation pendant lequel les immobilisations ont été acquises ou constituées. »

Article 4

Sans observation.

Article 5

La disposition sous avis vise à modifier l'article 115, numéro 15a de la LIR afin de prévoir une faculté pour les collectivités concernées par ladite disposition de renoncer à l'exonération de 50 pour cent de certains revenus de capitaux.

Le Conseil d'État relève que les auteurs précisent que « la notion de participation utilisée dans le cadre de la présente modification est à considérer dans son ensemble, et non pas de façon isolée en ce qui concerne les titres dont elle se compose ».

Or, le libellé proposé par l'article sous avis ne fait pas état d'une telle précision terminologique. Dans un souci de sécurité juridique, le Conseil d'État s'oppose formellement à l'article sous revue et demande aux auteurs de préciser cette définition dans le dispositif sous avis.

Article 6

La disposition sous avis entend modifier l'article 123 de la LIR en y insérant un alinéa 9 nouveau concernant la prise en considération fiscale de la situation de la résidence alternée d'un enfant auprès de deux contribuables exerçant ensemble l'autorité parentale. Il s'agit, aux fins de l'octroi de la modération d'impôt, de déterminer des règles permettant au bureau d'imposition de déceler le ménage auquel l'enfant est à rattacher. Le Conseil d'État relève que la disposition sous avis prévoit une faculté pour une

intervention réglementaire en vue d'apporter des précisions au régime nouvellement créé. Le Conseil d'État renvoie à son avis n° 61.906 de ce jour¹.

La modification sous avis pose une présomption selon laquelle l'enfant est censé appartenir au ménage du contribuable auquel il était rattaché l'année d'imposition précédente, sauf si ce contribuable y renonce explicitement au profit de l'autre parent.

Le Conseil d'État comprend qu'il appartient aux parents séparés de s'entendre sur celui d'entre eux qui conservera l'avantage fiscal afférent à la modération d'impôt. Cette situation, si elle permet une gestion administrative facilitée de l'octroi de la modération aboutit à une situation dans laquelle l'un des parents ne bénéficie pas de l'avantage, alors que l'enfant réside chez lui durant la moitié du temps. Dans cette hypothèse, le principe de l'imposition basé sur la situation de fait du paragraphe 204 de l'AO, invoqué par les auteurs de la loi en projet, pourrait bien aboutir à ne pas permettre de trancher entre l'appartenance au foyer de l'un ou l'autre des parents. *In fine*, le rattachement par le bureau d'imposition de l'enfant à l'un ou l'autre ménage pourrait ne reposer que sur une appréciation arbitraire.

Le Conseil d'État se demande donc si une solution plus adéquate et conforme à la réalité de ces situations ne serait pas de prévoir un partage de l'avantage fiscal entre les deux titulaires de l'autorité parentale qui se partagent la garde de l'enfant. Une telle approche aurait pour intérêt de trouver une solution aux situations conflictuelles dans lesquelles les deux titulaires de l'autorité parentale se disputent l'avantage fiscal.

Article 7

La disposition sous avis vise à modifier l'article 123*bis* de la LIR pour préciser le régime de la bonification d'impôt y prévue. Il appartiendra aux contribuables qui partagent l'exercice de l'autorité parentale de désigner celui d'entre eux qui bénéficiera de ladite bonification.

Le Conseil d'État renvoie à son observation à l'égard de l'article 6 et se demande si un partage de la bonification entre les titulaires conjoints de l'autorité parentale ne serait pas plus judicieux.

Articles 8 et 9

Sans observation.

Article 10

La disposition sous avis insère un nouvel article 154*duodecies* dans la LIR pour créer un « crédit d'impôt barème », ci-après « CIB », ayant pour objet de compenser la perte de revenu subie à la suite de l'expiration du « crédit d'impôt conjoncture ».

Le Conseil d'État relève que le régime prévu doit s'appliquer à l'année fiscale en cours.

¹ Avis du Conseil d'État n° 61.906 de ce jour sur le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 123, alinéa 9, la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

Néanmoins, dans l'hypothèse où la dette d'impôt naît avant l'entrée en vigueur du projet de loi sous avis, le Conseil d'État rappelle que d'après la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, « si, en règle générale, le principe de sécurité juridique s'oppose à ce qu'une disposition législative ou réglementaire s'applique rétroactivement, il peut en être autrement, à titre exceptionnel, lorsque le but à atteindre l'exige dans l'intérêt général et lorsque la confiance légitime des intéressés est dûment respectée ». Étant donné que dans une telle hypothèse la disposition visée concernerait des mesures qui touchent favorablement des situations juridiques valablement acquises et consolidées sans heurter les droits de tiers, le Conseil d'État considère qu'une telle rétroactivité ne heurterait pas les principes de sécurité juridique et de confiance légitime et il peut marquer son accord avec une telle rétroactivité.

Article 11

Sans observation.

Article 12

En outre, le Conseil d'État se doit de signaler que la disposition confond le concept d'entrée en vigueur avec celui de l'applicabilité, future ou rétroactive. Pourtant, il ne faut pas confondre l'entrée en vigueur d'un acte avec son applicabilité dans le temps. Ce dernier désigne le moment à partir duquel les faits juridiques pris en considération par l'acte doivent se produire pour que les conséquences juridiques y prévues puissent leur être appliquées. Ainsi, au sens technique, les points 1^o à 4^o ne présentent pas une exception au principe posé à la phrase liminaire de l'article 12. Partant, la disposition sous examen est à reformuler comme suit :

« **Art. 12.** La présente loi entre en vigueur le lendemain de sa publication au Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg.
Les articles 1 et 9 sont applicables à partir du 1^{er} janvier 2025.
[...]. »

L'intitulé du chapitre 4 est à adapter en conséquence pour tenir compte de la nature de l'article 12.

Observations d'ordre légistique

Observation générale

Il est signalé que lors des renvois, les différents éléments auxquels il est renvoyé sont à séparer par des virgules. À titre d'exemple, à l'article 1^{er}, à l'article 168, alinéa 1b, à insérer, il convient d'insérer une virgule à la suite des termes « concernant l'impôt sur le revenu ».

Article 7

Lors du remplacement de parties de texte, les auteurs de la loi en projet ont à la fois recours à la terminologie de « termes » et de « mots ». Il serait préférable d'harmoniser la terminologie en optant en l'espèce pour celle de « termes ».

Article 10

À l'article 154*duodecies*, alinéas 3 et 4, il est signalé que lorsqu'il est renvoyé à une lettre faisant partie d'une subdivision a), b), c), ..., il y a lieu d'utiliser le terme « lettre » avant la lettre référée, et non le terme « point ».

Article 12

Au point 1^o, il y a lieu de noter que lorsqu'on se réfère au premier article, les lettres « er » sont à insérer en exposant derrière le numéro pour écrire « 1^{er} ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 18 votants, le 8 octobre 2024.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Marc Thewes