

**Projet de loi**

**portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 et portant modification**

- de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;
- de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune ;
- de la loi modifiée du 1<sup>er</sup> décembre 1936 concernant l'impôt commercial ;
- de la loi modifiée du 24 décembre 1996 portant introduction d'une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs ;
- de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (« Steueranpassungsgesetz ») ;
- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;
- de la loi rectificative du 19 décembre 2014 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2015 ;
- de la loi modifiée du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière ;
- de la loi du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération inter-administrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
  - la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;
  - la loi générale des impôts (« Abgabenordnung ») ;
  - la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes ;
  - la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines ;
  - la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale ;
- de la loi du 30 juillet 1983 portant création d'une taxe sur le loto ;
- de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;
- du Code pénal ;
- de la loi modifiée du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale ;
- de la loi du 27 août 1997 portant approbation du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, signé à Strasbourg, le 17 mars 1978 ;
- de la loi du ... concernant le soutien au développement durable ;
- de la loi modifiée du 22 frimaire an VII organique de l'enregistrement ;
- de la loi modifiée du 13 brumaire an VII organique du timbre ;
- de la loi modifiée du 27 décembre 1817 sur le droit de succession ;

- de la loi 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 ;
  - de la loi modifiée du 7 août 1920, portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc. ;
  - de la loi modifiée du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession ;
  - de la loi modifiée du 13 juin 1984 portant révision de certaines dispositions législatives régissant la perception des droits d'enregistrement, de succession et de timbre ;
  - de l'ordonnance royale grand-ducale du 23 septembre 1841 sur le timbre, l'enregistrement et les droits de succession ;
  - de la loi modifiée du 19 juin 2013 relative à l'identification des personnes physiques
- 

## **Avis du Conseil d'État**

(15 novembre 2016)

Par dépêche du 2 août 2016, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État le projet de loi sous rubrique qui a été élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de loi proprement dit, étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche d'évaluation d'impact, une fiche financière ainsi que les textes coordonnés des lois que le projet sous avis se propose de modifier.

Par dépêche du 7 novembre 2016, le Premier ministre, ministre d'État, a saisi le Conseil d'État d'amendements gouvernementaux au projet sous avis, à la demande du ministre des Finances. Le texte des amendements était accompagné d'un commentaire pour chacun des amendements, d'un texte coordonné de la loi en projet intégrant les amendements en question, ainsi que d'un texte coordonné de la loi modifiée du 21 septembre 2006 sur le bail à usage d'habitation et modifiant certaines dispositions du Code civil.

Les avis de la Chambre de commerce, de la Chambre des salariés et de la Chambre des métiers ont été communiqués au Conseil d'État par dépêches respectivement des 25 octobre, 3 novembre et 9 novembre 2016.

Par dépêche du 11 novembre 2016, le Premier ministre, ministre d'État, a saisi le Conseil d'État d'une version rectifiée des amendements gouvernementaux précités du 7 novembre 2016 au projet de loi sous avis, à la demande du ministre des Finances. Le nouveau texte des amendements était accompagné d'un commentaire pour chacun des amendements, d'un texte coordonné de la loi en projet intégrant les amendements en question, ainsi que d'un texte coordonné de la loi précitée du 21 septembre 2006.

### **Considérations générales**

Le projet de loi sous examen vise à mettre en œuvre la réforme fiscale initiée par le Gouvernement. Dans l'exposé des motifs, les auteurs du projet soulignent d'emblée que, prenant en compte et dans la mesure du possible

les observations et suggestions des partenaires sociaux, il s'agit de la traduction législative du projet de réforme présenté par le ministre des Finances le 29 février 2016.

Il est ensuite exposé que la réforme envisagée vise aussi bien les personnes physiques que les entreprises. De fait, par l'augmentation du pouvoir d'achat des ménages ainsi que de la compétitivité des entreprises, elle entend contribuer positivement à la croissance de l'économie luxembourgeoise et au développement de son marché du travail. Selon les auteurs du projet sous examen, la réforme est fondée sur les critères de durabilité, de sélectivité, de compétitivité et d'équité.

La durabilité se traduit, selon les auteurs du projet, par le souci de financer des allègements fiscaux tout en assurant la soutenabilité des finances publiques ainsi que la maîtrise de l'endettement de l'État. À ce propos, il est indiqué que la mise en œuvre du « *Zukunftspak* » – y compris les réformes structurelles afférentes – a permis de dégager la marge de manœuvre permettant de financer les allègements fiscaux envisagés.

La sélectivité quant à elle se caractérise notamment par l'introduction de la progressivité au niveau des crédits d'impôts pour salariés (CIS), pour pensionnés (CIP) ainsi que pour indépendants (CII), ceux-ci étant doublés pour les revenus plus faibles pour ensuite atteindre zéro à partir d'un seuil de 80.000 euros. La même approche sélective s'applique au crédit d'impôt monoparental (CIM) qui se trouve réaménagé en faveur des contribuables à revenus moins élevés. D'autres exemples de sélectivité concernent l'imposition des monoparentaux à travers la majoration de l'abattement de revenu imposable pour enfant ne faisant pas partie du ménage du contribuable ainsi que l'augmentation des abattements pour frais de domesticité, frais de garde d'enfant et frais d'aides et de soins en raison de l'état de dépendance ainsi que pour les veufs et veuves. S'y ajoutent, entre autres, des mesures tendant à favoriser l'accès au logement, encourager la prévoyance-vieillesse ou encore revaloriser les chèques-repas.

La compétitivité – précisément des entreprises – se traduit notamment par un abaissement des taux d'imposition applicables en matière d'impôt sur le revenu des collectivités (IRC). Il est prévu que le Gouvernement suive de près l'évolution internationale et européenne en la matière, afin d'envisager d'éventuels ajustements complémentaires, notamment dans le contexte de la transposition des règles *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) de l'Organisation de la coopération et de développement économique (OCDE). L'objectif avoué est de maintenir un régime fiscal compétitif au niveau international dans le respect des règles internationales applicables dans ce domaine.

L'équité, quant à elle, est caractérisée notamment par le réaménagement du barème d'imposition applicable aux personnes physiques. L'objectif est que les ménages les plus modestes et les classes moyennes voient un renforcement de leur pouvoir d'achat. De même est-il indiqué que, dans un esprit de solidarité, ceux qui disposent des revenus plus importants seront amenés à contribuer davantage, avec l'instauration de nouvelles tranches d'imposition à partir d'un montant défini de revenu imposable annuel tant en classe d'impôt 1 qu'en classe d'impôt 2. Par ailleurs, l'introduction de l'imposition individuelle sur option des conjoints (et des partenaires enregistrés) vise à contribuer à la promotion de l'égalité

souhaitée entre hommes et femmes. Parallèlement, et par souci d'égalité de traitement, cette imposition individuelle sur option s'applique aussi aux non-résidents. Le souci d'équité est en outre mis en avant comme fondant le volet de la réforme consacré à la lutte contre la fraude fiscale.

Selon les auteurs du projet de loi sous avis, la réforme projetée vise également d'autres objectifs.

Elle vient ainsi, d'après le Gouvernement, introduire, pour la première fois, dans le système fiscal luxembourgeois des éléments favorisant fiscalement une mobilité plus respectueuse de l'environnement. Des raisons d'intérêt général liées à la santé publique ainsi qu'à la protection de l'environnement justifient ainsi une incitation fiscale à la mobilité durable, consistant en un abattement « pour mobilité durable » déductible du revenu imposable des personnes physiques selon les conditions amplement précisées dans le texte en projet.

La réforme concerne par ailleurs le Code pénal et vise plus particulièrement à moderniser le droit pénal fiscal luxembourgeois. Cette démarche s'explique par la volonté de renforcer les moyens légaux et les ressources humaines afin d'améliorer l'efficacité de la perception des impôts en contrepartie des allègements fiscaux envisagés. Il est ainsi notamment prévu de distinguer trois formes de fraude fiscale – la fraude fiscale simple, la fraude fiscale aggravée et l'escroquerie fiscale – auxquelles s'attachent des sanctions et des procédures afférentes différenciées et graduées.

En outre, la réforme reflète la volonté du Gouvernement d'aligner pleinement le Luxembourg sur les standards internationaux en matière fiscale. La réforme du droit pénal fiscal ci-avant mentionnée doit ainsi mettre la législation luxembourgeoise en conformité avec le droit européen en ce qu'elle permettra, selon les auteurs du projet, de combattre plus efficacement la fraude fiscale, avec en vue une plus grande équité.

De par son ampleur, la réforme envisagée implique des modifications au niveau de nombreuses lois, comme en atteste l'intitulé du projet. Il est au demeurant précisé qu'outre la composante législative, la réforme comprend des dispositions réglementaires de sorte à former un paquet général « réforme fiscale ».

Enfin, il est prévu que l'ensemble des mesures portant réforme entre en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2017, à l'exception de certaines mesures nécessitant des réaménagements substantiels au niveau de l'Administration des contributions directes, dont notamment l'imposition individuelle optionnelle ainsi que l'adaptation de l'imposition des frontaliers mariés qui entrent en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2018.

### **Observations préliminaires sur le texte en projet**

Le projet de loi sous avis porte sur un paquet de mesures visant une réforme importante de la fiscalité luxembourgeoise dont les fondements ressortent des considérations générales ci-avant exposées. Sur la base de ces fondements que sont notamment la durabilité, la sélectivité, la compétitivité et l'équité, le Gouvernement propose un ensemble de mesures qui

constituent ses choix politiques et sur l'opportunité desquels la Chambre de commerce et la Chambre des salariés se sont prononcées.

En ce qui concerne les objectifs de sélectivité et d'équité, le Conseil d'État note que la réforme se traduit pour les personnes physiques par un renforcement du pouvoir d'achat et une approche sélective en faveur des personnes à revenus moins élevés. Il en résulte ainsi que la modification du barème d'imposition pour les personnes physiques est la mesure qui coûte le plus cher à l'État (-230 millions d'euros par an à partir de 2018). La réforme est ensuite importante pour les entreprises dont elle vise à augmenter la compétitivité, avec une baisse non négligeable des taux de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi qu'une possibilité d'ajustements complémentaires desdits taux en fonction de l'évolution de la situation internationale et européenne. S'y ajoutent, entre autres, l'immunisation des plus-values de conversion, l'augmentation du taux de bonification pour investissement complémentaire, la possibilité de recourir à l'amortissement différé, la suppression du droit d'enregistrement de 0,24% sur la cession de créances ou encore la possibilité pour les sociétés de procéder aux déclarations fiscales par voie électronique.

Le Conseil d'État note que les principales mesures de politique économique et fiscale du Gouvernement sont fondées en partie sur le « *Zukunftspak* ». La référence au « *Zukunftspak* » comme catalyseur de la réforme par les auteurs du projet, en ce qu'il a permis de dégager la marge de manœuvre nécessaire pour financer les allègements fiscaux envisagés, donne l'occasion au Conseil d'État de réitérer les termes de son avis sur le projet de loi portant règlement du compte général de l'exercice 2015<sup>1</sup>.

En effet, les auteurs du projet de loi font état d'efforts significatifs pour assainir les finances publiques, efforts dont il est résulté une marge de manœuvre budgétaire permettant certains allègements fiscaux. Si tel est en effet en partie le cas, le Conseil d'État a toutefois constaté que si, selon la méthode SEC2010, le solde de l'Administration publique est positif et représente 1,5% du PIB, ce résultat est atteint grâce au solde excédentaire des administrations locales et notamment de la sécurité sociale qui ont affiché des soldes positifs de 124 millions d'euros et 755 millions d'euros respectivement. Ceci démontre, comme l'a rappelé le Conseil d'État, la nécessité d'efforts budgétaires à réaliser au niveau de l'administration centrale qui présente un solde négatif de -207 millions d'euros (soit -0,4% du PIB), selon les règles et les concepts du SEC2010. En fin de compte, l'assainissement des finances publiques est à encourager et doit être poursuivi. Ceci est d'autant plus fondamental que, comme l'a relevé la Chambre de commerce dans son avis, le coût budgétaire de la présente réforme fiscale semble lourd de sorte qu'il pourrait en résulter, à politique inchangée, des déficits structurels récurrents de l'administration centrale notamment, alors même que le Luxembourg devra faire face au défi de financement à long terme des pensions, de l'assurance dépendance et de la santé tout en assurant le financement des nombreux investissements publics nécessaires<sup>2</sup>.

D'un autre côté, en ce qui concerne l'objectif d'atteindre une meilleure équité fiscale, les auteurs du projet de loi sous examen se réfèrent

---

<sup>1</sup> Avis du Conseil d'État du 27 septembre 2016 sur le projet de loi portant règlement du compte général de l'exercice 2015 (doc. parl. n° 7005<sup>2</sup>).

<sup>2</sup> Cf. avis de la Chambre de commerce du 25 octobre 2016.

dans l'exposé des motifs au coefficient de Gini, lequel suit, selon eux, une tendance croissante depuis 2005 au Luxembourg de sorte que la réforme fiscale envisagée vise à infléchir cette tendance.

Il est admis que « [l']indice (ou coefficient) de Gini est un indicateur synthétique de mesure d'inégalités de salaires (de revenus, de niveaux de vie, etc.). Il varie entre 0 et 1. Il est égal à 0 dans une situation d'égalité parfaite où tous les salaires, les revenus, les niveaux de vie, etc. seraient égaux. À l'autre extrême, il est égal à 1 dans la situation la plus inégalitaire possible, celle où tous les salaires (les revenus, les niveaux de vie, etc.) sauf un seraient nuls. Entre 0 et 1, l'inégalité est d'autant plus forte que l'indice de Gini est élevé »<sup>3</sup>.

Le Conseil d'État constate, d'une part, qu'entre 2007 et 2014, le coefficient de Gini a oscillé en ce qui concerne le Luxembourg entre 0,27 et 0,29 – touchant 0,30 en 2013 – et, d'autre part, que sur cette même période et par référence audit coefficient, le Luxembourg était classé au 3<sup>ème</sup> rang des pays avec le moins d'inégalités dans l'Union européenne, après la Slovaquie et la Belgique<sup>4</sup>. De manière plus remarquable, l'on relève qu'une des faiblesses du coefficient de Gini résulte de ce qu'il ne permet pas de distinguer entre les différents types d'inégalités<sup>5</sup>, les causes d'inégalités pouvant au demeurant être multiples et variées, voire entremêlées (les inégalités peuvent par exemple provenir de la croissance du commerce international, du progrès technologique, de l'hétérogénéité du niveau d'éducation et du taux de chômage voire d'une combinaison de tous ces facteurs)<sup>6</sup>. C'est ainsi que, pour illustrer la difficulté à fonder une décision sur le coefficient de Gini, la Chambre de commerce expose, à juste titre, dans son avis que l'arrivée au Luxembourg d'investisseurs étrangers ou de spécialistes de haut niveau pourrait avoir pour effet d'accroître le coefficient de Gini et, partant, les inégalités perçues, alors même que la société luxembourgeoise dans son ensemble devrait profiter d'une telle situation, à rebours de tout accroissement de la pauvreté ou d'une société « plus injuste ».

Si le Conseil d'État peut comprendre le choix politique de recherche d'équité sociale en matière fiscale, il estime en revanche qu'en se référant au coefficient de Gini, il paraît difficile de tirer une conclusion définitive en ce qui concerne le Luxembourg de sorte qu'une réforme ne pourrait être fondée sur ce critère.

Le Conseil d'État note que la Chambre des salariés reconnaît que les revenus imposables les plus faibles bénéficieront d'un rééchelonnement de leur imposition, complété d'une revalorisation du crédit d'impôt pour salariés, qui exerce un effet positif additionnel sur le revenu disponible des contribuables. Elle émet toutefois une critique plus globale en relevant que « la promesse d'un système fiscal plus équitable et favorisant les bas

---

<sup>3</sup> Cf. <http://www.insee.fr/fr/methodes/default.asp?page=definitions/indice-gini.htm>; *adde* : <http://www.statistiques.public.lu/fr/methodologie/definitions/C/coeffgini/index.html?highlight=coefficient%22de%22gini>

<sup>4</sup> Cf. N. Georges, D. Schronen et R. Urbé (dir.), *Sozialalmanach 2016 – Schwerpunkt : Inegalitäten*, Caritas Luxembourg 2016, p. 415.

<sup>5</sup> Cf. par exemple P. A. Rogerson, "The Gini coefficient of inequality : a new interpretation", *Letters in Spatial and Resource Sciences*, Nov. 2013, vol. 6, Issue 3, p. 114 qui cite De Maio (2007).

<sup>6</sup> Pour une illustration : S. Breau, "Income inequality across Canadian provinces in an era of globalization : explaining recent trends" dans *The Canadian Geographer* 51, n° 1 (2007), pp. 72-90.

revenus n'est pas tenue en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques ».

Le renforcement de la compétitivité de l'économie luxembourgeoise étant affiché comme un des piliers de la réforme fiscale, le Conseil d'État formule quelques observations préliminaires par rapport aux mesures prises en relation avec cet objectif. Pour le reste, le Conseil d'État ne se prononce pas par rapport à l'opportunité des choix politiques et se limite à effectuer un examen technique du projet de loi sous examen.

Cette réforme intervient dans un contexte de transformation profonde de la place financière luxembourgeoise, laquelle se veut désormais transparente à tous égards. C'est ainsi qu'à la suite d'une série de mesures législatives et réglementaires mettant en œuvre tant les normes et accords internationaux que la réglementation européenne (ainsi de manière remarquable de la loi du 18 décembre 2015 concernant l'échange automatique de renseignements ou encore de la loi FATCA du 24 juillet 2015), le secret bancaire a été abandonné et l'échange d'informations mis en œuvre. Ces efforts ont abouti, d'une part, à ce que le Luxembourg ne figure plus sur les listes noires et grises et, d'autre part, à un renforcement de la confiance des investisseurs dans le pays. Cette confiance est matérialisée aussi bien par une confirmation régulière de la note triple A du Luxembourg par les agences de notation internationales que par les rapports favorables des instances européennes et internationales.

Dans le même temps, le Conseil d'État constate une croissance économique soutenue depuis 2014, ainsi qu'une baisse du chômage. C'est ainsi que le taux de chômage est passé de 6,8% en 2015 à 6,4% au cours de cette année 2016, et il est prévu qu'il descende à 6,2% l'année prochaine. Parallèlement, le taux de croissance du taux d'emploi total intérieur est passé de 2,5% en 2015 à 3% en 2016, et il est prévu qu'il augmente à 3,2% l'année prochaine. Le Produit intérieur brut (PIB) a quant à lui connu une évolution positive de 3,9% en 2015 à 4,2% en 2016, et il est projeté un PIB de 4,6 % l'année prochaine<sup>7</sup>.

En ce qui concerne la compétitivité des entreprises et, partant dans une large mesure, la croissance économique, le Conseil d'État estime que le projet sous examen constitue une avancée importante. Toutefois, une réforme fiscale plus profonde en matière d'impôt sur le revenu des collectivités paraît nécessaire, particulièrement dans l'environnement fiscal actuel marqué à la fois par une transformation sans précédent aux niveaux européen (directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur) et international (initiative BEPS de l'OCDE) et par des annonces et des mesures d'amélioration significative de l'attractivité fiscale dans d'autres pays européens qui figurent parmi nos plus grands concurrents.

Il faut signaler à cet égard que, malgré l'abaissement annoncé, les taux d'imposition en matière d'impôt sur le revenu des collectivités (IRC) restent élevés en comparaison avec ceux pratiqués par d'autres États membres de l'Union européenne. Ce taux est ainsi de 12,5% en Irlande, de 20% au

---

<sup>7</sup> Cf. sur l'ensemble de ces données : <http://www.budget.public.lu/lu/budget2017/links-dokumenter/dokumenter/budget-2017-vol1/minfinances-vol1-de-budget-2017-ve.pdf>

Royaume-Uni (avec l'annonce dans le cadre de la « *roadmap* » d'une réduction progressive à 17%) et en Belgique, il est annoncé qu'il sera réduit de 33,9% à 20% à compter de l'exercice 2018. Ces évolutions sont confirmées par la Chambre de commerce dans son avis, lequel expose également que la diminution envisagée du taux d'imposition nominal global des sociétés (à environ 26,01%) maintient celui-ci à niveau très élevé par rapport au taux médian de 21,1% enregistré au sein de l'Union européenne en 2015.

Par ailleurs, il résultera inévitablement de certaines mesures tant nationales (par exemple de la limitation dans le temps du report des pertes fiscales, comme il sera exposé dans l'examen de l'article 1<sup>er</sup>, point 12 *infra*) que supranationales (par exemple de la mise en œuvre de la directive (UE) 2016/1164 ou encore des recommandations émises par l'OCDE dans le cadre du projet « BEPS » ci-avant mentionné) un élargissement de la base imposable.

Dans un tel contexte, le Conseil d'État se demande si l'abaissement envisagé des taux de l'IRC est véritablement susceptible de permettre d'atteindre les objectifs convoités, à savoir notamment l'amélioration de la compétitivité des entreprises, s'il n'est pas suivi d'abaissements supplémentaires dans un avenir proche. De fait, comme l'expose de manière pertinente la Chambre de commerce, 21 pays de l'Union européenne sur les 28 pris en compte présentaient en 2015 un taux nominal global d'imposition des sociétés inférieur à celui du Luxembourg.

Il est important de noter que ces abaissements doivent, bien entendu, aller de pair avec un élargissement de la base imposable, pour ainsi éviter un effet négatif sur les recettes fiscales.

Le Conseil d'État se demande en outre, compte tenu de l'objectif affiché d'un renforcement de la compétitivité du Luxembourg sur un plan international, si le projet de loi sous examen ne constitue pas l'occasion idéale pour supprimer le point 3 de l'article 168 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt pour le revenu qui interdit la déductibilité fiscale des tantièmes. En effet, ces tantièmes sont considérés dans le chef du bénéficiaire comme un revenu professionnel et sont assimilés dans le chef du débiteur à une distribution de capital. Le bénéficiaire est ainsi pleinement imposé sur le bénéfice qu'il perçoit. Or, la loi ne prévoit – contrairement aux dividendes – aucun mécanisme d'élimination de la double imposition économique résultant de la non-déductibilité pour le débiteur et de l'imposition dans le chef du bénéficiaire. Le Conseil d'État estime dès lors que la suppression de la disposition précitée relative à la non-déductibilité mettrait définitivement un terme à cette situation, surtout compte tenu du changement de régime qui leur a été récemment réservé en matière de TVA.

Le Conseil d'État note l'absence de mesures relatives à la propriété intellectuelle et, notamment, celles instaurant un régime incitatif en cette matière et se pose la question si ceci ne risque de placer le Luxembourg dans une situation concurrentielle défavorable par rapport aux pays voisins, dont particulièrement ceux de la Grande Région, dans lesquels existent des dispositifs de soutien à la recherche et au développement ainsi qu'aux entreprises innovantes. L'exemple de la Suisse peut être cité dans ce contexte, ce pays ayant, lors de sa récente réforme de l'imposition des



sociétés, prévu deux nouvelles mesures en faveur de la propriété intellectuelle à savoir, d'une part, une *patent box* « classique »<sup>8</sup> et, d'autre part, une « super-déduction » optionnelle au niveau cantonal pouvant aller jusqu'à 150% des dépenses de recherche et développement effectivement encourues en Suisse.<sup>9</sup>

Le Conseil d'État constate que le système d'intérêts notionnels, annoncé dans le programme gouvernemental, ne figure pas dans la réforme projetée. Or, il s'avère, d'une part, que les investigations de la Commission européenne<sup>10</sup> sur ce système ne sont pas susceptibles de remettre en cause l'introduction d'une déduction pour investissement en fonds propres additionnels telle que mise en œuvre par exemple en Italie en 2011. D'autre part, l'on fait observer que la Suisse a, lors de sa réforme précitée de l'imposition des sociétés visant notamment à adapter le régime fiscal du pays au processus « BEPS », instauré une déduction sur le revenu imposable d'intérêts notionnels sur les fonds propres de sécurité des entreprises.

Surtout, dans le contexte de ce processus « BEPS » entraînant la disparition de nombreux instruments de financement, l'introduction de cet instrument de rémunération théorique des fonds propres permettrait de pérenniser l'attrait du Luxembourg pour les entreprises exerçant des activités de financement intra-groupe, en ligne avec la stratégie du Gouvernement d'attirer les « *headquarters* » de groupes internationaux possédant une véritable substance opérationnelle à Luxembourg.

Les mesures visant une compétitivité accrue apparaissent en fin de compte, aux yeux du Conseil d'État, comme le pilier central susceptible de permettre la concrétisation de l'objectif de durabilité poursuivi par le Gouvernement.

Comme il sera amplement précisé dans le cadre de l'examen des articles, le Conseil d'État rappelle que les mesures envisagées par la réforme doivent être en harmonie non seulement avec le droit de l'Union européenne, mais également avec la Constitution et les principes généraux du droit. Cette harmonie doit par ailleurs se traduire par le respect de la cohérence du système juridique luxembourgeois, y compris dans ses aspects linguistiques. Le Conseil d'État note ainsi qu'intégrer quelques mots ou expressions et phrases en français dans un texte de langue allemande constitue une pratique légistique critiquable, comme il sera précisé dans l'examen des articles, et que certaines des dispositions concernées sont de nature pénale. Il en découle une approximation dans les traductions ou interprétations, susceptible de remettre fondamentalement en cause les principes de prévisibilité et de sécurité juridique. Au demeurant, certaines

---

<sup>8</sup> Il est précisé que ce dispositif est compatible avec l'approche *nexus* modifiée telle que prescrite dans le cadre du plan d'action « BEPS ».

<sup>9</sup> Voir également : avis du Conseil d'État du 17 novembre 2015 sur le projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2016 et modifiant (...) (doc. parl. n° 6900<sup>2</sup>), concernant l'article 5 de la loi budgétaire proprement dite, à la page 18 de l'avis.

<sup>10</sup> Le Conseil d'État renvoie par ailleurs au mécanisme similaire dénommé « déduction pour la croissance et l'investissement » proposé par la Commission européenne. Dans le cadre de la proposition de directive du Conseil (COM (2016) 683 final) lancée au mois d'octobre dernier, concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés et une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), un document de travail des services de la Commission, daté du 25 octobre 2016 (SWD (2016) 341 final), préconise une « déduction pour la croissance et l'investissement prend la forme de déductions des coûts de l'endettement et du financement sur fonds propres dans des limites permettant d'éviter les pratiques abusives et la planification fiscale ».

mesures d'ordre pénal envisagées dans le projet sous examen, particulièrement celles visant à améliorer l'efficacité de la perception de l'impôt, permettent au Conseil d'État d'illustrer l'exigence du respect de la cohérence du système juridique luxembourgeois. De fait, si le Conseil d'État accueille favorablement la quête d'efficacité dans la perception de l'impôt<sup>11</sup>, il ne peut marquer son accord sur certains éléments du dispositif anti-fraude dont notamment le nouveau régime de responsabilité des administrateurs de sociétés en matière de non-paiement par la société de la taxe sur la valeur ajoutée.

## Examen des articles

Le projet de loi sous examen s'articule autour de vingt-six articles qui modifient une série de textes de lois.

### Article 1<sup>er</sup>

L'article 1<sup>er</sup> vise à modifier la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) et, précisément, son titre I relatif à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Il comporte trente-trois points.

### Point 1

Ce point vise à compléter l'article *3bis* LIR, par l'insertion d'un nouvel alinéa 5. De fait, en vertu des dispositions actuellement en vigueur, le principe qui prévaut s'agissant des partenaires est celui de l'imposition individuelle. L'article *3bis* permet aux partenaires – sous certaines conditions et sous réserve de formuler une demande conjointe en ce sens – d'être imposés conjointement.

Le Conseil d'État comprend que la disposition projetée permettrait aux partenaires de solliciter l'imposition individuelle avec réallocation, dont l'introduction est proposée au nouvel article *3ter*, alinéa 3 LIR.

Le Conseil d'État relève toutefois que la terminologie utilisée par les auteurs du projet ne paraît pas adéquate, dès lors qu'il ne s'agit pas d'une renonciation à l'imposition collective (qui n'est qu'optionnelle pour les partenaires), mais d'une seconde option pour ces contribuables.

Le Conseil d'État recommande dès lors de reformuler l'alinéa 5 en projet comme suit :

« (5) Les partenaires visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> peuvent par ailleurs opter pour une imposition individuelle conformément aux dispositions de l'article *3ter*, alinéa 3. (...) »

D'un autre côté, le Conseil d'État ne voit pas l'utilité du délai fixé en vue de l'introduction de la demande aux fins d'imposition individuelle. En effet, un tel délai n'est pas prévu pour solliciter l'application de l'imposition collective telle qu'énoncée par les dispositions contenues dans les autres

---

<sup>11</sup> La Chambre des salariés relève également dans son avis que les dispositions relatives à la fraude fiscale et la lutte contre le blanchiment des capitaux constituent « un autre point indubitablement positif de cette réforme fiscale ».

alinéas de cet article. Il ne paraît dès lors pas utile de prévoir un délai spécifique dans ce cas.

Si un délai était néanmoins jugé nécessaire par les auteurs du projet, le Conseil d'État recommande qu'un tel délai soit identique pour les deux types de demandes prévues par l'article 3bis dont la modification est projetée.

Le Conseil d'État relève en outre qu'il serait utile de préciser si les dispositions des articles 136 à 145 LIR sont applicables ou non au nouvel alinéa 5 en projet, à l'instar de ce qui est prévu à l'alinéa 2 de l'article 3bis ; de même que si la demande d'application des dispositions dudit alinéa 5 entraîne une imposition par voie d'assiette, à l'instar de ce qui est prévu à l'alinéa 4 du même article 3bis.

### Point 2

Le point 2 insère dans la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR) un nouvel article 3ter. À cet égard, le Conseil d'État estime qu'il ne paraît pas judicieux de prévoir que la demande d'imposition individuelle (simple ou avec réallocation) des conjoints mariés soit à introduire de manière irrévocable, au plus tard le 31 décembre de l'année qui précède<sup>12</sup> l'année d'imposition concernée.

En effet, une telle demande d'imposition individuelle *a priori* ne devrait être considérée que comme une modalité de prélèvement de la retenue à la source, le cas échéant. Ainsi, les contribuables mariés devraient conserver la possibilité de déposer une déclaration pour l'impôt sur le revenu conjointe ou individuelle (simple ou avec réallocation) une fois l'année écoulée, lorsque l'ensemble des éléments de revenus et charges du ménage sont connus. À l'examen, le mécanisme actuellement proposé ne permet pas à un ménage de tenir compte de certaines situations particulières, telles que de fortes variations de revenus, une cessation ou une reprise d'activité, etc.

### Point 3

Ce point 3 vise la modification de l'article 32 de la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR). Il y insère, d'une part, un nouvel alinéa 1a et, d'autre part, remplace la dernière phrase de l'alinéa 5.

Ad a)

Cette disposition introduit, dans la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR), le concept d'amortissement différé qui consiste en la possibilité pour le contribuable de différer dans le temps l'amortissement normal pour usure déductible au cours d'un exercice d'exploitation déterminé.

Le Conseil d'État note que les auteurs du texte en projet visent deux objectifs, à savoir, d'une part, offrir une flexibilité supplémentaire aux contribuables désireux d'investir dans des actifs au Luxembourg et, d'autre part, lutter contre l'accumulation de pertes fiscales.

---

<sup>12</sup> À l'exception des contribuables établissant leur résidence en cours d'année ou se mariant en cours d'année qui peuvent formuler une telle demande jusqu'au 31 décembre de l'année d'imposition concernée.

Cette disposition constitue, selon le Conseil d'État, une mesure favorable sur deux plans :

Tout d'abord, elle permettra aux contribuables de mieux gérer la limitation dans le temps de l'utilisation des pertes fiscales telle qu'envisagée à l'article 1<sup>er</sup>, point 1, du projet de loi sous examen. Ceux-ci pourront ainsi augmenter leur base imposable afin d'utiliser des pertes fiscales sur le point d'expirer. Par ailleurs, en ce qui concerne particulièrement les jeunes entreprises – qui souvent ne dégagent des résultats bénéficiaires qu'après quelques années d'existence –, cette disposition leur permettra de différer la réalisation de pertes dans le temps, en retardant l'application de l'amortissement, « prolongeant » ainsi en quelque sorte de quelques années l'utilisation des pertes.

Ensuite, l'application de l'amortissement différé permettra aux contribuables, le cas échéant, de réduire la charge de l'impôt sur la fortune dans la mesure où l'augmentation de la charge de l'IRC conduira à la constitution des réserves spéciales au titre d'impôt sur la fortune, par application du paragraphe 8 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (IF). Il est à noter que ceci n'aboutira pas à une diminution effective de la charge fiscale, dans la mesure où la réduction de l'IF sera compensée par une augmentation de la charge de l'IRC. Toutefois, en vue de l'application des recommandations relatives à l'action 13 du plan BEPS de l'OCDE (documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays), il en résultera pour les contribuables un impôt reconnu au niveau international au contraire de l'IF qui n'est pas repris dans la déclaration pays par pays.

Cette disposition prévoit en outre que l'amortissement différé ne peut être appliqué que sur demande à introduire avec la déclaration pour l'impôt sur le revenu. Le Conseil d'État relève qu'il n'est toutefois pas indiqué sous quelle forme cette demande devra être faite (par exemple : demande sur papier libre, formulaire spécifique à remplir, case à cocher sur le formulaire de déclaration d'impôt, etc.), ni si le bureau d'imposition en charge dispose d'un quelconque pouvoir d'appréciation pour autoriser ou refuser l'application de l'amortissement différé. Si les auteurs du texte justifient l'application sur demande par des considérations statistiques, le Conseil d'État s'interroge sur la nécessité de soumettre l'application de l'amortissement à une demande quelconque. Le Conseil d'État recommande par conséquent de faire abstraction de la formalité de demande de sorte que le nouvel alinéa 1a pourrait être ainsi libellé :

« (1a) L'amortissement normal pour usure pour un exercice déterminé d'exploitation peut être calculé (...) ».

Le Conseil d'État tient en revanche à relever qu'en pratique, il est probable que le recours à cette nouvelle disposition ne se fasse que s'il n'y a pas d'augmentation effective de la charge fiscale pour le contribuable. Tel sera notamment le cas si le contribuable peut compenser l'élargissement de la base imposable du fait de la non-déduction ou d'une déduction partielle de l'amortissement annuel par la déduction de pertes fiscales reportables ou s'il peut réduire le montant de l'IRC par l'imputation des bonifications d'impôt (par exemple la bonification d'impôt pour investissement) nouvelles ou reportées. De fait, l'application de l'amortissement différé peut avoir pour effet d'augmenter la charge de l'impôt commercial communal

(ICC), étant donné que la base imposable telle que déterminée pour les besoins de l'IRC servira également de base pour le calcul de l'ICC.

Tout comme exposé précédemment en ce qui concerne l'IRC, si une éventuelle augmentation de la base imposable pourra également être compensée pour les besoins de l'ICC par l'utilisation de pertes reportables, il en résultera une charge fiscale additionnelle nette pour les entreprises qui ne disposent pas de pertes fiscales. En effet, si un surplus d'IRC peut être compensé le cas échéant par des bonifications d'impôt, ceci ne s'applique pas en matière d'ICC dans la mesure où lesdites bonifications d'impôt ne peuvent être imputées que sur l'IRC et non sur l'ICC.

En conséquence de ce qui précède, le Conseil d'État s'interroge sur le point de savoir si l'objectif affiché par les auteurs du texte peut être atteint par la mesure envisagée et si, au contraire, il n'est pas idoine d'adapter la loi concernant l'ICC dans le sens de préciser que les dispositions de l'article 32, alinéa 1a LIR ne s'appliquent pas en matière de détermination de la base imposable pour l'ICC.

Ad b)

Sans observation.

#### Point 4

Le point 4 vise à modifier et compléter l'article 39 de la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR).

Ad a)

Sans observation.

Ad b)

Ce point vise à introduire, sous certaines conditions, une immunisation provisoire avec report d'imposition au bénéfice de l'exploitant-cédant qui souhaite garder les immeubles affectés à son entreprise et, dès lors, ne transmettre que les autres éléments constitutifs de ladite entreprise.

L'imposition de la plus-value relative à l'immeuble que l'exploitant-cédant transfère dans son patrimoine privé est ainsi reportée jusqu'au moment où il renonce à l'application de cette immunisation ou lorsque l'une des conditions prévues par cette disposition cesse d'être remplie (à savoir la modification de la nature des biens immeubles ou le changement d'activités par l'exploitant-repreneur).

Le Conseil d'État partage l'objectif recherché par les auteurs, mais s'interroge sur certaines conditions d'application de cette disposition. Ainsi, pour l'exploitant-repreneur, il peut s'avérer nécessaire, en fonction de l'évolution du secteur dans lequel il opère ou tout simplement des besoins et de la demande du marché, d'adapter, d'étendre ou de changer d'activité ou encore de changer de locaux (la raison peut par exemple provenir de nouveaux procédés de fabrication qui ne peuvent pas être installés dans les locaux utilisés) afin d'assurer la survie de l'entreprise.

Les adaptations requises pour la survie de l'entreprise auraient dès lors pour conséquence de déclencher une imposition dans le chef de l'exploitant-cédant, dans la mesure où le libellé actuel prévoit que l'immunisation temporaire de la plus-value prend fin lorsque l'exploitant-repreneur n'exploite plus dans l'immeuble ou change d'activité. Le Conseil d'État recommande ainsi d'assouplir la disposition afin de permettre à l'exploitant-repreneur d'adapter ou d'étendre l'activité ainsi que de transformer les locaux en fonction des besoins de l'entreprise sans déclencher l'imposition. Si ceci n'est pas dans l'intention des auteurs du projet, le Conseil d'État recommande néanmoins, dans un but d'exhaustivité des situations mettant fin à l'application de la disposition, de compléter le texte sous rubrique comme il sera précisé plus bas.

En outre, il est précisé dans le commentaire de l'article que la mesure prend automatiquement fin lorsque les locaux commerciaux ou industriels sont transformés en surface de bureaux ou d'habitation ou sont laissés à l'abandon. Or, cette précision ne ressort pas du texte alors même que, comme le rappelle de manière régulière le Conseil d'État, les travaux préparatoires, quelle qu'en soit la pertinence, ne peuvent servir ni à suppléer aux lacunes du texte légal ni à déroger aux dispositions de celui-ci.

Le Conseil d'État recommande par conséquent de modifier cette disposition comme suit :

« 6. ces immeubles ou parties d'immeubles sont considérés comme prélevés et transférés au patrimoine privé de l'exploitant à la valeur estimée de réalisation :

- a) lorsque l'exploitant déclare qu'il transfère ces immeubles ou parties d'immeubles dans son patrimoine privé,
- b) lorsque le contribuable qui a repris les activités de l'exploitant n'exploite plus dans ces immeubles ou parties d'immeubles ~~ou~~ et change d'activités,
- c) lorsque les locaux commerciaux ou industriels sont transformés en surface de bureaux ou d'habitation ou sont laissés à l'abandon ».

D'après les auteurs du texte, le but de cette mesure est de faciliter les transmissions d'entreprises à la prochaine génération et, partant, d'en assurer la pérennité.

Le Conseil d'État craint toutefois que, dans les faits, la disposition ne s'applique qu'à un nombre très restreint d'entreprises. En effet, cette disposition est insérée en tant que nouvel alinéa 2 à l'article 39 LIR qui régit le traitement fiscal de la cessation définitive de l'entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise. Elle n'a dès lors vocation à s'appliquer qu'à l'égard des seules entreprises individuelles – donc aux entreprises qui ne sont pas exploitées sous une forme sociétaire – et, par extension, aux exploitations individuelles agricoles et forestières et aux titulaires d'une profession libérale. Or, nombre d'exploitants ont préféré opter pour une forme sociétaire, laquelle s'avère souvent plus adaptée pour de nombreuses raisons (protection du patrimoine privé, possibilité de procéder à une transmission par étapes de l'entreprise par le transfert successif des parts de la société, etc.).

La problématique fiscale dans ce cas de figure est exactement la même : si l'actionnaire-cédant souhaite transmettre les parts de sa société de

capitaux à ses héritiers, tout en se réservant la propriété de l'immeuble appartenant à la société (ou pour le transmettre à un autre héritier), il doit au préalable prélever l'immeuble, ce qui déclenche l'imposition de la plus-value latente attachée à cet immeuble au niveau de la société, ainsi qu'éventuellement l'imposition au titre d'une distribution de dividendes, alors même que l'associé-cédant n'a touché aucune contrepartie financière.

En réservant l'application de cette disposition aux seules entreprises individuelles, les auteurs du projet sous avis ne tiennent pas compte de la structure actuelle de l'entreprenariat et ne visent qu'un nombre certainement restreint d'entreprises.

Le Conseil d'État recommande en conséquence une réécriture de la présente disposition, de manière à ce que les entreprises constituées sous forme sociétaire puissent également en bénéficier. Il y aura lieu dans ce cas d'insérer la disposition dans un article de la loi concernant l'impôt sur le revenu qui a vocation à s'appliquer aux entreprises individuelles et aux organismes à caractère collectif.

### Point 5

Ce point 5 vise à remplacer l'article 54*bis* de la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR). Très précisément, il s'agit d'étendre le bénéfice des dispositions de cet article, à savoir la possibilité, sous certaines conditions et dans certaines limites, de transférer sur un bien investi dans une devise du capital d'apport, les plus-values de conversion dégagées lors de la conversion en euros de certains actifs investis dans la ou les devises du capital d'apport et censés représenter les fonds propres de l'entreprise.

Cette disposition qui était initialement réservée aux seules banques et établissements de crédit a vu son champ d'application élargi une première fois, avec effet à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1986, pour y inclure d'autres entreprises caractérisées par le fait que ces dernières investissent la contrepartie de leurs fonds propres en devises étrangères.

Cet élargissement du cercle des bénéficiaires de l'article 54*bis* LIR va dans le sens des suggestions formulées en son temps par le Conseil d'État dans ses avis relatifs aux projets de loi ayant abouti, d'une part, à la loi du 23 juillet 1983 introduisant cette disposition dans la loi concernant l'impôt sur le revenu et, d'autre part, à la loi du 16 juillet 1987 élargissant une première fois le champ d'application de ladite disposition.

### *Alinéa 1<sup>er</sup>*

Cet alinéa inclut dorénavant dans le champ d'application de l'article 54*bis* LIR toute entreprise qui en fait la demande. Il maintient cependant la référence à un règlement grand-ducal qui, d'après la compréhension du Conseil d'État, aura pour objet, comme par le passé, de déterminer dans quel ordre les fonds propres sont considérés comme étant investis dans les différents éléments de l'actif.

Le Conseil d'État suggère de supprimer les termes « monnaie unique de la zone euro qui s'est substituée à la monnaie nationale » dans la mesure où cette précision paraît superfétatoire et n'apporte rien à la

compréhension de la disposition. Il y a dès lors lieu de reformuler cette disposition de la manière suivante :

« (1) Sur demande, toute entreprise peut transférer sur un bien investi dans une devise du capital d'apport, les plus-values réalisées lors de la conversion en euro, ~~monnaie unique de la zone euro qui s'est substituée à la monnaie nationale~~, de certains actifs (...) ».

Le Conseil d'État constate par ailleurs qu'aucun projet de règlement grand-ducal relatif à cette disposition ne lui a été soumis pour avis. Il s'interroge dès lors sur le point de savoir si les auteurs du projet sous examen ont l'intention de maintenir en vigueur le règlement grand-ducal du 16 juillet 1987 modifiant le règlement grand-ducal du 23 juillet 1983 portant exécution de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 23 juillet 1983 modifiant certaines dispositions de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Si tel devait être cas, le Conseil d'État estime que les observations qu'il a formulées lorsqu'il a été saisi pour avis sur ledit projet de règlement demeurent actuelles et, notamment, réitère qu'il avait préconisé une solution ne prévoyant pas d'ordre dans lequel les fonds propres en devise sont censés être investis dans les biens figurant à l'actif du bilan<sup>13</sup>.

#### *Alinéas 2 à 7*

Ces alinéas reproduisent quasi textuellement les alinéas 3 à 8 de l'actuel article 54*bis*, tout en adaptant, lorsque cela s'impose, les dates de référence afin d'assurer une application cohérente du régime.

Ils n'appellent en conséquence pas d'observation de la part du Conseil d'État.

#### *Alinéa 8*

Cet alinéa introduit une nouveauté dans la législation actuelle. Il vise à soumettre dorénavant l'application de l'article 54*bis* à l'introduction d'une demande écrite, tout en fixant par ailleurs les délais endéans lesquels cette demande est à déposer.

Le Conseil d'État ne formule pas d'observation à cet égard.

Plus généralement toutefois, le Conseil d'État se demande si, au-delà de la modification apportée à l'article 54*bis*, il ne serait pas opportun d'insérer dans la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR) une disposition énonçant explicitement la possibilité pour tout contribuable de déterminer sa base imposable dans la devise de son capital d'apport, à convertir ensuite en euros pour les besoins de l'imposition. Il s'agirait là, aux fins de sécurité juridique, de consacrer dans la loi une pratique généralement acceptée par l'Administration des contributions directes (comme l'illustre la circulaire du directeur des contributions L.G. – A n°60 du 21 juin 2016 sur le bilan en monnaie étrangère).

#### Point 6

---

<sup>13</sup> Avis du Conseil d'État du 25 mars 1983 concernant le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 23 juillet 1983 modifiant certaines dispositions de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.



Le point 6 vise l'abrogation de l'article 94 de la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR). Cet article prévoit la possibilité de prescrire, par règlement grand-ducal, la tenue d'une comptabilité aux contribuables réalisant un bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale. Toutefois, les dispositions de cet article perdent leur justification, en raison de la modification proposée du paragraphe 161 de la loi. Il est renvoyé à cet égard aux observations relatives à l'article 7, point 2° *infra*.

Le Conseil d'État ne formule aucune observation quant à l'abrogation proposée.

#### Point 7

Le point 7 vise le remplacement du numéro 5 de l'article 99 LIR.

Par cette mesure, les auteurs du projet visent à offrir le choix au contribuable, à l'échéance normale du contrat de prévoyance-vieillesse, de se faire rembourser l'épargne accumulée soit en tant que capital, soit en tant que rente viagère payable mensuellement, soit encore de manière combinée. Ainsi, la dernière partie du numéro 5 de l'article 99 LIR est supprimée dans la mesure où le projet sous avis entend supprimer l'obligation actuelle de remboursement de l'épargne accumulée à concurrence tout au plus de 50% sous forme d'un capital et de la souscription ou la conversion, pour le solde, à un contrat d'assurance garantissant une rente viagère payable mensuellement.

Le Conseil d'État accueille favorablement cette mesure et ne formule aucune observation quant à cette disposition.

#### Point 8

Le point 8 vise le remplacement de l'article 104, alinéa 3 LIR.

La disposition n'appelle pas d'observation de la part du Conseil d'État.

#### Point 9

Ce point vise le remplacement de l'article 109, alinéa 1<sup>er</sup>, numéro 1a, première et deuxième phrases de la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR).

Le libellé de cette disposition n'est pas clair dans la mesure où la dernière phrase du nouveau point 1a se rapportant à l'article 111*bis* LIR tel qu'introduit par le projet sous examen pourrait faire croire que les versements sous un contrat d'assurance visé par l'article 111*bis* précité sont déductibles dans cette catégorie, mais que le plafond ne s'applique pas.

Le Conseil d'État recommande de remplacer à la dernière phrase du nouveau point 1a les termes « le plafond ci-dessus » par l'expression « la présente disposition ».

#### Point 10

Ce point 10 vise à modifier et compléter l'article 111 de la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR). Il comporte deux volets.

*Ad a)*

À l'article 111, le nouvel alinéa 3a en projet vise à exclure de la déductibilité en tant que dépenses spéciales les cotisations d'épargne-logement en vertu d'autres contrats d'épargne-logement, si l'affectation du capital accumulé durant dix années en vertu du contrat précédent a été faite à des fins fiscalement non favorisées. Les auteurs du projet considèrent dès lors que pour que les cotisations puissent être déduites comme dépenses spéciales, les moyens provenant des contrats d'épargne-logement doivent être employés à l'une des fins prévues à l'alinéa 1<sup>er</sup>, lettre c) de l'article 111 LIR.

Le Conseil d'État constate que les dispositions de l'alinéa 7 de l'article 111 LIR prévoient déjà une mesure rectificative dans l'hypothèse de l'affectation des fonds, attribués à l'échéance d'un contrat d'épargne-logement, à une fin autre que celles prévues à l'alinéa 1<sup>er</sup>, lettre c) dudit article.

En conséquence, la nouvelle mesure proposée, dès lors qu'elle conduit, en cas d'affectation à d'autres fins que celles prévues, à une impossibilité de se prévaloir pour l'avenir d'une telle déduction fiscale – en plus de la correction pour le passé – paraît quelque peu disproportionnée. C'est d'ailleurs ce que relève la Chambre de commerce dans son avis précité qui indique que l'affectation à d'autres fins ne constitue pas nécessairement un abus, mais peut s'expliquer par les aléas de l'existence qui imposent de dégager de la trésorerie.

Le Conseil d'État recommande dès lors de modifier cette disposition de sorte à lui donner son exacte mesure. Se ralliant par conséquent à la position de la Chambre de commerce, il recommande qu'en cas d'abus dûment établi, la sanction y relative soit limitée aux effets du contrat en rapport avec ledit abus, sans affecter la possibilité pour le contribuable en cause d'effectuer des déductions dans le cadre d'éventuels contrats futurs dont il ne résulte aucun abus.

#### Point 11

Le point 11 vise à modifier l'article 111*bis* LIR.

Les auteurs du projet relèvent que l'alinéa 2 de l'article 111*bis* actuel est très restrictif en ce qu'il ne prévoit le remboursement du capital accumulé que de tout au plus la moitié de l'épargne accumulée, et, pour le solde, la souscription ou la conversion à un contrat d'assurance garantissant une rente viagère payable mensuellement. Le projet sous avis entend dès lors donner au souscripteur le choix quant au mode de remboursement de l'épargne accumulée au cours du contrat de prévoyance-vieillesse.

L'alinéa 2 nouveau projeté vise par conséquent à offrir au souscripteur de choisir entre trois possibilités de remboursement de l'épargne accumulée, à savoir, soit en tant que capital, soit en tant que rente viagère, soit enfin de manière combinée en tant que capital et rente viagère payable mensuellement.

Le Conseil d'État accueille favorablement cette mesure. Il s'interroge par ailleurs si, compte tenu de la volonté des auteurs du projet d'encourager les contribuables à participer à la constitution d'une épargne-retraite personnelle, il n'était pas judicieux de prévoir également une majoration de la déduction fiscale prévue par l'article 110 de la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR)<sup>14</sup>, actuellement fixée à un montant maximum de 1.200 euros.

### Point 12

Ce point vise le remplacement de l'article 114 de la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR). Dans son libellé actuel, cet article pose le principe de la déductibilité, à titre de dépenses spéciales et sans limite dans le temps, des pertes subies par un contribuable au cours d'années d'imposition antérieures, dans son entreprise commerciale, dans son exploitation agricole ou forestière ou dans le cadre de l'exercice de la profession libérale. Il fixe également les conditions qui doivent être remplies pour pouvoir procéder à une telle déductibilité.

Ce point 12 entend introduire une limitation temporelle à la déduction des résultats déficitaires d'années antérieures, laquelle limitation est fixée à 17 années. Il prévoit trois alinéas :

#### *Alinéa 1<sup>er</sup>*

L'alinéa 1<sup>er</sup> reprend de manière quasi littérale les dispositions de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'actuel article 114 LIR, tout en supprimant la condition suivant laquelle seules les pertes survenues au cours d'exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 1990 sont déductibles.

Dans la mesure où cette condition est devenue superfétatoire, le Conseil d'État n'a pas d'observation à formuler quant à cette suppression.

#### *Alinéa 2*

Le numéro 1 de l'alinéa 2 reproduit les conditions auxquelles la déductibilité des pertes fiscales est soumise (par l'actuel numéro 1 de l'alinéa 2), mais y ajoute une restriction temporelle, à savoir que sont seules déductibles les pertes subies au cours des 17 derniers exercices d'exploitation clôturés avant le début de l'année d'imposition pour laquelle la déduction au titre de dépenses spéciales est appliquée.

Si le Conseil d'État partage l'avis des auteurs du projet selon lequel une période de 17 ans est suffisante pour qu'une entreprise viable soit capable de compenser une perte réalisée au cours d'une année d'imposition endéans les 17 années d'imposition suivantes, il constate néanmoins que cette limitation temporelle peut être à la source d'une imposition injustifiée pour certains types de revenus, plus précisément les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de participations importantes.

En effet, le règlement grand-ducal modifié du 21 décembre 2001 portant exécution de l'article 166, alinéa 9, numéro 1 LIR détermine les conditions qui doivent être remplies pour que soit exonéré le revenu dégagé

---

<sup>14</sup> Notons que le numéro 3 de l'article 110 considère comme cotisations ou prélèvements déductibles les cotisations personnelles sur les rémunérations des salariés en raison de l'existence d'un régime complémentaire de pension, instauré conformément à la loi modifiée du 8 juin 1999 sur les régimes complémentaires de pension.

par la cession des titres d'une participation. Ce même règlement comporte par ailleurs une règle anti-abus (principe du rattrapage des charges et du report sur les plus-values) qui prévoit que « le revenu dégagé par la cession de la participation est imposable à raison de la somme algébrique des revenus de la participation et d'une éventuelle déduction pour dépréciation effectuée sur la participation pour autant qu'elles ont diminué la base d'imposition de l'exercice de l'aliénation ou d'exercices antérieurs. » Cette disposition a pour but d'éviter que l'on parvienne à une double non-imposition, à savoir l'exonération de la plus-value et la déduction par le biais des pertes fiscales reportables de charges liées économiquement à un revenu exonéré.

Il découle en revanche de la disposition envisagée que les pertes reportables ne pourront dorénavant être utilisées que pendant 17 années alors même que les charges soumises à rattrapage et à report le sont quant à elles de manière illimitée dans le temps. Cela aboutit *in fine* à soumettre à imposition une partie de la plus-value, en raison du fait que les charges en relation avec la participation cédée ont été encourues à une période remontant à plus de 17 années au moment de la réalisation de la plus-value.

Cette situation peut être illustrée par l'exemple suivant : une société luxembourgeoise acquiert une participation de plus de 10% dans une autre société européenne en 2017 pour 10.000 euros. Cette participation étant financée par dettes, la société luxembourgeoise comptabilise tous les ans des charges d'intérêts de 100 euros. En prenant comme hypothèse que la société luxembourgeoise n'a pas d'autres revenus ni charges, elle réalisera dès lors à compter de l'année 2017 un déficit fiscal reportable annuel de 100 euros.

En 2037, la société procède à la vente de ladite participation pour un montant de 30.000 euros, la plus-value s'élevant ainsi à 20.000 euros (par hypothèse, aucun autre revenu n'est réalisé l'année de la vente de la participation). Conformément aux dispositions du règlement précité, la plus-value exonérée est à réduire du montant des dépenses économiquement liées ayant diminué la base d'imposition des exercices antérieurs, soit dans ce cas  $20 \times 100 \text{ euros} = 2.000 \text{ euros}$ .

Dès lors, le revenu imposable de la société pour l'année 2037 s'élèvera à  $20.000 \text{ euros (bénéfice comptable)} - 20.000 \text{ euros (plus-value exonérée)} + 2.000 \text{ euros (charges déduites antérieurement)} = 2.000 \text{ euros}$ . La société peut déduire de ce résultat, au titre de dépenses spéciales, les pertes fiscales des années précédentes. En l'état actuel de la législation, donc sans limitation temporelle de l'utilisation des pertes fiscales, le montant des pertes fiscales reportables s'élèverait à 2.000, de manière à ce que la plus-value soit *in fine* totalement exonérée : résultat imposable 2.000 euros - pertes reportables 2.000 euros = 0 euro.

Or, avec la limitation temporelle proposée, la société ne pourra déduire que les pertes reportables des 17 années précédentes, à savoir 1.700 euros. Il en découle que la plus-value n'est *in fine* pas totalement exonérée, contrairement à ce qui est prévu par le règlement susmentionné, de sorte que l'on aura : résultat imposable 2.000 - pertes reportables 1.700 = 300.

Le Conseil d'État comprend le choix du Gouvernement de mettre une limite temporelle à la déductibilité des pertes fiscales. Si les effets décrits ci-dessus ne sont pas dans l'intention du Gouvernement, il propose donc

d'adapter le règlement grand-ducal modifié du 21 décembre 2001 portant exécution de l'article 166, alinéa 9, numéro 1 LIR afin d'éviter cette contrariété.

Les numéros 2 et 3 de l'alinéa 2 reproduisent de manière littérale les conditions figurant dans l'actuelle version de l'article 114 et n'appellent dès lors pas d'observation de la part du Conseil d'État.

Le numéro 4 de l'alinéa 2 précise que les pertes sont à déduire d'après leur rang d'ancienneté.

Le Conseil d'État n'a pas d'observation à ce sujet.

### *Alinéa 3*

L'alinéa 3 précise que la restriction temporelle prévue par l'alinéa 2, numéro 1, ne s'applique pas en ce qui concerne les pertes réalisées au cours d'exercices d'exploitation clôturés entre le 1<sup>er</sup> janvier 1991 et le 31 décembre 2016.

Le Conseil d'État ne formule aucune observation à cet égard.

### Point 13

Ce point 13 vise à compléter l'article 115 LIR.

Il n'appelle pas d'observation.

### Point 14

Le point 14 vise à remplacer l'article 118 LIR. Le Conseil d'État constate que le nouveau tarif proposé par cette disposition correspond à la volonté du Gouvernement de permettre une plus grande sélectivité de l'impôt sur le revenu. Il s'agit pour le Gouvernement de concrétiser sa volonté de réduire la charge fiscale pour les ménages les plus modestes et la classe moyenne, en faisant payer un peu plus les contribuables les plus aisés. Cette volonté s'est notamment traduite dans le projet sous examen par l'ajout d'une nouvelle tranche d'imposition de 41% à partir d'un revenu imposable annuel de 150.000 euros (dans la classe d'impôt 1) et de 42% à partir de 200.004 euros (dans la classe d'impôt 1).

L'objectif au fond pour le Gouvernement est de lutter contre le célèbre « *Mittelstandsbockel* » ou bosse des revenus, une telle bosse étant censée affliger les classes moyennes.

Le Conseil d'État constate toutefois que, pour la tranche la plus élevée, le taux a augmenté de 38% en 2010 pour se situer actuellement à 42%, soit une augmentation de plus 10%. Or, il s'agit d'une catégorie à prendre en compte dans l'attractivité du Luxembourg.

La disposition sous examen n'appelle pas d'autre observation.

### Point 15

Le point 15 vise à remplacer l'article 120<sup>bis</sup> LIR.

Le Conseil d'État note que le mode de calcul proposé pour les contribuables de la classe d'impôt 1a correspond également à la volonté de sélectivité du Gouvernement. En outre, les dispositions prévues précisent les tranches de revenu à partir desquelles les taux d'imposition les plus élevés trouveront à s'appliquer et permettent ainsi d'assurer que ces contribuables ne seront pas soumis plus rapidement que les contribuables de la classe d'impôt 1 aux taux les plus élevés.

Le Conseil d'État ne formule aucune observation particulière à cet égard.

#### Point 16

Ce point vise à rajouter une phrase à l'article 123, alinéa 8 LIR.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 17

Ce point 17 vise à apporter des précisions à l'article 127, alinéa 4 LIR.

Le Conseil d'État relève que la disposition en projet permettrait aux contribuables mariés optant pour une imposition individuelle, lorsqu'ils ont des enfants à charge, de bénéficier chacun des taux de charge ordinaire correspondant à leur part de revenu et tenant compte des enfants pour chacun d'eux. Cette approche leur permettra toutefois de bénéficier de taux de charge ordinaire plus favorable que ce qu'ils auraient été si ces contribuables avaient été imposés collectivement, ce qui ne correspond probablement pas à l'objectif recherché par les auteurs.

Le Conseil d'État recommande dès lors de prévoir une catégorie et des taux de charge ordinaires spécifiques pour les contribuables mariés.

#### Point 18

Ce point vise à modifier et à compléter l'article 127*bis* LIR.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 19

Ce point vise à insérer un nouvel article 128*ter* à la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR). Il entend précisément incorporer dans cette loi le dégrèvement fiscal pour investissements nouveaux au profit des exploitations agricoles tel qu'il est prévu à l'heure actuelle par l'article 51 de la loi du 27 juin 2016 concernant le soutien au développement durable des zones rurales.

Parallèlement, l'article 24, point 1°, du projet de loi sous examen abroge l'article 51 de la loi précitée du 27 juin 2016 auquel la disposition de ce point 19 se substitue.

Par la même occasion, il est proposé d'augmenter le seuil de la tranche d'investissement donnant droit à une déduction de 30% à 250.000

euros ; l'article 51 précité et dont l'abrogation est envisagée prévoyant actuellement un seuil de 150.000 euros.

Cette disposition n'appelle aucune observation particulière de la part du Conseil d'État.

#### Point 20

Ce point vise à modifier l'article 129b LIR.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 21

Ce point vise à insérer un nouvel article 129d à la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR).

Le Conseil d'État note que les dispositions proposées correspondent parfaitement à la volonté exprimée par les auteurs du projet de soutenir la mobilité durable.

Toutefois, la restriction apportée et exigeant que le véhicule soit utilisé exclusivement à des fins privées afin de pouvoir bénéficier de l'abattement risque d'être contre-productive selon le Conseil d'État. En effet, dans la mesure où de nombreux contribuables sont amenés à utiliser – à tout le moins occasionnellement – leur véhicule personnel à des fins professionnelles, une telle utilisation occasionnelle à des fins professionnelles ne devrait pas être susceptible de remettre en cause le bénéfice de l'abattement.

#### Point 22

Ce point vise à modifier l'article 133 LIR.

Le Conseil d'État relève qu'aucune justification n'est avancée par les auteurs du projet pour porter de trois à cinq ans la période de référence permettant de déterminer la quote-part du bénéfice agricole et forestier, au sens de l'article 61 (à l'exception des bénéfices provenant de la sylviculture), à considérer comme revenu extraordinaire.

#### Point 23

Ce point vise à remplacer certains termes de l'article 137, alinéa 1<sup>er</sup> LIR.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 24

Ce point vise à insérer un nouvel alinéa 4a à l'article 139 LIR.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 25

Ce point vise à abroger les articles 139*bis* et 139*ter* de la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR).

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 26

Ce point vise la modification de l'article 152*bis* LIR.

Ad a)

La modification proposée entend mettre les dispositions de l'actuel article 152*bis* en conformité avec le droit européen en précisant que la bonification d'impôt sur le revenu en raison d'investissements déterminés est également accordée pour les biens éligibles qui sont mis en œuvre physiquement sur le territoire d'un autre État partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE).

Le Conseil d'État note que par cette modification, les auteurs du projet entendent donner suite à l'arrêt rendu le 22 décembre 2010 par la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) dans l'affaire *Tankreederei I*<sup>15</sup>. Dans cette affaire, la Cour a jugé que le libellé actuel de l'article 152*bis* constitue une entrave à l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), étant donné que cet article refuse le bénéfice de la bonification d'impôt pour investissement à une entreprise qui est établie uniquement au Luxembourg au seul motif que le bien d'investissement, au titre duquel cette bonification est revendiquée, est mis en œuvre physiquement sur le territoire d'un autre État membre.

Ce point n'appelle aucune observation particulière de la part du Conseil d'État.

Le Conseil d'État s'interroge aussi sur le libellé actuel du paragraphe 9 de l'article 152*bis* LIR qui dispose que : « Nonobstant la disposition qui précède, le bailleur-donneur de leasing n'aura droit aux bonifications d'impôts qu'à condition que le bien faisant l'objet du contrat soit utilisé par le preneur de leasing dans une entreprise située au Grand-Duché et visée à l'article 14. Toutefois, il n'aura pas droit auxdites bonifications lorsque le preneur de leasing n'est pas imposable au Grand-Duché du chef de l'entreprise visée ».

Le bénéfice de la bonification d'impôt pour investissement est donc refusé au bailleur-donneur dans le contexte d'activités de leasing autres que celles de crédit-bail lorsque le bien considéré n'est pas utilisé par le preneur dans une entreprise située au Grand-Duché, celle-ci devant de surcroît être imposable au Luxembourg. Le Conseil d'État note que par analogie aux conclusions de la CJUE dans l'affaire *Tankreederei I*, cette disposition pourrait également être considérée comme étant contraire au principe de libre prestation de services de l'article 56 TFUE.

Afin d'atteindre effectivement l'objectif de la mise en conformité de l'article 152*bis* poursuivi par les auteurs du projet sous examen, le Conseil d'État propose de modifier l'article 152*bis*, paragraphe 9, comme suit :

---

<sup>15</sup> Affaire C-287/10 - Tankreederei I (ECLI:EU:C:2010:827).



« (9) Dans le cas d'un investissement par crédit-bail de matériel (« leasing »), un règlement grand-ducal pris sur avis du Conseil d'État fixe les modalités habilitant le preneur-investisseur à bénéficier directement, à l'exclusion du bailleur-donneur de leasing, des bonifications d'impôts prévues. ~~Nonobstant la disposition qui précède, le bailleur-donneur de leasing n'aura droit aux bonifications d'impôts qu'à la condition que le bien faisant l'objet du contrat soit utilisé par le preneur du leasing dans une entreprise située au Grand-Duché et visée à l'article 14.~~

~~Toutefois, il n'aura pas droit aux dites bonifications lorsque le preneur de leasing n'est pas imposable au Grand-Duché dans le chef de l'entreprise visée. »~~

Ad b) et c)

Il est proposé dans ces points d'augmenter le taux de la bonification d'impôt pour investissement complémentaire et le taux de la bonification d'impôt pour investissement global d'un pour cent respectivement. La même augmentation est proposée quant au taux de la bonification d'impôt pour investissement global accordée en cas d'investissements en immobilisations agréées pour être admises à l'amortissement spécial visé à l'article 32*bis* LIR.

Ces mesures destinées à encourager l'investissement n'appellent pas d'observation de la part du Conseil d'État.

#### Point 27

Ce point vise à remplacer l'article 152*ter* LIR. Il comprend 5 volets.

##### *Alinéa 1<sup>er</sup>*

Sans observation.

##### *Alinéa 2*

Le Conseil d'État recommande de préciser, à la dernière phrase de cet alinéa tel que proposé, si le crédit d'impôt pour indépendant est refusé au-delà d'un revenu global de 80.000 euros ou si ce refus intervient uniquement lorsque le seul bénéficiaire net atteint 80.000 euros.

##### *Alinéas 3 à 5*

Sans observation.

#### Point 28

Ce point vise à modifier l'article 154*ter* LIR.

Le Conseil d'État constate et accueille favorablement que la modulation proposée du crédit d'impôt monoparental vise également l'objectif de sélectivité de l'impôt recherché par le Gouvernement. Toutefois, dès lors que le crédit d'impôt est indépendant du nombre d'enfants, le Conseil d'État comprend que la référence à l'enfant au singulier inclut tous les enfants.

### Point 29

Ce point vise à insérer un nouvel article 154<sup>quater</sup> à la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR).

Le Conseil d'État approuve la modification introduite par la disposition envisagée dans la mesure où elle permet de garantir une meilleure égalité entre les contribuables réalisant des revenus provenant d'une occupation salariée et imposables au Luxembourg par voie de retenue à la source ou par voie d'assiette. Il en découle en effet que le crédit d'impôt pour salariés devrait dorénavant s'appliquer indistinctement aux uns et aux autres.

### Point 30

Ce point vise à insérer un nouvel article 154<sup>quinquies</sup> à la loi précitée du 4 décembre 1967 (LIR).

Le Conseil d'État approuve ici également la modification introduite par la disposition en projet en ce qu'elle permet de garantir une meilleure égalité entre les contribuables réalisant des revenus de pensions ou de rentes imposables au Luxembourg par voie de retenue à la source ou par voie d'assiette. Le crédit d'impôt pour pensionnés qui en découle s'applique dorénavant indistinctement aux uns et aux autres.

### Point 31

Le point vise à remplacer l'alinéa 4 de l'article 157 LIR.

Il n'appelle pas d'observation.

### Points 32 et 33

Ces points visent à modifier l'article 157<sup>bis</sup> ainsi que l'article 157<sup>ter</sup> LIR, alinéas 1<sup>er</sup> et 2. Le Conseil d'État note d'emblée, comme l'a relevé la Chambre de commerce, deux lectures possibles des dispositions de l'article 157<sup>bis</sup>, alinéa 3 ainsi que de l'article 157<sup>ter</sup>, relatives à la condition d'imposition d'au moins 90% des revenus au Luxembourg aux fins de demande d'application du taux global effectif. Le libellé actuel de ces dispositions n'est pas clair et pourrait laisser entendre une chose et son contraire quant à la soumission de la demande pour l'application du taux effectif global à cette condition d'imposition d'au moins 90% des revenus au Luxembourg telle que prévue par l'article 157<sup>ter</sup> LIR.

Le Conseil d'État demande en conséquence que la rédaction de ces dispositions soit à cet égard clarifiée afin d'éviter toute controverse ou difficulté future.

Le Conseil d'État relève ensuite que les modifications proposées apportent des changements profonds au régime d'imposition actuel des contribuables non-résidents mariés. Tel est également le constat de la Chambre des salariés qui relève en outre les doutes que peuvent susciter ces nouveautés. En effet, les contribuables non-résidents mariés peuvent actuellement bénéficier de l'application de la classe d'impôt 2 dès lors que

plus de 50% des revenus professionnels du ménage sont imposables au Luxembourg. Par ailleurs, lorsque les revenus professionnels imposables au Luxembourg n'excèdent pas 50% du total des revenus professionnels du ménage, ceux-ci sont imposables en classe d'impôt 1a.

Les nouvelles dispositions proposées prévoient, d'une part, que les contribuables non-résidents mariés seront rangés en classe d'impôt 1, quelle que soit la nature des revenus imposables au Luxembourg (professionnels ou non professionnels). D'autre part, elles prévoient encore de réserver l'application de la classe d'impôt 2 aux contribuables dont plus de 90% de l'ensemble des revenus est imposable au Luxembourg (ce seuil pouvant s'apprécier au niveau du ménage ou de l'un des deux contribuables seulement).

Le Conseil d'État note que ces nouvelles dispositions sont nettement plus restrictives que celles précédemment en vigueur dans la mesure où le seuil permettant la prise en compte de la situation personnelle des contribuables est très élevé mais n'a pas d'observation à formuler quant aux choix du Gouvernement.

Le Conseil d'État note que, d'après la jurisprudence *Schumacker* de la CJUE (relative à l'obligation d'égalité de traitement en matière d'imposition sur le revenu des non-résidents)<sup>16</sup>, les non-résidents qui dérivent au moins 90% de leurs revenus de l'État de source doivent être traités de la même façon que les résidents. La présente disposition paraît donc être en accord avec cette jurisprudence.

## Article 2

Cet article vise à modifier et à compléter le titre II (impôt sur le revenu des collectivités) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR). Il comporte deux points.

### Point 1

Le point 1 vise l'abrogation, à l'article 167, du numéro 5 de l'alinéa 1<sup>er</sup>. De fait, le système privé géré par l'Association pour la garantie des dépôts Luxembourg (AGDL) ayant été remplacé par un système public (« Fonds de garantie des dépôts Luxembourg ») alimenté par des contributions annuelles des établissements de crédit adhérents, la déductibilité fiscale des dotations AGDL faites par les établissements de crédit n'a plus lieu d'être.

Il n'appelle pas d'observation.

### Point 2

Ce point vise à modifier et compléter l'article 174 LIR. Il entend précisément fixer un tarif applicable à partir de l'année 2018 (point 2 a)) ainsi qu'un tarif applicable pour la seule année d'imposition 2017 (point 2 b)).

---

<sup>16</sup> Affaire C-279/93 - Finanzamt Köln-Altstadt / Schumacker (ECLI:EU:C:1995:31).

*Ad a)*

Le Conseil d'État constate que l'agencement des différentes tranches pourrait être source de difficultés d'interprétation, ces difficultés tenant à l'ambiguïté de la notion de « compris entre », qui pourrait être lue comme définissant des intervalles qui incluent les bornes, ce qui n'est pas dans l'intention des auteurs du projet de loi. Le Conseil d'État propose dès lors de reformuler l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 174 LIR comme suit :

« (1) L'impôt sur le revenu des collectivités est fixé à 15%, lorsque le revenu imposable ne dépasse pas 25.000 euros ; 3.750 euros plus 33% du revenu dépassant 25.000 euros, lorsque le revenu imposable ~~est compris entre~~ s'élève de 25.0001 euros à ~~et~~ 30.000 euros ;

18%, lorsque le revenu imposable dépasse 30.000 euros ».

*Ad b)*

À l'instar de l'alinéa 1<sup>er</sup>, le nouvel alinéa 7 doit également être modifié comme suit :

« (7) À titre transitoire et par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, l'impôt sur le revenu des collectivités est fixé comme suit pour l'année d'imposition 2017 :

15%, lorsque le revenu imposable ne dépasse pas 25.000 euros ;  
3.750 euros plus 39% du revenu dépassant 25.000 euros, lorsque le revenu imposable est ~~compris entre~~ s'élève de 25.0001 euros à ~~et~~ 30.000 euros ; 19%, lorsque le revenu imposable dépasse 30.000 euros ».

Le Conseil d'État note l'abaissement des taux d'imposition applicables en matière d'IRC. Le Gouvernement entend ainsi améliorer la compétitivité des entreprises et soutenir plus particulièrement les petites et jeunes entreprises.

Le Conseil d'État accueille favorablement cet abaissement du taux d'imposition de l'IRC qui renforce l'attractivité du pays pour les entreprises.

Néanmoins, le Conseil d'État se demande si l'abaissement projeté permet véritablement d'atteindre l'objectif visé sans abaissements supplémentaires dans les prochaines années. En effet, la charge globale d'une entreprise localisée par exemple à Luxembourg-Ville (IRC, ICC et impôt de solidarité) ne diminue *in fine* que de 3,21% (de 29,22% actuellement à 26,01% à partir de l'année d'imposition 2018). Par ailleurs, comme le Conseil d'État l'a déjà relevé dans ses observations préliminaires, ces taux, même abaissés, restent élevés comparés aux taux d'imposition des autres États membres de l'Union européenne, alors même que des mesures nationales (par exemple la limitation dans le temps du report des pertes fiscales) ou supranationales (directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 déjà citée ou encore les recommandations émises par l'OCDE dans le contexte du Projet « BEPS » déjà citées également) mèneront inévitablement à un élargissement de la base imposable.

### Article 3

Cet article vise la modification de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune. Il comporte deux points.

### Point 1

Le point 1 vise à modifier le paragraphe 8 de la loi précitée du 16 octobre 1934. Il comporte deux volets.

#### *Ad a)*

Cette disposition entend augmenter le montant de l'impôt sur la fortune minimum des sociétés de participations financières qui passe de 3.210 euros à 4.815 euros.

Elle n'appelle pas d'observation.

#### *Ad b)*

Cette disposition vise à insérer une précision linguistique dans la loi, afin de clarifier que le bilan de clôture à considérer est celui qui précède la date clé de l'assiette de l'impôt sur la fortune.

Elle n'appelle pas d'observation.

### Point 2

Le point 2 vise à modifier le paragraphe 8a de la loi précitée du 16 octobre 1934. Il comprend 3 volets, à savoir : (i) une adaptation du mécanisme de réduction de l'impôt sur la fortune lorsque le contribuable a opté pour l'amortissement différé (point 2 a)), (ii) une clarification du délai endéans lequel la réserve quinquennale doit être constituée (point 2 b)) et (iii) des précisions en cas de dissolution ou de transfert du siège statutaire et de l'administration centrale à l'étranger d'un organisme à caractère collectif (point 2 c)).

#### *Ad a)*

Cette disposition entend empêcher une réduction supplémentaire de l'impôt sur la fortune qui pourrait résulter de l'application de l'amortissement dégressif tel que prévu à l'article 1<sup>er</sup> point 3 du projet sous examen. Elle prévoit dès lors que pour les contribuables ayant opté pour un tel amortissement, la réduction ne peut pas dépasser l'IRC majoré de la contribution au fonds pour l'emploi dû après d'éventuelles imputations.

Le Conseil d'État comprend que les auteurs du projet visent plus particulièrement le cas de figure où une augmentation de la cote IRC dégagée par l'application de l'amortissement différé est compensée par des imputations auxquelles le contribuable peut prétendre. Ainsi, le contribuable aura augmenté sa cote IRC avant imputations, sans pour autant devoir effectuer un paiement supplémentaire, et, par la même occasion, il pourra réduire davantage l'impôt sur la fortune du fait d'une cote IRC avant imputation plus élevée. Il en découle un double avantage pour le contribuable et, par conséquent, un impact sur la neutralité budgétaire voulue par les auteurs de la loi.

Le Conseil d'État n'a pas d'observation particulière concernant cette disposition. Il note néanmoins que cette mesure pourrait réduire l'intérêt des contribuables à recourir à l'amortissement différé.

*Ad b)*

Il ressort des commentaires de cette disposition que la modification proposée vise à clarifier le délai endéans lequel la réserve quinquennale doit être constituée. Ainsi, la réserve à constituer en affectation du bénéfice d'exploitation d'une année d'imposition donnée N servant à réduire l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année d'imposition N+1 est à constituer au plus tard à la date de clôture du dernier exercice d'exploitation clôturé au cours de l'année d'imposition N+1.

Le Conseil d'État estime toutefois que le texte en projet n'apporte pas la clarification visée de manière convenable. Il recommande dès lors de modifier l'alinéa 1<sup>er</sup> comme suit :

« La réserve doit être constituée à l'occasion de l'affectation du résultat de l'exercice d'exploitation de l'année d'imposition qui précède immédiatement celle au titre de laquelle la réduction de l'impôt sur la fortune est demandée, mais au plus tard au cours du dernier exercice d'exploitation clôturé au cours de l'année d'imposition au titre de laquelle la réduction de l'impôt sur la fortune est demandée. »

Le Conseil d'État constate par ailleurs que la dernière phrase de l'alinéa 1<sup>er</sup> se réfère à une affectation « du résultat de l'exercice d'exploitation », alors que la première phrase du même alinéa se réfère à l'affectation « du bénéfice d'une année d'imposition déterminée ».

Le Conseil d'État recommande par conséquent de supprimer la référence au bénéfice d'une année d'imposition déterminée, qui plus est, s'avère superflue eu égard à la précision apportée par la dernière phrase de l'alinéa 1<sup>er</sup>. Il y a par conséquent lieu de reformuler cette disposition de la manière suivante :

« Les contribuables visés au paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, numéro 2, qui s'engagent à inscrire, ~~en affectation du bénéfice d'une année d'imposition déterminée~~, une réserve (...) ».

*Ad c)*

Cette disposition vise à confirmer que la réduction de l'impôt sur la fortune reste acquise dans le cadre d'une dissolution entraînant la transmission de l'actif social à une ou plusieurs autres personnes ainsi que dans le cas d'un transfert du siège statutaire et de l'administration centrale à l'étranger, pour autant toutefois que la réserve est reconduite par ces autres personnes ou que la réserve continue à figurer au bilan jusqu'à ce que la période quinquennale soit atteinte.

Le Conseil d'État note que cette disposition vise notamment à prendre en compte la réponse de la CJUE du 6 septembre 2012<sup>17</sup> à la demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunal administratif du Luxembourg. Dans cette réponse en effet, la Cour

---

<sup>17</sup> Affaire C-380/11 - DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C (ECLI:EU:C:2012:552).

a dit pour droit que « l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, il s'oppose à la réglementation d'un État membre en vertu de laquelle l'octroi d'une réduction de l'impôt sur la fortune est subordonné à la condition de rester assujéti à cet impôt pendant les cinq années d'imposition suivantes ».

La disposition n'appelle pas d'observation de la part du Conseil d'État.

#### Article 4

Cet article vise la modification de la loi modifiée du 1<sup>er</sup> décembre 1936 concernant l'impôt commercial et, plus précisément, le paragraphe 9bis de cette loi. Il s'agit en effet d'aligner l'actuel paragraphe 9bis sur le libellé de l'article 114 LIR tel que proposé par l'article 1<sup>er</sup> point 12° du projet de loi sous examen.

#### *Alinéa 1<sup>er</sup>*

Cet alinéa 1<sup>er</sup> nouveau restreint la déduction des pertes dans le temps en disposant que seules les pertes réalisées au cours des dix-sept exercices d'exploitation précédents sont dorénavant déductibles du bénéfice d'exploitation d'un exercice donné.

Le Conseil d'État constate que la modification proposée soulève la même problématique telle qu'expliquée et commentée à l'article 1<sup>er</sup>, point 12, du projet de loi sous examen. Il renvoie dès lors à ces observations.

En conséquence, et tel que proposé pour le libellé de l'alinéa 2 de l'article 114 LIR, le Conseil d'État demande que les modifications nécessaires soient apportées au règlement grand-ducal du 21 décembre 2001 portant exécution de l'article 166, alinéa 9, numéro 1 LIR.

#### *Alinéa 2*

Cet alinéa reproduit de manière littérale la dernière phrase de l'actuel paragraphe 9bis, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi précitée du 1<sup>er</sup> décembre 1936. Il n'appelle dès lors pas d'observation.

#### *Alinéa 3*

Cet alinéa précise que les pertes sont à déduire d'après leur rang d'ancienneté.

Le Conseil d'État n'a pas d'observation sur cette disposition.

#### *Alinéa 4*

Cet alinéa reproduit de manière littérale l'alinéa 2 de l'actuel paragraphe 9bis de la loi précitée du 1<sup>er</sup> décembre 1936. Il n'appelle en conséquence pas d'observation.

### *Alinéa 5*

Cet alinéa précise que la restriction temporelle prévue par l'alinéa 1<sup>er</sup> ne s'applique pas en ce qui concerne les pertes réalisées au cours d'exercices d'exploitation clôturés entre le 1<sup>er</sup> janvier 1991 et le 31 décembre 2016.

Il n'appelle pas d'observation.

### Article 5

Cet article vise la modification de la loi modifiée du 24 décembre 1996 portant introduction d'une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs. Il entend précisément prolonger le bénéfice de la bonification d'impôt en cas d'embauchage de chômeurs au 31 décembre 2019. Il est à noter que cette prolongation est saluée par la Chambre des salariés dans son avis précité.

Cet article n'appelle pas d'observation.

### Article 6

Cet article vise à modifier la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (« *Steueranpassungsgesetz* »).

Il insère dans cette loi un paragraphe *7bis*.

Il n'appelle pas d'observation.

### Article 7

Cet article vise la modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* »). Il comporte vingt-huit points.

Le Conseil d'État note d'emblée que les modifications de la loi générale envisagées consistent essentiellement à insérer des mots, des expressions ou des phrases en français dans un texte de langue allemande datant de 1931. Une telle manière de procéder ne constitue pas une bonne pratique légistique. En effet, le Conseil d'État tient à rappeler qu'aux termes de l'article 2 de la loi du 24 février 1984 sur le régime des langues, « [l]es actes législatifs et leurs règlements d'exécution sont rédigés en français (...) ». Il en découle que chaque élément de la loi et de son règlement d'exécution, y compris l'intitulé, le préambule, le dispositif et les annexes qui en font partie intégrante, doit s'énoncer en français.

Il s'avère, par ailleurs, que certaines des dispositions en cause sont de nature pénale, ce qui impose par conséquent la précision, la clarté et la cohérence quant à la définition des infractions qu'elles commencent ainsi qu'à leur régime.

Le Conseil d'État demande dès lors que les paragraphes 396 et suivants de la loi générale des impôts, soient intégralement traduits, à droit constant, en français.



### Point 1

Ce point complète le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi précitée du 22 mai 1931.

Il n'appelle pas d'observation.

### Point 2

Ce point modifie le paragraphe 161 de la loi précitée du 22 mai 1931. Il comporte quatre volets.

*Ad a), b) et c)*

Le Conseil d'État note qu'il est essentiellement proposé dans ces trois volets de soumettre à l'obligation de tenir une comptabilité en partie double tous les contribuables désignés de manière globale sous le terme générique de « *Unternehmer* », dès que le seuil du chiffre d'affaires annuel total excède 100.000 euros. Cette modification détermine dès lors un seul seuil applicable de manière identique aux exploitants commerciaux, agricoles et forestiers ainsi qu'aux professions libérales.

Cette disposition n'appelle pas d'observation.

*Ad d)*

L'abrogation de l'alinéa 2 du paragraphe 161 de la loi précitée du 22 mai 1931 vise à mettre fin à la possibilité pour certains contribuables, plus précisément, les titulaires d'une profession libérale – ayant bénéficié de la circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 30 du 15 mai 1970 –, de pouvoir être libérés de l'obligation de tenue d'une comptabilité en partie double conformément à l'alinéa 1<sup>er</sup> du même paragraphe. Cette obligation s'imposera dès lors dorénavant à tout contribuable dépassant le seuil susmentionné, sauf dérogation légale expresse.

Cette disposition n'appelle pas d'observation.

### Point 3

Ce point complète le paragraphe 166, alinéa 3, de la loi précitée du 22 mai 1931.

Il n'appelle pas d'observation.

### Point 4

Ce point insère un nouvel alinéa 1a au paragraphe 168 de la loi précitée du 22 mai 1931 qui vise à rendre obligatoire le dépôt électronique des déclarations concernant l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal et l'impôt sur la fortune.

Le Conseil d'État relève qu'un grand nombre de collectivités mandate un prestataire de services pour la préparation de ses déclarations fiscales et, par conséquent également, pour le dépôt desdites déclarations auprès de l'Administration des contributions directes. Le Conseil d'État constate par

ailleurs que les conditions générales qui régissent la plateforme à utiliser pour le dépôt électronique (« MyGuichet ») et qui doivent être acceptées par l'utilisateur stipulent que : « Conformément à l'article 1322-1 du Code civil introduit par la loi modifiée du 14 août 2000 relative au commerce électronique, l'utilisation de la signature électronique dans le cadre d'une démarche effectuée sur le Guichet Unique identifie celui qui l'appose et manifeste son adhésion au contenu du document signé ». En revanche, les conditions particulières au système eTVA prévoient que : « En cas de dépôt d'une déclaration au nom et pour le compte d'un assujetti autre que le détenteur du certificat avec laquelle le dépôt est fait, l'AED présume l'existence d'un mandat valable entre le déclarant et l'assujetti à l'exception d'une demande de remboursement (VAT Refund) pour laquelle un mandat électronique est requis. L'AED fixe la forme d'un mandat électronique. »

Par souci de cohérence et de simplification des procédures, le Conseil d'État recommande en conséquence un alignement, sur le modèle eTVA, des conditions applicables en matière de dépôt électronique des déclarations concernant l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal et l'impôt sur la fortune.

Le Conseil d'État relève en outre que cette disposition sera applicable, en vertu de l'article 25 du projet sous examen, à partir de l'année d'imposition 2017. Il comprend que cette application concerne les déclarations fiscales relatives à l'année d'imposition 2016 qui sont à déposer durant l'année 2017.

#### Point 5

Ce point modifie le paragraphe 202, alinéa 2, de la loi précitée du 22 mai 1931. Cette disposition vise à augmenter le montant maximal de l'astreinte que l'administration fiscale est en droit de prononcer à l'égard d'un contribuable. Il est prévu que ce montant passe de 1.239,47 euros à 25.000 euros. En outre, il est prévu la possibilité que les astreintes soient dorénavant prononcées de manière itérative, en respectant toutefois un délai de trois mois minimum entre deux astreintes.

De l'avis des auteurs du projet, le montant actuel de l'astreinte n'est plus adapté et n'est pas suffisamment dissuasif pour les contribuables qui sont récalcitrants lorsqu'il s'agit de s'acquitter de leurs obligations fiscales. Les auteurs du projet notent également que dans la mesure où la décision portant prononcé des astreintes administratives constitue une décision discrétionnaire, elle doit être basée sur des critères d'équité et d'opportunité (« *Billigkeit und Zweckmässigkeit* ») tels que requis par le paragraphe 2 de la loi d'adaptation fiscale (« *Steueranpassungsgesetz* »).

Le Conseil d'État comprend les motivations des auteurs du projet. Il s'interroge toutefois sur le point de savoir s'il n'y a pas lieu de préciser davantage le mode de fixation du montant des astreintes aux fins de prévisibilité et de sécurité juridique. L'avis de la Chambre de commerce va également en ce sens. Le Conseil recommande ainsi que le mode de fixation des astreintes soit précisé, par exemple en s'inspirant de ce qui est prévu par les dispositions applicables en cas de dépôt tardif des données financières auprès du Registre de commerce et des sociétés (règlement grand-ducal modifié du 23 janvier 2003 portant exécution de la loi modifiée du 19

décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises).

Le Conseil d'État relève, par ailleurs, une incohérence entre le délai de dépôt de la déclaration fiscale prévu au paragraphe 167 alinéa 3 de la loi générale (à savoir 31 mars ou bien 31 mai de l'année civile suivante) et le délai pour la convocation de l'assemblée générale en vue notamment de l'approbation des comptes sociaux prévu à l'article 70 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (à savoir six mois suivant la clôture des comptes sociaux) et le dépôt subséquent des comptes auprès du Registre de commerce et des sociétés (dans le mois suivant leur approbation).

La Chambre de commerce relève à cet égard que d'autres pays ont aligné ces deux obligations et qu'il faudrait dès lors fixer la date légale de dépôt des déclarations fiscales après les six mois qui suivent la clôture de l'exercice, avec néanmoins encore un ou deux mois complémentaires pour la préparation et le dépôt de la déclaration.

Le Conseil d'État recommande dès lors que le paragraphe 167 alinéa 3 de la loi générale soit modifié, de sorte à prévoir une date qui se situe à un moment ultérieur à la date du dépôt des comptes sociaux, donc au plus tôt le 31 juillet.

#### Point 6

Ce point vise à modifier le paragraphe 228, première phrase, de la loi précitée du 22 mai 1931. Il entend inclure les décisions portant fixation d'une amende par application du paragraphe 166 en projet dans les décisions susceptibles d'être attaquées par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes.

Le point n'appelle pas d'observation.

#### Point 7

Ce point modifie le paragraphe 237, première phrase, de la loi précitée du 22 mai 1931.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 8

Ce point 8 modifie l'intitulé de la troisième partie de la loi précitée du 22 mai 1931.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 9

Ce point raye certaines mentions précédant le paragraphe 391 de la loi précitée du 22 mai 1931.

Il n'appelle pas d'observation.

### Point 10

Ce point abroge le paragraphe 391 de la loi précitée du 22 mai 1931.

Il n'appelle pas d'observation.

### Point 11

Ce point vise à compléter le paragraphe 396, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi précitée du 22 mai 1931. Selon les auteurs du projet, cet ajout vise à rétablir la possibilité offerte à l'Administration des contributions directes de sanctionner par la voie administrative les cas de fraude fiscale simple ayant conduit à ce que l'impôt soit éludé. Cette possibilité est également étendue aux cas dans lesquels des remboursements indus ont été effectués. Cette disposition fixe également le maximum et le minimum de l'amende à imposer et définit l'autorité compétente pour la prononcer ainsi que la voie de recours prévue dans ce contexte.

Il n'appelle pas d'observation.

### Points 12 et 13

Ces points visent à modifier le paragraphe 396 de la loi précitée du 22 mai 1931, en modifiant d'une part son alinéa 5 et, d'autre part, en y insérant un nouvel alinéa 6. Les auteurs du projet entendent par ces dispositions introduire les seuils permettant de distinguer la fraude fiscale aggravée de la fraude fiscale simple et de l'escroquerie fiscale.

Le Conseil d'État observe que l'alinéa 5 en projet se réfère au seuil de 200.000 euros se rapportant au « montant de l'impôt annuel effectivement dû ». Or, prise littéralement, cette disposition signifierait que des contribuables dont la charge d'impôt serait supérieure à 200.000 euros seraient passibles de fraude fiscale aggravée dès le premier euro éludé. Une telle différence de traitement avec les contribuables dont la charge d'impôt serait inférieure au seuil visé paraît difficilement justifiable et contredit au demeurant la logique du projet sous examen. Aussi, le Conseil d'État rejoint-il les suggestions de la Chambre de commerce à ce sujet et recommande en conséquence que l'alinéa 5 en projet se rapporte aux seules situations où le montant d'impôt annuel éludé (et pas « effectivement dû ») est supérieur à 200.000 euros.

Le Conseil d'État note en outre qu'en ce qui concerne la qualification de fraude fiscale aggravée, le texte en projet indique des seuils précis, à savoir que : « Si la fraude porte sur un montant d'impôt supérieur au quart de l'impôt annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros ou sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros ou si le montant d'impôt annuel effectivement dû ou le remboursement annuel à opérer est supérieur à la somme de 200.000 euros, elle sera punie (...) ». En revanche, en ce qui concerne l'escroquerie fiscale, il est fait référence à un « montant significatif » à savoir que : « Si la fraude porte sur un montant significatif soit en montant absolu soit en rapport avec l'impôt annuel dû ou avec le remboursement annuel dû (...) ». Aucune précision n'est donnée dans ce cas sur la manière d'apprécier si un montant est à considérer comme significatif.

Le Conseil d'État recommande de s'aligner sur l'approche adoptée pour la qualification de la fraude fiscale et de la fraude fiscale aggravée et d'apporter ainsi des précisions complémentaires par rapport au critère de « montant significatif » directement dans le corps de ces dispositions.

#### Point 14

Ce point vise à compléter le paragraphe 396 de la loi précitée du 22 mai 1931, par un nouvel alinéa 7. Les auteurs du projet entendent attribuer aux autorités judiciaires compétence exclusive pour poursuivre les infractions de fraude fiscale aggravée ou d'escroquerie fiscale, par contraste à la fraude fiscale simple qui peut faire l'objet d'une amende administrative (*cf.* point 11 *supra*).

Le Conseil d'État ne formule aucune observation particulière quant à cette disposition. Il relève néanmoins une confusion dans le commentaire de cette disposition, lequel fait référence à la fraude fiscale aggravée et à la fraude fiscale simple.

#### Point 15

Ce point vise à modifier le paragraphe 397, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi précitée du 22 mai 1931. Il s'agit d'incriminer la tentative de fraude fiscale aggravée ainsi que la tentative de fraude d'escroquerie fiscale.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 16

Ce point vise à abroger le paragraphe 398 de la loi précitée du 22 mai 1931.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 17

Ce point vise à abroger le paragraphe 399 de la loi précitée du 22 mai 1931.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 18

Ce point vise à abroger le paragraphe 400 de la loi précitée du 22 mai 1931.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 19

Ce point vise à modifier le paragraphe 402, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi précitée du 22 mai 1931. Par cette disposition, les auteurs du projet entendent permettre que les cas de fraude fiscale involontaire soient sanctionnés par la voie administrative. Ils donnent à considérer que cette possibilité n'est pas nouvelle dans la mesure où le texte initial de la loi

générale des impôts prévoyait la répression de la fraude fiscale involontaire. Il s'agit donc essentiellement d'un toilettage de texte précisant, en outre, l'entité compétente pour prononcer l'amende administrative et le recours y afférent.

Cette disposition n'appelle pas d'observation.

#### Point 20

Ce point vise à abroger le paragraphe 404 de la loi précitée du 22 mai 1931.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 21

Ce point vise à modifier le paragraphe 412, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi précitée du 22 mai 1931. Il s'agit de spécifier les peines encourues en cas de violation du secret fiscal. Les peines ainsi précisées sont calquées sur celles prévues à l'article 458 du Code pénal relatif au secret professionnel.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 22

Ce point vise à abroger le paragraphe 413 de la loi précitée du 22 mai 1931.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 23

Ce point vise à remplacer le paragraphe 419 de la loi précitée du 22 mai 1931. Cette disposition adapte le régime des prescriptions tant en matière d'amende administrative, qu'en matière de fraude fiscale aggravée ou d'escroquerie fiscale. Elle fixe pour chacun de ces cas et en fonction des circonstances déterminées le point de départ des délais de prescription ainsi définis.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 24

Ce point vise à rayer certaines mentions intercalées entre les paragraphes 419 et 420 de la loi précitée du 22 mai 1931.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 25

Ce point vise à modifier le paragraphe 420 de la loi précitée du 22 mai 1931. Cette disposition rend applicables le Code pénal et le Code d'instruction criminelle à la matière des impôts, sauf disposition dérogatoire de la loi générale des impôts.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 26

Ce point vise à rayer certaines mentions intercalées entre les paragraphes 420 et 421 de la loi précitée du 22 mai 1931.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 27

Ce point vise, d'une part, à abroger les paragraphes 421 à 467 de la loi précitée du 22 mai 1931 dès lors que la compétence exclusive des autorités judiciaires en ce qui concerne la fraude fiscale aggravée et l'escroquerie fiscale est désormais consacrée par le paragraphe 396, alinéa 7, en projet. Il vise, d'autre part, à rayer les mentions intercalées entre les paragraphes 439 et 440, 453 et 454, 457 et 458 et enfin 460 à 461 de la même loi.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 28

Ce point vise tout d'abord à abroger les paragraphes 469 à 488 de la loi précitée du 22 mai 1931. Il vise ensuite à rayer les mentions intercalées entre les paragraphes 475 et 476, 476 et 477 ainsi qu'entre les paragraphes 477 et 478 de la même loi.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Article 8

Cet article vise la modification de la loi rectificative du 19 décembre 2014 concernant le budget des recettes et dépenses de l'État pour l'exercice 2015. Il modifie certains termes de l'article 7, paragraphe 1<sup>er</sup>. Selon les auteurs du projet, il s'agit d'abroger l'impôt d'équilibrage budgétaire temporaire à partir de l'année 2017. Ainsi, dans la loi rectificative du 19 décembre 2014 concernant le budget des recettes et dépenses de l'État pour l'exercice 2015 ayant introduit cet impôt, les termes « à partir de l'année 2015 » sont remplacés par les termes « pour les années 2015 et 2016 ».

L'article n'appelle pas d'observation.

#### Article 9

Cet article vise la modification de la loi modifiée du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière. Les auteurs du projet entendent porter le taux actuel de la retenue d'impôt libératoire à la source de 10% à 20%.

Le Conseil d'État note qu'aucune explication n'est apportée à ce doublement du taux de retenue d'impôt libératoire à la source.

## Article 10

Cet article vise à modifier et compléter la loi du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération inter-administrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises et portant modification de - la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ; - la loi générale des impôts («*Abgabenordnung*») ; - la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes ; - la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines ; - la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale. Il comporte deux points.

### Point 1

Ce point vise à supprimer certains termes à l'article 14 de la loi précitée du 19 décembre 2008.

Il n'appelle pas d'observation.

### Point 2

Ce point vise à compléter l'article 16 de la loi précitée du 19 décembre 2008. Il comporte deux volets.

#### *Ad a)*

Cette disposition vise à compléter le paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 16 de la loi précitée du 19 décembre 2008 par un deuxième alinéa autorisant l'Administration des contributions directes et l'Administration de l'enregistrement et des domaines à transmettre à la cellule de renseignement financier, sur sa demande, les informations susceptibles d'être utiles dans le cadre d'une analyse pour blanchiment ou financement du terrorisme.

La disposition n'appelle pas d'observation.

#### *Ad b)*

Cette disposition insère un nouveau paragraphe 3 à l'article 16 de la loi précitée du 19 décembre 2008 qui vise à permettre aux autorités judiciaires de transmettre, à l'Administration des contributions directes, et à l'Administration de l'enregistrement et des domaines des informations susceptibles, sur leur demande, d'être utiles dans le cadre de l'établissement correct et du recouvrement des impôts, droits, taxes et cotisations dont la perception leur incombe.

Le Conseil d'État note que la disposition en projet introduit une nouveauté dans le système juridique luxembourgeois en ce qu'elle vise, contrairement aux procédures et pratiques connues jusqu'à présent, une transmission d'informations des autorités judiciaires vers les autorités administratives.'



Il est un fait que l'intérêt général justifie depuis longtemps en droit luxembourgeois, la transmission spontanée d'informations par les autorités administratives aux autorités judiciaires aux fins de bonne administration de la justice. C'est dans ce contexte que la loi du 19 décembre 2008 sur la coopération inter-administrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises (...) a instauré une telle transmission d'informations, en matière fiscale, des administrations fiscales vers les autorités judiciaires. À l'aune de cette loi, la disposition envisagée tend à instaurer une sorte de « réciprocité » en matière de transmission d'informations entre les autorités judiciaires et les administrations fiscales luxembourgeoises.

Si le Conseil d'État comprend les motivations des auteurs du projet et la finalité de la disposition, il ne saurait en revanche s'accommoder d'une telle entorse au principe de la séparation des pouvoirs, principe régulateur fondamental en droit luxembourgeois. Il en est d'autant plus ainsi que le Conseil d'État relève que le domaine de la disposition sous avis semble illimité. En effet, contrairement à la disposition précédente (ad a) *supra*) qui prévoit que : « L'Administration des contributions directes et l'Administration de l'enregistrement et des domaines transmettent, à la cellule de renseignement financier, à sa demande, les informations susceptibles d'être utiles (...) », la disposition commentée prévoit quant à elle une transmission par les autorités judiciaires de « toute information susceptible d'être utile (...) ».

Une telle conception heurte aussi le principe de spécialité, celui-là même qu'entend maintenir les auteurs du projet sous examen, précisément à l'article 20, point 2, visant à modifier la loi du 27 août 1997 portant approbation du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, signé à Strasbourg, le 17 mars 1978. L'article 20, point 2, en projet dispose ainsi que : « Conformément aux dispositions de l'article 8, paragraphe 2, alinéa a, le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg se réserve le droit de n'accepter le Titre I qu'à la condition expresse que les résultats des investigations faites à Luxembourg et les renseignements contenus dans les documents ou dossiers transmis soient utilisés exclusivement pour instruire et juger les infractions pénales à raison desquelles l'entraide est fournie » (le Conseil d'État souligne). Ce principe est repris dans plusieurs autres conventions internationales signées et ratifiées par le Luxembourg et s'applique également en matière de protection des données personnelles au sujet de laquelle la loi modifiée du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel prévoit que les données collectées à des fins déterminées ne peuvent être traitées ultérieurement à des fins incompatibles avec la finalité de départ.

En prévoyant que « toute information susceptible d'être utile (...) » peut être communiquée par les autorités judiciaires aux administrations fiscales, les auteurs du projet permettent que toute information, même celle obtenue de manière fortuite à l'occasion d'une enquête judiciaire, puisse être ultérieurement transmise à des fins fiscales.

Le Conseil d'État recommande fortement de limiter la portée de ce nouveau paragraphe 3 à l'article 16 aux informations demandées par les administrations fiscales. Par ailleurs, en vue de sauvegarder le secret de

l'instruction, il propose aux auteurs du projet de loi de s'inspirer de l'article 9, paragraphe 3, alinéa 3, de la loi du 5 juillet 2016 portant réorganisation du Service de renseignement de l'État qui prévoit une communication d'informations par les autorités judiciaires au Service de renseignement, sous réserve de l'article 8 du Code d'instruction criminelle. Dès lors, le Conseil d'État propose de formuler ce paragraphe comme suit :

« Sans préjudice de l'article 8 du Code d'instruction criminelle, les autorités judiciaires transmettent à l'Administration des contributions directes ainsi qu'à l'Administration de l'enregistrement et des domaines, à leur demande, les informations susceptibles d'être utiles dans le cadre (...) ».

#### Article 11

Cet article, qui comprend deux points, prévoit la modification de la loi du 30 juillet 1983 portant création d'une taxe sur le loto. Il vise très précisément à mettre la législation luxembourgeoise en conformité avec le droit européen, plus particulièrement en ce qui concerne l'obligation pour les entités organisant des paris sportifs et/ou des jeux de loterie établies dans un autre État membre de désigner un représentant fiscal résidant au Luxembourg. Une telle obligation apparaît en effet incompatible avec le droit européen tel qu'il ressort notamment de la jurisprudence de la CJUE.

L'article n'appelle pas d'observation.

#### Article 12

Cet article vise la modification de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Il comporte huit points.

##### Point 1

Ce point vise à insérer au chapitre IX, section 7, précisément à la suite de l'article 67 de la loi précitée du 12 février 1979, les articles 67-1 à 67-4 visant la responsabilité des dirigeants de personnes redevables de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Le projet sous avis envisage en effet de rendre les dirigeants de sociétés, de même que les ayants-droit, liquidateurs ou curateurs, personnellement et solidairement responsables du paiement de la TVA ainsi que du respect des obligations administratives y afférentes (facturation, dépôt de déclaration, obligations de dénonciation en cas de déclarations incorrectes ou incomplètes, etc.).

Le Conseil d'État comprend la volonté du Gouvernement de réduire les risques de fraude en matière de TVA. Toutefois, rendre les dirigeants de sociétés personnellement et solidairement responsables non seulement de la déclaration correcte de la TVA, mais également du paiement de celle-ci – donc en quelque sorte de la solvabilité de la société dans ce dernier cas – apparaît disproportionné par rapport à l'objectif poursuivi. Les dispositions en projet aboutiraient en fait à la suppression non seulement de l'exigence de la faute dans le chef des dirigeants, mais aussi de celle d'une relation causale avec la taxe non payée, faisant en conséquence de l'obligation des dirigeants une obligation à l'impôt. Il s'agirait là, ni plus ni moins, d'un cas de responsabilité sans faute. Or, comme le Conseil d'État l'a déjà souligné dans son avis relatif au projet de loi concernant la modernisation du droit de

la faillite<sup>18</sup>, ce type de responsabilité s'avère particulièrement sévère et ne se justifie pas par rapport aux autres hypothèses où la responsabilité des dirigeants de société peut être engagée. Le Conseil d'État relève qu'ici également aucune justification n'est donnée par les auteurs du projet quant à cette responsabilité particulière.

Les auteurs indiquent s'être inspirés des dispositions des paragraphes 103, 106 et 117 de la « *Abgabenordnung* ».

Le Conseil d'État émet, d'abord, ses réserves par rapport à une extension des dispositions contraignantes de la « *Abgabenordnung* », texte exorbitant, sur beaucoup de points, du droit commun luxembourgeois, à d'autres matières, dussent-elles relever même du droit fiscal.

Le Conseil d'État note encore que les auteurs retiennent une lecture incomplète de la « *Abgabenordnung* ». Le paragraphe 103, cité au commentaire, vise une obligation des représentants et dirigeants, en relation avec celle de la personne morale, et qui consiste « *dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden* ». Le texte vise le paiement au moyen des deniers dont ils assurent la gestion et non pas sur la base de leur patrimoine personnel. Dans le même ordre d'idées, le paragraphe 106 oblige les „*Rechtsnachfolger, Testamentsvollstrecker, Erbschaftsbesitzer (...), Pfleger, Liquidatoren, Verwalter und die Bevollmächtigten dieser Personen dafür zu sorgen, dass Mittel zur Bezahlung der vorher entstandenen Steuerschulden zurückgehalten und diese Steuerschulden bezahlt werden. Auf Verlangen ist aus dem Nachlass oder der Masse Sicherheit zu leisten*“. Encore une fois, ce texte ne prévoit pas de responsabilité propre, mais se réfère à la masse ou au patrimoine successoral. Le paragraphe pertinent 109 limite la responsabilité propre des personnes visées aux paragraphes 103 à 108 à l'hypothèse d'une « *schuldhaftige Verletzung der ihnen in den §103 bis 108 auferlegten Pflichten* », donc à la faute.

Il importe de relever que la fraude en matière de TVA, qu'il est nécessaire de combattre, est intracommunautaire et non spécifique au Luxembourg. Or, rares sont les États membres ayant introduit une telle responsabilité des dirigeants en cette matière. La Chambre de commerce relève ainsi par exemple qu'en Allemagne, les textes relatifs à ce sujet ont été modifiés afin de les rendre compatibles avec le système juridique de ce pays. Le Conseil d'État relève qu'en France, l'article 267 du Livre des procédures fiscales instaure une responsabilité propre des dirigeants et gérants de sociétés en cas de « manœuvres frauduleuses ou d'inobservation grave et répétée des obligations fiscales ». En Belgique, l'article 93*undecies* C du Code de la TVA prévoit une responsabilité solidaire des dirigeants si le manquement de la personne morale est « imputable à une faute au sens de l'article 1382 du Code civil ». La même solution est d'ailleurs retenue à l'article 442*quater* du Code des impôts sur le revenu.

Selon le Conseil d'État, une responsabilité personnelle ne peut être envisagée qu'en cas de négligence avérée ou de fraude aggravée, c'est-à-dire lorsque le dirigeant est à l'origine de, a participé à, a couvert ou du moins a sciemment omis d'empêcher une déclaration non correcte de TVA.

---

<sup>18</sup> Cf. Avis du Conseil d'État du 1<sup>er</sup> décembre 2015 sur le projet de loi concernant la modernisation du droit des faillites (doc. parl. n° 65397).

Le Conseil d'État ne saurait pas davantage marquer son accord avec les responsabilités nouvelles personnelles imposées aux curateurs et aux liquidateurs. Il rappelle que la faillite et la liquidation font l'objet de lois qui règlent en détail la procédure à suivre et les droits et obligations du curateur et du liquidateur. En droit luxembourgeois, le curateur et le liquidateur constituent des mandataires de justice qui agissent sous le contrôle permanent du juge. Le droit de la faillite connaît un système détaillé de privilèges des créances que le curateur doit respecter. Les dispositions des articles 67-1 et 67-3 que l'article 12 du projet de loi entend modifier ne sont pas compatibles avec les lois qui organisent la procédure de la faillite ou de la liquidation judiciaire.

S'agissant de dispositions qui heurtent la cohérence du système juridique luxembourgeois en ce sens qu'elles introduisent, sans justification aucune, une responsabilité sans faute des dirigeants de sociétés contraire au système de responsabilité des dirigeants de sociétés consacré par la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales telle qu'elle a été récemment modernisée<sup>19</sup>, et qui imposent aux curateurs et aux liquidateurs des obligations nouvelles exorbitantes du droit régissant la faillite et la liquidation, le Conseil d'État réserve en conséquence la dispense du second vote constitutionnel à la limitation de la portée de celles-ci.

#### Points 2 à 5

Ces points visent à modifier l'article 77 de la loi précitée du 12 février 1979. Ces modifications ont pour objet de relever le montant des amendes fiscales et astreintes pouvant être prononcées par l'Administration de l'enregistrement et des domaines.

Le Conseil d'État note que les dispositions de l'alinéa 3 de l'article 77 en projet prévoient une amende fiscale pour les infractions aux articles 56ter-1, 56ter-2, 56ter-3, 56quinquies, 56sexies, 56septies, 60bis, 62 à 66bis, 70 et 71 ainsi qu'aux règlements pris en exécution de ces articles. Or, les dispositions de l'alinéa 1<sup>er</sup> du même article prévoient la possibilité d'infliger une amende pour des infractions aux mêmes articles et règlements d'exécution.

En outre, le Conseil d'État constate que l'alinéa 3 précité énonce que les amendes fiscales y prévues sont applicables lorsque l'infraction auxdits articles a « pour but ou pour résultat d'éluder le paiement de l'impôt ou d'obtenir d'une manière irrégulière le remboursement de taxes ».

Le Conseil d'État s'interroge par conséquent sur l'interaction des deux dispositions précitées, dans la mesure où il pourrait être conclu que les mêmes infractions peuvent faire l'objet de deux amendes. La Chambre de commerce fait le même constat dans son avis et affirme ainsi que la précision apportée par les auteurs du projet « ne permet malheureusement pas de distinguer de manière claire les cas où s'applique le premier paragraphe et les cas où s'applique le troisième paragraphe (...) ». Si l'intention des auteurs du projet est de sanctionner l'intention frauduleuse

---

<sup>19</sup> Loi du 10 août 2016 portant modernisation de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales et modification du Code civil et de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises.

par l'application de l'alinéa 3 et les infractions commises sans intention frauduleuse par l'application de l'alinéa 1<sup>er</sup>, il y a lieu de modifier le libellé de l'alinéa 3 comme suit :

« 3. Sera passible d'une amende fiscale de 10 à 50 pour cent de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu, sans qu'elle puisse être inférieure à 125 euros, toute personne qui aura enfreint les articles 56ter-1, 56ter-2, 56ter-3, 56quinquies, 56sexies, 56septies, 60bis, 62 à 66bis, 70 et 71 ainsi que les règlements pris en exécution de ces articles avec pour but ~~ou pour~~ ~~résultat~~ d'éluder le paiement de l'impôt ou d'obtenir d'une manière irrégulière le remboursement de taxes. »

Étant donné l'augmentation significative du montant proposé des amendes, le Conseil d'État renvoie à ses observations concernant l'article 6, point 5, du projet sous avis, plus particulièrement quant à l'opportunité de préciser davantage le mode de fixation du montant des amendes.

#### Point 6

Ce point vise la modification de l'article 80, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi précitée du 12 février 1979. Il entend, d'une part, supprimer la référence aux dispositions de l'article 29 de la loi modifiée du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste perception des droits d'enregistrement et de succession et, d'autre part, introduire dans la loi précitée du 12 février 1979 des définitions autonomes pour la fraude fiscale aggravée et l'escroquerie fiscale.

Le Conseil d'État réitère que, en ce qui concerne la qualification de fraude fiscale aggravée, le texte en projet indique des seuils précis, à savoir : « Si l'infraction (...) porte (...) sur un montant supérieur au quart de la taxe sur la valeur ajoutée due sans être inférieur à 10.000 euros ou sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros, ou si la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou le remboursement indûment obtenu est supérieur à la somme de 200.000 euros par période déclarative (...) ». Pour ce qui est de l'escroquerie fiscale par contraste, il est fait référence à un « montant significatif », à savoir que « (...) la fraude ainsi commise ou tentée porte, par période déclarative, sur un montant significatif de taxe sur la valeur ajoutée éludée ou de remboursement indûment obtenu (...) », sans autre précision sur le seuil à partir duquel un tel montant est à considérer comme significatif.

Le Conseil d'État renvoie à ses observations relatives à la qualification de « montant significatif » à l'article 7, points 12 et 13.

#### Point 7

Ce point vise la modification de l'article 80, paragraphe 2, de la loi précitée du 12 février 1979.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 8

Ce point vise à abroger les paragraphes 4 et 5 de l'article 80 de la loi précitée du 12 février 1979.

Il n'appelle pas d'observation.

### Article 13

Cet article vise la modification de la loi modifiée du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession. Il comporte quatre points.

#### Point 1

Ce point vise à modifier l'article 1<sup>er</sup>, dernier alinéa, de la loi précitée du 28 janvier 1948.

La modification proposée vise à clarifier le fait que la dissimulation du prix d'une vente d'immeubles ou de la soulte résultant d'un échange ou d'un partage comprenant des biens immeubles peut être poursuivie au niveau administratif ou au niveau pénal, et entend fixer une limite maximale pour le montant de l'amende administrative.

La disposition n'appelle pas d'observation.

#### Point 2

Ce point 2 vise à modifier l'article 5 de la loi précitée du 28 janvier 1948. Il s'agit de la même modification que celle proposée au point 1 ci-dessus, toutefois pour les dissimulations par voie de simulation d'un contrat ou d'une convention.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 3

Ce point vise à supprimer et à remplacer certains mots de l'article 12 de la loi précitée du 28 janvier 1948.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 4

Ce point vise à modifier l'article 29 de la loi précitée du 28 janvier 1948.

Le Conseil d'État note qu'en ce qui concerne la qualification de fraude fiscale aggravée, le texte en projet indique des seuils précis, à savoir que : « (...) Celui qui se sera frauduleusement soustrait ou tenté de se soustraire au paiement total ou partiel des impôts (...) et que la fraude ainsi commise ou tentée porte, par période déclarative ou fait générateur, sur un montant supérieur au quart des droits dus sans être inférieur à 10.000 euros ou sur un montant supérieur à la somme de 200.000 euros, sera puni (...) ». Pour l'escroquerie fiscale par contre, il est fait référence à un « montant significatif » et dès lors « (...) que la fraude ainsi commise ou tentée porte, par période déclarative ou fait générateur, sur un montant significatif soit en montant absolu soit en rapport avec les droits dus (...) », sans autre précision sur le seuil à partir duquel un tel montant est à considérer comme significatif.

Le Conseil d'État renvoie à ses observations relatives à la qualification de « montant significatif » à l'article 7, points 12 et 13.

#### Article 14

Cet article vise la modification de la loi modifiée du 22 frimaire an VII organique de l'enregistrement. Il comporte cinq points.

#### Point 1

Le point 1 vise à remplacer une expression figurant dans l'article 17 de la loi visée.

La modification proposée vise à permettre à l'Administration de l'enregistrement et des domaines d'étendre, dans le cadre d'une expertise, la recherche de biens comparables au-delà des fonds de même nature strictement voisins. Des fonds de même nature situés dans un périmètre plus large peuvent ainsi être pris en considération.

La disposition n'appelle pas d'observation.

#### Point 2

Ce point vise à supprimer certains mots figurant à l'article 22 de la loi précitée du 22 frimaire an VII. La suppression proposée de l'obligation d'enregistrement dans un délai de rigueur de trois mois des actes sous seing privé portant sur des baux ou portant cession ou subrogation de baux met fin à l'obligation générale d'enregistrement des baux, tout en laissant ouverte la possibilité d'un enregistrement volontaire.

La disposition n'appelle pas d'observation. Toutefois, dans la mesure où la législation actuelle soumet l'enregistrement des baux au droit proportionnel de 0,6% perçu sur le prix cumulé de toutes les années de bail (cf. §III de la loi du 7 août 1920 portant majoration des droits, d'enregistrement, de timbre, de succession, etc.), le Conseil d'État estime que les auteurs du projet sous avis pourraient utilement compléter la suppression de l'obligation d'enregistrement des baux par une disposition énonçant que l'enregistrement volontaire de tels actes sera soumis au seul droit fixe.

#### Point 3

Ce point vise à supprimer le texte figurant à l'article 23 de la loi précitée du 22 frimaire an VII, pour le remplacer par un nouveau texte.

Cette nouvelle disposition vise à modifier l'obligation d'enregistrement d'actes sous seing privé par leur usage en limitant cette obligation aux seuls actes obligatoirement enregistrables par leur forme ou par leur objet dans un délai de rigueur. Elle précise dans ce contexte la notion même d'usage.

La disposition n'appelle pas d'observation.

#### Point 4

Ce point vise à supprimer le texte de l'alinéa 2 de l'article 44 de la loi précitée du 22 frimaire an VII afin de le remplacer par une phrase nouvelle.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 5

Ce point vise à abroger les articles 42 et 47 de la loi précitée du 22 frimaire an VII.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Article 15

Cet article vise à modifier 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. Il comporte deux points.

##### Point 1

Ce point vise l'abrogation des articles 22 et 23 de cette loi. Cette abrogation est motivée par la limitation de l'usage aux seuls actes sous seing privé enregistrables dans un délai de rigueur (*cf.* article 14 *supra*).

Il n'appelle pas d'observation.

##### Point 2

Ce point vise la suppression de certains mots figurant à l'article 24 de la loi précitée du 23 décembre 1913.

Cette modification découle de la suppression de l'obligation d'enregistrement dans un délai de rigueur des actes sous seing privé portant sur des baux ou portant cession ou subrogation de ces derniers.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Article 16

Cet article vise la suppression de certains mots figurant à l'article 2 de la loi modifiée du 13 juin 1984 portant révision de certaines dispositions législatives régissant la perception des droits d'enregistrement, de succession et de timbre.

Cette modification s'impose en raison de la suppression de l'obligation d'enregistrement dans un délai de rigueur des actes sous seing privé portant sur des baux ou portant cession ou subrogation de ces derniers.

L'article n'appelle pas d'observation.



## Article 17

Cet article comporte deux points.

D'une part, il vise à relever le montant fixe des amendes à charge des notaires et huissiers prévues par la loi modifiée du 22 frimaire an VII organique de l'enregistrement et par la loi du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession.

D'autre part, il vise à modifier certains mots figurant à l'article 10, alinéa 3, de la loi modifiée du 27 décembre 1817 sur le droit de succession.

L'article n'appelle pas d'observation.

## Article 18

Cet article vise la modification du Code pénal, précisément l'article 506-1, point 1, pour y insérer trois tirets avant le dernier tiret. Il s'agit très précisément d'insérer dans le Code pénal les infractions de fraude fiscale aggravée ou d'escroquerie fiscale aggravée telles qu'elles sont reprises respectivement dans la loi générale des impôts, la loi modifiée du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession et la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Le but de cette disposition selon les auteurs du projet est de modifier l'infraction de blanchiment afin de la rendre conforme aux exigences découlant du standard révisé du GAFI de 2012/2013 et de la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme.

L'article n'appelle pas d'observation.

## Article 19

Cet article vise à modifier la loi modifiée du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale. Il comporte deux points.

### Point 1

Ce point modifie l'article 3 de la loi précitée du 8 août 2000. Il vise à rendre facultative la cause de refus fiscale résultant de l'article 3, alinéa 2, de la loi précitée sur l'entraide judiciaire en matière pénale. Le libellé actuel dudit alinéa 2 prévoit que la cause de refus fiscale est obligatoire dès lors qu'elle exige que les autorités judiciaires refusent toute demande d'entraide judiciaire qui a exclusivement trait à des infractions fiscales.

Il n'appelle pas d'observation.

### Point 2

Ce point vise à insérer l'expression « régularité formelle » à l'article 9, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi précitée du 8 août 2000. Le Conseil d'État note

que cet ajout a pour but de clarifier la nature du contrôle de la Chambre du conseil, lequel doit se limiter à un contrôle de la régularité formelle de la procédure, à l'exclusion de tout contrôle au fond ou d'opportunité de la demande d'entraide et des mesures d'entraide sollicitées.

Il n'appelle pas d'observation.

### Article 20

Cet article vise la modification de la loi du 27 août 1997 portant approbation du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, signé à Strasbourg, le 17 mars 1978. Il comporte deux points.

#### Point 1

Ce point vise à retirer la réserve formulée sous le point I., 1) de la loi précitée.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 2

Ce point vise à modifier la réserve formulée sous le point I., 2) de la loi visée. Le Conseil d'État note que les auteurs du projet visent à travers cette disposition à préciser et préserver le principe de spécialité (*cf.* à ce sujet les observations du Conseil d'État sur l'article 10 *supra*) en ce qui concerne les résultats des investigations faites au Luxembourg ainsi que les renseignements contenus dans les documents ou dossiers transmis aux autorités étrangères.

Il n'appelle pas d'observation.

### Article 21

Cet article vise la modification de la loi modifiée du 19 juin 2013 relative à l'identification des personnes physiques, plus précisément l'insertion de certains termes à l'article 38.

Selon les auteurs du projet, l'objectif visé est d'éviter que les contribuables soient informés de manière anticipée des recherches entreprises par les administrations fiscales en vue de l'identification des infractions à la loi fiscale ou des moyens déployés et nécessaires au recouvrement, éventuellement forcé, des impôts au profit de l'État.

Le Conseil d'État comprend qu'une telle démarche participe du renforcement de l'efficacité du recouvrement de l'impôt recherchée par les auteurs du projet de loi sous examen.

L'article n'appelle pas d'observation.

### Article 22

Cet article vise à conférer à l'Administration des contributions directes certains pouvoirs en vue de vérifier la correcte exécution des

obligations découlant de l'article 6 de la loi du 28 juillet 2014 relative à l'immobilisation des actions et parts au porteur et à la tenue du registre des actions nominatives et du registre des actions au porteur.

L'article n'appelle pas d'observation quant au fond.

### Article 23

Cet article prévoit une disposition transitoire, essentiellement en rapport avec l'article 167, alinéa 1, numéro 5, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

Compte tenu de l'abrogation envisagée de l'actuel numéro 5 de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 167 LIR, il est proposé de prévoir un échelonnement dans le temps de la reprise de la provision AGDL. Cette période transitoire prend fin avec l'année d'imposition 2026.

Le montant de la fraction extournée au titre de chaque année d'imposition devant être au moins égale aux montants cumulés des contributions au Fonds de garantie des dépôts Luxembourg et au Fonds de résolution Luxembourg effectuées pour la même année d'imposition, il en résulte une neutralité sur le revenu imposable dans le chef des contribuables concernés. Néanmoins, le contribuable peut extourner un montant annuel supérieur, un éventuel solde de la provision devant par ailleurs être extourné et rattaché au résultat de l'année d'imposition 2026.

Cet article n'appelle pas d'observation de la part du Conseil d'État.

### Article 24

Cet article prévoit des dispositions abrogatoires au projet de loi sous examen. Il comprend trois points.

#### Point 1

Ce point vise l'abrogation de l'article 51 de la loi du 27 juin 2016 concernant le soutien au développement durable des zones rurales.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 2

Ce point vise l'abrogation des articles 13, 24 et 30 de la loi modifiée du 13 brumaire an VII organique du timbre.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 3

Ce point vise l'abrogation des articles 14, 28 et 30 de l'ordonnance royale grand-ducale du 23 septembre 1841 sur le timbre, l'enregistrement et les droits de succession.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Point 4

Ce point vise l'abrogation de l'article 20 de la loi modifiée du 7 août 1920, portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre et de succession.

Il n'appelle pas d'observation.

#### Article 25

Cet article définit les modalités d'entrée en vigueur du projet de loi sous examen.

Le Conseil d'État note que certaines dispositions du projet sous examen sont applicables de manière rétroactive à l'année 2016. Il s'agit précisément des articles 54*bis* et 167, alinéa 1<sup>er</sup>, point 5 LIR qui semblent *a priori* favorables aux contribuables. À cet égard, le Conseil d'État observe que le recours à la rétroactivité ne présente aucun inconvénient lorsque les mesures à introduire touchent favorablement les situations juridiques valablement acquises.

Quant à la précision relative à l'application dans le temps de l'article 18 du projet de loi sous examen, les auteurs du projet affirment qu'il a pour objet d'indiquer que l'article 506-1 du Code pénal s'applique aux infractions fiscales (fraude fiscale aggravée et escroquerie fiscale) commises après le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et que pour des considérations pratiques, il y a lieu de faire coïncider l'entrée en vigueur de cet article 18 avec l'année fiscale débutant le 1<sup>er</sup> janvier 2017.

Le Conseil d'État considère qu'une précision complémentaire s'avère nécessaire dès lors que la jurisprudence semble fixée dans le sens que l'infraction fiscale est consommée lors de la fixation de l'impôt par l'administration. Il se pourrait ainsi, comme le relève à juste titre la Chambre de commerce dans son avis, que des infractions soient considérées comme relevant de la nouvelle infraction de blanchiment visée à l'article 18 du projet sous examen alors que celles-ci se rapportent à des faits et à une période antérieurs à l'entrée en vigueur de la disposition en question.

À cet égard, le Conseil d'État recommande que l'article 25 en projet soit modifié de façon à énoncer expressément que l'infraction de blanchiment visée à son article 18 est punissable pour les infractions primaires de fraude fiscale aggravée et d'escroquerie fiscale se rapportant « à l'année d'imposition 2017 ou toute année d'imposition postérieure à celle-ci ».

#### Article 26

Cet article prévoit la possibilité de se référer au projet de loi sous examen sous une forme abrégée.

Il n'appelle pas d'observation.

## **Examen des amendements**

Le texte des amendements n'appelle pas d'observation de la part du Conseil d'État.

### **Observations d'ordre légistique**

Dans l'intitulé de la loi en projet, il y a lieu d'insérer la date de la loi concernant le soutien au développement durable des zones rurales pour écrire : « Loi du 27 juin 2016 concernant le soutien au développement durable des zones rurales ».

Le Conseil d'État note que l'intitulé du projet de loi sous examen ne reprend pas la modification projetée de la loi du 28 juillet 2014 relative à l'immobilisation des actions et parts au porteur et à la tenue du registre des actions nominatives et du registre des actions au porteur.

Il y a en conséquence lieu d'indiquer la modification projetée dans l'intitulé du projet.

Finalement, toujours à l'endroit de l'intitulé de la loi en projet, il est conseillé de faire suivre les modifications aux différentes lois dans l'ordre chronologique de celles-ci, en commençant par la plus ancienne. Exceptionnellement, et pour autant qu'il s'agisse d'un acte exclusivement modificatif, l'envergure des modifications apportées à une loi en particulier peut être telle qu'il sera préférable de faire figurer celle-ci en premier avant les autres lois dont les modifications ne sont que d'ordre accessoire. Ce procédé ne dispense toutefois pas de reprendre ces dernières lois dans leur ordre chronologique.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 15 novembre 2016.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Georges Wivenes