

N° 6166²

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2010-2011

PROJET DE LOI

**portant introduction des mesures fiscales relatives
à la crise financière et économique et portant**

- 1. modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;**
- 2. modification de la loi modifiée du 30 juin 1976 portant**
 - 1. création d'un fonds pour l'emploi;**
 - 2. réglementation de l'octroi des indemnités de chômage complet;**
- 3. introduction d'une contribution de crise;**
- 4. modification de la loi modifiée du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation**

* * *

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

(12.10.2010)

Par dépêche du 3 août 2010, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a soumis à l'avis du Conseil d'Etat le projet de loi repris sous rubrique. Au texte du projet, élaboré par le ministre des Finances, étaient joints un exposé des motifs avec une fiche d'impact budgétaire et un commentaire des articles.

Par dépêche du 4 octobre 2010, l'avis de la Chambre de commerce a été communiqué au Conseil d'Etat.

*

CONSIDERATIONS GENERALES

Aux termes de l'exposé des motifs, le projet de loi sous examen a pour objet de transposer les différentes mesures annoncées par le Premier Ministre lors de la déclaration du Gouvernement sur la situation économique, sociale et financière du pays présentée à la Chambre des députés en date du 5 mai 2010. Ces mesures sont motivées par le souci d'„endiguer la détérioration des finances publiques“, soit essentiellement le déficit du budget et la hausse de la dette publique.

L'exposé des motifs ne comporte pas d'analyse chiffrée relative à la détérioration des finances publiques. Dans la déclaration précitée, le Premier Ministre avait fait état de plusieurs chiffres relatifs à l'évolution de la dette publique. Il estimait en particulier que la dette publique atteindrait 17,8 milliards d'euros à politique constante et il anticipait que ce chiffre pourrait être réduit à 12,9 milliards d'euros si le paquet de mesures proposées était adopté. Le Conseil d'Etat note que ces chiffres coïncident avec les indications au sujet de la dette de l'administration publique contenues dans la 11e actualisation du programme de stabilité et de croissance du Grand-Duché de Luxembourg pour la période 2009-2014 soumis à la Commission européenne par le ministère des Finances en janvier 2010.

La 11e actualisation du programme de stabilité et de croissance projette la situation de l'administration publique de 2011 à 2014 à la fois dans un scénario à politique inchangée et dans une variante

visant à rétablir l'équilibre budgétaire en 2014 au plus tard. Les données de ce document se rapportent uniquement à l'administration publique, conformément à la méthodologie communautaire. L'administration publique se compose de trois volets, qui répondent à des logiques politiques distinctes. Il serait dès lors utile de compléter ce document par une analyse de la situation budgétaire de l'administration centrale, des communes et des institutions de la sécurité sociale pour la période 2011-2014. En effet, les objectifs formulés dans ce document ne pourront être atteints que si chacune des trois composantes de l'administration publique connaît et assume ses objectifs propres.

Comme le projet de loi sous rubrique affecte uniquement les recettes de l'administration centrale, le Conseil d'Etat aurait souhaité disposer de données actualisées au sujet de la situation financière de l'Etat central, telle qu'elle a évolué depuis l'adoption du budget 2010. Ni le projet de loi ni la 1^{le} actualisation du programme de stabilité ni la déclaration gouvernementale précitée ne comportent d'indication sur l'exécution du budget 2010 et le déficit prévisible de l'administration centrale en 2010. Lors d'une conférence de presse tenue le 3 août 2010, le Premier Ministre a chiffré le déficit de l'administration centrale pour l'année 2010 à 1,85 milliard d'euros, correspondant à 4,6% du PIB. Les prévisions établies lors des discussions budgétaires tablaient sur un déficit de l'administration centrale de 2,26 milliards d'euros, soit une différence d'environ 400 millions. Le Conseil d'Etat suppose que cette différence est essentiellement imputable à l'évolution favorable des recettes fiscales au 30 juin 2010, qui dépassaient de 400 millions le total correspondant de l'année précédente.

Au total, les recettes fiscales additionnelles créées par la loi en projet sont estimées à 350 millions d'euros par année à partir de l'année 2011. Ce chiffre est à rapprocher des réductions de dépenses courantes proposées par le Gouvernement, qui sont traitées dans d'autres projets de loi, et du plafonnement proposé pour les dépenses d'investissement de l'Etat. Les informations dont dispose le Conseil d'Etat ne lui permettent pas de juger si ce paquet de mesures est à la hauteur des besoins et s'il est suffisant pour comprimer le déficit du budget de l'Etat.

Dans sa note de conjoncture 1-2010, le Service central de la statistique et des études économiques (Statec) analyse l'impact de la politique budgétaire et fiscale sur la croissance économique. Il observe que la politique budgétaire a été nettement expansive, et a donc donné une impulsion significative à la conjoncture, en 2009 et en 2010. Le Statec anticipe que, compte tenu des mesures proposées par le Gouvernement, la politique budgétaire et fiscale sera à peu près neutre et donnera donc une impulsion budgétaire nulle en 2011. Le Statec prévoit une croissance de 3% tant en 2010 qu'en 2011: face à un tel redressement de la conjoncture, il est indiqué d'engager dès 2011 avec détermination une politique énergique de redressement des finances publiques. Le Luxembourg ne peut pas se payer durablement des déficits budgétaires ni au niveau de l'administration publique ni au niveau de l'administration centrale. Aussi le Conseil d'Etat ne peut-il qu'encourager le Gouvernement à prendre les mesures qui s'imposent pour rétablir l'équilibre des recettes et des dépenses de l'Etat.

Le projet de loi propose d'introduire une contribution de crise pour les seules années 2011 et 2012 alors que toutes les autres dispositions ne sont pas limitées dans le temps. Le Conseil d'Etat se demande dès lors si les dispositions fiscales autres que la contribution de crise ont également un caractère provisoire. Même si le projet de loi ne prévoit pas de limite dans le temps pour les autres dispositions, le Conseil d'Etat invite le Gouvernement à réexaminer régulièrement les mesures proposées et à procéder à leur abolition dès que les finances publiques seront équilibrées. En outre, il encourage vivement le Gouvernement à procéder à un exercice de compression des dépenses publiques, en portant son attention spécialement sur les subventions directes et indirectes, y compris les niches fiscales. Comme le Gouvernement a annoncé son intention de concentrer l'effort financier sur les réductions de dépenses plutôt que sur les augmentations de recettes, le Conseil d'Etat insiste afin que ces déclarations soient confirmées dans les faits. Sur base des informations disponibles à ce jour, le Conseil d'Etat n'est pas en mesure de quantifier l'impact budgétaire de l'ensemble des mesures annoncées par le Gouvernement pour l'année 2011. Il n'est dès lors pas en mesure d'émettre une appréciation sur l'adéquation de ces mesures face au déséquilibre des finances publiques, ni sur l'importance relative des augmentations fiscales par rapport aux réductions de dépenses. Il se réserve de revenir sur ces questions lors de l'analyse du budget de l'Etat pour l'exercice 2011.

EXAMEN DES ARTICLES

Article 1er

Point 1

Cette disposition augmente le taux de l'amortissement spécial en le portant de 60% à 80% du prix d'acquisition des équipements éligibles, soit essentiellement des investissements dans l'intérêt de la protection de l'environnement et de la réalisation d'économies d'énergie. Le commentaire des articles ne comporte aucune information sur l'application pratique de cette disposition introduite en 1984. La fiche budgétaire ne fournit pas d'information sur le coût de cette mesure. A défaut d'autres informations, le Conseil d'Etat voudrait faire un rapprochement avec la réponse du ministre des Finances à la question parlementaire No 281 datée du 26 novembre 2009. Cette réponse indique que, entre 2004 et 2008, le nombre de demandes d'amortissement spécial présentées a évolué entre zéro et quatre par année, et les investissements éligibles portaient sur un montant compris entre 149.000 euros et 10,8 millions d'euros. Ces indications montrent clairement que l'amortissement spécial n'a pas été utilisé par beaucoup d'entreprises. Aussi serait-il opportun de procéder à une remise en cause du dispositif dans son ensemble plutôt qu'à une extension de l'amortissement spécial.

Point 2

Les auteurs du projet de loi proposent de plafonner la déductibilité des indemnités de départ et des indemnités de licenciement en visant spécialement les indemnités désignées communément de parachutes dorés ou „golden handshakes“ allouées en cas de résiliation ou de fin d'un contrat de travail. L'ajout proposé à cet effet à l'article 48 LIR s'ajoute aux dix catégories de dépenses existantes, qui ne sont pas déductibles. Le Conseil d'Etat note que la disposition proposée s'inscrit dans un contexte international, visant à combattre les parachutes dorés jugés disproportionnés.

La doctrine considère qu'il appartient à l'entreprise de juger du bien-fondé d'une dépense et que le fisc ne doit pas se substituer à l'entreprise dès lors que la dépense est provoquée exclusivement par l'entreprise. „Il n'est dès lors pas permis de décliner le caractère de dépense d'exploitation pour le motif que la dépense n'était pas nécessaire ou qu'elle n'était pas susceptible de profiter à l'exploitation alors que la dépense a sa cause exclusive dans l'exploitation“¹. Ce principe vient d'être confirmé par le Tribunal administratif dans le jugement No 26051 daté du 15 juillet 2010 qui constate que „Les dépenses d'exploitation répondant à la définition générale ne connaissent pas de limitation quant à leur montant. Le contribuable est seul juge de l'opportunité de la dépense et de son importance (N. Fehlen, La détermination du revenu soumis à l'impôt, Etudes fiscales, Nos 99-102, p. 41)“⁴. Le commentaire des articles reconnaît d'ailleurs que ces indemnités peuvent être „provoquées exclusivement par l'entreprise“ au sens de l'article 45 LIR. La disposition proposée innove donc par rapport à ce principe de droit fiscal.

Le Conseil d'Etat s'interroge sur la portée de la disposition proposée. Le texte mentionne „les indemnités de départ“ et les „indemnités de licenciement“ sans définir ces termes. Comme la disposition proposée constitue une exception par rapport aux principes généraux, il convient de l'interpréter restrictivement. En particulier, la disposition ne vise pas les rémunérations versées à un salarié après son départ ou son licenciement, dès lors que ces rémunérations rémunèrent une prestation effective et réelle faite par l'ancien salarié à son ancien employeur.

Si le Gouvernement juge opportun de conférer à certaines dépenses en relation avec des licenciements ou des départs un caractère non déductible, le Conseil d'Etat encourage le Gouvernement à aller jusqu'au bout de son raisonnement et à placer la disposition proposée dans un contexte plus large. En effet, ne faudrait-il pas conférer un caractère non déductible à certaines dépenses d'exploitation au motif qu'elles n'ont pas un caractère strictement professionnel, qu'elles sont manifestement démesurées par rapport à la pratique du marché, ou qu'elles ont un caractère somptuaire, de divertissement ou de représentation? Une telle réflexion pourrait utilement s'inspirer de l'article 54 de la loi relative à la TVA. Une telle démarche aurait l'avantage de situer le débat dans un contexte plus large et d'élargir la doctrine précitée, plutôt que de créer une exception ponctuelle à cette doctrine.

¹ Doc. parl. No 571⁴, p. 70.

Points 3 et 4

Les auteurs du projet de loi ne motivent pas leur proposition visant à réduire de moitié le montant des frais de déplacement des salariés qui sont déductibles du revenu imposable au titre de frais d'obtention.

Lors de l'introduction de la disposition afférente par la loi du 6 décembre 1990, le montant des frais de déplacement a été fixé forfaitairement pour tous les contribuables „en ce sens que ce n'est pas la déduction des frais effectifs en rapport avec le déplacement des salariés qui entre en ligne de compte, mais celle d'un montant représentatif des dépenses éventuelles“². L'article 105*bis* LIR précise encore que „la déduction forfaitaire couvre tous les frais d'obtention en relation avec le déplacement du contribuable entre le domicile et le lieu de travail“. Dans un jugement daté du 23 juillet 1997, le Tribunal administratif a d'ailleurs confirmé que tous les frais occasionnés par le déplacement entre le domicile et le lieu de travail sont couverts par ce forfait et que le contribuable ne saurait pas invoquer des frais supérieurs à ce forfait pour les déduire au titre de frais d'obtention.

Dans le même jugement, le Tribunal administratif a également constaté que „la question de la constitutionnalité de l'article 105*bis* L.I.R., en ce qu'il pose le principe d'une déduction forfaitaire, n'est pas fondée. Le législateur peut en effet déroger au principe de la déduction des frais réels par des dispositions introduisant une simplification dans des domaines où un tel besoin réel se fait sentir. Il est admis que ces normes de simplification aient des conséquences inégales pour certains contribuables, dans la mesure où l'atteinte au principe de l'imposition selon la capacité contributive n'est pas excessive. La déduction forfaitaire pour frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, valant pour l'année d'imposition en cause, se meut dans les limites ainsi tracées, de sorte que le moyen tiré de l'anticonstitutionnalité de l'article 105*bis* L.I.R. soulevée est à écarter“.

S'il est établi que le législateur peut déroger au principe de la déduction des frais réels en introduisant des normes de simplification basées sur des forfaits déductibles, encore faut-il que ces forfaits reposent sur une base objective.

Le Conseil d'Etat voudrait rappeler à cet égard la doctrine solidement établie aux termes de laquelle l'impôt sur le revenu est perçu sur le revenu réel du contribuable. Le revenu réel correspond au revenu brut moins les frais d'obtention exposés par le contribuable, frais d'obtention indispensables pour obtenir le revenu brut. Les frais de déplacement sont des frais réels exposés par le contribuable en vue de générer son revenu salarié: s'il ne se rendait pas à son travail, le contribuable ne pourrait évidemment pas toucher son traitement. Le projet de loi réduit de moitié les frais de déplacement déductibles du revenu brut. En l'absence de motifs fournis par les auteurs, le Conseil d'Etat estime que la mesure proposée est en conflit avec la doctrine précitée. En s'écarter de ce principe, le législateur définit une base imposable divergeant du revenu réel au détriment de certains contribuables, et ce détriment augmente avec la distance entre le lieu du travail et le lieu de résidence. Le projet de loi crée ainsi une inégalité entre les contribuables salariés. En effet, les salariés ne peuvent déduire que la moitié de leurs frais de déplacement de leur revenu imposable; ils sont donc imposés sur un revenu théorique, supérieur au revenu réel, et l'écart varie entre les contribuables, en fonction de la distance entre leur lieu du travail et leur domicile.

La Cour constitutionnelle admet un traitement différencié des contribuables à condition que la différence soit basée sur des critères objectifs, qu'elle soit rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but. Comme le projet de loi propose de diminuer de moitié le forfait kilométrique pour frais de déplacement, sans motiver cette mesure et que cette mesure élargit la base imposable des seuls salariés, la disposition proposée risque donc de créer une inégalité devant la loi. Une inégalité pourrait être acceptable si elle était fondée en conséquence. En l'absence d'une motivation répondant aux critères de l'article 10*bis* de la Constitution, le Conseil d'Etat ne serait pas à même d'accorder sa dispense du second vote constitutionnel. De l'avis du Conseil d'Etat, une telle mesure ne peut pas être motivée par des considérations budgétaires: si le législateur peut introduire des mesures fiscales dans le seul but d'accroître le rendement de l'impôt, encore faut-il que de telles mesures respectent les principes de la Constitution.

Points 5 à 7

Sans observation.

² Projet de loi No 3431, commentaire des articles, ad articles 105*bis* LIR.

Point 8

Le Gouvernement propose d'augmenter le taux de la bonification d'impôt sur investissements nouveaux, sans toutefois chiffrer le coût de cette mesure.

La proposition est motivée par la volonté du Gouvernement „d'inciter les entreprises à maintenir leurs investissements à un niveau élevé même en période de crise économique“.

Le Conseil d'Etat n'est pas en mesure d'évaluer la pertinence de cette proposition. S'il souhaite évidemment encourager les entreprises à procéder aux investissements nécessaires même en période de crise, il se demande si la bonification d'impôt répond vraiment à cet objectif. En effet, si une entreprise souffre de la crise, elle risque de réaliser un bénéfice moins élevé, voire une perte. Dans ces conditions, il n'est pas sûr que la bonification soit une incitation significative pour procéder à ces investissements nouveaux. Dans une telle situation, il est probable que des interventions financières directes soient plus adaptées.

Au vu du chômage croissant, le Conseil d'Etat estime qu'il est important d'encourager les créations d'emploi. La mesure proposée encourage les investissements éligibles, indépendamment de leur impact sur l'emploi. Il est également un fait que la bonification d'investissement bénéficie aux entreprises intensives en investissements en équipements matériels, soit essentiellement certaines activités industrielles. Les emplois nouveaux sont souvent créés dans le secteur des services, dans des activités requérant très peu d'investissements éligibles à la bonification d'impôts. Sans s'opposer à la mesure proposée, le Conseil d'Etat voudrait inviter le Gouvernement à procéder à une évaluation de l'impact économique et budgétaire des différentes bonifications d'impôt afin d'optimiser leur efficacité.

Article 2

L'article 2 introduit un impôt sur le revenu minimum de mille cinq cents euros à charge des organismes à caractère collectif dont l'actif est constitué à raison de plus de 90% d'immobilisations financières, pourvu que l'activité de ces organismes ne soit pas soumise à une autorisation ministérielle.

Le Conseil d'Etat peut comprendre la démarche du Gouvernement qui souhaite introduire un impôt minimum à charge des sociétés de capitaux. Un tel impôt minimum existe également dans d'autres pays; il peut être justifié par différentes considérations, et notamment le souci de percevoir une taxe couvrant au moins les frais administratifs occasionnés par ces sociétés.

Le projet de loi n'explique pas les raisons pour lesquelles il est proposé d'introduire un tel impôt minimum à charge d'une seule catégorie de sociétés de capitaux. La mesure proposée risque donc d'introduire un traitement fiscal différent à charge d'une catégorie de contribuables, sans que cette différenciation soit rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but. A défaut de justification satisfaisante, le Conseil d'Etat devrait s'opposer formellement à une telle différenciation contraire au principe constitutionnel de l'égalité devant la loi.

A titre d'alternative, le Conseil d'Etat propose d'introduire un impôt minimum sur le revenu des collectivités à charge de tous les organismes à caractère collectif au sens de l'article 159 („159“) LIR. Il conçoit toutefois qu'une telle mesure peut conduire à des cas de rigueur, par exemple pour les sociétés ayant une activité cyclique, qui clôturent deux exercices sur trois avec un résultat nul, voire une perte, et qui réalisent par exemple une année sur trois un bénéfice imposable important. Pour atténuer ces cas de rigueur, l'introduction d'un impôt minimum pourrait être complétée par une disposition autorisant l'imputation de cet impôt minimum sur les cotes d'impôt des exercices futurs. Une telle disposition aurait l'avantage de combiner un impôt minimum à charge de tous les organismes à caractère collectif avec un mécanisme visant à fixer l'impôt sur le revenu des collectivités en fonction de la capacité contributive sur une période pluriannuelle.

Le projet de loi propose de fixer cet impôt minimum à 1.500 euros. Ce seuil peut sembler lourd pour les entreprises, de petite taille exerçant leur activité dans des branches dégageant une faible rentabilité. Aussi le Conseil d'Etat pourrait-il accepter une disposition qui fixerait l'impôt minimum à un seuil inférieur à 1.500 euros. Dès maintenant, il marque son accord avec un amendement de texte par lequel la Chambre des députés proposerait un tel montant.

Aussi le Conseil d'Etat propose-t-il de formuler l'article 2 comme suit:

„**Art. 2.** Au titre II (impôt sur le revenu des collectivités) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'alinéa 5 de l'article 174 est remplacé par les deux alinéas 5 et 6 suivants:

„Par dérogation aux alinéas 1er, 3 et 4, l'impôt sur le revenu des collectivités est fixé à [1.500] euros au minimum pour tous les organismes à caractère collectif.

L'impôt minimum déterminé conformément à l'alinéa 5 est déduit de l'impôt sur le revenu fixé conformément aux alinéas 1er, 3 et 4 au cours des cinq années suivantes. En cas de concours de différentes imputations, un rang de priorité est réservé aux imputations autres que l'impôt minimum sur le revenu.“ “

Article 3

Cette disposition traite des majorations de l'impôt sur le revenu alimentant le Fonds pour l'emploi. Le projet de loi comporte deux innovations par rapport tant à la situation actuelle qu'à l'historique de cette disposition:

- d'abord, il est proposé d'introduire un double taux au niveau de la majoration perçue à charge des personnes physiques, à savoir 4% pour les revenus inférieurs à respectivement 150.000 et 300.000 euros et 6% pour la tranche de revenus dépassant ces seuils, et
- ensuite, il est proposé de fixer le taux de la majoration perçue à charge des organismes à caractère collectif à 5%, soit un taux compris entre les deux taux applicables aux personnes physiques.

En proposant un double taux au niveau de la majoration perçue à charge des personnes physiques, le Gouvernement introduit une espèce de progressivité du tarif de l'impôt de solidarité. Cette mesure s'ajoute à l'augmentation du tarif de l'impôt sur le revenu, dont le taux marginal passe de 38% à 39%. Le Conseil d'Etat a comparé les recettes fiscales de ces deux mesures³:

- tranche d'imposition au taux de 39%: + 40 millions
- majoration de 4% à 6% de l'impôt de solidarité: + 5 millions.

Le Conseil d'Etat s'interroge sur la pertinence de ces deux mesures, qui, toutes les deux, renforcent la progressivité de l'impôt sur le revenu. Il note le rendement fiscal relativement modeste de la majoration de 4% à 6% de l'impôt de solidarité. Il anticipe également certains problèmes pratiques créés par cette mesure, qui ne va certainement pas dans le sens de la simplification administrative.

Depuis l'introduction de l'impôt de solidarité en 1976, devenu entretemps la majoration de l'impôt sur le revenu en faveur du Fonds pour l'emploi, la relation entre le taux applicable à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et celui applicable à l'impôt sur le revenu des collectivités n'a pas été stable:

- dans une première phase, allant de 1976 à 1993, le taux à charge des personnes physiques était nettement supérieur à celui perçu à charge des organismes à caractère collectif;
- en 1994, un taux unique était perçu à charge de tous les contribuables;
- depuis 1995, le taux applicable aux organismes à caractère collectif dépasse celui perçu à charge des personnes physiques.

En proposant d'établir un équilibre entre les taux applicables respectivement aux personnes physiques et aux organismes à caractère collectif, le Gouvernement tient compte de la nécessité de préserver la compétitivité des entreprises. Un relèvement significatif du taux de la majoration d'impôt perçu à charge des organismes à caractère collectif serait en effet en contradiction avec la politique gouvernementale visant à encourager les investissements et la création d'emplois par les entreprises.

Article 4

L'article 4 introduit une contribution de crise à charge des personnes physiques pour les années 2011 et 2012. Cette contribution de crise a le caractère d'un prélèvement fiscal. Techniquement, la contribution de crise s'articule en deux volets, dont l'un relève de la sécurité sociale et l'autre de l'impôt sur le revenu. Le Conseil d'Etat ne comprend pas les motifs de cette logique à deux voies. Il craint que la démarche ne contribue à une confusion croissante entre la sécurité sociale et la fiscalité. A l'avenir, les salaires et les pensions devraient donc faire l'objet des prélèvements suivants:

- une retenue d'impôt sur les salaires et les pensions perçue au profit de l'Etat par l'Administration des contributions directes;

³ Le chiffre de 40 millions est repris de la fiche „impact budgétaire“ jointe à l'exposé des motifs du projet de loi sous avis. La fiche ne quantifie pas spécifiquement le produit de la majoration de 4% à 6% de l'impôt de solidarité. Les recettes effectives au titre de cet impôt sont estimées 4,2% des impôts prélevés à charge des personnes physiques. Comme 0,2% du produit de l'impôt sont censés correspondre au produit de la majoration perçue au taux de 6%, le produit fiscal de cette majoration peut être déterminé par une règle de trois (43 x 0,2% / 1,7%).

- des retenues sur les salaires et les pensions au titre de la sécurité sociale perçues par le Centre commun de la sécurité sociale pour le compte des différentes institutions de la sécurité sociale;
- une majoration de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions perçue par l'Administration des contributions directes au profit du Fonds pour l'emploi qui relève de la sécurité sociale;
- une contribution de crise perçue au profit de l'Etat par le Centre commun de la sécurité sociale et par l'Administration des contributions directes en fonction du type de revenu en cause;
- une cotisation au titre de l'assurance-dépendance, perçue en partie par le Centre commun de la sécurité sociale et en partie par l'Administration des contributions directes, dont le produit est destiné à financer une branche de la sécurité sociale.

En plus de ces prélèvements relevant tantôt de la fiscalité tantôt de la sécurité sociale, il convient de tenir compte de certaines prestations à caractère hybride, et notamment du boni pour enfants, qui est organisé par la législation relative à l'impôt sur le revenu et qui est mis en œuvre par les institutions de sécurité sociale.

Ce risque de confusion est particulièrement sensible en ce qui concerne la contribution de crise. En effet, ce prélèvement à caractère fiscal sera perçu à titre principal par le Centre commun de la sécurité sociale sur une base imposable définie par le Code de la sécurité sociale en appliquant les procédures définies par ce même code, et à titre subsidiaire par l'Administration des contributions directes sur tous les autres revenus imposables. Ainsi donc un seul impôt sera géré par deux administrations distinctes, chaque administration interprétera les dispositions légales relatives à la contribution de crise à la lumière de ses concepts juridiques spécifiques et chaque administration appliquera les règles de perception et de recouvrement qui lui sont propres. Le contentieux relatif à cet impôt relèvera également de deux juridictions distinctes, en fonction de la nature des revenus soumis à la contribution de crise.

Tout en marquant son accord avec le principe d'une contribution de crise, le Conseil d'Etat se doit d'exprimer ses réserves face aux modalités proposées pour la perception de cet impôt.

Article 5

Les dispositions de l'article 5 tendent à innover en ce qui concerne la fiscalité en matière d'acquisition immobilière. Le Conseil d'Etat aurait souhaité que les auteurs du projet de loi expliquent la cohérence de leur démarche par rapport à la politique du Gouvernement ayant pour objet de favoriser l'accès à la propriété immobilière et plus particulièrement l'accès à un premier logement.

Le Conseil d'Etat note ensuite que les auteurs prévoient de déterminer, par voie de règlement grand-ducal, les limites des revenus ouvrant droit à exonération. Il rappelle que d'après l'article 99, première phrase de la Constitution, „aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par la loi“ et que d'après l'article 101 de la Constitution, „nulle exemption ou modération [d'impôts] ne peut être établie que par une loi“. Selon l'article 32, paragraphe 3 de la Constitution, „dans les matières réservées à la loi par la Constitution, le Grand-Duc ne peut prendre des règlements et arrêtés qu'aux fins, dans les conditions et suivant les modalités spécifiées par la loi“. La jurisprudence de la Cour constitutionnelle a retenu qu'il est satisfait à la réserve constitutionnelle si la loi se borne à tracer les grands principes tout en abandonnant au pouvoir réglementaire du Grand-Duc la mise en œuvre du détail. En matière fiscale, la Cour constitutionnelle a prévu à cet égard, dans son arrêt 38/07 du 2 mars 2007, que „la loi doit fixer les règles essentielles concernant l'assiette, le taux et le recouvrement de l'impôt“. Tout en se référant aux dispositions constitutionnelles et à la jurisprudence précitées, le Conseil d'Etat demande sous peine d'opposition formelle que les revenus visés soient déterminés non par un règlement grand-ducal, mais dans la loi elle-même. Il estime que la loi doit déterminer au moins les revenus imposables susceptibles d'être exonérés par la loi en projet.

Article 6

Sans observation.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 12 octobre 2010.

Le Secrétaire général,
Marc BESCH

Le Président,
Georges SCHROEDER

