

N° 6497³**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2012-2013

PROJET DE LOI

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 générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 („Abgabenordnung“);
- 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;
- de la loi modifiée du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement;
- de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- 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

* * *

RAPPORT DE LA COMMISSION DES FINANCES ET DU BUDGET

(7.12.2012)

La Commission se compose de: M. Michel WOLTER, Président; M. Gilles ROTH, Rapporteur; MM. François BAUSCH, Fernand BODEN, Alex BODRY, Fernand ETGEN, Gaston GIBERYEN, Norbert HAUPERT, Lucien LUX, Claude MEISCH, Roger NEGRI et Marc SPAUTZ, Membres.

*

1. ANTECEDENTS

Le 7 novembre 2012, le projet de loi n° 6497 a été déposé par Monsieur le Ministre des Finances.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles et une fiche financière.

Le 6 décembre 2012, la Commission des Finances et du Budget a désigné Monsieur Gilles Roth comme rapporteur du projet de loi.

La Chambre des salariés a avisé le projet de loi en date du 22 novembre 2012.

La Chambre de Commerce a avisé le projet de loi en date du 30 novembre 2012.

L'avis du Conseil d'Etat du 4 décembre 2012 a été analysé au cours de la réunion du 6 décembre 2012.

Au cours de la réunion du 7 décembre 2012, la COFIBU a adopté le présent projet de rapport.

*

2. OBJET ET POINTS SAILLANTS DU PROJET DE LOI

Le présent projet de loi s'inscrit dans le cadre des mesures prises par le Gouvernement pendant l'année 2012 pour réduire le déficit budgétaire.

En effet, un premier train de mesures de consolidation budgétaire avait été mis au point par le Gouvernement dans le cadre de l'élaboration de la 13^e actualisation du Programme de stabilité et de croissance (PSC). Suite à la détérioration de la conjoncture et vu le risque d'une dégradation supplémentaire des finances publiques, le Gouvernement a décidé en septembre 2012, dans le cadre de la mise au point du projet de budget pour l'exercice 2013, de renforcer davantage son effort de consolidation en arrêtant un deuxième train de mesures. Par le biais d'amendements présentés le 6 novembre 2012 dans la cadre du projet de budget 2013 un troisième paquet de consolidation a été arrêté.

A côté d'une réduction des dépenses, le Gouvernement propose d'augmenter certains impôts en modifiant un certain nombre de lois fiscales. Les modifications proposées par le présent projet de loi conduisent à des recettes supplémentaires de l'Etat de près de 400 millions d'euros et complètent celles prises en matière de taxation indirecte des produits tabac et diesel figurant dans des règlements.

Le tableau ci-après présente l'incidence totale des mesures de consolidation qui ont été dégagées au cours de la procédure budgétaire pour 2013 sur l'évolution du solde de l'Administration publique (Source: doc. parl. n° 6500² p. 6).

	<i>Avril 2012</i>	<i>Projet Budget 2013</i>	<i>Mesures suppl.</i>	<i>Total</i>
<i>Dépenses</i>				
1) Consommation intermédiaire (frais de fonctionnement)	-60	-60	–	-60
2) Dépenses d'investissement directes et indirectes	-125	-257	-30	-287
3) Atténuation de l'évolution de la masse salariale de la Fonction publique	-55	-58	-5	-63
4) Subventions et primes	-10	-10	–	-10
5) Prestations sociales	-100	-83	-20	-103
– Ajustement pension: 70 mio – Forfait d'éducation: 9 mio				
– Chèques service: 13 mio – Alloc. rentrée scol.: 11 mio				
83 mio 20 mio				
6) Mesures au niveau du Fonds pour l'emploi (réemploi, préretraite-solidarité)	–	–	-15	-15
Total dépenses	-350	-468	-70	-538
<i>Recettes</i>				
1) Impôt sur le revenu des collectivités:				
– Soparfi	–	–	+50	+50
– Diminution de la bonification d'impôt sur investissements (Répercussion budgétaire: 20 mio à partir de 2014)	–	–	–	–
– Impôt minimal à charge des entreprises	+50	+50	–	+50
2) Impôt sur le revenu des personnes physiques:				
– Ajout d'un échelon taxé à 40% au barème d'imposition (A partir de 2014, la recette supplémentaire est estimée à 20 mio)	–	–	+15	+15
– Adaptation du régime des stock options	–	–	+50	+50
– Intérêts débiteurs sur la consommation	–	+7	–	+7
– Forfait kilométrique (suppression de la déduction forfaitaire pour les 4 premiers km)	–	+35	–	+35
3) Taxe sur les véhicules automoteurs	–	+6	–	+6
4) Impôts de solidarité:				
– Augmentation de 2 points de % (ménages & entreprises)	+100	+100	–	+100
– Augmentation supplémentaire de 1 point de % (ménages)	–	–	+46	+46
5) TVA sur le logement (réduction du montant maximum remboursable)	–	–	+20	+20
6) Accises tabac et diesel	+35	+35	–	+35
Total recettes	+185	+233	+181	+414
Amélioration du solde	+535	+701	+251	+952

Note: Les chiffres de ce tableau sont indiqués en millions d'euros

Les principales mesures inscrites dans le projet de loi sont les suivantes:

1. Augmentation de l'impôt de solidarité

L'impôt de solidarité a été introduit au cours des années 70 en vue de contribuer à la restructuration financière de l'industrie sidérurgique. Quoique cet impôt ait pu perdre sa justification depuis la deuxième moitié des années 80, il fut néanmoins maintenu pour financer la lutte contre le chômage.

Le tableau suivant renseigne sur les majorations de l'impôt sur les revenus des personnes physiques (IRPP) et de l'impôt sur le revenu des collectivités (IRC) prévues au titre de la contribution au Fonds pour l'emploi par la loi modifiée du 30 juin 1976.

<i>Années d'impositions</i>	<i>IRPP</i>	<i>IRC</i>	<i>Années d'impositions</i>	<i>IRPP</i>	<i>IRC</i>
1976	1,25%	0,50%	1987-1990	5,00%	2,00%
1977-1981	2,50%	1,00%	1991-1993	2,50%	1,00%
1982	5,00%	2,00%	1994	2,50%	2,50%
1983	8,25%	3,00%	1995-2009	2,50%	4,00%
1984-1985	10,00%	4,00%	Depuis 2010	de 4% à 6%	5,00%
1986	7,50%	3,00%			

a) Augmentation de l'impôt de solidarité à charge des personnes physiques

Le tableau ci-après reprend l'évolution de l'impôt de solidarité au cours des 20 dernières années.

<i>Evolution de l'impôt de solidarité (personnes physiques) (en euros)</i>					
<i>Année</i>		<i>Année</i>		<i>Année</i>	
1990	40.929.825	1998	30.344.111	2006	51.852.284
1991	20.838.777	1999	32.978.305	2007	57.901.194
1992	21.772.701	2000	36.392.679	2008	64.724.379
1993	24.153.857	2001	36.996.270	2009	63.448.918
1994	27.357.406	2002	34.844.886	2010	67.719.597
1995	28.208.869	2003	37.766.597	2011	126.770.849
1996	30.706.021	2004	41.767.780	2012	146.927.900
1997	31.264.484	2005	46.992.736	2013 budget	217.132.196

L'on constate une croissance continue de l'impôt de solidarité au fil du temps. Une très forte croissance s'affiche au niveau des exercices 2011 et 2012 compte tenu de l'augmentation du taux de l'impôt de solidarité à partir du 1er janvier 2011 de 2,5% à 4% respectivement 6%.

Les rentrées fiscales estimées au titre de l'impôt de solidarité sont de l'ordre de 146 millions d'euros pour l'année 2012 et de 217 millions d'euros pour l'année 2012.

Actuellement, le taux de l'impôt de solidarité pour les personnes physiques est de 4%, ce taux passant à 6% pour les tranches de revenus élevés (à partir de 150.000 € en classe d'impôt 1, respectivement 300.000 € en classe d'impôt 2). Il s'agit en fait d'une majoration de l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans le sens que le calcul de l'impôt de solidarité s'effectue en appliquant le taux de 4% respectivement de 6% à la cote de l'impôt sur le revenu.

Le présent projet de loi prévoit de porter cette majoration à 7% pour les contribuables des classes 1 et 1a qui réalisent un revenu imposable ajusté inférieur ou égal à 150.000 euros ainsi que pour les contribuables de la classe 2 qui réalisent un revenu imposable ajusté inférieur ou égal à 300.000 euros.

Au-delà d'un revenu imposable de respectivement 150.000 euros en classes 1 et 1a ou 300.000 euros en classe 2, le taux de la contribution au Fonds pour l'emploi passe à 9%.

Cette mesure entraîne des recettes fiscales supplémentaires de 102 millions d'euros.

b) Augmentation de l'impôt de solidarité à charge des collectivités

L'impôt de solidarité pour les entreprises s'élève à 5%. Le tableau suivant renseigne sur l'évolution du produit de l'impôt prélevé moyennant une majoration de l'impôt sur le revenu des collectivités.

<i>Produit de l'impôt de solidarité prélevé moyennant une majoration de l'impôt sur le revenu des collectivités (en euros)</i>					
<i>Année</i>		<i>Année</i>		<i>Année</i>	
1990	7.651.446	1998	38.209.887	2006	53.040.371
1991	3.692.817	1999	37.333.145	2007	57.569.865
1992	3.327.212	2000	42.028.194	2008	56.992.708
1993	5.161.228	2001	46.834.090	2009	59.032.966
1994	15.435.341	2002	54.686.942	2010	60.812.892
1995	25.762.350	2003	54.630.772	2011	76.315.790
1996	28.924.136	2004	44.524.727	2012	81.578.947
1997	33.662.391	2005	46.072.303	2013 budget	113.655.914

Le projet de loi propose de fixer le taux de la majoration perçue à charge des organismes à caractère collectif à 7%. L'impôt de solidarité (contribution au Fonds pour l'emploi) à charge des collectivités passe ainsi de 5% à 7%.

Cette mesure entraîne des recettes fiscales supplémentaires de 36 millions d'euros.

c) Augmentation de l'impôt de solidarité à charge des communes

Actuellement, le taux de l'impôt de solidarité pour les communes est de 0%. Le présent projet prévoit de porter cette majoration à 2%. La contribution des communes est calculée sur le montant de l'impôt commercial et est versée directement au Fonds pour l'emploi.

Cette mesure entraîne des recettes fiscales supplémentaires de 12 millions d'euros.

2. Augmentation du tarif de base de l'impôt sur le revenu des personnes physiques

Pour la tranche de revenu imposable ajusté dépassant 100.000 euros, le projet de loi propose d'introduire un dernier échelon du tarif fixant le taux d'imposition pour cet échelon à 40%. L'avant-dernier échelon à 39% s'applique à la tranche de revenu imposable comprise entre 41.793 et 100.000 euros. Par l'ajout de cette nouvelle tranche de 40%, le nouveau taux marginal maximum intervient donc à un revenu imposable ajusté de 100.000 euros.

Cette mesure entraîne des recettes fiscales supplémentaires de 18,5 millions d'euros.

Par l'ajout de cette tranche, le nouveau taux marginal maximum intervient donc à un revenu imposable ajusté de 100.000 EUR (en classe 1). Le taux marginal maximal actuel de 39% intervient à un niveau très bas en comparaison avec beaucoup d'autres pays et notamment nos pays voisins, si l'on fait abstraction de la Belgique.

Le tableau ci-après reprend en termes de comparaison internationale l'application des taux d'impositions marginaux maximaux et des seuils à partir desquels ils s'appliquent.

*Taux d'impositions marginaux maximaux et seuils
à partir desquels ils s'appliquent (en 2011)*

<i>Pays</i>	<i>Taux marginal maximal</i>	<i>Seuil de revenu à partir duquel s'applique le taux marginal maximal (en euros)</i>
Luxembourg	39% + IS 4% 39% + IS 6% 0,8% contribution de crise	41.794 150.000
Allemagne	45% + 5,5% Solidaritätszuschlag (= 47,48%)	250.730
Belgique	50% Bruxelles: 53,5%	35.060
Danemark	Plafond de 51,5%	Pas de seuil unique
France	41% + majoration 4% + majoration contributions sociales 8% maximum 50,7%	70.830 500.000
Irlande	41% + majoration impôt spécial 7%	32.800 16.016
Italie	43% + majoration impôt spécial 3% régions 1,15% (= 47,15%)	75.000 300.000
Norvège	Etat: 12% Communes: 28% (= 40%)	98.395 taux unique (flat tax)
Suisse (différent selon cantons et communes)	Etat fédéral: 11,5% Canton de Zurich et commune de Zurich: 28,47% (= 39,97%)	638.535 199.643
Etats-Unis (différent selon états, communes et comtés)	Etat fédéral: 35% Etat de New York: 8,97% Ville de New York: 3,88% (= 43,35%) (assiette de l'Etat fédéral est réduite en fonction des impôts régionaux)	265.809 350.533 350.533

Année 2011, Source: Bundesministerium der Finanzen, Bundesrepublik Deutschland
Source: Avis CSL du Projet de loi 6497 page 5

3. Le régime fiscal des „stock-options“

Certaines entreprises accordent à leurs salariés la possibilité de souscrire à des actions de la société employeur ou de la société mère étrangère. Si les modalités de la souscription peuvent varier elles gravitent toutefois toutes autour de la même idée: inciter les salariés à rester fidèles à l'entreprise. A cette fin, le prix de souscription est généralement un prix d'achat de faveur, c'est-à-dire un prix sensiblement plus bas que le prix du marché.

Actuellement, cette circulaire établit une différence entre les options librement cessibles et les options individuelles ou options virtuelles.

Les options librement cessibles sont des options cotées en bourse ou librement négociables, qui peuvent donc être cédées à un tiers. L'octroi par l'employeur de telles options constitue un avantage en nature du salarié au moment où ces options sont allouées. L'avantage à mettre en compte dans le

chef du salarié est égal à la différence entre, d'une part, la valeur en bourse ou, à défaut de telle valeur, le prix estimé de réalisation des options, et, d'autre part, le prix déboursé par les salariés pour l'acquisition desdites options.

La circulaire prévoit notamment, qu'à défaut de la méthode financière d'évaluation, la valeur d'une option librement cessible est présumée s'établir à 7,5% de la valeur sous-jacente du titre de participation (action) au moment de l'octroi de l'option. L'avantage salarial provenant de l'octroi gratuit ou à prix réduit des options est imposable en tant que rémunération ordinaire.

Quant aux options individuelles ou virtuelles, elles ne sont pas librement négociables et la contre-valeur n'est pas à tout moment disponible pour le salarié. Celui-ci ne réalise un revenu qu'au moment où il exerce son option d'achat des actions. Souvent, ces options sont frappées d'une clause d'indisponibilité et l'Administration des contributions directes admet une décote de leur valeur de 5% par an (limitée à 20%).

Les plus-values de cession des options ou des actions sont imposables conformément à l'article 99bis L.I.R. en tant que bénéfice de spéculation et à l'article 100 L.I.R. en tant que cession d'une participation importante. Pour le bénéfice de spéculation, si au moins 6 mois se sont écoulés entre la date de l'acquisition et de la vente des options, il n'y a pas d'imposition.

Le régime fiscal des „stock-options“ ne fait pas l'objet d'une disposition légale particulière, mais les avantages résultant des plans d'option sur acquisition de parts sont imposés selon les articles 104 et 108 L.I.R. Le régime d'imposition des plans d'option sur acquisition d'actions fait l'objet de la circulaire L.I.R. n° 104/2 du 11 janvier 2002. Cette circulaire sera modifiée, avec effet au 1er janvier 2013, notamment en ce qui concerne le champ d'application du régime.

Selon la fiche financière annexée au projet de loi, cette mesure devrait entraîner des recettes fiscales supplémentaires de 50 millions d'euros.

4. Imposition minimale des entreprises

En matière de l'impôt sur le revenu des collectivités, le rapport d'activités 2011 de l'Administration des contributions directes indique qu'un pourcentage considérable des collectivités ne présentent pas de cote d'impôt sur le revenu, soit qu'il s'agisse de petites entreprises ou de collectivités dont les activités ne dégagent généralement pas de bénéfice imposable, soit qu'il s'agisse de sociétés de participation qui dégagent en majeure partie des revenus exonérés en vertu de diverses dispositions fiscales.

Sous cet angle de vue, un impôt minimum a été introduit avec effet à partir de l'année d'imposition 2011 pour les sociétés dites de participation financière. Cet impôt minimum est fixé actuellement à 1.500 euros. Il s'applique exclusivement à ces collectivités dont l'activité n'est pas soumise à un agrément ministériel ou d'une autorité de surveillance et dont la somme des immobilisations financières, des valeurs mobilières et des avoirs en banques, en comptes de chèques postaux, chèques et encaisses dépasse 90% du total du bilan.

Le présent projet de loi propose d'élargir le périmètre de l'impôt minimum et d'y inclure les collectivités qui actuellement ne rentrent pas dans les critères énumérés ci-avant. Concrètement, quelque 37.000 collectivités supplémentaires seront concernées à partir de 2013 par une contribution minimale au budget de l'Etat.

Le dispositif de l'impôt minimum en vigueur est maintenu, abstraction faite de la majoration proposée de la contribution au Fonds pour l'emploi et de quelques adaptations ponctuelles.

Le Gouvernement propose cependant de porter l'impôt minimum pour les sociétés de participation financière de 1.500 à 3.000 euros.

Pour les autres collectivités il est proposé d'introduire un impôt minimum qui est déterminé sur la base d'un tarif structuré en fonction de différents paliers qui se réfèrent au total du bilan et qui tiennent ainsi compte de la capacité contributive de l'entreprise. Le projet de loi définit ainsi 6 paliers fixant un impôt minimal passant de 500 euros pour une somme du bilan inférieure ou égale à 350.000 euros à 20.000 euros pour une somme du bilan supérieure à 20.000.000 euros.

Ces mesures entraînent des recettes fiscales supplémentaires de 100 millions d'euros.

5. Réduction des taux pour la bonification d'impôt pour investissement

La bonification d'impôt pour investissement est accordée en fonction, d'une part, de l'investissement complémentaire et, d'autre part, de l'investissement global effectué au cours de l'exercice d'exploitation.

Actuellement, le paragraphe 2 de l'article 152bis L.I.R. donne lieu à une bonification d'impôt pour investissement complémentaire de l'ordre de 13%. Par son mécanisme, l'investissement complémentaire peut être défini comme étant l'investissement qui dépasse le réinvestissement des amortissements.

Le projet de loi envisage de porter ce taux à 12%.

L'investissement global fait l'objet du paragraphe 7 de l'article 152bis L.I.R. La bonification d'impôt y relative est calculée sur le prix d'acquisition ou de revient des investissements effectués au cours d'un exercice d'exploitation. Elle est de 7% pour la première tranche d'investissement ne dépassant pas 150.000 euros et de 3% pour la tranche d'investissement dépassant 150.000 euros.

Il est proposé de réduire le taux de 3% à 2% pour la tranche d'investissement dépassant 150.000 euros.

Les autres taux, à savoir le taux de 7% pour la première tranche d'investissement ne dépassant pas 150.000 euros et ceux en relation avec les investissements en immobilisations concernant la protection de l'environnement et l'économie d'énergie, seront maintenus au niveau actuel.

Cette mesure entraîne des recettes fiscales supplémentaires de 20 millions d'euros.

6. Changements au niveau de la taxe sur les véhicules

Actuellement une réduction de 50 euros de la taxe annuelle est prévue par la loi pour les voitures Diesel équipées d'un système de réduction des émissions de particules. Or, aujourd'hui il y a lieu de constater que toutes les marques immatriculées au Grand-Duché de Luxembourg disposent d'office d'un tel équipement (notamment en vertu de la norme EURO5) et qu'on ne saurait même plus acheter une nouvelle voiture sans filtre à particules ou système ayant le même effet.

Cette réduction sur la taxe annuelle n'est donc plus justifiée et il est proposé de l'abroger.

En outre, une taxe minimale d'au moins 30 euros est introduite pour couvrir les frais administratifs du traitement du dossier, de l'envoi et de rappels éventuels nécessaires. La taxe minimale de 30 euros est également applicable aux véhicules propulsés autrement que par un moteur à carburant essence ou diesel, telles que les véhicules électriques notamment.

Cette mesure entraîne des recettes fiscales supplémentaires de 6 millions d'euros.

7. Modification de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune

L'impôt sur la fortune est un impôt perçu sur la fortune d'exploitation des sociétés de capitaux et de certaines collectivités. L'impôt est assis sur la valeur de l'ensemble des biens, droits et valeurs composant le patrimoine social, après déduction des dettes grevant ce patrimoine. Depuis l'année 2006 l'impôt sur la fortune de personnes physiques a été aboli. Le taux annuel de l'impôt sur la fortune est de 0,5% de la fortune imposable. Une disposition spéciale a été introduite en 1998 afin de réduire la pression fiscale des collectivités fortement capitalisées, dont notamment les banques. L'idée était de favoriser les entreprises investissant davantage dans l'économie. Un crédit d'impôt à imputer sur la cote d'impôt reduit peut être octroyé si l'entreprise réinvestit une portion égale à cinq fois l'impôt sur la fortune payé.

Le tableau ci-dessous reprend l'évolution des recettes fiscales recueillies au titre de l'impôt sur la fortune au cours des 20 dernières années. Il convient de relever que quelque 75% de cette recette proviennent du secteur financier, dont 80% plus particulièrement des sociétés de participations financières.

<i>Impôt sur la fortune (en euros)</i>					
<i>Année</i>		<i>Année</i>		<i>Année</i>	
1990	57.825.803	1998	128.027.693	2006	149.568.934
1991	65.384.343	1999	160.258.422	2007	171.644.537
1992	59.374.644	2000	152.292.496	2008	168.559.014
1993	68.507.065	2001	150.508.700	2009	210.894.306
1994	83.992.340	2002	159.652.789	2010	208.393.424
1995	88.813.458	2003	154.138.069	2011	256.000.000
1996	114.780.657	2004	133.516.653	2012	230.000.000
1997	113.387.258	2005	164.642.301	2013 budget	275.000.000

Actuellement, la réduction optionnelle de l'impôt sur la fortune conformément au paragraphe 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune („L.I.F.“) est limitée au montant de l'impôt sur le revenu des collectivités („I.R.C.“) avant imputations. Il est proposé d'apporter une modification à ce dispositif dans le sens que la limitation de la réduction n'est plus déterminée par rapport à la cote de l'impôt sur le revenu dû avant, mais après d'éventuelles imputations.

Par cette mesure, l'effet de la réduction est modulé afin de consolider les recettes fiscales en matière de l'impôt sur la fortune.

8. Suppression de la déduction forfaitaire minimum pour frais de déplacement

La loi fiscale prévoit toute une série de déductions forfaitaires qui représentent le minimum de déduction à laquelle le contribuable a droit, sans qu'il ne soit obligé d'apporter la preuve des frais réels. Actuellement une déduction forfaitaire de 99 euros est accordée à tout contribuable par kilomètre séparant le chef-lieu de la commune sur le territoire de laquelle il habite et celui du lieu de son travail. Lorsque la distance excède 30 kilomètres, la déduction forfaitaire est limitée à 2.970 euros (soit 30 kilomètres). Lorsque la déduction n'atteint pas 396 euros sur une base annuelle, ce montant et non pas la distance effective sera mis en compte en tant que minimum forfaitaire, l'objectif étant de récompenser ceux qui habitent près de leur poste de travail. (A. Steichen, Manuel de droit fiscal, pp 1169 et ss).

Le Gouvernement entend maintenir en vigueur les dispositions fiscales relatives aux frais de déplacement des salariés et des indépendants.

La déduction forfaitaire minimum pour frais de déplacement (4 km) est cependant supprimée. Ainsi, les frais de déplacement actuellement accordés à une personne sont à réduire de 396 euros.

Cette mesure entraîne des recettes fiscales supplémentaires de 35 millions d'euros.

9. Réduction de la déductibilité des intérêts débiteurs

Afin de réduire le coût budgétaire des abattements, et accessoirement en vue de lutter contre le surendettement, le projet de loi envisage d'abaisser le maximum des intérêts déductibles en tant que dépenses spéciales à la moitié du plafond actuel.

Le nouveau plafond est fixé à 336 euros et correspond à la moitié du plafond actuel, qui s'élève à 672 euros. Le plafond est majoré de son propre montant pour le conjoint et pour chaque enfant vivant dans le ménage du contribuable.

Cette mesure entraîne des recettes fiscales supplémentaires de 7 millions d'euros.

10. Autres mesures prévues par le projet de loi

a) Abrogation de l'article 125 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.)

L'article 125 L.I.R prévoit l'adaptation du tarif de l'impôt sur le revenu à la variation de l'indice pondéré des prix à la consommation lorsque la variation en question a été de 3,5% au moins au cours

de l'année écoulée. Cette adaptation n'est pourtant pas automatique, ce qui est exigé seulement c'est la proposition d'adaptation du tarif, la proposition pouvant être retenue ou rejetée.

Dans le contexte actuel, les considérations de politique budgétaire ne permettent pas de maintenir en vigueur une disposition en matière de l'impôt sur le revenu qui renferme l'adaptation du tarif à la variation de l'indice pondéré des prix à la consommation sous certaines conditions. Le présent projet de loi propose par conséquent d'abroger l'article 125 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.).

b) *Emission des fiches de retenue d'impôt*

Le projet de loi apporte certaines modifications législatives découlant du fait que l'Administration des contributions directes assurera à elle seule l'émission des fiches de retenue d'impôt à compter de l'année 2013. Parallèlement, le recensement fiscal annuel sera aboli.

c) *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*

A la suite d'une procédure d'infraction initiée par la Commission européenne contre le Luxembourg, la législation relative au crédit d'impôt est rendue conforme au droit communautaire.

Dorénavant, toute personne résidente dans l'un des Etats de l'Espace Economique Européen peut se faire imputer le crédit d'impôt directement au moment de la passation de l'acte notarié. Seules les personnes avec résidence en dehors de l'un de ces Etats restent tenues d'occuper personnellement l'immeuble acquis en vue de cette imputation.

d) *Modification de l'article 57 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée*

L'article 57 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée permet aux assujettis, dont le chiffre d'affaires n'excède pas un certain seuil, de bénéficier d'une franchise de la taxe sur la valeur ajoutée, et de ce fait, de bénéficier également d'un régime simplifié en ce qui concerne les obligations déclaratives voire même d'être dispensés d'obligations incombant à un assujetti en régime normal.

Les modifications proposées ont pour but d'élargir le champ d'application de ce régime de franchise en portant le seuil de 10.000 euros actuellement en vigueur à 25.000 euros.

*

3. AVIS DE LA CHAMBRE DES SALARIES

La Chambre des salariés (ci-après CSL) note que les mesures fiscales faisant l'objet du projet de loi représentent des dispositions assez disparates, les unes touchant tous les contribuables physiques, donc également ceux à revenus faibles, tandis que d'autres concernent uniquement des contribuables touchant des revenus plus élevés.

Elle ne peut pas accepter une aggravation de la pression fiscale sur les revenus faibles et moyens par la voie d'une suppression de la déduction forfaitaire minimum pour frais de déplacement ou encore la réduction du plafond de la déductibilité des intérêts débiteurs. Elle se prononce contre l'abrogation de l'article 125 L.I.R. et demande que le tarif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques tienne compte non seulement de l'évolution des prix en 2011, mais aussi du retard de l'adaptation qui aurait déjà dû intervenir pour le tarif de 2012.

En revanche, l'augmentation de l'impôt de solidarité et sa différenciation en fonction du revenu du contribuable est selon la CSL une mesure socialement juste dans la mesure où elle représente une majoration d'un impôt qui répond à des critères de progressivité. L'ajout d'une tranche supplémentaire au taux marginal maximal de 40% est également approuvé par la CSL.

Quant à l'imposition des collectivités, elle estime que les mesures proposées vont dans le bon sens, même si elles sont largement insuffisantes, au vu du déséquilibre de la charge fiscale supplémentaire causé par les dispositions sous avis en défaveur des personnes physiques.

L'introduction de l'impôt minimum pour les sociétés est à saluer, mais la CSL ne peut pas se soustraire à l'impression que l'introduction d'un impôt minimum équivaut au constat que les avantages fiscaux accordés aux entreprises dans les dernières décennies ont été poussés trop loin, diminuant excessivement le revenu imposable des collectivités pour le motif d'une amélioration de la compétitivité. En outre, certaines dispositions, telles la déductibilité des intérêts débiteurs ou la bonification pour investissement, ont été introduites pour être modifiées quelques années plus tard, laissant apparaître un manque de transparence et de continuité.

Par conséquent, la CSL propose de prendre les mesures nécessaires pour que, d'une part, l'assiette fiscale des entreprises soit revue et, d'autre part, pour que les phénomènes d'arriérés d'impôt, de fraude et d'optimisation fiscales soient étudiés et mis à jour.

La CSL donne également à considérer que, d'une manière générale, tout changement dans les possibilités de déduction fiscale ou encore tout refus d'adapter le barème fiscal à l'inflation sont favorables aux plus aisés, s'il n'y a pas de transformation du barème lui-même, que ce soit par modification ou par ajout de tranches d'imposition.

C'est la raison pour laquelle la CSL invite le Gouvernement à procéder à un rééchelonnement de l'imposition des revenus qui diminuerait à la fois la pression fiscale sur les classes moyennes, pour la répartir plus équitablement non seulement entre les ménages, mais aussi pour rééquilibrer l'imposition entre personnes physiques et collectivités.

Dans ce contexte, aux yeux de la CSL, il faut assurer que les revenus du capital contribuent plus largement aux recettes publiques afin d'enrayer la dégressivité fiscale à mesure que les contribuables disposent de revenus du capital, ce qui entraîne des situations où les ménages les plus aisés, disposant d'une plus grande proportion de ce type de revenu dans leur revenu total, en viennent à payer moins d'impôts en pourcentage de leur revenu que les moins nantis. Le traitement fiscal excessivement avantageux des options („warrants“) sur actions est à rendre plus juste en matière d'égalité de traitement des contribuables.

*

4. AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

Après analyse du projet de loi sous avis, la Chambre de Commerce estime que certaines des mesures envisagées sont de nature à porter fortement atteinte à la compétitivité et à l'image de la stabilité du pays. Il en est ainsi tout particulièrement des dispositions du projet de loi modifiant (i) l'article 174 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et relatif à l'impôt minimum applicable aux organismes à caractère collectif et (ii) le paragraphe 8a de la loi du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune et relatif à la réduction de l'impôt sur la fortune.

Dans le contexte économique actuel et considérant la concurrence accrue au niveau international, la Chambre de Commerce estime que de telles mesures risquent d'entraîner une perte d'intérêt des investisseurs pour le Luxembourg et ce, en faveur de pays européens tels que les Pays-Bas, Malte, Chypre ou d'autres plateformes d'investissements en plein essor telles que Singapour et Hong-Kong pour ne citer que ces quelques cas. Une augmentation des coûts, combinée aux difficultés économiques rencontrées actuellement par certains acteurs, pénalisera, dans un certain nombre de cas, davantage des entreprises déjà fragiles.

En outre, la Chambre de Commerce estime que la formulation actuelle du nouvel impôt minimum, basée sur le total du bilan, paraît être non appropriée en matière d'impôt sur le revenu. Une telle formulation s'apparente davantage au mécanisme de l'impôt sur la fortune – qui serait par la même occasion en quelque sorte dédoublé – qu'au mécanisme de l'impôt sur le revenu et frappera en premier lieu les entreprises dont les investissements sont importants. La Chambre de Commerce ajouterait à ces considérations que les investissements importants seront doublement pénalisés en raison de la hausse significative d'impôt sur la fortune (ci-après „IF“) résultant de la modification envisagée selon laquelle la réduction de l'IF sera déterminée par référence à la cote d'impôt sur le revenu des collectivités après imputations. Les contribuables bénéficiant d'importantes bonifications pour investissement subiront dès lors une très forte majoration de leur cote d'IF.

Le projet de loi prévoit en outre que chaque membre d'un groupe consolidé subit l'impôt minimum afin d'éviter que l'intégration fiscale ne confère un avantage par rapport aux collectivités non intégrées. Cette mesure semble contraire tant au mécanisme de l'intégration fiscale, qu'à sa philosophie.

La Chambre de Commerce s'oppose à une telle „déconsolidation“ et souhaite qu'il soit à tout le moins introduit un plafond afin de ne pas courir le risque de réduire singulièrement le mécanisme de consolidation à cet égard, et, d'une manière plus générale le recours à l'article 166 L.I.R. par voie de conséquence. Selon la Chambre de Commerce, ce plafond pourrait être fixé à une valeur proche de 20.000 euros, en alignement par rapport à l'impôt minimal dû par les collectivités autres que les SOPARFIS.

Pour les raisons développées ci-dessus, les modifications susmentionnées seront perçues par bon nombres d'acteurs comme un frein à l'implantation ou au maintien de structures luxembourgeoises ainsi qu'au maintien ou au développement d'investissements significatifs.

Bien que la Chambre de Commerce puisse dûment appréhender les raisons budgétaires à l'origine des mesures envisagées, elle considère que de telles augmentations d'impôt, de part l'étendue des acteurs touchés, risquent d'avoir un effet pervers sur le nombre de structures et pourrait entraîner une perte de recettes fiscales ainsi que d'inévitables problématiques d'emploi en cas de départ massif de sociétés luxembourgeoises vers des pays à la fiscalité plus favorable.

En effet, il y a lieu de noter que les différentes catégories suivantes seront notamment affectées par les nouvelles mesures:

- les PME, déjà fragilisées par le contexte économique actuel;
- les fleurons de l'industrie luxembourgeoise en raison de leurs importants investissements. La diversification de l'économie luxembourgeoise, fondamentale au développement de la place luxembourgeoise, semble dès lors mise en péril;
- les groupes internationaux ayant décidé de faire de Luxembourg leur plate-forme d'investissements et y ayant localisé de nombreuses sociétés de détention de participation ou de financement;
- les petits investisseurs dont la gestion de leur patrimoine familial a été confiée à une société luxembourgeoise.

Par ailleurs, il est indispensable de considérer l'ensemble des impôts à charge d'une entité afin d'estimer sa contribution réelle au budget de l'Etat. Outre les impôts touchant directement l'entité (tels que l'IRC, l'ICC, l'IF), il y a également lieu de considérer les recettes indirectes liées à l'impôt sur les personnes physiques dû par les salariés de l'entreprise.

*

5. AVIS DU CONSEIL D'ETAT

Le Conseil d'Etat note dans son avis que le projet de loi s'inscrit dans le cadre des mesures prises par le Gouvernement pour réduire le déficit budgétaire et qu'il comporte une série de dispositions destinées à augmenter le produit de certains impôts en modifiant soit les taux d'imposition, soit l'assiette sur laquelle les impôts sont établis.

Le Conseil d'Etat comprend parfaitement que le déséquilibre budgétaire oblige le Gouvernement à proposer des adaptations fiscales ponctuelles destinées à générer des recettes additionnelles. Il aurait néanmoins apprécié si le Gouvernement avait analysé les mesures proposées dans le contexte de sa politique fiscale générale et s'il avait procédé à une évaluation de l'impact prévisible des mesures proposées tant sur la situation financière et la position concurrentielle des entreprises concernées que sur la structure des revenus et le pouvoir d'achat des contribuables personnes physiques.

Dans ce contexte le Conseil rappelle que si le législateur peut introduire des charges fiscales dans le seul but d'accroître le rendement de l'impôt et de couvrir les dépenses publiques, encore faut-il que de telles mesures respectent les principes de la Constitution et qu'elles soient conformes aux normes de droit international auxquelles le Luxembourg a souscrit. Pour la Haute Corporation, la nécessité de prélever l'impôt afin de couvrir les dépenses budgétaires, à elle seule, ne suffit pas pour justifier une disposition fiscale. Le Conseil d'Etat reviendra sur ce point dans le cadre de l'examen des articles.

Le Conseil d'Etat serait particulièrement intéressé à mieux comprendre la philosophie du Gouvernement relative à l'introduction d'un impôt minimum à charge de toutes les sociétés de capitaux après avoir introduit un impôt sur le revenu minimum à charge de certaines sociétés exerçant des activités de financement à partir de l'année d'imposition 2011. Il note que le présent projet de loi double le montant de cet impôt minimum et généralise le principe d'un impôt minimum en appliquant

à toutes les sociétés de capitaux non couvertes par le premier modèle un modèle distinct, avec des bases de calcul et des tarifs spécifiques.

Il rappelle dans ce contexte que, contrairement aux personnes physiques, les sociétés de capitaux paient annuellement un impôt sur leur fortune. Le rapprochement de ces deux situations se justifie dans la mesure où une partie des personnes physiques tire des revenus d'une activité indépendante, qui pourrait également être exercée sous forme de société de capitaux. Traditionnellement, la doctrine fiscale considère en effet que le droit fiscal doit veiller à une certaine neutralité en ce sens que l'impôt sur le revenu devrait être perçu à charge des entreprises en fonction de leur capacité contributive, indépendamment de leur forme juridique.

Le Conseil d'Etat n'émet pas d'appréciation sur cette dichotomie, il conclut simplement que les notions de capacité contributive et d'impôt sur le revenu évoluent.

En ce qui concerne la proposition d'abaisser le maximum des intérêts déductibles en tant que dépenses spéciales en réduisant le plafond actuel de moitié, le Conseil d'Etat note que le Gouvernement n'indique pas clairement les objectifs et la raison d'être de sa politique relative à la déduction des intérêts débiteurs en tant que dépenses spéciales. Le Conseil d'Etat se demande si le Gouvernement envisage de maintenir durablement le plafond de déduction au niveau proposé, s'il souhaite abolir à terme toute déduction d'intérêts débiteurs ou s'il penche plutôt vers un rétablissement du plafond actuel, voire vers la fixation d'un autre plafond, dans une perspective à plus long terme.

En ce qui concerne la proposition de diminution de 60.000 euros à 50.000 euros du montant maximum remboursable au titre de la TVA-Logement (règlement grand-ducal du 9 décembre 2008), le Conseil d'Etat renvoie à son avis du 6 mars 2012 sur le projet de loi déterminant différentes mesures destinées à améliorer l'efficacité énergétique dans le domaine du logement où il avait proposé de „fusionner les différentes mesures financières relatives à la construction, à l'acquisition et à la rénovation de logements dans un texte unique, afin d'assurer une bonne coordination entre les différentes mesures“. Le Conseil d'Etat considère par ailleurs que la politique de logement ne se limite pas à des mesures fiscales et à des subventions.

Le Conseil d'Etat note que l'application des articles 104 et 108 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) à des programmes de stock options semble avoir conduit à des dérives et que cette pratique sera maintenant recadrée.

Le Conseil d'Etat donne à considérer s'il ne serait pas préférable d'asseoir ce régime fiscal sur une base légale plus solide. Il se permet de rappeler l'engagement pris par le Gouvernement dans le cadre du programme gouvernemental présenté par le Premier Ministre à la Chambre des députés: „Les subsides et abattements fiscaux seront réexaminés quant à leur finalité et leur impact fiscal et social.“

Il renvoie dans ce contexte à son avis du 20 novembre 2012 sur le projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2013 où il a souligné l'intérêt d'une analyse systématique des „dépenses fiscales“, qui comprennent les abattements, exonérations, dégrèvements fiscaux ainsi que les crédits d'impôts et qui se présentent en fait comme une troisième composante du budget de l'Etat, à côté des recettes et des dépenses.

Dans l'avis précité, le Conseil d'Etat a également recommandé au Gouvernement d'établir un inventaire de toutes les mesures réduisant le rendement de l'impôt à l'image de l'„Inventaire des dépenses fiscales fédérales“ qui est publié annuellement en Belgique avec une évaluation du coût de ces mesures.

De l'avis du Conseil d'Etat, un tel instrument est de nature à stimuler les discussions et à faciliter les arbitrages lorsque le Gouvernement est obligé de prendre des mesures pour réduire le déficit budgétaire.

*

6. COMMENTAIRES DES ARTICLES

Ad article 1er, 1° et 2°

La modification de l'article 105bis L.I.R. et l'abrogation de l'article 107bis L.I.R. ont pour objet de supprimer la déduction forfaitaire minimum pour frais de déplacement.

Donc, les frais de déplacement actuellement accordés à une personne sont à réduire de 396 euros.

Dans son avis du 12 octobre 2010 sur le projet de loi portant introduction des mesures fiscales relatives à la crise financière et économique (doc. parl. n° 6166) le Conseil d'Etat avait relevé que le

Gouvernement peut déroger au principe de la déduction des frais réels et définir ainsi une base imposable divergeant du revenu réel au détriment de certains contribuables, si cette dérogation est justifiée au vu des critères définis par la jurisprudence de la Cour constitutionnelle relative à l'article 10bis de la Constitution relatif au principe de l'égalité devant la loi.

Dans le cas présent, le refus de déduction des quatre premières unités d'éloignement des frais de déplacement peut se justifier par le souci de simplification. La jurisprudence admet en effet que les inégalités de traitement créées par des mesures de simplification ne sont pas contraires à l'article 10bis de la Constitution tant que l'atteinte à la capacité contributive n'est pas excessive.

Le Conseil d'Etat est d'avis que la disposition proposée répond à ces exigences.

Ad article 1er, 3°

Le nouveau plafond de 336 euros correspond à la moitié du plafond actuel, qui s'élève à 672 euros. Le plafond est majoré de son propre montant pour le conjoint et pour chaque enfant vivant dans le ménage du contribuable.

Ad article 1er, 4°

Pour la tranche de revenu imposable ajusté dépassant 100.000 euros, il est proposé d'introduire un dernier échelon du tarif fixant le taux d'imposition pour cet échelon à 40%. L'avant-dernier échelon à 39% s'applique à la tranche de revenu imposable comprise entre 41.793 et 100.000 euros et diverge ainsi des échelons qui le précèdent aux amplitudes de 1.908 euros chacun, abstraction faite du premier échelon.

A partir de 2013, les formules de calcul pour l'impôt dû dans la classe d'impôt 1 sont les suivantes:

<i>Barème 2013: formules de calcul de l'impôt dans la classe 1</i>				
<i>à partir d'un revenu</i>	<i>jusqu'à un revenu</i>	<i>formule à appliquer</i>		
0	11.265	0,00	R-	0,00
11.265	13.173	0,08	R-	901,20
13.173	15.081	0,10	R-	1.164,66
15.081	16.989	0,12	R-	1.466,28
16.989	18.897	0,14	R-	1.806,06
18.897	20.805	0,16	R-	2.184,00
20.805	22.713	0,18	R-	2.600,10
22.713	24.621	0,20	R-	3.054,36
24.621	26.529	0,22	R-	3.546,78
26.529	28.437	0,24	R-	4.077,36
28.437	30.345	0,26	R-	4.646,10
30.345	32.253	0,28	R-	5.253,00
32.253	34.161	0,30	R-	5.898,06
34.161	36.069	0,32	R-	6.581,28
36.069	37.977	0,34	R-	7.302,66
37.977	39.885	0,36	R-	8.062,20
39.885	41.793	0,38	R-	8.859,90
41.793	100.000	0,39	R-	9.277,83
100.000	9.999.999	0,40	R-	10.277,83

A partir de 2013, les formules de calcul applicables pour l'impôt dû par les contribuables de la classe 1a sont les suivantes:

<i>Barème 2013: formules de calcul de l'impôt dans la classe 1a</i>				
<i>à partir d'un revenu</i>	<i>jusqu'à un revenu</i>	<i>formule à appliquer</i>		
0	22.530	0,00	R-	0,00
22.530	23.802	0,12	R-	2.703,60
23.802	25.074	0,15	R-	3.417,66
25.074	26.346	0,18	R-	4.169,88
26.346	27.618	0,21	R-	4.960,26
27.618	28.890	0,24	R-	5.788,80
28.890	30.162	0,27	R-	6.655,50
30.162	31.434	0,30	R-	7.560,36
31.434	32.706	0,33	R-	8.503,38
32.706	33.978	0,36	R-	9.484,56
33.978	35.250	0,39	R-	10.503,90
35.250	9.999.999	0,40	R-	10.856,40

A partir de 2013, les formules de calcul applicables pour l'impôt dû par les contribuables de la classe 2 sont les suivantes:

<i>Barème 2013: formules de calcul de l'impôt dans la classe 2</i>				
<i>à partir d'un revenu</i>	<i>jusqu'à un revenu</i>	<i>formule à appliquer</i>		
0	22.530	0,00	R-	0,00
22.530	26.346	0,08	R-	1.802,40
26.346	30.162	0,10	R-	2.329,32
30.162	33.978	0,12	R-	2.932,56
33.978	37.794	0,14	R-	3.612,12
37.794	41.610	0,16	R-	4.368,00
41.610	45.426	0,18	R-	5.200,20
45.426	49.242	0,20	R-	6.108,72
49.242	53.058	0,22	R-	7.093,56
53.058	56.874	0,24	R-	8.154,72
56.874	60.690	0,26	R-	9.292,20
60.690	64.506	0,28	R-	10.506,00
64.506	68.322	0,30	R-	11.796,12
68.322	72.138	0,32	R-	13.162,56
72.138	75.954	0,34	R-	14.605,32
75.954	79.770	0,36	R-	16.124,40
79.770	83.586	0,38	R-	17.719,80
83.586	200.000	0,39	R-	18.555,66
200.000	9.999.999	0,40	R-	20.555,66

Ad article 1er, 5°

En vertu de l'article 120bis L.I.R., l'impôt à charge des contribuables de la classe 1a est déterminé par application du tarif au revenu imposable ajusté réduit de la moitié de son complément à 45.060 euros, sous réserve que le taux d'accroissement maximal ne puisse pas dépasser 40%.

Suite à l'introduction d'une tranche de revenu à 40%, le montant du taux actuel de 39% est remplacé par le nouveau taux maximal de 40%. Le montant de 45.060 euros, qui correspond à quatre fois le seuil d'entrée de l'article 118 L.I.R., reste inchangé.

Ad article 1er, 6°

L'adaptation actuellement prévue du tarif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques à l'indice des prix à la consommation fait l'objet de l'article 125 L.I.R. depuis l'année d'imposition 1996. Ainsi, „lorsque la moyenne de l'indice des prix à la consommation des six premiers mois d'une année accuse par rapport à la moyenne de l'indice des prix des six premiers mois de l'année précédente une variation de 3,5 pour cent au moins, le tarif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques applicable à compter de l'année d'imposition suivante est à réviser en raison de la variation de l'indice des prix constatée. A cette fin le Gouvernement soumettra à la Chambre des Députés le projet de tarif de l'impôt dûment adapté.“ Il y a lieu de constater que cette disposition n'oblige aucunement la Chambre des Députés de procéder d'office à une adaptation du tarif.

Vu les contraintes budgétaires auxquelles doit faire face le Gouvernement, l'article 125 L.I.R. est abrogé.

Ad article 1er, 7°

Le taux réduit applicable aux revenus extraordinaires à imposer d'après le système dit de l'étalement, est fixé à 60% du taux d'accroissement maximal du barème. Compte tenu de la hausse du taux d'accroissement maximal de 39% à 40%, le taux prévu à l'article 131, alinéa 1er, lettre b L.I.R. est fixé à 24%, au lieu du taux actuel de 22,8% introduit en 2002.

Ad article 1er, 8° et 9°

L'adaptation découle de la suppression de la déduction forfaitaire minimum pour frais de déplacement.

Ad article 1er, 10°

Après la mise en production au courant du dernier trimestre de l'année 2009 de la 1ère phase du projet RTS qui a permis dès janvier 2010 à l'Administration des contributions directes d'établir par les fiches de retenue d'impôt des salariés et pensionnés des résidents de la commune de Luxembourg, la 2e phase de ce projet vise à étendre, à partir de l'année d'imposition 2013, l'établissement par l'Administration des contributions directes des fiches de retenue d'impôt des salariés et pensionnés aux résidents de toutes les autres communes du pays.

Le Conseil d'Etat approuve cette mesure qui représente une simplification administrative appréciable.

Ad article 1er, 11°

Il est envisagé de réduire d'un point de pour cent deux taux de l'article 152bis L.I.R.

La bonification d'impôt pour investissement est accordée en fonction, d'une part, de l'investissement complémentaire et, d'autre part, de l'investissement global effectués au cours de l'exercice d'exploitation.

Actuellement, le paragraphe 2 de l'article 152bis L.I.R. donne lieu à une bonification d'impôt pour investissement complémentaire de l'ordre de 13%. Il est proposé de le remplacer par le taux de 12%. Par son mécanisme, l'investissement complémentaire peut être défini comme étant l'investissement qui dépasse le réinvestissement des amortissements.

L'investissement global fait l'objet du paragraphe 7 de l'article 152bis L.I.R. La bonification d'impôt y relative est calculée sur le prix d'acquisition ou de revient des investissements effectués au cours d'un exercice d'exploitation.

Il est envisagé de réduire le taux de 3% à 2% pour la tranche d'investissement dépassant 150.000 €.

Les autres taux, à savoir le taux de 7% pour la première tranche d'investissement ne dépassant pas 150.000 € et ceux en relation avec les investissements en immobilisations concernant la protection de l'environnement et l'économie d'énergie, seront maintenus au niveau actuel.

Ad article 2

Les modifications que le présent projet de loi suggère d'apporter au dispositif existant de l'impôt minimum concernent, d'une part, les comptes du plan comptable normalisé auxquels se réfère l'article 174 L.I.R. et, d'autre part, le calcul de l'impôt minimum dans le cadre de la consolidation fiscale. En plus, l'alinéa 6 est subdivisé en deux numéros. Le numéro 1er reprend le dispositif actuellement en vigueur. Le tarif de ce dispositif est porté de 1.500 euros à 3.000 euros et le champ d'application du tarif est précisé. Au numéro 2, il est proposé d'introduire l'impôt minimum à charge des collectivités qui ne sont pas visées par le premier numéro.

Depuis son introduction, l'alinéa 6 de l'article 174 L.I.R. se réfère notamment aux immobilisations financières et aux valeurs mobilières qui sont à comptabiliser aux comptes 23 (comptes d'actifs immobilisés) du plan comptable normalisé. Or, le droit comptable n'exclut pas forcément de porter ces biens également sur certains comptes de la classe 4 (comptes de tiers). Cette classe n'a pas d'impact sur l'impôt minimum et pourrait s'approprier comme échappatoire à l'impôt minimum. Afin d'y remédier et de ne pas porter atteinte à l'objectif de l'impôt minimum, il est proposé de compléter le dispositif par l'ajout de certains comptes de la classe 4. En l'espèce, il s'agit des comptes classés sous „41 Créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation“.

Dans le contexte de la comptabilisation des parts sociales détenues dans des entités fiscalement transparentes, notamment les titres détenus dans une société civile immobilière, il est précisé que conformément à l'esprit de l'article 174 L.I.R., ces titres sont supposés être comptabilisés soit au compte „231 Parts dans des entreprises liées“, soit au compte „233 Parts dans des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation“. Il est ainsi clarifié que pour les besoins de l'article 174 L.I.R. les postes sous-jacents sont ignorés. Ainsi, par exemple, la détention de 30% des parts sociales dans une société civile immobilière, propriétaire d'un immeuble, est supposée être comptabilisée sur l'un des comptes de la classe 23 cités ci-avant, et non pas sur les comptes „221 Terrains et construction“ à raison de la fraction détenue.

Le numéro 2 propose d'étendre l'impôt minimum aux collectivités qui n'y sont pas soumises depuis son introduction à partir de l'année d'imposition 2011. Il est proposé que l'impôt minimum à charge des collectivités tombant sous la coupe du numéro 2 soit déterminé sur la base d'un tarif structuré en fonction de différents paliers qui se réfèrent au total du bilan et qui tiennent ainsi compte de la capacité contributive de l'entreprise.

Le premier palier fixe l'impôt minimum à 500 euros dans le chef des collectivités dont le total du bilan est inférieur ou égal à 350.000 euros. Compte tenu de la contribution au fonds pour l'emploi de 7%, la charge fiscale est de 535 euros.

Le deuxième palier fixe l'impôt minimum à 1.500 euros dans le chef des collectivités dont le total du bilan est supérieur à 350.000 euros et inférieur ou égal à 2.000.000 euros. Compte tenu de la contribution au fonds pour l'emploi de 7%, la charge fiscale est de 1.605 euros.

Le troisième palier fixe l'impôt minimum à 5.000 euros dans le chef des collectivités dont le total du bilan est supérieur à 2.000.000 euros et inférieur ou égal à 10.000.000 euros. Compte tenu de la contribution au fonds pour l'emploi de 7%, la charge fiscale est de 5.350 euros.

Le quatrième palier fixe l'impôt minimum à 10.000 euros dans le chef des collectivités dont le total du bilan est supérieur à 10.000.000 euros et inférieur ou égal à 15.000.000 euros. Compte tenu de la contribution au fonds pour l'emploi de 7%, la charge fiscale est de 10.700 euros.

Le cinquième palier fixe l'impôt minimum à 15.000 euros dans le chef des collectivités dont le total du bilan est supérieur à 15.000.000 euros et inférieur ou égal à 20.000.000 euros. Compte tenu de la contribution au fonds pour l'emploi de 7%, la charge fiscale est de 16.050 euros.

Le sixième et dernier palier fixe l'impôt minimum à 20.000 euros dans le chef des collectivités dont le total du bilan est supérieur à 20.000.000 euros. Compte tenu de la contribution au fonds pour l'emploi de 7%, la charge fiscale est de 21.400 euros.

Dans le contexte d'une contribution solidaire et équitable des entreprises aux recettes budgétaires de l'Etat, toutes les collectivités doivent être passibles de l'impôt minimum. Or, tel n'est pas le cas en cas d'application de l'article 164bis L.I.R. (régime d'intégration fiscale), puisque l'impôt minimum

introduit en 2011 ne frappe que la société faitière du groupe. Ce fait provoque la mise en place de groupes dans le seul but de contourner l'impôt minimum qui serait normalement dû par chacune des sociétés. Il est proposé d'y remédier et de faire contribuer de manière uniforme toutes les collectivités à l'impôt minimum indépendamment du fait qu'elles appartiennent ou non à un groupe fiscalement consolidé.

Dans ce sens, il est proposé de compléter le dispositif de l'alinéa 6 par une règle de calcul spécifique qui concerne aussi bien le numéro 1 que le numéro 2. Il y a d'abord lieu de rappeler que seule la société faitière, c'est-à-dire la société mère ou l'établissement stable indigène, est passible de l'impôt sur le revenu des collectivités correspondant au revenu imposable du groupe établi conformément aux dispositions de l'article 164bis L.I.R. et elle est aussi tenue d'acquitter, en vertu de l'article 135 L.I.R., les avances d'impôt sur le revenu des collectivités calculé sur la base du revenu imposable susvisé.

Par la modification proposée, il est assuré que chaque membre du groupe subit l'impôt minimum et ne bénéficie pas d'un avantage par rapport aux collectivités non intégrées.

Autrement dit, l'impôt à charge de la société faitière comprend l'impôt dont elle est redevable, sur la base du revenu imposable consolidé, soit en vertu de l'alinéa 1er de l'article 174 L.I.R., soit en vertu de l'alinéa 6 du même article, augmenté de l'impôt minimum qui résulterait de l'imposition individuelle de chacune des sociétés intégrées.

Exemple 1

Un groupe consolidé comprend la société mère M et ses deux filiales F1 et F2. M tombe sous les critères du numéro 1 de l'alinéa 6. En cas d'imposition individuelle, F1 et F2 seraient aussi visées par le numéro 1. L'impôt minimum à charge de M est égal à $3.000 + 3.000 + 3.000 = 9.000$ euros.

Exemple 2

Un groupe consolidé comprend la société mère M et ses deux filiales F1 et F2. M tombe sous les critères du numéro 1 de l'alinéa 6. En cas d'imposition individuelle, F1 serait visée par le 1er palier et F2 par le 3e palier du numéro 2 de l'alinéa 6. L'impôt minimum à charge de M est égal à $3.000 + 500 + 5.000 = 8.500$ euros.

Exemple 3

Un groupe consolidé comprend la société mère M et ses deux filiales F1 et F2. M tombe sous les critères du numéro 1 de l'alinéa 6. En cas d'imposition individuelle, F1 serait visée par le numéro 1 et F2 par le 4e palier du numéro 2 de l'alinéa 6. L'impôt minimum à charge de M est égal à $3.000 + 3.000 + 10.000 = 16.000$ euros.

Exemple 4

Un groupe consolidé comprend la société mère M et ses deux filiales F1 et F2. M tombe sous les critères du 4e palier du numéro 2 de l'alinéa 6. En cas d'imposition individuelle, F1 serait visée par le numéro 1 et F2 par le 3e palier du numéro 2 de l'alinéa 6. L'impôt minimum à charge de M est égal à $10.000 + 3.000 + 5.000 = 18.000$ euros.

Exemple 5

Un groupe consolidé comprend la société mère M et ses deux filiales F1 et F2. M tombe sous les critères de l'alinéa 1er. En cas d'imposition individuelle, F1 serait visée par le numéro 1 de l'alinéa 6 et F2 par l'alinéa 1er. L'impôt à charge de M en vertu de l'alinéa 1er est à majorer de 3.000 euros.

Exemple 6

Un groupe consolidé comprend la société mère M et ses deux filiales F1 et F2. M tombe sous les critères du numéro 1 de l'alinéa 6. En cas d'imposition individuelle, F1 et F2 seraient visées par l'alinéa 1er. L'impôt à charge de M est de 3.000 euros.

Ces exemples démontrent que l'impôt minimum frappe de manière équitable toutes les collectivités et que le régime d'intégration fiscale ne s'apprête pas à y échapper ou à procurer un avantage indu.

La détermination de l'impôt minimum conformément à l'alinéa 6 se fait par référence au total du bilan. Il est précisé qu'il s'agit du bilan de clôture. A première vue, cet ajout paraît être superfétatoire, puisque la détermination du bénéfice commercial repose toujours sur le bilan de clôture. Pourtant, il

s'avère nécessaire d'apporter cette précision au dispositif de l'alinéa 6, notamment pour éviter que l'impôt minimum soit contourné par référence au bilan d'ouverture au début du premier exercice d'exploitation ou à un bilan intermédiaire.

Une collectivité, dont l'exercice d'exploitation ne se termine pas avec l'année civile et qui dorénavant clôture au 31 décembre, doit confectionner deux bilans au titre d'une même année d'imposition. Dans ce cas, le total du bilan est celui du dernier bilan de clôture de l'année en cause.

En vertu du principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial ancré à l'article 40 L.I.R., le total du bilan est en principe celui de la clôture du bilan commercial, à moins que ce bilan nécessite d'être retraité afin d'être compatible avec les principes et les règles d'évaluation valables en matière des impôts directs. Il importe dans ce contexte de préciser qu'aucun retraitement n'est à apporter au bilan commercial en ce qui concerne notamment les participations éligibles au régime sociétés mère et filiales ou les immeubles. Ces participations font partie du total du bilan nonobstant une éventuelle exonération des revenus qu'elles génèrent. En ce qui concerne les immeubles, situés au Luxembourg ou à l'étranger, ceux-ci ne sont pas à évaluer à la valeur unitaire. Autrement dit, les exonérations ou évaluations spécifiques ancrées dans la loi d'évaluation n'affectent aucunement le total du bilan en matière de la loi concernant l'impôt sur le revenu. Il en est de même en ce qui concerne des biens dont le droit d'imposition des revenus appartient à un autre Etat.

Dans le chef d'un établissement stable indigène, le total du bilan comprend les biens affectés à l'exploitation de l'établissement stable indigène.

Dans l'hypothèse où une collectivité imposable au Luxembourg ne doit pas établir de bilan, le total du bilan résulte de l'addition des biens appartenant à cette collectivité qui seraient à porter à l'actif d'un bilan. La même approche s'applique dans le chef d'une collectivité non résidente propriétaire au Luxembourg de biens non affectés à un établissement stable indigène. Dans ce cas, le total du bilan correspond au total de ces biens qui seraient à porter à l'actif d'un bilan. Est notamment visée une collectivité non résidente qui est propriétaire d'un immeuble au Luxembourg.

Afin de garantir l'efficacité de l'impôt minimum et de ne pas le vider de sa substance, l'impôt minimum, majoré de la contribution au fond pour l'emploi, n'est pas réduit par les différentes bonifications d'impôt énumérées à la fin de l'alinéa 6. Celles-ci sont, le cas échéant, à reporter.

Dans son avis du 4 décembre 2012, le Conseil d'Etat note que l'article 2 propose d'introduire un impôt minimum à charge de tous les organismes à caractère collectif tels que définis par l'article 159 L.I.R.. En se référant à son avis du 12 octobre 2010 sur le projet de loi n° 6166 devenu entretemps la loi modifiée du 17 décembre 2010 portant entre autres introduction des mesures fiscales relatives à la crise financière et économique, le Conseil d'Etat tient à rappeler que l'introduction d'un impôt minimal doit respecter les exigences de la Constitution et les engagements internationaux du Luxembourg. D'autres Etats membres de l'Union européenne appliquent d'ailleurs également un impôt minimum sur le revenu suivant des formules spécifiques. A cet égard, le modèle autrichien est particulièrement intéressant, vu que le système fiscal autrichien est, tout comme le système luxembourgeois, fortement influencé par la législation allemande.

Dans son avis précité, le Conseil d'Etat avait relevé que la perception d'un impôt minimum sur le revenu en l'absence de tout revenu imposable peut être défendue par différents arguments, et notamment par le souci de percevoir une taxe couvrant au moins les frais administratifs occasionnés par la gestion du dossier d'une société. La loi en projet propose d'abord de doubler le tarif de l'impôt minimum à charge des sociétés exerçant certaines activités de financement, qui passerait ainsi de 1.500 à 3.000 euros. Ensuite, il est proposé d'introduire un impôt minimum à charge de toutes les autres sociétés, suivant un barème allant de 500 à 20.000 euros. De l'avis du Conseil d'Etat, il n'est plus possible de justifier un impôt minimum basé sur ces deux formules par la nécessité de couvrir les frais administratifs de l'Administration des contributions directes en rapport avec le dossier fiscal des contribuables concernés.

Comme l'Autriche connaît également un impôt minimum sur le revenu des sociétés de capitaux, il peut être utile de comparer les deux modèles. L'impôt minimum autrichien est perçu à un tarif nettement inférieur aux montants proposés par le projet de loi. La loi autrichienne¹ prévoit un impôt minimum

¹ Paragraph 24, Körperschaftsteuergesetz, in der seit dem 1.2.2006 anwendbaren Fassung. Die Mindeststeuer wurde durch das Steuerreformgesetz 1993 eingeführt und ist seither 7 mal, z. T. aufgrund richterlicher Entscheidungen, abgeändert worden.

égal à 5% du capital minimum des sociétés de capitaux avec deux exceptions, l'une pour le secteur financier (impôt minimum de 1.363 euros) et l'autre pour la première année d'une société nouvellement créée (impôt minimum de 273 euros). La Cour constitutionnelle autrichienne a estimé qu'un impôt minimum qui s'orienterait sur le rendement minimal du capital investi des sociétés de capitaux serait acceptable, et elle a admis que le taux pourrait s'orienter sur le rendement des obligations à long terme². Dans ce contexte, il est utile de préciser que, contrairement au Luxembourg, l'Autriche ne perçoit pas d'impôt sur la fortune des sociétés de capitaux.

La définition des sociétés exerçant des activités financières est basée sur un critère positif et un critère négatif. Cette catégorie comprend en effet

- les organismes à caractère collectif dont plus de 90% du total du bilan sont composés d'actifs comptabilisés sous des postes clairement définis du plan comptable normalisé;
- à l'exception des organismes à caractère collectif dont l'activité est soumise à un agrément.

Cette définition implique que certaines sociétés exercent une activité financière et présentent une structure bilantaire avec plus de 90% d'actifs relevant des rubriques mentionnées dans la loi en projet, mais sont néanmoins soumises à l'impôt minimum suivant le barème allant de 500 à 20.000 euros, parce qu'elles exercent une activité soumise à un agrément d'un ministre ou d'une autorité de surveillance.

Cette disposition devrait s'appliquer à différentes catégories de sociétés, tels les sociétés d'investissement en capital à risque et les véhicules de titrisation émettant en continu des valeurs mobilières à destination du public. D'une façon générale, ce type de sociétés de capitaux offre ses services à un marché international et pourrait parfaitement traiter ses affaires à partir d'un siège établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne, ou dans un pays tiers. Comme ces sociétés ont très souvent un total du bilan supérieur à 20 millions d'euros, elles devraient à l'avenir s'acquitter d'un impôt annuel sur le revenu d'au minimum 20.000 euros. Le Conseil d'Etat constate, au regard du commentaire des articles, que le Gouvernement omet d'examiner l'impact sur la compétitivité de la place financière et d'analyser des pertes éventuelles dues à la délocalisation d'une tranche du marché vers un Etat ne percevant pas d'impôt minimum comparable.

Dans son avis complémentaire du 30 novembre 2010 sur le projet précité (doc. parl. n° 6166⁸), le Conseil d'Etat ne s'était pas opposé à ce que le législateur introduise un impôt minimum à charge d'un seul groupe de contribuables, à condition que la différence de traitement procède de disparités objectives, et qu'elle réponde aux critères dégagés par la Cour constitutionnelle en ce qui concerne l'interprétation de l'article 10*bis* de la Constitution relatif à l'égalité devant la loi. Il convient également de rappeler que la Cour constitutionnelle belge a reconnu dans différents arrêts le pouvoir d'appréciation propre du législateur en matière fiscale et elle a conclu qu'elle „ne pourrait censurer pareil choix que si celui-ci aboutit à une différence de traitement manifestement déraisonnable“³.

Même en admettant que les situations des deux groupes de contribuables sont comparables, le Conseil d'Etat estime que la différence de traitement peut être considérée comme procédant de „disparités objectives, [et comme] étant rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but“⁴.

En proposant de qualifier l'impôt minimum comme une cote de l'impôt sur le revenu perçue au titre d'un exercice donné, la loi en projet adopte une position qui diverge du droit autrichien: ce dernier assimile en effet l'impôt minimum à un acompte sur l'impôt des années à venir, imputable sur les cotes d'impôt futures. Dans l'analyse de la doctrine autrichienne, le lien entre l'impôt perçu et des revenus futurs du contribuable est critique dans l'hypothèse d'une société de capitaux dont tous les revenus bénéficient d'une exonération objective basée sur des dispositions de droit international, par exemple un traité fiscal. Tel serait notamment le cas d'une société de droit luxembourgeois, dont l'unique revenu au cours d'un exercice donné serait constitué par des dividendes perçus de sociétés filiales bénéficiant d'une exonération basée sur un traité fiscal spécifique. Dans une telle hypothèse, l'article 174 L.I.R., dans sa formulation proposée, aboutit à la perception d'un impôt sur le revenu alors que tous les revenus du contribuable sont exonérés en vertu d'une convention internationale. Cette exonération résulte des

² voir *Körperschaftsteuergesetz, Kommentar von Michael Lang, Josef Schuch und Claus Staringer, Lende Verlag, Seite 709.*

³ Cour constitutionnelle, arrêt 54/10 du 19 mars 2010, Mém. A - 49 du 1er avril 2010, p. 812, cité dans l'avis complémentaire du Conseil d'Etat du 30 novembre 2010 sur le projet de loi devenu entretemps la loi du 17 décembre 2010 (doc. parl. n° 6166⁸).

⁴ Cour constitutionnelle, arrêt 9/00 du 5 mai 2000, Mém. A - 40 du 30 mai 2000, p. 948.

articles 10 et 23 A du modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui sont repris, avec certaines nuances, dans les différentes conventions fiscales du Luxembourg⁵. La même situation se présenterait dans l'hypothèse d'une société de droit luxembourgeois dont l'unique revenu serait dérivé d'un immeuble situé dans une autre Etat, avec lequel le Luxembourg est lié par une convention fiscale attribuant à l'Etat de la situation de l'immeuble le droit d'imposition et obligeant le Luxembourg à exonérer de tels revenus. Cette exonération résulte des articles 6 et 23 A du modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui sont également repris, avec certaines nuances, dans les différentes conventions fiscales du Luxembourg⁶. Dans ces conditions, le Luxembourg ne serait pas autorisé à percevoir un impôt minimum à moins qu'un tel impôt ne revête pas la qualification d'un impôt sur le revenu au sens de la convention fiscale concernée ou que la convention permette de définir une base imposable spécifique, rattachant l'impôt perçu à des éléments de revenu pour lesquels le droit d'imposition appartient au Luxembourg. De l'avis du Conseil d'Etat, la loi en projet ne répond pas à ces conditions.

Dans le même contexte, il convient également de tenir compte des exigences de la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents. Cette directive oblige l'Etat membre du siège de la société mère soit de s'abstenir d'imposer les bénéfices visés par la directive, soit de les imposer et d'accorder un crédit d'impôt égal à l'impôt perçu sur ces revenus dans le chef de la société filiale. La directive permet toutefois de fixer forfaitairement un montant de charges administratives non déductibles se rapportant à la participation, à condition que le montant de ces frais administratifs n'excède pas 5% des bénéfices distribués par la filiale. De l'avis du Conseil d'Etat, l'impôt minimum tel que prévu par la loi en projet n'est pas compatible avec les dispositions précitées de cette directive parce qu'il créerait une situation de double imposition non permise par la directive. Tel serait notamment le cas dans l'hypothèse d'une société mère résidant au Luxembourg, dont l'unique revenu serait un dividende reçu d'une filiale, si tant la société mère que la société filiale étaient couvertes par la directive et que le flux de dividendes répondait aux conditions définies par la directive.

Pour ces motifs, le Conseil d'Etat doit s'opposer formellement au texte proposé. Pour les raisons indiquées ci-avant, le Conseil d'Etat pourrait toutefois renoncer à son opposition formelle si le projet de loi était modifié en ce sens que l'impôt minimum est perçu sur les seuls revenus, présents ou futurs, pour lesquels le droit d'imposition appartient au Luxembourg et qui concernerait les contribuables soumis aux deux modèles d'impôt minimum susvisés. De l'avis du Conseil d'Etat, il conviendrait à cet effet de compléter l'article 174 L.I.R., alinéa 6, par un alinéa nouveau à insérer à la fin du texte proposé, qui pourrait être formulé comme suit:

„L'impôt minimum perçu au titre de cet alinéa est à traiter comme une avance sur la cote de l'impôt sur le revenu des collectivités des années à venir dans la mesure où il dépasse le montant de la cote d'impôt normale de l'année d'imposition. Par dérogation à l'article 154 L.I.R., alinéa 7, l'impôt minimum n'est pas remboursé au contribuable.“

En ce qui concerne l'impôt minimum perçu à charge des organismes à caractère collectif détenant certains actifs financiers correspondant à plus de 90% du total de leur bilan, il est à relever que les parts détenues dans des „entreprises communes“ seront à l'avenir supposées être comptabilisées aux comptes 231 et 233 du plan comptable normalisé. Le commentaire des articles précise que ce texte vise la comptabilisation des parts sociales détenues dans des entités fiscalement transparentes, notamment les titres détenus dans des sociétés civiles immobilières. Cette proposition innove par rapport à la notion même de société transparente, telle qu'elle est inscrite aux articles 57 et 175 L.I.R. Pour les besoins de l'impôt sur le revenu, la détention de parts dans une société transparente est en effet assimilée à la détention directe, au prorata des parts sociales, des actifs et passifs de la société transparente. A l'avenir, il conviendra donc de faire abstraction de la transparence fiscale et de traiter, pour l'application de cette disposition, les parts dans une entité fiscalement transparente de la même manière que la participation dans une société de capitaux. D'une façon générale, le Conseil d'Etat est assez réservé par rapport à l'introduction de concepts innovateurs qui font exception aux principes régissant le droit fiscal, surtout dans des situations où les implications pratiques sont difficiles à prévoir.

5 Voir notamment les conventions avec les trois pays voisins du Luxembourg; Allemagne: articles 13 et 20, Belgique: articles 10 et 23, France: articles 8 et 19.

6 Voir notamment les conventions avec les trois pays voisins du Luxembourg; Allemagne: articles 4 et 20, Belgique: articles 6 et 23, France: articles 3 et 19.

La loi en projet propose de percevoir l'impôt minimum également à charge de tous les organismes à caractère collectif, qu'ils soient résidents ou non-résidents. De ce fait, l'impôt minimum devrait être perçu à charge de quatre catégories de contribuables:

- a) les sociétés ayant leur siège social et leur administration centrale au Luxembourg;
- b) les sociétés dont le siège social est certes au Luxembourg, mais dont l'administration centrale se trouve à l'étranger;
- c) les sociétés dont le siège social est à l'étranger, et qui ont fixé au Luxembourg leur administration centrale; et
- d) les sociétés qui ont un établissement stable au Luxembourg, alors que leur siège social et leur administration centrale sont à l'étranger.

Si le droit d'imposition appartient clairement au Luxembourg dans le premier cas, les hypothèses b) et c) sont à nuancer, vu que les traités fiscaux conclus par le Luxembourg comportent des clauses spécifiques, variables suivant les traités, afin de limiter le droit d'imposition de chacun des Etats signataires dans le but d'éviter une double imposition.

Le dernier cas est le plus sensible: en percevant un impôt minimum sur les établissements stables de sociétés de capitaux étrangères, le Luxembourg risquerait d'enfreindre les conventions fiscales confinant son droit d'imposition aux seuls revenus générés par l'établissement stable au Luxembourg. Comme le droit d'imposition du Luxembourg est limité aux seuls revenus attachés à l'établissement stable, la perception d'un impôt sur le revenu en l'absence de tout revenu imposable ne peut pas être défendue par rapport à la logique des traités fiscaux, sous réserve d'une analyse de la formulation exacte du traité applicable dans chaque cas d'espèce. A cet égard, il peut être utile de signaler que la loi autrichienne exclut du champ d'application de l'impôt minimum les sociétés de capitaux étrangères ayant un établissement stable en Autriche.

Il convient également de vérifier la compatibilité de cette disposition avec l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) qui impose la suppression des restrictions à la liberté d'établissement. Il est de jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) que toutes les mesures qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de la liberté d'établissement doivent également être considérées comme des restrictions à la liberté d'établissement⁷. La disposition proposée mettrait à charge de l'établissement stable luxembourgeois d'une société ayant son siège social dans un autre Etat membre de l'Union européenne un impôt minimum alors que cet impôt ne serait normalement pas perçu si le même établissement stable luxembourgeois faisait partie d'une société dont le siège social se trouve au Luxembourg. Le Conseil d'Etat estime que les justifications consacrées par la jurisprudence européenne, en particulier le principe de la territorialité de l'impôt ou la nécessité de garantir la cohérence du système fiscal, ne sauraient être retenues, alors que dans le cas d'espèce elles se heurteraient aux exigences de l'article 49 TFUE.

Dès lors, le Conseil d'Etat doit s'opposer formellement à la disposition critiquée. Il renvoie à sa proposition de texte ci-après.

Pour les mêmes raisons, le Conseil d'Etat doit également s'opposer formellement à la disposition incluant dans le champ d'application de l'impôt minimum les sociétés établies à l'étranger qui détiennent au Luxembourg des actifs non affectés à un établissement stable indigène. Il demande dès lors d'omettre la disposition qui vise notamment les sociétés ayant leur siège social et leur principal établissement à l'étranger et retirant des revenus imposables au Luxembourg conformément à l'article 156 L.I.R. en relation avec une activité exercée dans des conditions telles que cette activité n'est pas rattachée à un établissement stable au Luxembourg. Une telle situation peut notamment se présenter si la société exerce des activités au Luxembourg, dont les revenus sont qualifiés de revenus immobiliers, de revenus d'artistes et de sportifs, ou d'autres revenus au sens des articles 6, 17, alinéa 2, et 21 du modèle de convention de l'OCDE.

L'alinéa 3 du nouveau point 2 dispose que l'impôt minimum d'un groupe de sociétés soumis au régime d'intégration fiscale conformément à l'article 164bis L.I.R. est déterminé comme si les sociétés étaient imposées individuellement. Le commentaire des articles précise que, par la modification proposée, „il est assuré que chaque membre du groupe subit l'impôt minimum et ne bénéficie pas d'un avantage par rapport aux collectivités non intégrées“. Cette disposition soulève des problèmes par

⁷ Voir par exemple CJUE, arrêt du 6 septembre 2012, affaire C-380/11, considérants n^{os} 32 et 33.

rapport au concept d'intégration fiscale. En effet, le seul but de l'intégration fiscale est précisément de traiter un groupe de sociétés de capitaux contrôlées par une société-mère dans les conditions définies à l'article 164*bis* L.I.R. de la même façon qu'une société unique exerçant la même activité en organisant les différentes entreprises comme des établissements stables plutôt que comme des filiales. La doctrine considère que „par l'intégration fiscale une ou plusieurs filiales sont assimilées à un ou plusieurs établissements stables de la société-mère“⁸. Dès lors, le Conseil d'Etat a des difficultés à suivre le commentaire des articles lorsque celui-ci compare la charge fiscale d'un groupe d'entreprises ayant opté pour l'intégration fiscale avec la charge fiscale d'un autre groupe de sociétés, similaire à tous les points de vue, sauf que le deuxième groupe n'aurait pas opté pour l'intégration fiscale. Cette option est offerte au contribuable, et il est légitime que celui-ci exerce son choix en fonction de sa charge fiscale. En remettant en cause cet avantage fiscal, la loi en projet modifie le concept même d'intégration fiscale.

Le Conseil d'Etat conçoit que, pour certains groupes industriels ou financiers composés de nombreuses sociétés filiales cette disposition peut entraîner une charge fiscale d'autant plus lourde que l'impôt minimum prévu par la loi en projet est loin d'être symbolique. Le principe de la capacité contributive permet-il vraiment d'imposer une charge fiscale au titre de l'impôt sur le revenu d'un montant de 50.000 ou de 100.000 euros, voire supérieur à 100.000 euros, à un groupe d'entreprises en situation de perte? Par ailleurs, il faut bien garder à l'esprit qu'une grande partie des sociétés de capitaux établies au Luxembourg ont un choix de localisation, et pourraient parfaitement traiter leurs affaires à partir d'un siège établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne, ou d'un pays tiers. Il n'est dès lors pas exclu que certains groupes de sociétés intégrées, comptant un grand nombre de filiales, jugent cet impôt excessif et décident de délocaliser leurs activités et de quitter le Luxembourg. Aussi le Conseil d'Etat se demande-t-il si un système plafonnant l'impôt minimum à un montant à définir représenterait une formule alternative judicieuse pour limiter l'impôt minimum à charge d'un groupe de sociétés soumis à l'article 164*bis* L.I.R. A cet effet, il conviendrait d'ajouter à la dernière phrase de l'alinéa 3 de ce nouveau point 2 une disposition qui pourrait être formulée comme suit:

„En cas d'application de l'article 164*bis* L.I.R., l'impôt dont est passible la société mère ou l'établissement stable indigène est à majorer de l'impôt au sens du présent alinéa qui serait dû à défaut d'application de cet article par chacune des sociétés du groupe sans pouvoir dépasser le montant de (...) euros.“

Au dernier alinéa du point 2, il convient, quant à la forme, de déplacer l'adjectif „modifié“ et d'ajouter l'intitulé de la loi en question pour écrire „Article VI de la loi modifiée du 22 décembre 1993 ayant pour objet la relance de l'investissement dans l'intérêt du développement économique“.

Compte tenu de ces observations, l'article 2 du projet sous avis se lirait comme suit:

„**Art. 2.** Le titre II (impôt sur le revenu des collectivités) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est modifié et complété comme suit:

L'alinéa 6 de l'article 174 est modifié et complété comme suit:

„(6) Par dérogation aux alinéas 1er, 3 et 4, l'impôt sur le revenu des collectivités est fixé à:

1. 3.000 euros au minimum pour les organismes à caractère collectif ayant leur siège social ou leur administration centrale au Luxembourg dans le chef desquels la somme des immobilisations financières, des créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles l'organisme à caractère collectif a un lien de participation, des valeurs mobilières et des avoirs en banques, avoirs en comptes de chèques postaux, chèques et encaisse dépasse 90% du total du bilan. Par immobilisations financières, créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles l'organisme à caractère collectif a un lien de participation, valeurs mobilières et avoirs en banques, avoirs en comptes de chèques postaux, chèques et encaisse, il y a lieu d'entendre les biens qui sont ou seraient à comptabiliser aux comptes 23, 41, 50 et 51 du plan comptable normalisé. Pour l'application du présent numéro, les parts détenues dans des entreprises communes en général sont supposées être comptabilisées aux comptes 231 et 233 du plan comptable normalisé;
2. • 500 euros au minimum lorsque le total du bilan est inférieur ou égal à 350.000 euros,
• 1.500 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 350.000 euros et inférieur ou égal à 2.000.000 euros,

⁸ Voir Guy Heintz, L'impôt sur le revenu des collectivités, Etudes fiscales n° 113/114/115, janvier 1999.

- 5.000 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 2.000.000 euros et inférieur ou égal à 10.000.000 euros,
- 10.000 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 10.000.000 euros et inférieur ou égal à 15.000.000 euros,
- 15.000 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 15.000.000 euros et inférieur ou égal à 20.000.000 euros,
- 20.000 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 20.000.000 euros pour les autres organismes à caractère collectif ayant leur siège social ou leur administration centrale au Luxembourg.

Par total du bilan, on entend le total du dernier bilan de clôture de l'année d'imposition. Dans le chef des collectivités non soumises aux obligations comptables, le total du bilan correspond au total des biens qui seraient à porter à l'actif d'un bilan.

L'impôt minimum perçu au titre de cet alinéa est à traiter comme une avance sur la cote de l'impôt sur le revenu des collectivités des années à venir dans la mesure où il dépasse le montant de la cote d'impôt normale de l'année d'imposition. Par dérogation à l'article 154 L.I.R., alinéa 7, l'impôt minimum n'est pas remboursé au contribuable.

En cas de l'application de l'article 164*bis*, l'impôt dont est passible la société mère ou l'établissement stable indigène est à majorer de l'impôt au sens du présent alinéa qui serait dû en l'absence de cet article par chacune des sociétés du groupe sans pouvoir dépasser le montant de (...) euros.

Ne sont pas imputées sur l'impôt dû au titre d'une année d'imposition, fixé conformément aux dispositions du présent alinéa et majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, la bonification d'impôt pour investissement au sens de l'article 152*bis*, la bonification d'impôt en cas d'embauchage de chômeurs au sens de la loi modifiée du 24 décembre 1996 portant introduction d'une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs, la bonification d'impôt pour frais de formation professionnelle continue au sens de la loi modifiée du 31 juillet 2006 portant introduction d'un Code du Travail et la bonification d'impôt pour investissement en capital-risque au sens de l'Article VI de la loi modifiée du 22 décembre 1993 ayant pour objet la relance de l'investissement dans l'intérêt du développement économique.““

La COFIBU partage les réflexions du Conseil d'Etat et fait sienne la proposition de texte du Conseil d'Etat.

Ad article 3

Actuellement, la réduction optionnelle de l'impôt sur la fortune conformément au paragraphe 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune („L.I.F.“) est limitée au montant de l'impôt sur le revenu des collectivités („I.R.C.“) *avant* imputations. Il est proposé d'apporter une modification à ce dispositif dans le sens que la limitation de la réduction n'est plus déterminée par rapport à la cote de l'impôt sur le revenu dû *avant*, mais *après* d'éventuelles imputations.

Par cette mesure, l'effet de la réduction est modulé afin de consolider les recettes fiscales en matière de l'impôt sur la fortune. L'application du paragraphe 8a est simplifiée.

Exemple:

	2012	2013
I.R.C.	100	100
fonds pour l'emploi	+5	+7
I.R.C. <i>avant</i> imputations	105	107
imputations	/	-10
I.R.C. <i>après</i> imputations	/	97
réduction maximale	105	97

La réduction maximale de l'impôt sur la fortune 2012 s'élève à 105, celle proposée à partir de 2013 à 97. L'avantage de la réduction est donc atténué à raison de 8 en admettant que, pour les besoins de l'exemple, les imputations s'élèvent à 10.

Afin que l'impôt minimum des sociétés ne soit pas accompagné et neutralisé par une réduction supplémentaire de l'impôt sur la fortune, le présent projet de loi propose que la réduction de l'impôt sur la fortune ne soit jamais accordée à hauteur de l'impôt sur le revenu des collectivités minimum tel que déterminé en vertu de l'alinéa 6, numéros 1 et 2 de l'article 174 L.I.R. et majoré de la contribution au fonds pour l'emploi.

Exemple:

(1) § 8a, alinéa 1er, 2e phrase

I.R.C. minimum		10.000
+ fonds pour l'emploi	+	700
I.R.C. avant imputations		10.700
- imputations des retenues d'impôt à la source	-	1.000
- imputations des bonifications d'impôt	-	0
I.R.C. après imputations		9.700

(2) § 8a, alinéa 1er, 3e phrase

I.R.C. minimum		10.000
+ fonds pour l'emploi	+	700
- imputations des retenues d'impôt à la source	-	1.000
- imputations des bonifications d'impôt		/
total		9.700

(3) réduction maximale suivant (1)

dont réduction pas accordée suivant (2)		9.700
réduction globale accordée	-	9.700
		0

Les modifications exposées ci-avant doivent s'appliquer de manière correspondante dans le cadre d'un groupe fiscalement intégré au sens de l'article 164bis L.I.R. afin de mettre sur un pied d'égalité les collectivités intégrées et les collectivités ne faisant pas partie d'un groupe consolidé. Dans la teneur actuelle du paragraphe 8a, alinéa 5 L.I.F., la réduction de l'impôt sur la fortune demandée par les différentes sociétés du groupe ne peut dans son ensemble être supérieure à l'impôt sur le revenu des collectivités assis sur le revenu imposable du groupe obtenu après regroupement ou compensation des résultats fiscaux des sociétés membres du groupe. Il est proposé que dorénavant la réduction globale de l'impôt sur la fortune au niveau des différentes sociétés du groupe ne puisse pas dépasser le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, dû *après* imputations par le groupe. En plus, la réduction n'est pas accordée à hauteur de l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, calculé dans les conditions de l'article 174, alinéa 6 L.I.R. et qui serait dû par chacune des sociétés du groupe en l'absence de l'intégration fiscale.

La détermination du montant maximal de la réduction de l'impôt sur la fortune est illustrée par les exemples 1 à 5 reproduits ci-après, M étant la société faitière du groupe, F1 et F2 les sociétés intégrées. Il est rappelé que l'impôt sur la fortune est dû individuellement par chaque membre du groupe.

<i>Exemples</i>		1	2	3	4	5
(1)	§ 8a, alinéa 5, 1ère phrase I.R.C. du groupe + fonds pour l'emploi I.R.C. de M avant imputations – imputations des retenues d'impôt à la source – imputations des bonifications d'impôt I.R.C. de M après imputations	12.000 +840 <u>12.840</u> -1.000 <u>-3.000</u> 8.840	16.500 +1.155 <u>17.655</u> -500 <u>/</u> 17.155	16.500 +1.155 <u>17.655</u> -500 <u>0</u> 17.155	55.000 +3.850 <u>58.850</u> -3.500 <u>0</u> 55.350	55.000 +3.850 <u>58.850</u> -3.500 <u>-214.000²⁾</u> 0
(2)	§ 8a, alinéa 5, 2e phrase I.R.C. M + fonds pour l'emploi – imputations des retenues d'impôt à la source – imputations des bonifications d'impôt	4.200 ¹⁾ +294 -1.000 -3.000 <u>p.m.¹⁾</u> 1.605	1.500 +105 -500 <u>/</u> 1.105	44.200 ¹⁾ +3.094 0 0 <u>p.m.¹⁾</u> 1.105	16.000 ¹⁾ +1.120 -3.000 <u>0</u> <u>p.m.¹⁾</u> 1.105	16.000 ¹⁾ +1.120 -3.000 <u>-13.000²⁾</u> <u>p.m.¹⁾</u> 9.000 ¹⁾ +630 -500 <u>0</u> <u>p.m.¹⁾</u> 9.000 ¹⁾
	I.R.C. F1 + fonds pour l'emploi – imputations des retenues d'impôt à la source – imputations des bonifications d'impôt	1.500 +105 0 <u>/</u> 1.605	5.000 +350 0 <u>/</u> 5.350	1.500 +105 -500 <u>/</u> 1.105	9.000 ¹⁾ +630 -500 <u>0</u> <u>p.m.¹⁾</u> 9.000 ¹⁾	9.000 ¹⁾ +630 -500 <u>0</u> <u>p.m.¹⁾</u> 9.000 ¹⁾
	I.R.C. F2 + fonds pour l'emploi – imputations des retenues d'impôt à la source – imputations des bonifications d'impôt total I.R.C. minimum	1.500 +105 0 <u>/</u> 1.605 3.210	10.000 +700 0 <u>/</u> 10.700 17.155	5.000 +350 0 <u>/</u> 5.350 6.455	30.000 ¹⁾ +2.100 <u>0</u> <u>0</u> <u>p.m.¹⁾</u> <u>p.m.¹⁾</u> 30.000 ¹⁾	30.000 ¹⁾ +2.100 <u>0</u> <u>0</u> <u>p.m.¹⁾</u> <u>p.m.¹⁾</u> 30.000 ¹⁾
(3)	réduction maximale suivant (1) dont réduction pas accordée suivant (2) réduction globale accordée (montant maximal)	8.840 -3.210 <u>5.630</u>	17.155 -17.155 <u>0</u>	17.155 -6.455 <u>10.700</u>	55.350 <u>0</u> <u>55.350</u>	0 <u>0</u> <u>0</u>

1) la société n'est pas visée par l'I.R.C. minimum

2) le montant qui ne peut être déduit, est reportable sur les années d'imposition ultérieures

Selon le Conseil d'Etat, l'article 3 vise à modifier le rang des différentes imputations d'impôt sur le revenu en cas d'application de la réduction optionnelle de l'impôt sur la fortune conformément au paragraphe 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune. Actuellement, cette réduction optionnelle de l'impôt sur la fortune est limitée au montant de l'impôt sur le revenu des collectivités (I.R.C.) „avant toutes“ imputations. La loi en projet propose d'apporter une modification à ce dispositif dans le sens que la limitation de la réduction n'est plus déterminée par rapport à la cote de l'impôt sur le revenu dû „avant“, mais „après“ d'éventuelles imputations. Ce changement aurait pour effet de limiter l'impact des différentes imputations d'impôt et d'augmenter en conséquence le rendement fiscal de l'impôt sur la fortune. Le Conseil d'Etat s'interroge sur la cohérence de cette mesure par rapport aux objectifs poursuivis par les différentes imputations d'impôts, et il voudrait illustrer son interrogation par rapport à la bonification d'impôt pour investissements nouveaux. La bonification pour investissements nouveaux se compose en effet de deux mesures, dont les taux sont fixés à respectivement 2% et 12% par la loi en projet. La bonification encourageant l'investissement complémentaire, accordée au taux de 12%, encourage les investissements de croissance plutôt que les investissements de remplacement. Les investissements de croissance doivent nécessairement être financés par des ressources dépassant les amortissements annuels, laissant aux entreprises le choix entre le renforcement des fonds propres et le recours à l'endettement. La mesure proposée aboutit à pénaliser les entreprises qui augmentent leur capital, et à encourager celles qui s'endettent. En effet, le renforcement des fonds propres augmente automatiquement l'impôt sur la fortune, et la mesure proposée a pour effet de réduire les possibilités de la limitation de la charge de l'impôt sur la fortune.

Comme le recours à l'endettement tend à affaiblir la solidité financière des entreprises, la politique fiscale a en principe intérêt à ne pas décourager le financement des investissements par des fonds propres, surtout à une période de crise économique. Dans ces conditions, le Conseil d'Etat souhaite poser la question de l'impact de la disposition proposée. Il se demande s'il ne serait pas opportun de recourir à d'autres dispositions pour équilibrer le budget. Dans cette optique, l'article 3 serait à formuler comme suit:

„**Art. 3.** La loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune est modifiée et complétée comme suit:

Le paragraphe 8a est modifié comme suit:

1° La deuxième phrase de l'alinéa 1er est remplacée par le libellé suivant:

„Cette réduction s'élève à un cinquième de la réserve constituée, sans pour autant dépasser l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, dû avant d'éventuelles imputations au titre de la même année d'imposition.“

2° La phrase suivante est ajoutée à la suite de la deuxième phrase de l'alinéa 1er:

„La réduction déterminée conformément à la phrase qui précède n'est pas accordée à hauteur de l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, qui serait dû dans les conditions de l'article 174, alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.“

3° La première phrase de l'alinéa 5 est remplacée par le libellé suivant:

„En cas d'application du régime d'intégration fiscale visé à l'article 164bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, la réduction globale de l'impôt sur la fortune au niveau des différentes sociétés du groupe ne peut pas dépasser le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, dû avant d'éventuelles imputations par le groupe au titre de la même année d'imposition.“

4° La phrase suivante est ajoutée à la suite de la première phrase de l'alinéa 5:

„La réduction déterminée conformément à la phrase qui précède n'est pas accordée à hauteur de l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, calculé dans les conditions de l'article 174, alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et qui serait dû par chacune des sociétés du groupe en l'absence de l'intégration fiscale.“ “

La COFIBU partage les réflexions du Conseil d'Etat et fait sienne la proposition de texte du Conseil d'Etat.

Ad article 4

Les §§ 165, 165a et 165b de la loi générale des impôts ont trait au recensement fiscal annuel.

Or, les dispositions des articles 11, 12, et 13 de la loi du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire permettent, dorénavant, à l'Administration des contributions directes d'émettre les fiches de retenue d'impôt. Les informations nécessaires pour l'émission de ces fiches de retenue d'impôts sont communiquées à l'Administration des contributions directes par le Centre commun de la sécurité sociale, la Caisse nationale des prestations familiales et le Fonds national de solidarité.

Il s'ensuit que, puisque les §§ 165, 165a et 165b de la loi générale des impôts sont devenus caducs, leur abrogation s'impose.

Ad article 5

L'impôt sur le revenu des personnes physiques calculé suivant les dispositions de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (articles 118, 120, 120bis, 121 et 131 L.I.R. pour les contribuables résidents et 157, 157bis et 157ter L.I.R. pour les contribuables non résidents) est majoré de 7% en ce qui concerne les contribuables personnes physiques des classes 1 et 1a qui réalisent un revenu imposable ajusté inférieur ou égal à 150.000 euros et en ce qui concerne les contribuables personnes physiques de la classe 2 qui réalisent un revenu imposable ajusté inférieur ou égal à 300.000 euros. L'impôt sur le revenu dû par les contribuables personnes physiques dont le revenu imposable ajusté dépasse ces limites respectives est majoré de 7% en ce qui concerne la partie de l'impôt correspondant au revenu imposable ajusté de respectivement 150.000 euros en classes 1 et 1a et 300.000 euros en classe 2 et de 9% en ce qui concerne l'impôt relatif à la tranche de revenu dépassant les seuils de 150.000 euros en classes 1 et 1a et 300.000 euros en classe 2.

L'article 6, paragraphe 2 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 prévoit qu'un règlement grand-ducal peut majorer les taux des différentes retenues prévues par la loi concernant l'impôt sur le revenu sans que cette majoration puisse dépasser un certain taux. Le numéro 2°, lettre a) du présent article porte ce taux maximum à 9% étant donné que pour un contribuable, dont le revenu imposable ajusté dépasse le seuil des respectivement 150.000 euros et 300.000 euros, la majoration effective de l'impôt sur le revenu se situe entre 6% et 9% suivant le montant du revenu imposable ajusté.

Le numéro 2°, lettre b) du présent article concerne la dotation du fonds pour l'emploi par année. Vu les divergences entre les recettes correspondant à l'année budgétaire et celles se rapportant à l'année d'imposition, la loi modifiée du 30 juin 1976 prévoit actuellement que „le produit de la majoration d'impôt relatif à une année d'imposition est censé correspondre à 4,2% des recettes faites au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques durant l'année civile portant le même millésime“. Compte tenu de la majoration de la contribution au fonds pour l'emploi de 4% à 7%, et tenant compte de la majoration à 9% en ce qui concerne l'impôt relatif à la tranche des revenus de plus de 150.000 euros en classes 1 et 1a et de plus de 300.000 euros en classe 2, une évaluation proportionnelle par rapport aux recettes effectives estimées mène à retenir une dotation correspondant à 7,2% des impôts prélevés sur les personnes physiques.

Le numéro 2°, lettres c) et d) du présent article prévoit que l'impôt sur le revenu des collectivités calculé suivant les dispositions de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (article 174) est majoré de 7% et que le produit de la majoration d'impôt relatif à une année d'imposition est également censé correspondre à 7% des recettes faites au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités durant l'année civile portant le même millésime.

Le numéro 2°, lettre e) du présent article enfin prévoit que la contribution à charge des communes est portée à 2% du montant de l'impôt commercial leur revenant.

Ad article 6

Ad article 36 (2): ce paragraphe (2) de l'article 36 étant biffé, la réduction de 50 euros de la taxe annuelle est abrogée.

Ad article 36 (2bis): suite à ce qui précède, le paragraphe (2bis) devient le paragraphe (2) de l'article 36.

Ad article 36 (5): le nouveau paragraphe (5), introduit la notion d'une taxe minimale pour les véhicules visés à l'article 36 de la loi. Si le montant de la taxe annuelle résultant de la formule $a * b * c$ est inférieur à 30 euros, la taxe est de 30 euros.

Ad article 37 (4): le nouveau paragraphe (4) introduit la notion d'une taxe minimale également pour les véhicules visés à l'article 37 de la loi. Si le montant de la taxe annuelle résultant du barème de la cylindrée du moteur est inférieur à 30 euros, la taxe est de 30 euros.

Ad article 46: vu que les frais de dossier et d'envoi sont les mêmes pour les véhicules électriques (sauf actuellement l'absence de rappels) il est proposé d'appliquer la même taxe minimale de 30 euros également à ces véhicules.

Ad article 7

Ad point 1° (article 57, paragraphe 1er):

Afin de tenir compte de la dépréciation monétaire intervenue depuis l'introduction du régime de franchise de la TVA dans la législation nationale, et par souci de faire bénéficier un plus grand nombre d'assujettis de ce régime, il est proposé de relever le seuil de dix mille euros actuellement prévu à l'article 57 de la loi TVA à vingt-cinq mille euros.

Ad point 2° (article 57, paragraphe 2):

Sur base de l'autorisation donnée aux Etats membres à l'article 285 de la directive TVA 2006/112/CE d'appliquer aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel excède le plafond fixé pour l'application de la franchise une atténuation dégressive, le Grand-Duché de Luxembourg accorde actuellement une telle atténuation aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel excède le seuil de dix mille euros, prévu actuellement pour la franchise, sans dépasser un plafond de vingt-cinq mille euros.

Cette atténuation dégressive, vu la complexité de son calcul et son incidence fiscale minimale, est abandonnée.

Ad article 8

Il y a lieu d'ajouter un nouvel alinéa à l'article 8 afin de mettre sur un pied d'égalité en matière de conditions d'octroi du crédit d'impôt, toutes les personnes résidentes au sein de l'Espace Economique Européen. Dorénavant, toute personne résidente dans l'un des Etats de l'Espace Economique Européen peut se faire imputer le crédit d'impôt directement au moment de la passation de l'acte notarié. Seules les personnes avec résidence en dehors de l'un de ces Etats restent tenues d'occuper personnellement l'immeuble acquis en vue de cette imputation.

Ad article 9

Il est proposé que la référence à la présente loi puisse se faire sous une forme abrégée en recourant à l'intitulé suivant: „Loi du ... portant modification de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects“.

Le Conseil d'Etat estime que le recours à un intitulé abrégé est inutile pour un acte à caractère exclusivement modificatif, étant donné qu'un tel acte n'existe pas à titre autonome dans l'ordonnement juridique et que, partant, aucune référence n'y est faite dans les autres textes normatifs. L'article sous examen est dès lors à omettre.

La COFIBU suit le raisonnement du Conseil d'Etat et décide de supprimer l'article 9 du projet de loi.

Ad article 10 (nouvel article 9)

Les dispositions de la présente loi sont applicables à partir de l'année d'imposition 2013, à l'exception de l'article 6 qui est applicable au 1er février 2013 et des articles 7 et 8 dont l'entrée en vigueur est fixée au 1er janvier 2013.

7. TEXTE DU PROJET DE LOI

Compte tenu de ce qui précède, la Commission des Finances et du Budget recommande à la Chambre des Députés d'adopter le projet de loi dans la teneur qui suit:

*

PROJET DE LOI n° 6497

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 générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 („Abgabenordnung“);
- 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;
- de la loi modifiée du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement;
- de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- 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

Chapitre 1er. – *Modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu*

I. Impôt sur le revenu des personnes physiques

Art. 1er. Le titre Ier (impôt sur le revenu des personnes physiques) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est modifié et complété comme suit:

1° L'article 105bis est modifié comme suit:

a) le 2e alinéa est remplacé par le texte suivant:

„La déduction forfaitaire est déterminée sans considération du moyen de locomotion choisi par le contribuable et est fonction de l'éloignement entre le chef-lieu (ou siège) de la commune sur le territoire de laquelle le contribuable a son domicile et celui du lieu de son travail. Lorsque le contribuable dispose de plusieurs domiciles, celui où il réside de façon habituelle et prépondérante entre en ligne de compte.

L'éloignement se mesure en unités d'éloignement exprimant les distances kilométriques en ligne droite entre les chefs-lieux (ou sièges) de commune. Un règlement ministériel portera publication des unités d'éloignement à considérer.“

b) le 3e alinéa est remplacé par le texte suivant:

„Le montant de la déduction forfaitaire est fixé comme suit: Lorsque l'éloignement entre les chefs-lieux (ou sièges) dépasse 4 unités sans dépasser 30 unités d'éloignement, la déduction forfaitaire pour frais de déplacement est à compter à concurrence de 99 euros par unité d'éloignement.

Les 4 premières unités d'éloignement ne sont pas prises en compte et la déduction forfaitaire pour un éloignement dépassant 30 unités d'éloignement est limitée à 2.574 euros.

En cas de modification de la situation du contribuable par suite de changement de son domicile ou de son lieu de travail, la nouvelle situation n'est prise en considération que s'il en résulte un accroissement du nombre des unités d'éloignement. Dans ce cas, la modification de la déduction forfaitaire prend effet à partir du début du mois où intervient l'événement de changement de la situation.

Lorsque l'assujettissement du contribuable à l'impôt n'a pas existé durant toute l'année, la déduction forfaitaire se réduit au douzième de son montant par mois entier d'assujettissement.“

2° L'article 107bis est abrogé.

3° A l'article 109, alinéa 1er, numéro 1a, la deuxième phrase est remplacée par la phrase suivante:

„Les intérêts débiteurs ne peuvent être déduits qu'à concurrence d'un montant annuel de 336 euros.“

4° L'article 118 est remplacé comme suit:

„L'impôt sur le revenu est déterminé en fonction du revenu imposable ajusté au sens de l'article 126, conformément aux dispositions des articles 119 à 121 et 124 sur la base du tarif suivant:

0% pour la tranche de revenu inférieure à 11.265 euros

8% pour la tranche de revenu comprise entre 11.265 et 13.173 euros

10% pour la tranche de revenu comprise entre 13.173 et 15.081 euros

12% pour la tranche de revenu comprise entre 15.081 et 16.989 euros

14% pour la tranche de revenu comprise entre 16.989 et 18.897 euros

16% pour la tranche de revenu comprise entre 18.897 et 20.805 euros

18% pour la tranche de revenu comprise entre 20.805 et 22.713 euros

20% pour la tranche de revenu comprise entre 22.713 et 24.621 euros

22% pour la tranche de revenu comprise entre 24.621 et 26.529 euros

24% pour la tranche de revenu comprise entre 26.529 et 28.437 euros

26% pour la tranche de revenu comprise entre 28.437 et 30.345 euros

28% pour la tranche de revenu comprise entre 30.345 et 32.253 euros

30% pour la tranche de revenu comprise entre 32.253 et 34.161 euros

32% pour la tranche de revenu comprise entre 34.161 et 36.069 euros

34% pour la tranche de revenu comprise entre 36.069 et 37.977 euros

36% pour la tranche de revenu comprise entre 37.977 et 39.885 euros

38% pour la tranche de revenu comprise entre 39.885 et 41.793 euros

39% pour la tranche de revenu comprise entre 41.793 et 100.000 euros

40% pour la tranche de revenu dépassant 100.000 euros“.

5° A l'article 120bis, le taux de 39% est remplacé par le taux de 40%.

6° L'article 125 est abrogé.

7° A l'article 131, alinéa 1er, lettre b, le taux de 22,8% est remplacé par le taux de 24%.

8° A l'article 138, l'alinéa 2 est remplacé par le texte suivant:

„Les barèmes sont agencés de façon à indiquer, par échelon de revenu, l'impôt correspondant à l'échelon afférent diminué d'une fraction des minima forfaitaires pour frais d'obtention et pour dépenses spéciales prévus aux articles 107, alinéa 1er, numéro 1 et 113. La fraction est respectivement de 1/12 ou 1/300, suivant que la période de paye, à laquelle correspondent les rémunérations, est le mois ou la journée.“

9° A l'article 139, alinéa 2 la dernière phrase est remplacée par la phrase suivante:

„En ce qui concerne la déduction forfaitaire pour frais de déplacement visée à l'article 105bis, est déductible la partie dépassant 4 unités d'éloignement et ne dépassant pas 30 unités d'éloignement.“

10° L'article 143 est modifié comme suit:

a) l'alinéa 1er est remplacé par le texte suivant:

„(1) Il sera établi pour chaque salarié, sauf les exceptions à prévoir par règlement grand-ducal, une fiche de retenue d'impôt portant les indications nécessaires à l'application du tarif de retenue et destinée à recevoir l'inscription

- a) par l'Administration des contributions directes, des autres prescriptions particulières à observer lors de la détermination de la retenue;
- b) par l'employeur, des rémunérations allouées, des retenues opérées et des crédits d'impôts accordés.“

b) l'alinéa 2 est supprimé;

c) l'alinéa 4 est remplacé par le texte suivant:

„(4) Des règlements grand-ducaux peuvent régler l'exécution du présent article, notamment en ce qui concerne la forme et le contenu des inscriptions, les obligations des employeurs et des salariés relativement à l'établissement, la délivrance, la remise et le dépôt des fiches ainsi que les délais à observer.“

11° L'article 152bis est modifié comme suit:

- a) au paragraphe 2, les termes „13 pour cent“ sont remplacés par les termes „12 pour cent“;
- b) au paragraphe 7, alinéa 3, les termes „trois pour cent“ sont remplacés par les termes „deux pour cent“.

II. Impôt sur le revenu des collectivités

Art. 2. Le titre II (impôt sur le revenu des collectivités) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est modifié et complété comme suit:

L'alinéa 6 de l'article 174 est modifié et complété comme suit:

„(6) Par dérogation aux alinéas 1er, 3 et 4, l'impôt sur le revenu des collectivités est fixé à:

1. 3.000 euros au minimum pour les organismes à caractère collectif ayant leur siège social ou leur administration centrale au Luxembourg dans le chef desquels la somme des immobilisations financières, des créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles l'organisme à caractère collectif a un lien de participation, des valeurs mobilières et des avoirs en banques, avoirs en comptes de chèques postaux, chèques et encaisse dépasse 90% du total du bilan. Par immobilisations financières, créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles l'organisme à caractère collectif a un lien de participation, valeurs mobilières et avoirs en banques, avoirs en comptes de chèques postaux, chèques et encaisse, il y a lieu d'entendre les biens qui sont ou seraient à comptabiliser aux comptes 23, 41, 50 et 51 du plan comptable normalisé. Pour l'application du présent numéro, les parts détenues dans des entreprises communes en général sont supposées être comptabilisées aux comptes 231 et 233 du plan comptable normalisé;
2. 500 euros au minimum lorsque le total du bilan est inférieur ou égal à 350.000 euros,
 - 1.500 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 350.000 euros et inférieur ou égal à 2.000.000 euros,
 - 5.000 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 2.000.000 euros et inférieur ou égal à 10.000.000 euros,
 - 10.000 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 10.000.000 euros et inférieur ou égal à 15.000.000 euros,
 - 15.000 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 15.000.000 euros et inférieur ou égal à 20.000.000 euros,
 - 20.000 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 20.000.000 euros

pour les autres organismes à caractère collectif ayant leur siège social ou leur administration centrale au Luxembourg.

Par total du bilan, on entend le total du dernier bilan de clôture de l'année d'imposition. Dans le chef des collectivités non soumises aux obligations comptables, le total du bilan correspond au total des biens qui seraient à porter à l'actif d'un bilan.

L'impôt minimum perçu au titre de cet alinéa est à traiter comme une avance sur la cote de l'impôt sur le revenu des collectivités des années à venir dans la mesure où il dépasse le montant de la cote

d'impôt normale de l'année d'imposition. Par dérogation à l'article 154, alinéa 7, l'impôt minimum n'est pas remboursé au contribuable.

En cas de l'application de l'article 164*bis*, l'impôt dont est passible la société mère ou l'établissement stable indigène est à majorer de l'impôt au sens du présent alinéa qui serait dû en l'absence de cet article par chacune des sociétés du groupe sans pouvoir dépasser le montant de 20.000 euros.

Ne sont pas imputées sur l'impôt dû au titre d'une année d'imposition, fixé conformément aux dispositions du présent alinéa et majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, la bonification d'impôt pour investissement au sens de l'article 152*bis*, la bonification d'impôt en cas d'embauchage de chômeurs au sens de la loi modifiée du 24 décembre 1996 portant introduction d'une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs, la bonification d'impôt pour frais de formation professionnelle continue au sens de la loi modifiée du 31 juillet 2006 portant introduction d'un Code du Travail et la bonification d'impôt pour investissement en capital-risque au sens de l'Article VI de la loi modifiée du 22 décembre 1993 ayant pour objet la relance de l'investissement dans l'intérêt du développement économique.“

Chapitre 2. – Modification de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune

Art. 3. La loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune est modifiée et complétée comme suit:

Le paragraphe 8a est modifié comme suit:

1° La deuxième phrase de l'alinéa 1er est remplacée par le libellé suivant:

„Cette réduction s'élève à un cinquième de la réserve constituée, sans pour autant dépasser l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, dû avant d'éventuelles imputations au titre de la même année d'imposition.“

2° La phrase suivante est ajoutée à la suite de la deuxième phrase de l'alinéa 1er:

„La réduction déterminée conformément à la phrase qui précède n'est pas accordée à hauteur de l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, qui serait dû dans les conditions de l'article 174, alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.“

3° La première phrase de l'alinéa 5 est remplacée par le libellé suivant:

„En cas d'application du régime d'intégration fiscale visé à l'article 164*bis* de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, la réduction globale de l'impôt sur la fortune au niveau des différentes sociétés du groupe ne peut pas dépasser le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, dû avant d'éventuelles imputations par le groupe au titre de la même année d'imposition.“

4° La phrase suivante est ajoutée à la suite de la première phrase de l'alinéa 5:

„La réduction déterminée conformément à la phrase qui précède n'est pas accordée à hauteur de l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, calculé dans les conditions de l'article 174, alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et qui serait dû par chacune des sociétés du groupe en l'absence de l'intégration fiscale.“

Chapitre 3. – Modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 („Abgabenordnung“)

Art. 4. La loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 („Abgabenordnung“) est modifiée comme suit:

Les §§ 165, 165a et 165b de la loi générale des impôts sont abrogés.

**Chapitre 4. – 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**

Art. 5. 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 est modifiée comme suit:

1° L'article 6, paragraphe 1er est remplacé comme suit:

„Pour les années d'alimentation du fonds pour l'emploi, l'impôt sur le revenu des personnes physiques est porté à 107% du montant qui se dégage de l'application des dispositions des articles 118, 120, 120bis, 121, 131 et 157 à 157ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Le même impôt est porté à 109% pour la tranche de revenu imposable ajusté dépassant respectivement 150.000 euros en classes 1 et 1a ou 300.000 euros en classe 2.“

2° A partir du 1er janvier 2013, les taux prévus aux articles 6, 7 et 8 sont fixés comme suit:

- a) le taux prévu au paragraphe 2 de l'article 6 est porté de 6% à 9%;
- b) le taux prévu au paragraphe 3 de l'article 6 est porté de 4,2% à 7,2%;
- c) le taux prévu au paragraphe 1er de l'article 7 est porté de 105% à 107%;
- d) le taux prévu au paragraphe 2 de l'article 7 est porté de 5% à 7%;
- e) le taux prévu au paragraphe 2 de l'article 8 est porté de 0% à 2%.

**Chapitre 5. – Modification de la loi modifiée du 22 décembre
2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des
mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de
l'environnement**

Taxe sur les véhicules routiers

Art. 6. La loi modifiée du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement est modifiée comme suit:

1° L'article 36 (2) est abrogé.

2° L'article 36 (2bis) est renuméroté „**Art. 36.** (2)“.

3° A l'article 36 il est inséré un paragraphe (5) avec la teneur suivante:

„**Art. 36.** (5). La taxe annuelle pour les véhicules visés par le présent article ne peut être inférieure à 30 euros.“

4° A l'article 37 il est inséré un paragraphe (4) avec la teneur suivante:

„**Art. 37.** (4). La taxe annuelle pour les véhicules visés par le présent article ne peut être inférieure à 30 euros.“

5° L'article 46 est remplacé par le texte suivant:

„**Art. 46.** (1). Les véhicules des catégories M1, M2 et M3, propulsés exclusivement par un moteur électrique ou par un moteur alimenté par une pile à combustion sont redevables d'une taxe annuelle qui ne peut être inférieure à 30 euros.“

**Chapitre 6. – Modification de la loi modifiée du 12 février 1979
concernant la taxe sur la valeur ajoutée**

Art. 7. L'article 57 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée est modifié comme suit:

1° Au paragraphe 1er, alinéas 1 et 3, les mots „dix mille euros“ sont remplacés par ceux de „vingt-cinq mille euros“.

2° Le paragraphe 2 est abrogé.

3° Au paragraphe 3, alinéa 1, et au paragraphe 4, les mots „aux paragraphes 1er et 2“ sont remplacés par ceux de „au paragraphe 1er“.

Chapitre 7. – *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*

Art. 8. A l’article 8 il y a lieu d’ajouter un dernier alinéa libellé comme suit: „Sont assimilées aux personnes résidentes les personnes dont la résidence se trouve dans l’un des Etats de l’Espace économique européen.“

Chapitre 8. – *Mise en vigueur*

Art. 9. Les dispositions de la présente loi sont applicables à partir de l’année d’imposition 2013. L’entrée en vigueur de l’article 6 est fixée au 1er février 2013, celle des articles 7 et 8 est fixée au 1er janvier 2013.

Luxembourg, le 7 décembre 2012

Le Rapporteur,
Gilles ROTH

Le Président,
Michel WOLTER

