



Commission des Finances et du Budget

Procès-verbal de la réunion du 29 mars 2019

Ordre du jour :

- 7450 Projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2019 et modifiant :
1° le Code de la sécurité sociale ;
2° le Code du travail ;
3° la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)
4° la loi modifiée du 30 juin 1947 portant organisation du Corps diplomatique ;
5° la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;
6° la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;
7° la loi modifiée du 10 décembre 1998 portant création de l'établissement public dénommé « Fonds d'assainissement de la Cité Syrdall » ;
8° la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat ;
9° la loi modifiée du 24 décembre 1999 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2000 ;
10° la loi modifiée du 22 décembre 2006 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2007 ;
11° la loi modifiée du 14 décembre 2016 portant création d'un Fonds de dotation globale des communes
- 7451 Projet de loi relatif à la programmation financière pluriannuelle pour la période 2018 - 2022
- Rapporteur : Monsieur André Bauler
- Examen de l'avis du Conseil d'Etat - articles relatifs à la fiscalité
- Présentation et adoption d'un amendement parlementaire

*

Présents : M. Guy Arendt, M. André Bauler, M. François Benoy remplaçant Mme Josée Lorsché, M. Alex Bodry, M. Sven Clement, M. Mars Di Bartolomeo remplaçant M. Yves Cruchten, Mme Joëlle Elvinger, M. Franz Fayot, M. Gast Gibéryen, M. Henri Kox, M. Laurent Mosar, M. Gilles Roth

M. Carlo Fassbinder, Directeur de la Fiscalité (Ministère des Finances)
M. Pierre Frisch, du Ministère des Finances
M. Alain Espen, Mme Betty Sandt, M. Schroeder, de l'Administration des contributions directes (ACD)

Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. Yves Cruchten, Mme Josée Lorsché, M. Roy Reding

*

Présidence : M. André Bauler, Président de la Commission

*

Les membres de la Commission examinent l'avis du Conseil d'Etat concernant les articles 3, 4 et 5 du projet de loi n°7450.

Article 3 :

L'article sous rubrique introduit un article 139*quater* à la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) pour accorder un crédit d'impôt salaire social minimum (CISSM).

Selon le Conseil d'Etat il aurait paru opportun, afin de respecter l'objet de ce nouveau crédit d'impôt, de lier l'octroi du CISSM au salaire social minimum (SSM) lui-même, plutôt qu'à des chiffres (entre 1 500 et 3 000 euros). En effet, les adaptations du SSM devraient conduire à réviser les paramètres du CISSM, ce qui ne serait pas nécessaire si ledit CISSM était lié au SSM (p. ex. entre 75 % (minimum pouvant être payé pour un salarié âgé de quinze à dix-sept ans) et 120 % pour le CISSM plein, au-delà de 140 % le CISSM ne s'appliquerait plus).

La Commission des Finances et du Budget est informée du fait que l'intention du gouvernement a été de prévoir des montants absolus et non des pourcentages.

Le Conseil d'Etat indique, par ailleurs, qu'à l'instar des modifications apportées au Crédit d'impôt pour salariés (CIS) et Crédit d'impôt pour pensionnés (CIP) en 2016, le CISSM ne peut pas être conditionné par la détention par le salarié d'une fiche de retenue d'impôt. Dans l'exposé des motifs du projet de loi n° 7020, devenue la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017, les auteurs de ce projet de loi ont motivé les changements apportés aux CIS et CIP en renvoyant à l'arrêt Kohll-Schlesser de la Cour de justice de l'Union européenne du 26 mai 2016 (aff.C-300/15, ECLI:EU:C:2016:361). Par conséquent, le Conseil d'État **s'oppose formellement** à la condition tenant à la détention d'une fiche de retenue d'impôt sur base des mêmes considérations que celles retenues par la CJUE. Suite à la suppression de cette condition, le Conseil d'État se demande si le CISSM ne devrait pas être inséré après l'article 154*quinquies* plutôt qu'à l'article 139*quater*.

Afin de répondre à la demande du Conseil d'État, la Commission des Finances et du Budget décide de modifier, par le biais d'un **amendement parlementaire**, l'article 139*quater* nouveau, introduit par le biais du point 2° de l'article 3, comme suit :

1° Il est inséré entre les alinéas 5 et 6 un nouvel alinéa 6 ayant la teneur suivante :

« (6) Par dérogation aux dispositions des alinéas précédents relatives à l'employeur et à la fiche de retenue d'impôt, l'Administration des contributions directes bonifie après l'écoulement de l'année d'imposition, sur demande du salarié et selon les modalités des alinéas précédents, le crédit d'impôt salaire social minimum aux salariés réalisant un revenu d'une occupation salariée au sens des articles 95 ou 95a, dont le droit d'imposition revient au Luxembourg, mais qui n'est pas passible de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu sur la base d'une fiche de retenue d'impôt. ».

2° Les alinéas 6, 7 et 8 deviennent les alinéas 7, 8 et 9.

3° Les références à l'alinéa 7, contenues aux alinéas 2, 4 et 6 (renuméroté 7), sont remplacées par des références à l'alinéa 8.

Suite à l'introduction du nouvel alinéa 6 et la renumérotation subséquente, l'intitulé et le préambule de l'avant-projet de règlement grand-ducal du portant exécution de l'article 139^{quater}, alinéa 7 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu devront être adaptés en conséquence (c'est-à-dire « alinéa 8 » au lieu de « alinéa 7 »).

Le représentant du ministère des Finances explique que la modification introduite par le présent amendement ne concerne que des cas très rares. Il cite pour exemple le cas d'un résident luxembourgeois ayant une occupation salariée en Belgique. Si cette personne travaille plus de 24 jours au Luxembourg (30 jours par exemple), la convention belgo-luxembourgeoise prévoit que le droit d'imposition de ces 30 jours revient au Luxembourg. Si la personne concernée perçoit le SSM, elle a droit au CISSM, même si elle ne dispose pas de fiche de retenue d'impôt.

Les membres de la Commission adoptent cet amendement à l'unanimité.

Article 4 :

Le Conseil d'Etat constate que les auteurs du projet de loi annoncent des modifications fondamentales concernant les modalités d'application du régime d'intégration fiscale et proposent donc une refonte du dispositif de l'intégration fiscale tel qu'il a existé jusqu'à présent. Or, le Conseil d'Etat constate qu'il s'agit principalement de l'intégration du régime actuel à l'article 164^{bis} LIR et une abrogation correspondante du règlement grand-ducal du 18 décembre 2015 portant exécution de l'article 164^{bis}, alinéa 10 LIR, tout en prenant toutefois en compte les dispositions de l'article 168^{bis} LIR relatives à la limitation de la déductibilité des intérêts.

Le Conseil d'Etat se demande s'il n'aurait pas fallu saisir l'occasion pour remettre à plat le régime actuel de l'intégration fiscale afin de prévoir une réelle consolidation fiscale comprenant une neutralisation de toutes les opérations entre les sociétés du groupe consolidé/intégré.

Le représentant du ministère des Finances indique qu'une remise à plat du régime actuel de l'intégration fiscale n'était pas visée par le gouvernement.

La circulaire actuelle de l'Administration des contributions directes¹ prévoit que « la disposition susvisée préconise cependant seulement de neutraliser les effets qui trouvent leur origine dans l'application du régime, mais non ceux qui sont inhérents au système classique de double imposition économique tel qu'il existe, quoique de façon amoindrie, au Luxembourg ». Ainsi, les dividendes, qui ne bénéficient pas du régime des sociétés mères et filiales des articles 147 et 166 LIR, ne sont pas neutralisés dans le résultat imposable du groupe. Le Luxembourg se distingue ainsi de la France qui prévoit que ces dividendes, non éligibles au bénéfice du régime des sociétés mères et filiales, sont déduits du résultat d'ensemble du groupe². L'article sous examen n'apporte pas de modification sur cet aspect. En effet, l'alinéa 18 du nouvel article 164^{bis} reprend le libellé de l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, du règlement grand-ducal précité du 18 décembre 2015 et dispose, en des termes quasi-identiques, que « [s]i l'application du régime d'intégration fiscale est à l'origine d'une double imposition ou d'une double déduction, cet effet est à neutraliser par une correction adéquate du revenu imposable de la société mère intégrante ou de la société filiale intégrante ». Ainsi,

¹ Circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 164^{bis}/1 du 27 septembre 2004.

² P. Oudenot, « *Fiscalité des sociétés et des restructurations* », LexisNexis, 2014, p. 361.

il aurait pu être opportun que le nouvel article 164*bis* LIR intègre ce type de neutralisation dans le nouveau régime d'intégration fiscale.

Le représentant du ministère des Finances explique que l'article 166 L.I.R., cité par le Conseil d'Etat, offre déjà des conditions d'exonération de revenus de participation pour des sociétés d'un groupe (détention ininterrompue d'au moins douze mois et taux de participation pas au-dessous du seuil de 10% ou prix d'acquisition au-dessous de 1.200.000 euros). Les cas où des dividendes versés à une société-mère ne sont pas exonérés devraient être rares.

Le Conseil d'Etat constate qu'en ce qui concerne l'impact sur l'utilisation des pertes fiscales reportées, les alinéas 13 et suivants prévoient que les reports de libéralités et les reports de pertes antérieurs à la date d'admission au groupe intégré ne peuvent être déduits du total des revenus nets de la société faîtière que dans la mesure où le membre du groupe intégré pourrait les déduire s'il continuait à être soumis au régime d'imposition individuelle, abstraction faite de l'application de l'article 168*bis* LIR. Cette règle est incohérente par rapport au mécanisme mis en place de l'utilisation des pertes fiscales reportées et ce d'autant plus que le report de pertes est limité à dix-sept ans, indépendamment de l'alinéa 17. Le mécanisme limite en même temps la possibilité de déduction des intérêts et l'utilisation des pertes fiscales antérieures à la mise en place de l'intégration. Les pertes fiscales antérieures de la société faîtière ne pourront également pas être utilisées.

Le représentant du ministère des Finances explique que la limitation de la déduction des pertes fiscales reportées, prévue à l'article 164*bis* L.I.R., suit un objectif de type « anti-abus » consistant à éviter le rachat de sociétés à pertes fiscales reportées élevées en vue de la déduction de ces pertes dans l'intégration fiscale.

Les mêmes observations s'appliquent au sujet des bonifications d'impôt.

À l'alinéa 7, il aurait été utile de préciser que les sociétés nouvellement constituées peuvent également faire partie de l'intégration fiscale dans l'année de leur constitution.

En ce qui concerne l'alinéa 9, point 1, il convient de faire également référence « aux autres coûts économiquement équivalents », puisque le texte prévoit également les « revenus économiquement équivalents » au point 2. Cette observation est applicable à plusieurs endroits.

À l'alinéa 9, numéro 10, il serait utile de préciser que le délai est suspendu, à l'instar de ce qui est prévu au numéro 11.

L'alinéa 19 prévoit que le régime d'intégration fiscale est subordonné à une demande conjointe écrite des sociétés. Sur base de la jurisprudence de la Cour administrative³, il appartient à l'Administration des contributions directes de répondre à cette demande. Le texte ne prévoit actuellement pas de délai pour l'administration fiscale dans lequel elle doit répondre. Les auteurs auraient pu prendre l'opportunité des changements introduits par l'article sous examen afin de fixer un tel délai, de manière à ne pas laisser le contribuable dans le doute lorsqu'il est amené à déposer sa déclaration fiscale.

Sous le régime de l'intégration fiscale actuel, le sort des impôts imputables sur la cote d'impôt est réglé par la circulaire précitée, en son point 1.5.5.2., qui distingue entre les retenues d'impôts à la source indigènes (point 1.5.5.2.1.) et les impôts étrangers (1.5.5.2.2.). Aussi, conformément à cette circulaire (point 1.5.6.), il est établi un ordre des montants imputables sur la cote d'impôt. Les auteurs expliquent qu'« il a notamment été considéré comme nécessaire d'ancrer tous les éléments-clés concernant le régime d'intégration fiscale

³ Cour administrative, arrêts du 27 juillet 2016, n^{os} 36841C et 36843C.

dans le corps de l'article 164*bis* L.I.R., afin d'être en mesure d'y régler et préciser le fonctionnement du régime dans ce nouveau contexte ». C'est ainsi que, par exemple, le traitement fiscal des bonifications d'impôts dans le cadre de l'intégration fiscale, qui dans le régime actuel est décrit dans la circulaire (point 1.5.5.1.), est fixé aux alinéas 15 et 16 du nouvel article 164*bis*. Or, ceci n'est pas le cas pour le traitement des impôts imputables au sujet desquels le nouvel article 164*bis* reste muet. Au regard de l'objectif de préciser le fonctionnement du régime d'intégration fiscale à l'article 164*bis*, il est souhaitable de compléter cet article 164*bis* par une disposition précisant le sort des impôts imputables.

Ceci fait d'autant plus de sens que le nouvel alinéa 8 de l'article 164*bis* dispose que chaque membre intégré du groupe doit, pour chaque année d'imposition, déposer une déclaration de l'impôt sur le revenu comme s'il ne faisait pas partie du groupe intégré et dans laquelle il doit, notamment, déterminer et déclarer les impôts à imputer.

Le nouvel article 164*bis* ne vise pas la bonification pour investissement audiovisuel et la bonification pour frais et formation professionnelle continue.

Article 5 (supprimé)

L'article 5 introduit un nouveau paragraphe 22*bis* dans la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* »).

Le Conseil d'Etat constate que d'après les auteurs de la loi en projet : « Ce paragraphe permet à l'Administration des contributions directes de confier l'exécution de prestations spécifiques à un prestataire de droit privé ou de droit public. Ces prestations peuvent être de toute nature. »

Selon le Conseil d'Etat, l'article sous examen est à considérer comme un « cavalier budgétaire ».

Au regard de l'imprécision de la portée de la disposition sous revue ainsi que des notions de « prestations spécifiques » et de « prestataire de droit public », le Conseil d'État doit **formellement s'y opposer** sur le fondement de l'insécurité juridique.

Au vu des considérations du Conseil d'Etat, la Commission des Finances et du Budget décide de procéder à la suppression de l'article 5.

Les articles suivants seront renumérotés.

Le représentant du ministère des Finances rappelle que le présent article n'avait pas pour objectif la sous-traitance du traitement des déclarations d'impôts ou du recouvrement d'impôt, mais qu'il s'agissait de préciser qu'en cas de recours aux services de sociétés externes (de droit public ou privé) par l'ACD, ces sociétés externes sont soumises au secret fiscal.

M. Gilles Roth constate avec satisfaction que le Conseil d'Etat a émis une opposition formelle à l'égard de cet article. Il rappelle qu'il avait lui-même émis des doutes quant au manque de précision de l'article au cours d'une précédente réunion. Il réitère sa question concernant l'application du secret fiscal (et donc du paragraphe 22 de l'AO) aux personnes de la sécurité sociale ayant accès aux données fiscales des travailleurs indépendants. Il conclut que le groupe parlementaire CSV demande à ce que le paragraphe 22 de l'AO s'applique à ces personnes.

Luxembourg, le 30 mars 2019

La Secrétaire-administrateur,
Caroline Guezennec

Le Président de la Commission des Finances et du
Budget,
André Bauler