

N° 4780⁸

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2001-2002

PROJET DE LOI**modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs
et complétant le code des assurances sociales**

* * *

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

(5.12.2001)

Par sa dépêche du 1er mars 2001, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a soumis à l'avis du Conseil d'Etat le projet de loi sous rubrique, élaboré par le ministre des Finances. Le texte du projet de loi était accompagné d'un exposé des motifs et d'un commentaire des articles. Les avis de la Chambre des employés privés, de la Chambre de commerce, de la Chambre des fonctionnaires et employés publics, de la Chambre des métiers, de la Chambre de travail, de la Chambre de commerce (avis complémentaire) et de la Chambre d'agriculture ont été transmis au Conseil d'Etat respectivement les 22 mai, 1er, 13 et 28 juin 2001 ainsi que les 17 juillet et 26 novembre 2001.

*

CONSIDERATIONS GENERALES

Les auteurs du projet de loi proposent d'apporter un certain nombre des modifications en matière d'impôts directs et de compléter le code des assurances sociales.

Ces modifications sont justifiées par le souci de:

- rendre la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) conforme au principe de droit communautaire de la liberté de circulation des travailleurs et à la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes (CJCE), en particulier à l'arrêt *Zurstrassen* du 16 mai 2000;
- faciliter en matière d'impôt sur la fortune le passage à l'euro au 1er janvier 2002;
- préciser le cercle des personnes soumises à la contribution dépendance sur certaines pensions et sur le patrimoine.

En outre, certaines dispositions du projet de loi visent à modifier l'article 115 L.I.R. concernant les exemptions de tout impôt sur le revenu.

Les dispositions qui font l'objet du présent projet de loi soumis à examen peuvent donc être réparties en quatre grandes catégories intitulées comme suit:

- A. Changements destinés à faire concorder la législation fiscale avec le droit communautaire;
- B. Mise en concordance des dates-clés des fixations générales et assiettes générales prévues par la loi sur l'évaluation des biens et valeurs et par la loi concernant l'impôt sur la fortune, avec la date du passage à l'euro;
- C. Contribution à l'assurance dépendance relevant de la compétence de l'Administration des contributions;
- D. Divers.

**A. Changements destinés à faire concorder la législation fiscale
avec le droit communautaire**

En l'état actuel du droit luxembourgeois (article 3 L.I.R.), lorsque l'un des deux époux mariés et non séparés est un contribuable résident alors que l'autre est un contribuable non résident, l'époux résidant au Grand-Duché rentre dans la classe d'impôt 1. D'un point de vue fiscal, il est traité de la même

manière qu'un célibataire. Par conséquent il ne peut pas bénéficier de l'imposition collective plus favorable.

Un contribuable dont l'épouse et les enfants vivaient à l'étranger a contesté cette disposition devant le tribunal administratif de Luxembourg, au motif qu'elle serait contraire au principe de droit communautaire de la liberté de circulation des travailleurs.

Cette juridiction a dans un jugement du 11 mars 1999 (Nos 10549 et 10550 du rôle) posé à la CJCE une question préjudicielle sur base de l'article 177 du Traité de l'Union Européenne l'obligeant à surseoir à statuer en attendant la décision de la CJCE.

La question préjudicielle était la suivante: l'article 48 du Traité de l'Union Européenne (devenu après modification, article 39, paragraphe 2 CE) et l'article 1er, paragraphe 1er du règlement CEE No 1612-68 du 15 octobre 1968 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, qui visent à abolir toute discrimination fondée sur la nationalité, entre travailleurs des Etats membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les conditions de travail, „s'opposent-ils à une réglementation nationale qui soumet le bénéficiaire de l'imposition collective de deux époux et de la classe d'impôt 2 correspondante, accordant sous certaines conditions aux conjoints une charge fiscale plus favorable que celle qui leur incomberait en cas d'imposition individuelle, à la condition que les deux époux non séparés ni de fait ni sur base d'une décision de justice doivent avoir leurs domiciles fiscaux respectifs dans un même Etat membre, et qui exclut ainsi du bénéfice de ce régime d'imposition l'époux qui s'établit dans un Etat membre, en laissant le reste de sa famille dans un autre Etat membre“?

La CJCE a considéré dans son arrêt *Zurstrassen* (affaire C-87/99) du 16 mai 2000 que „l'article 48 du Traité de l'Union Européenne et l'article 7 paragraphe 2 du règlement CEE précité s'opposent à l'application d'une réglementation nationale, qui en matière d'impôt sur le revenu, soumet le bénéficiaire de l'imposition collective des conjoints non séparés ni de fait ni en vertu d'une décision de justice à la condition qu'ils soient tous deux résidents sur le territoire national et refuse l'octroi de cet avantage fiscal à un travailleur résident dans cet Etat, dans lequel il perçoit la quasi-totalité des revenus du foyer, et dont le conjoint réside dans un autre Etat membre“.

Dans son jugement du 30 octobre 2000 (Nos 10549 et 10550 du rôle), le tribunal administratif a conclu qu'il se dégageait de l'arrêt de la CJCE précité que le droit communautaire s'oppose à l'application de l'article 3 L.I.R., au motif que „cette disposition refuse l'imposition collective à un travailleur résident au Luxembourg dans lequel il perçoit la quasi-totalité des revenus du foyer, et dont le conjoint réside dans un autre Etat membre, tout en imposant collectivement les époux qui sont tous les deux contribuables du Luxembourg, et comporte de ce fait une inégalité de traitement interdite“.

L'article 1er du projet de loi soumis à examen a donc pour objet d'éliminer cette discrimination en procédant d'une manière différente suivant que le reste de la famille réside ou non dans un Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention fiscale.

Lorsque le reste de la famille réside dans un pays avec lequel le Luxembourg a conclu une convention et que le conjoint qui travaille à Luxembourg les rejoint le week-end, le conjoint qui travaille à Luxembourg est actuellement traité comme un contribuable non résident de sorte qu'il pourra bénéficier de la classe d'impôt 2 si au moins 50% des revenus professionnels du ménage sont de source luxembourgeoise (157bis alinéa 3 L.I.R.). Il peut être assimilé, sur demande, à un résident luxembourgeois s'il est imposable au Luxembourg du chef d'au moins 90% des ses revenus professionnels indigènes et étrangers (article 157ter L.I.R.). Ce cas est certainement le plus fréquent étant donné que le Luxembourg a conclu une convention fiscale avec tous ses pays voisins.

Dans des cas plus exceptionnels, c'est-à-dire lorsque le contribuable concerné ne serait pas assimilé à un contribuable non résident en application du nouvel article 2 L.I.R., il pourra bénéficier de l'imposition collective s'il réalise au moins 90% des revenus du ménage au Luxembourg.

Le Conseil d'Etat constate que ce dernier principe que les auteurs du projet de loi proposent d'inclure au niveau de l'article 3 L.I.R. est amplement suffisant pour supprimer la discrimination dont il est fait mention dans l'arrêt *Zurstrassen*.

Par conséquent, le Conseil d'Etat estime que l'article 2 L.I.R. qui définit la notion de contribuable résident n'est pas à modifier.

En outre, le Conseil d'Etat rappelle que les conventions fiscales ont uniquement pour but de répartir le pouvoir d'imposition de différents revenus entre les deux Etats signataires. Lorsque le pouvoir d'imposition d'un revenu est accordé à un Etat, celui-ci applique ensuite son droit interne.

Ces principes ont été confirmés par le jugement rendu dans l'affaire *Charron* (tribunal administratif de Luxembourg, No 10417, 21/12/1998): „une convention préventive de la double imposition tend à opérer la délimitation réciproque des souverainetés fiscales respectives des Etats signataires seulement en ce qu'elle répartit entre eux le droit d'imposition des différentes catégories de revenus, et des différents éléments de fortune, sans en règle générale empiéter sur le régime d'imposition qu'un Etat signataire entend appliquer à une catégorie de revenus pour laquelle le droit d'imposition lui est reconnu. Il s'ensuit que la détermination du domicile fiscal dans une convention n'a pour fonction que de fixer un critère pour faire rentrer les différentes catégories de revenus sous la souveraineté fiscale de l'un ou l'autre Etat signataire, mais n'est point destinée, sauf renvoi exprès opéré par le droit interne, à influencer sur le régime interne d'imposition des Etats signataires.“

Ce point de vue est confirmé par la doctrine: „ (...) Die Staaten erheben Steuern nur aufgrund ihrer eigenen Steuergesetze. Die Normen der Doppelbesteuerungsabkommen setzen dies voraus; anders als die des Internationalen Privatrechts führen sie also nicht dazu, daß ein Staat auf einen Sachverhalt ausländisches Recht anwendet. Die Abkommensnormen beschränken vielmehr das Steuerrecht der Vertragsstaaten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung *inhaltlich*. Ihre Tatbestandsmerkmale treten zu denen des innerstaatlichen Rechts hinzu; ihre Rechtsfolgen verändern es: entweder so, daß sie für bestimmte Fälle eine nach innerstaatlichem Recht begründete Steuerpflicht in einem der beiden Vertragsstaaten ausschließen, oder so, daß sie die Vertragsstaaten wechselseitig verpflichten, für bestimmte Fälle die Steuern des andern Staates anzurechnen. Im Anwendungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommen besteht also eine Steuerpflicht nur, wenn und soweit *neben den Tatbestandsvoraussetzungen des innerstaatlichen Steuerrechts* auch die des Doppelbesteuerungsabkommen gegeben sind. Die Doppelbesteuerungsabkommen sind daher keine „Kollisionsnormen“ wie die des Internationalen Privatrechts, sondern „Grenznormen“ (...). Während aber im innerstaatlichen Recht „Grenznormen“ regelmäßig in den materiellrechtlichen Normen enthalten oder doch eng mit ihnen verknüpft sind, sind die Normen der Doppelbesteuerungsabkommen getrennt vom innerstaatlichen Steuerrecht formuliert (...).“ (Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, page 107)

Le Conseil d'Etat est d'avis que si les qualifications données par les conventions fiscales devaient obligatoirement être reprises en droit interne, la cohérence de notre législation fiscale serait remise en cause.

Dans ce contexte, le Conseil d'Etat voudrait également renvoyer aux considérations faites dans son avis sur le projet de loi portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects (*doc. parl. 4855*) au sujet de la résidence fiscale.

B. Mise en concordance des dates-clés des fixations générales et assiettes générales prévues par la loi sur l'évaluation des biens et valeurs et par la loi concernant l'impôt sur la fortune, avec la date du passage à l'euro

Afin de faciliter le passage à l'euro, le projet entend modifier certaines dispositions de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs (*BewG*) et de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (*VStG*).

L'assiette générale qui constitue l'assiette de base de la procédure d'imposition de l'impôt sur la fortune est applicable pour une période de trois ans. Les auteurs du projet de loi ont exposé dans leurs commentaires des articles (*cf. doc. parl. No 4780 du 12/3/2000, page 3*) leur volonté d'avancer au 1er janvier 2002 la prochaine date-clé pour l'établissement de l'assiette générale, en principe prévue au 1er janvier 2004, afin de faire coïncider ladite date avec celle du passage à l'euro.

S'agissant de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs, le projet vise, pour les mêmes raisons que celles exposées ci-dessus tendant à modifier certaines dispositions de la loi concernant l'impôt sur la fortune, à fixer la prochaine date d'évaluation des valeurs unitaires de la fortune d'exploitation et celle des valeurs unitaires des droits d'exploitation au 1er janvier 2002.

Le Conseil d'Etat entend faire remarquer que ces dispositions visent en définitive à compléter la loi du 1er août 2001 (Mémorial A No 117, page 2440) relative au basculement en euro et modifiant certaines dispositions législatives.

C. Contribution à l'assurance dépendance relevant de la compétence de l'Administration des contributions

Le présent projet entend modifier l'article 378 du Code des assurances sociales (C.A.S.) afin que la contribution dépendance soit seulement due par les contribuables résidents qui relèvent du cercle des bénéficiaires de l'assurance dépendance. Le cercle des bénéficiaires est identique à celui de l'assurance maladie. Il s'agit des assurés obligatoires, assurés volontaires et coassurés. Ainsi, les personnes qui ne sont pas assurées contre le risque maladie, et qui n'entrent donc pas dans le bénéfice de l'assurance dépendance et qui par conséquent ne bénéficieront jamais des prestations de l'assurance dépendance, ne seront désormais plus obligées d'y contribuer.

D. Divers

Les auteurs du projet de loi soumis à examen tendent à apporter deux modifications à l'article 115 L.I.R. relatif aux exemptions de tout impôt sur le revenu. Ces modifications concernent l'exemption de la prime de démobilisation, qui est ainsi assimilée à la prime de licenciement, versée aux soldats volontaires et l'exemption des indemnités bénévoles de licenciement jusqu'à concurrence des plafonds applicables en cas de licenciement.

*

EXAMEN DES ARTICLES

I. Impôt sur le revenu

Article 1er, numéro 1

Le Conseil d'Etat se réfère à ses considérations générales où il a indiqué que la modification proposée au niveau de l'article 2 L.I.R. ne s'imposait pas pour se conformer à l'arrêt *Zurstrassen*. Il propose dès lors de ne pas modifier l'article 2 L.I.R.

Article 1er, numéro 2

Lorsque le conjoint du contribuable est non résident, les conditions suivantes posées au point d) nouveau de l'article 3 L.I.R. doivent être remplies pour qu'il y ait une imposition collective:

- les époux ne doivent pas être séparés en fait;
- l'époux résident au Luxembourg doit réaliser au moins 90% du total des revenus indigènes et étrangers du ménage pendant l'année d'imposition au Luxembourg;
- l'application du régime de l'imposition collective est subordonnée à la formulation d'une demande conjointe auprès de l'Administration des contributions directes;
- l'époux non résident doit justifier ses revenus annuels par des documents probants.

Le Conseil d'Etat relève toutefois que pour des raisons de simplicité il conviendrait de préciser, à l'instar de ce que prévoit l'alinéa 3 de l'article 157bis L.I.R. que seuls les revenus professionnels sont pris en considération pour déterminer si le seuil des 90% est atteint. Il propose en conséquence de spécifier que le bénéfice de l'imposition collective est octroyé lorsque les revenus professionnels luxembourgeois du conjoint résident sont au moins égaux à 90% des revenus professionnels du ménage.

La Chambre de commerce, dans son avis du 12 juin 2001 (*doc. parl. No 4780³, page 4*), a estimé qu'il serait préférable que le législateur définisse de manière plus précise ce qu'il faut entendre par „documents probants“. Les auteurs du projet font référence dans leurs commentaires au certificat de revenu établi par l'administration fiscale étrangère sans mentionner expressément un tel document dans le projet de loi soumis à examen. Le Conseil d'Etat quant à lui pose la question de savoir s'il ne serait pas plus opportun de laisser le texte dans la version proposée qui laisse davantage de souplesse. L'époux non résident aura ainsi la liberté de justifier ses revenus annuels par tout document probant qu'il juge utile et reconnu comme tel par l'administration.

Le Conseil d'Etat propose dès lors de modifier comme suit la première phrase de la nouvelle lettre d) de l'article 3 L.I.R.:

„d) sur demande conjointe, les époux qui ne vivent pas en fait séparés, dont l'un est un contribuable résident et l'autre un contribuable non résident, à condition que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pour cent des revenus professionnels du ménage.“

Article 1er, numéro 3

Cet article vise à remplacer la deuxième phrase de l'article 4 L.I.R., alinéa 1er afin de préciser les conditions d'application de l'imposition collective pour chaque type de bénéficiaire considéré, selon qu'il est résident ou non résident. Il constitue la suite logique de la modification proposée à l'article 1er, No 2 ci-dessus ayant pour objet d'insérer un point d) à l'article 3 L.I.R.

Le Conseil d'Etat marque son accord au texte proposé.

Article 1er, numéro 4

Cet article vise à insérer un quatrième alinéa à l'article 6 L.I.R. afin de faire en sorte que, dès lors que les conditions de l'article 3d) sont remplies, le conjoint non résident soit imposé comme s'il avait été contribuable résident pendant toute la durée d'imposition. En l'absence d'une telle assimilation, le commentaire de l'article affirme qu'une imposition collective serait impossible, faute d'obligation fiscale personnelle dans le chef du conjoint non résident qui n'a pas de revenus indigènes.

Le Conseil d'Etat note que lorsque le conjoint non résident est résident d'un pays avec lequel le Luxembourg a conclu une convention, la plupart de ses revenus seront exonérés au Luxembourg. Il est même discutable si le Luxembourg pourra tenir compte de ces revenus exonérés pour déterminer le taux d'imposition qui s'applique aux revenus dont le pouvoir d'imposition a été accordé au Luxembourg. En l'absence d'une convention, la double imposition sera éliminée au moyen de la méthode d'imputation prévue à l'article 134bis L.I.R.

Le Conseil d'Etat marque son accord au texte proposé.

Article 1er, numéro 5

Cet article vise à modifier l'article 115 L.I.R. relatif aux exemptions de l'impôt sur le revenu.

Le nouveau point 9a) de cet article permet d'exempter la prime de démobilisation versée aux soldats volontaires à la fin de la période de volontariat de tout impôt sur le revenu.

Le Conseil d'Etat marque son accord au texte proposé qui vise à assimiler clairement la prime de démobilisation à l'indemnité de départ prévue par la législation en matière de droit du travail.

Le point 10 de l'alinéa 1 de cet article est complété par une phrase visant à dissiper toute incertitude qui pouvait se poser quant à la liquidation de l'indemnité répartie sur plusieurs années dès lors qu'elle précise que l'exemption des indemnités bénévoles de licenciement est limitée au montant absolu de 500.000.– francs, même si les indemnités sont liquidées pendant une période s'étendant sur plusieurs années d'imposition.

Le Conseil d'Etat marque donc son accord au texte proposé.

Article 1er, numéro 6

Cet article vise à compléter l'article 153 L.I.R. relatif à l'assiette des revenus imposables passibles d'une retenue d'impôt en introduisant un numéro 4 à l'alinéa 1.

Cette modification, qui a pour objet de soumettre les contribuables bénéficiant des dispositions du nouvel article 3d) L.I.R. à l'imposition par voie d'assiette, est la conséquence logique de l'application du nouvel article 3d) L.I.R. Ainsi, comme le soulignent les auteurs du projet dans leurs commentaires (*Doc. parl. No 4780, page 8*), l'imposition par voie d'assiette permettra à l'administration fiscale de vérifier, sur base de la déclaration d'impôt sur le revenu qui doit être remise pour le 31 mars de l'année suivante et à laquelle seront jointes les pièces justificatives, que la classe d'impôt 2, accordée provisoirement en début d'année et l'avantage fiscal en résultant, étaient bien justifiés.

Le Conseil d'Etat marque donc son accord au texte proposé.

II. Loi sur l'évaluation des biens et valeurs

Article 2, numéro 1

Le Conseil d'Etat marque son accord au texte proposé qui vise à déroger aux dispositions du paragraphe 21, alinéa 1 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs (*BewG*)

dans le but de faire coïncider la prochaine date-clé de fixation générale des valeurs unitaires de la fortune d'exploitation et la prochaine date-clé de fixation générale des droits d'exploitation avec la date du passage à l'euro au 1er janvier 2002.

Article 2, numéro 2

Cet article vise à modifier trois dispositions du paragraphe 67 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs (*BewG*) en vue de les rendre conformes au droit communautaire.

Le Conseil d'Etat relève que les abattements visés au paragraphe 67, alinéa 1, point 2 nouveau (2.500 euros pour les avoirs en compte et moyens de paiement) et à l'alinéa 2 nouveau (35.000 euros pour les avoirs en compte, les moyens de paiement et les actions et participations dans les sociétés de capitaux pleinement imposables) de la loi modifiée du 16 octobre 1934 précitée ne sont donc plus réservés à des éléments de fortune libellés en francs ainsi qu'aux actions cotées en bourse des seules sociétés anonymes résidentes pleinement imposables. S'agissant plus précisément de ce dernier point, ils sont généralisés à toutes les actions et participations dans les sociétés de capitaux.

Le Conseil d'Etat approuve cette proposition.

Concernant la modification proposée à l'alinéa 2, le Conseil d'Etat relève toutefois qu'il serait plus opportun de remplacer le terme „participation“ par le terme „part“. Les termes „actions et parts“ sont en effet plus appropriés pour désigner les titres représentatifs de la détention dans le capital des sociétés de capitaux (société anonyme, société en commandite par actions et société à responsabilité limitée).

A ce sujet il renvoie expressément au commentaire des articles du projet de loi portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects (*Doc. parl. No 4855, session ordinaire 2001/2002*) ainsi qu'à ses propres observations à l'occasion de l'examen de l'article 4 dudit projet.

La première phrase de l'alinéa 2 de l'article 67 précité aurait donc la teneur suivante:

„Les avoirs en compte et les autres moyens de paiement visés à l'alinéa 1, numéro 2, ainsi que les actions et *parts* dans les sociétés de capitaux pleinement imposables bénéficient dans leur ensemble d'un abattement de 35.000 euros.“

Enfin, la troisième modification apportée au paragraphe 67 concerne le point 11 de l'alinéa 1 dudit paragraphe. Elle vise à supprimer l'exemption limitée aux œuvres d'art créées par des artistes luxembourgeois encore en vie ou dont le décès ne remonte pas à plus de 15 ans au motif que cette disposition n'est pas conforme au droit communautaire. Le Conseil d'Etat marque donc son accord au texte proposé.

III. Impôt sur la fortune

Article 3

Le Conseil d'Etat marque son accord au texte proposé qui vise à modifier certaines dispositions du paragraphe 12 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (*VStG*) en vue de faire coïncider la prochaine date-clé de l'assiette générale avec la date du passage à l'euro au 1er janvier 2002.

IV. Code des assurances sociales

Article 4

Cet article a pour objet d'insérer un alinéa 3 nouveau à l'article 378 du Code des assurances sociales.

Le Conseil d'Etat marque son accord au texte proposé qui tend à ce que les personnes qui ne sont pas assurées contre le risque-maladie au Luxembourg et qui par conséquent ne tombent pas dans le cercle des bénéficiaires potentiels de l'assurance dépendance, soit comme assuré, soit comme coassuré, ne soient pas redevables de la contribution-dépendance.

V. Mise en vigueur

Article 5

Cet article est relatif à l'entrée en vigueur des différentes dispositions du présent projet de loi qui sont variables d'une disposition à l'autre.

Le Conseil d'Etat relève que les modifications apportées aux articles 2, 3, 4, 6, 115 et 153 L.I.R., telles qu'indiquées à l'article 1er du présent projet, seront applicables à partir de l'année d'imposition 2000.

Le Conseil d'Etat relève que la dérogation apportée au paragraphe 21, alinéa 1 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs (*BewG*) et les modifications apportées au paragraphe 67 de la même loi ainsi que celles apportées au paragraphe 12 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (*VStG*) et indiquées respectivement aux articles 2 et 3 du présent projet de loi seront applicables au 1er janvier 2002.

Le Conseil d'Etat relève enfin que les modifications apportées à l'article 378 du C.A.S et indiquées à l'article 4 du présent projet de loi prendront effet immédiatement.

Le Conseil d'Etat marque son accord au texte proposé de cet article.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 5 décembre 2001.

Le Secrétaire général,
Marc BESCH

Le Président,
Marcel SAUBER

