

N° 6130<sup>3</sup>

## CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2009-2010

**PROJET DE LOI****modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs**

\* \* \*

**SOMMAIRE:**

	<i>page</i>
1) Avis de la Chambre de Commerce (11.6.2010) .....	1
2) Avis de la Chambre des Métiers (2.7.2010) .....	6

\*

**AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE**

(11.6.2010)

L'objet du projet de loi sous avis (ci-après dénommé le „Projet“) est de mettre le droit luxembourgeois, et plus spécialement les articles 157, 157bis et 157ter de la loi modifiée du 6 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu (ci-après „LIR“) concernant les non-résidents, en conformité avec les libertés fondamentales de droit européen contenues dans le Traité CE (ci-après „TCE“) auquel on devrait désormais se référer sous l'appellation Traité sur l'Union européenne.

\*

**RESUME SYNTHETIQUE**

L'objet du Projet est de modifier les articles 157, 157bis et 157ter LIR afin de les mettre en conformité avec les libertés fondamentales du TCE suite à une mise en demeure adressée le 14 avril 2009 au Luxembourg. Il lui est en effet reproché de soumettre certains revenus de non-résidents à des taux d'impôts progressifs plus élevés que ceux qui seraient effectivement appliqués selon le barème à leur revenu majoré de la tranche de base non imposable, d'une part et, de refuser le bénéfice de la tranche de base non imposable aux contribuables non résidents réalisant au Luxembourg la quasi-totalité de leurs revenus mondiaux, lorsque la quasi-totalité des revenus mondiaux se compose de revenus indigènes non professionnels, d'autre part.

Les modifications proposées s'inspirent de la jurisprudence issue de l'arrêt Gerritse<sup>1</sup> du 12 juin 2003 de la Cour de Justice des Communautés Européennes selon laquelle les revenus des non-résidents peuvent être soumis à un impôt définitif à un taux uniforme, à condition que le taux en question „ne soit pas supérieur à celui qui serait effectivement appliqué à l'intéressé, selon le barème progressif, aux revenus nets majorés du montant correspondant à la tranche de base non imposable“.

D'une manière générale, il convient de se demander face à la complexité du système proposé et des faibles montants en jeu, si la suppression du taux actuel minimum de 15% n'aurait pas pu répondre aussi bien aux exigences de la Commission européenne, tout en offrant l'avantage de la simplicité.

<sup>1</sup> CJCE 12 juin 2003, Gerritse, C-234/01: la législation allemande en vigueur imposait les revenus de source allemande des non-résidents à un taux uniforme de 25%. Dans son arrêt, la Cour a jugé qu'une différence de traitement entre les résidents et les non-résidents était acceptable, et que l'application du taux uniforme de 25% aux revenus des non-résidents était possible à condition que celui-ci ne soit pas supérieur à celui qui serait effectivement appliqué à l'intéressé, selon le barème progressif, aux revenus nets majorés du montant correspondant à la tranche de base non imposable.

Par ailleurs, des précisions devraient être apportées en ce qui concerne la modification proposée au point 3° de l'article 1 en vue d'éviter toute application erronée de ladite disposition en pratique.

\*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce marque son accord au projet de loi sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

#### *Appréciation du projet de loi*

	<i>Incidence</i>
Compétitivité de l'économie luxembourgeoise	+
Impact financier sur les entreprises	+
Transposition de la directive	n.a.
Simplification administrative	-
Impact sur les finances publiques	0 <sup>2</sup>

\*

### **OBSERVATIONS GENERALES**

#### *Contexte*

La Commission européenne a mis le Luxembourg en demeure le 14 avril 2009 en application de l'article 226 TCE considérant qu'il manquait aux obligations lui incombant en vertu de l'article 56 TCE. En effet, le Luxembourg soumet certains revenus de non-résidents à des taux d'impôts progressifs plus élevés que ceux qui seraient effectivement appliqués selon le barème à leur revenu majoré de la tranche de base non imposable, d'une part, et refuse d'accorder le bénéfice de la tranche de base non imposable aux contribuables non résidents réalisant au Luxembourg la quasi-totalité de leurs revenus mondiaux, lorsque la quasi-totalité des revenus mondiaux se compose de revenus indigènes non professionnels, d'autre part.

#### *Remarques introductives*

La mise en conformité du droit national luxembourgeois en matière de fiscalité directe effectuée dans le cadre du présent Projet est en ligne avec les diverses modifications mises en oeuvre au cours de ces dernières années, suite notamment à l'arrêt Schumacker (C-279/93) du 14 février 1995. Dans le cas présent, il s'agit de modifier les articles 157, 157bis et 157ter LIR afin de les rendre conformes aux principes dégagés par la jurisprudence de l'arrêt Gerritse du 12 juin 2003 de la Cour de Justice des Communautés Européennes.

Suivant le régime actuel, les revenus des non-résidents à l'exception des pensions et des salaires sont soumis aux taux d'impôts progressifs selon le barème sans que l'impôt final sur ces revenus ne puisse être inférieur à 15% (articles 157al 5 et 157bis al 6 LIR). Il est reproché à ce régime de ne pas être conforme à l'article 56 TCE.

Le Projet prévoit dès lors l'instauration d'un nouveau mécanisme suivant lequel, lorsque le taux d'imposition résultant de l'application du barème au revenu imposable augmenté de la tranche exonérée est inférieur à 15%, ce taux inférieur soit retenu pour l'imposition des revenus en principe soumis au taux minimal de 15% (soit tous les revenus à l'exception des salaires et des pensions). Ce mécanisme reprend une proposition de la Commission européenne de ne pas tenir compte de la tranche de base non imposable, mais d'appliquer le taux correspondant à l'imposition au-delà de la tranche non imposable.

<sup>2</sup> L'impact devrait être négatif, mais de manière tout à fait marginale compte tenu du nombre de contribuables visés et des montants en jeu.

sable lorsqu'un contribuable non résident réalise une part non substantielle de ses revenus dans un Etat autre que son Etat de résidence<sup>3</sup>.

En effet, de manière générale l'application d'une tranche de base exonérée répond à un objectif social de protection du minimum vital des contribuables à faibles revenus, ce qui relève de l'Etat de résidence dans lequel, en principe, le contribuable perçoit la majeure partie de son revenu. Or, lorsqu'un contribuable non résident perçoit dans un Etat autre que son Etat de résidence des revenus non substantiels, la prise en compte intégrale de la tranche de base constituerait une faveur injustifiée par rapport aux contribuables intégralement assujettis à l'impôt dans cet autre Etat.

La Commission propose donc de ne pas tenir compte de la tranche de base non imposable mais d'appliquer le taux correspondant à l'imposition au-delà de la tranche non imposable. Cela équivaut à calculer l'impôt sur le revenu net augmenté de la tranche de base, le montant de l'impôt prévu par le barème applicable sur ce total étant considéré comme un impôt équitable.

\*

## COMMENTAIRE DES ARTICLES

*Concernant l'article 1er, 1<sup>o</sup>: modifications de l'article 157 alinéa 5 LIR*

*A. Régime actuel (art. 157 al 5 LIR)*

*Base imposable:* les revenus constituant la base imposable visée par cet article sont les revenus non professionnels non soumis à une retenue d'impôt à la source. Il s'agit en pratique principalement des revenus de location.

*Calcul de l'impôt:*

- Etape 1: la base imposable est dans un premier temps soumise au barème progressif.
- Etape 2: si le taux selon barème progressif est inférieur à 15%, la base imposable est soumise au taux minimum de 15% (15,375% si on tient compte de l'impôt de solidarité prélevé pour le fonds pour emploi).

*B. Modification proposée par le Projet (art. 157 alinéa 5a LIR)*

*Base imposable:* identique à celle prévue par l'article 157 al 5 LIR (cfr point a. *supra*)

*Calcul de l'impôt:* l'article 157 al 5a LIR ajoute une troisième étape au calcul de l'impôt tel que prévu par le régime actuel. Les étapes successives suivies pour la détermination de l'impôt dû par le contribuable non résident peuvent être résumées comme suit:

- Etape 1 (art. 157 al 5 LIR): inchangée
- Etape 2 (art. 157 al 5 LIR): inchangée
- Etape 3 (art. 157 al 5a LIR): la base imposable augmentée du minimum vital<sup>4</sup> est soumise au barème progressif.

Suivant les modifications proposées, l'impôt dû sera l'impôt le moins élevé issu des calculs effectués suite aux étapes 2 et 3.

*Exemples chiffrés:*

- a) Un contribuable non résident réalise un revenu indigène provenant de la location d'un bien immobilier situé au Luxembourg. Le revenu imposable ajusté s'élève à 10.000 €.
- Etape 1 (art. 157 al 5 LIR): barème: 0 €
  - Etape 2 (art. 157 al 5 LIR): 15%: 1.500 €
  - Etape 3 – *nouveau* – (art. 157 al 5a LIR): classe 1 appliquée sur une base imposable hypothétique de 10.000 € + 11.265 € = 21.265 €, soit un impôt de 1.224 €.

<sup>3</sup> Gerritse, C-234/01, CJCE 12 juin 2003, considérants 30 à 42, et plus spécifiquement considérants 38 et 39.

<sup>4</sup> Le minimum vital correspond à la première tranche du tarif de l'article 118 LIR, c'est-à-dire 11.265 € en ce qui concerne le tarif applicable depuis l'année d'imposition 2009.

L'impôt effectivement dû sera le plus bas des montants des étapes 2 et 3, en l'occurrence 1.224 €.

b) Un contribuable non résident réalise un revenu indigène provenant de la location d'un bien immobilier situé au Luxembourg. Son revenu imposable ajusté s'élève à 20.000 €.

- Etape 1 (art. 157 al 5 LIR): barème = 1.016 €
- Etape 2 (art. 157 al 5 LIR):  $20.000 \times 15\% = 3.000 \text{ €}$
- Etape 3 – *nouveau* – (art. 157 al 5 a LIR): classe 1 appliquée sur une base imposable hypothétique de  $20.000 \text{ €} + 11.265 \text{ €} = 31.265 \text{ €}$ , soit un impôt de 3.497 €.

L'impôt effectivement dû sera le plus bas des montants des étapes 2 et 3, en l'occurrence 3.000 €.

### C. Analyse de la disposition

Compte tenu du caractère progressif du barème, plus le revenu est faible, plus le gain réalisé grâce à ce nouveau système est important.

Pour une base imposable de 1.500 euros par an, le contribuable concerné paierait moitié moins d'impôt, pour une base imposable de 5.000 euros, le gain n'est plus que d'un tiers, et pour une base de 10.000 euros le gain est réduit à un cinquième.

La limite de l'avantage du mode de calcul proposé est atteinte pour les contribuables non résidents réalisant au Luxembourg des revenus nets non professionnels non soumis à la retenue à la source de 15.300 euros maximum.

Face à la complexité du système proposé et des faibles montants en jeu, il convient de se demander si la suppression pure et simple de l'actuel taux de 15% n'aurait pas pu répondre aussi bien aux exigences de la Commission européenne, tout en offrant l'avantage de la simplicité.

### Concernant l'article 1er, 2°: modifications de l'article 157bis alinéa 6 LIR

#### A. Régime actuel (art. 157bis al 6 LIR)

*Base imposable:* les revenus constituant la base imposable visée par cet article sont les revenus indigènes, autres que les pensions, rentes et salaires.

*Calcul de l'impôt:* le taux applicable à ces revenus est le taux selon le barème, sans que ce taux puisse être inférieur à 15%. Si c'est le cas, il y a lieu de calculer un supplément sur les revenus autres que les salaires et pensions.

- Etape 1: la base imposable constituée de l'ensemble des revenus luxembourgeois est soumise au barème progressif.
- Etape 2: si le taux selon barème progressif est inférieur à 15%, il y a lieu de calculer un complément sur une base constituée de l'ensemble des revenus luxembourgeois, diminué des salaires et pensions.

Le taux à appliquer sur ce montant sera la différence entre 15% et le taux calculé lors de l'étape 1.

#### B. Modification proposée par le Projet (art. 157bis alinéa 6a LIR)

*Base imposable:* identique à celle prévue par l'article 157bis al 6 LIR (voir point a. *supra*)

*Calcul de l'impôt:* l'article 157bis al 6a LIR ajoute une troisième étape au calcul de l'impôt tel que prévu par le régime actuel. Les étapes successives suivies pour la détermination de l'impôt dû par le contribuable non résident peuvent être résumées comme suit:

- Etape 1 (art. 157bis al 6 LIR): inchangée.
- Etape 2 (art. 157bis al 6 LIR): inchangée.
- Etape 3 (art. 157bis al 6a LIR): la base imposable augmentée du minimum vital est soumise au barème progressif. Si le taux en résultant est inférieur à 15%, il y a lieu de calculer un complément sur une base constituée de l'ensemble des revenus luxembourgeois, diminué des salaires et pensions.

Le taux à appliquer sur ce montant sera la différence entre le taux calculé à l'étape 3 et le taux calculé à l'étape 1.

### C. Analyse de la disposition

Tout comme en ce qui concerne l'article précédent, il convient de se demander face à la complexité d'un tel système et des faibles montants en jeu, si la simple suppression du taux minimum de 15% n'aurait pas pu répondre aussi bien aux exigences de la Commission européenne tout en offrant l'avantage de la simplicité.

### Concernant l'article 1er 3°: modifications de l'article 157ter LIR

#### A. Le régime actuel

Le régime de l'article 157ter LIR permet aux contribuables non résidents d'être assimilés aux contribuables résidents, si la quasi-totalité des revenus professionnels est réalisée au Luxembourg. L'assimilation n'est possible que si le contribuable réalise au Luxembourg 90% au moins de ses **revenus professionnels**.

Dans ce cas, la base pour le calcul du taux d'impôt global est constituée des revenus mondiaux du contribuable.

#### B. Modification proposée par le Projet

La modification à l'article 157ter LIR proposée par le Projet est de remplacer l'expression „revenus professionnels indigènes et étrangers“ par „revenus tant indigènes qu'étrangers“.

Dès lors, l'assimilation ne sera possible que si le contribuable réalise au Luxembourg au moins 90% de ses **revenus**. Le seuil sera calculé sur l'ensemble des revenus mondiaux du contribuable et non plus seulement sur ses seuls revenus professionnels.

La base pour le calcul du taux d'impôt global en cas d'assimilation reste inchangée.

#### C. Analyse de la disposition

Le régime actuel tient compte des seuls revenus professionnels pour demander l'assimilation, ce qui a en pratique les conséquences négatives suivantes:

- un contribuable réalisant au Luxembourg 100% de ses revenus professionnels et ayant des revenus non professionnels étrangers importants peut demander l'assimilation, mais celle-ci ne fera qu'augmenter son taux d'imposition. Ces situations génèrent probablement en pratique un travail administratif inutile à l'Administration des contributions directes<sup>5</sup>;
- un contribuable ne vivant que de ses revenus non professionnels de source luxembourgeoise ne peut pas demander son assimilation et ne peut donc pas bénéficier des abattements et déductions réservés aux résidents luxembourgeois.

Grâce au régime proposé, la possibilité d'assimilation tiendra compte de la situation du contribuable dans son ensemble. Les conséquences négatives précédemment évoquées seront ainsi évitées. En effet:

- un contribuable réalisant au Luxembourg 100% de ses revenus professionnels et ayant des revenus non professionnels étrangers importants n'atteindra pas le seuil requis et ne pourra pas demander l'assimilation, ce qui devrait simplifier le travail de l'Administration des contributions directes;
- un contribuable ne vivant que de ses revenus non professionnels de source luxembourgeoise pourra bénéficier des abattements et déductions accordés aux résidents, car il pourra demander l'assimilation.

Cette modification semble conforme au droit européen.

Même si l'on s'en éloigne, le but poursuivi par la jurisprudence Schumacker citée *supra* de tenir compte de la capacité contributive semble atteint.

<sup>5</sup> La Chambre de Commerce relève que l'exclusion des revenus autres que professionnels du seuil de 90% était due à l'époque de l'introduction de la disposition par la loi du 23 décembre 1997 dans la LIR à des raisons de simplification tant pour le contribuable que pour l'administration (J.-P. WINANDY, *Les impôts sur les revenus et sur la fortune*, Ed. Promoculture 2002, p. 713.)

En ce qui concerne la teneur de la modification de l'article 157ter, il serait probablement utile de modifier également la première phrase de l'alinéa 2 et de vérifier la pertinence du renvoi. En effet, la référence aux seuls revenus professionnels dans cette phrase pourrait prêter à confusion.

Finalement, se pose encore une question concernant le calcul du seuil dans l'hypothèse d'un solde négatif de revenus étrangers. La Chambre de Commerce s'interroge quant au sort du solde négatif: elle présume qu'il ne sera pas pris en considération pour le calcul du seuil, mais seulement, comme c'est le cas actuellement, pour le calcul du taux global.

La Chambre de Commerce est d'avis que des précisions à ce sujet seraient utiles afin d'éviter une application erronée de ladite disposition en pratique.

\*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce marque son accord au projet de loi sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

\*

## **AVIS DE LA CHAMBRE DES METIERS**

(2.7.2010)

Par sa lettre du 5 mai 2010, Monsieur le Ministre des Finances a bien voulu demander l'avis de la Chambre des Métiers au sujet du projet de loi repris sous rubrique.

En date du 14 avril 2009, la Commission européenne a émis à l'encontre du Luxembourg une mise en demeure. Elle a fait savoir qu'elle estime que le Grand-Duché de Luxembourg manque aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 du Traité CE, premièrement, en soumettant certains revenus des non-résidents à des taux d'impôts progressifs plus élevés que ceux qui seraient effectivement appliqués, selon le barème, à leur revenu majoré de la tranche de base non imposable et, deuxièmement, en refusant d'accorder le bénéfice de la tranche de base non imposable aux contribuables non résidents réalisant au Luxembourg la quasi-totalité de leurs revenus mondiaux, lorsque la quasi-totalité des revenus mondiaux se compose de revenus indigènes non professionnels.

A relever que dans son argumentation la Commission s'appuie notamment sur l'arrêt Gerritse (C-234/01) de la Cour de Justice des Communautés Européennes.

La Chambre des Métiers, constatant que le présent projet n'a que pour objet de rendre la législation fiscale nationale conforme au droit et à la jurisprudence de l'Union européenne, n'a pas d'observation particulière à formuler.

Luxembourg, le 2 juillet 2010

*Pour la Chambre des Métiers,*

*Le Directeur,*  
Paul ENSCH

*Le Président,*  
Roland KUHN

