

A V I S

de la Chambre des Fonctionnaires et Employés publics

sur

**le projet de loi portant modification de certaines dis-
positions en matière des impôts directs**

Par dépêche du 11 juillet 1995, Monsieur le Ministre des Finances a demandé l'avis de la Chambre des Fonctionnaires et Employés publics sur le projet de loi spécifié à l'intitulé.

Remarque introductive

Le projet de loi sous avis est divisé en quatre chapitres, dont celui se rapportant à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (Chapitre I) est évidemment de nature à intéresser en premier lieu la Chambre des Fonctionnaires et Employés publics. Elle consacrera donc l'essentiel de ses observations à ce premier volet, avec un accent particulier sur les dispositions relatives à la fiscalité des ménages. Conformément à cette approche, elle se prononcera surtout sur les modifications que le projet de loi entend apporter aux articles 123, 123bis, 125, 127bis, 127ter, 129b, 145 et 154 L.I.R.

Suivant la nature des problèmes qu'ils sont destinés à résoudre, les articles précités sont réunis en quatre chapitres différents, à savoir:

- mesures tarifaires pour enfants à charge (articles 123, 123bis, 127bis et 127ter L.I.R.);
- adaptation du tarif de l'impôt sur le revenu (article 125 L.I.R.);
- abattement extra-professionnel (article 129b L.I.R.) et
- problèmes soulevés par les articles 145 et 154, alinéa 6 L.I.R. dans le chef des travailleurs non résidents.

Toutes les autres dispositions du projet de loi, qui concernent plus particulièrement les entreprises, feront l'objet d'un chapitre à part, qui, sans entrer dans le détail des modifications, se bornera à quelques remarques de principe.

I La fiscalité des ménages

1. Articles 123, 123bis, 127bis et 127ter L.I.R.

Les articles en question règlent chacun, dans des situations diverses, la prise en considération des dépenses pour enfants à charge.

D'une manière générale, les modifications qu'il est proposé d'apporter à ces articles témoignent du souci des auteurs du projet de loi de conférer aux dispositions concernées une plus grande homogénéité. Ces dispositions ont été modifiées et complétées à différentes reprises par le passé. La réforme fiscale du 6 décembre 1990 a même révisé fondamentalement le régime tarifaire pour charge d'enfants. L'expérience acquise depuis lors a mis en évidence certaines lacunes inhérentes à ce régime, que le projet de loi entend combler. Quant à la nature des ajustements, elle va de simples précisions de texte jusqu'à des modifications de fond.

La Chambre constate que, dans la plupart des cas, les solutions retenues sont à l'avantage du contribuable. Elle n'entend pas s'attarder sur ces dispositions. Elle limitera ses observations aux deux sujets suivants.

- a) L'article 123bis L.I.R. prévoit une bonification d'impôt sur deux années au profit des enfants pour lesquels le droit à la modération d'impôt au sens de l'article 123 L.I.R. est venu à expiration. L'alinéa 2 de cet article lie cette faveur à une limite de revenu fixée à 1.800.000 francs, la bonification étant progressivement réduite pour disparaître définitivement à partir du seuil de 2.400.000 francs.

La Chambre propose de supprimer cette limitation pour les raisons suivantes.

La bonification d'impôt de l'article 123bis prend en fait la relève de la modération d'impôt au sens de l'article 123. Cette dernière ne faisant pas de distinction suivant la situation de revenu du contribuable, il serait logique que la prolongation de l'avantage se fasse également sans égard aux revenus du bénéficiaire.

Aux yeux de la Chambre, la restriction prévue par l'article 123bis manque de tout fondement.

D'abord, on ne peut pas nier que le fait de lier une réduction d'impôt à une limite de revenu constitue toujours une mesure arbitraire en soi, et cela même dans l'hypothèse où l'on entend la justifier par des considérations d'ordre social. Par ailleurs, si l'on veut conférer à cette mesure un caractère social, il existe bien d'autres éléments à prendre en considération, tels que le nombre des enfants encore à charge du contribuable en dehors de celui pour lequel la modération d'impôt disparaît.

Enfin, la Chambre donne à considérer que le fait de faire dépendre l'octroi de la bonification d'impôt du revenu peut être à l'origine de difficultés d'exécution pratiques. Le commentaire cite dans ce contexte la situation où des époux soumis à l'imposition collective se séparent et sont imposés séparément au moment où les dispositions de l'article 123bis sont appelées à jouer. La question se pose si chacun des époux peut solliciter le bénéfice de l'article en question ou si l'avantage est à ventiler entre les deux. Le Gouvernement propose, par une modification de texte appropriée, de réserver le droit à la bonification dorénavant à celui des époux au ménage duquel l'enfant appartient. Il justifie ce choix précisément par l'argument que la répartition de la faveur entre le père et la mère se heurterait à la difficulté que l'octroi de la bonification serait fonction de la situation de revenu des parents.

- b) Si la Chambre peut se déclarer d'accord, d'une façon générale, avec les choix opérés par le projet de loi en ce qui concerne l'abattement de revenu pour enfants ne faisant pas partie du ménage du contribuable prévu par l'article 127bis L.I.R., elle aimerait cependant faire une remarque en rapport avec les abattements mensuels et annuels prévus pour la prise en considération de frais exposés.

L'article 127bis distingue entre les secours alimentaires alloués aux enfants âgés de moins de 21 ans au début de l'année et les allocations aux enfants d'au moins 21 ans à cette date. En ce qui concerne les plafonds, ils sont exprimés pour la première catégorie d'enfants en un montant mensuel et pour la deuxième en un montant annuel.

La Chambre s'est interrogée sur les raisons de cette distinction. Il semble que l'explication en réside dans la circonstance que les dépenses en rapport avec les enfants poursuivant des études de formation professionnelle (enfants âgés d'au moins 21 ans) se concentrent surtout à certaines époques de l'année (par exemple début de l'année scolaire), tandis que les frais d'éducation et d'entretien exposés pour les enfants âgés de moins de 21 ans sont plus constants et se répartissent de façon plus régulière sur la période d'imposition. De plus, les aliments au profit des mineurs seraient généralement versés aux mains du tuteur tandis que les enfants majeurs seraient juridiquement les bénéficiaires directs.

Ces arguments ne sont pas de nature à convaincre la Chambre. Elle propose dès lors de prévoir une solution unique (mensuelle ou annuelle) pour la fixation des plafonds dans les deux cas. Cela étant, rien ne s'opposerait plus à ce que le cumul réservé par le projet de loi aux seuls plafonds mensuels soit généralisé pour toutes les situations prévues par l'article 127bis.

La Chambre demande donc au Gouvernement de modifier l'article 127bis dans le sens de cette proposition.

2. Article 125 L.I.R.

Le projet de loi propose une nouvelle version de l'article 125 L.I.R. prévoyant l'adaptation du tarif de l'impôt sur le revenu à l'indice des prix à la consommation.

Par rapport à la réglementation actuelle, le projet de loi entend créer une obligation formelle d'adaptation du tarif lorsque la variation de l'indice est de 3,5% au moins. Dans le régime en vigueur, le Gouvernement se trouve seulement obligé de proposer à la Chambre une telle adaptation lorsque la variation indiciaire est de 5% au moins. Sur ce point, le projet de loi comporte donc une amélioration par rapport à la situation existante.

Cependant, le texte actuel de l'article 125 L.I.R. se place pour la constatation de la variation décisive sur des périodes-repère différentes. Si actuellement la variation se mesure à partir de la moyenne des indices pondérés des six premiers mois de l'année par rapport à l'indice qui se

trouve à la base du tarif en vigueur, la nouvelle formulation prend uniquement en considération les écarts d'une année à l'autre. Cela signifie en clair que toutes les variations annuelles de l'indice inférieures à 3,5% ne sont pas prises en considération.

Il est vrai que le Gouvernement garde la possibilité de proposer des adaptations tarifaires qui dépassent le cadre de l'article 125. Aux yeux de la Chambre, il y a bel et bien obligation morale d'y procéder, mais celle-ci ne fournit guère les garanties nécessaires pour éliminer effectivement du tarif les effets de l'érosion monétaire, alors surtout que chaque non-adaptation du tarif à l'indice des prix équivaut à une augmentation réelle de la charge fiscale. Une telle augmentation rampante de l'impôt peut uniquement être évitée par un système de liaison absolue du tarif à l'indice des prix à la consommation.

La Chambre demande donc que l'adaptation tarifaire prévue par l'article 125 L.I.R. rétroagisse toujours à l'indice sur lequel repose le tarif antérieur.

A titre subsidiaire, et pour éviter que pendant des périodes d'inflation peu élevée le poids de l'impôt ne soit continuellement majoré, la Chambre demande que le seuil d'adaptation de 3,5% prévu par le projet de loi soit ramené à 1,5%.

3. Article 129b

L'abattement extra-professionnel démontre de manière frappante comment une disposition, initialement conçue au profit des seuls salariés, peut être progressivement détournée de son but initial.

Lors de son introduction en 1987, l'abattement extra-professionnel, fixé à 48.000 francs par an, était censé compenser les frais supplémentaires incombant à un ménage dans lequel les deux conjoints s'adonnaient à une activité salariée. Etaient assimilés à ces ménages ceux composés d'un époux salarié et d'un époux exerçant une activité indépendante. L'idée à la base du cercle restreint des bénéficiaires était de compenser les dépenses supplémentaires engendrées par le fait que les salariés ne peuvent qu'exceptionnellement exercer leur activité professionnelle au lieu de leur domicile.

La réforme fiscale de 1990 modifia complètement la nature de l'abattement qui était dorénavant considéré comme moyen d'encouragement des femmes au travail professionnel. A cet effet, l'abattement était porté à 180.000 francs.

Par l'extension de l'abattement aux époux dont l'un poursuit une activité indépendante et dont l'autre dispose du statut de conjoint-aidant, le projet de loi donne une nouvelle dimension à l'article 129b L.I.R. Le projet de loi ne fournit aucune explication sur la justification de cette extension. Il se borne à renvoyer à un passage de la déclaration gouvernementale du 22 juillet 1994.

D'après les renseignements dont dispose la Chambre, l'extension des dispositions de l'article 129b aux conjoints-aidant peut être considérée comme mesure susceptible d'encourager ces personnes à se constituer des droits de pension indépendamment de ceux financés par leur conjoint dans le cadre du régime de la sécurité sociale ordinaire.

La Chambre se demande si, en continuant à ce rythme, on ne risquera pas à brève échéance d'accorder l'abattement extra-professionnel à l'ensemble des époux disposant tous les deux de revenus imposables. Au plus tard à partir de l'extension de l'abattement à ces catégories de contribuables, celui-ci n'aura plus le caractère d'une compensation pour frais engagés, mais constituera une simple exonération d'une partie des revenus de ces personnes, déclenchant une réduction de l'impôt économiquement similaire à une réduction tarifaire.

Dans ce même ordre d'idées, la question se posera de savoir si le conjoint du salarié s'occupant du ménage et de l'éducation des enfants ne devrait pas bénéficier des mêmes avantages, alors surtout que son apport dans l'intérêt de la société mérite une égale attention, ne serait-ce que pour des considérations probantes de politique familiale bien comprise.

Eu égard aux considérations qui précèdent, la Chambre ne peut donner son accord à l'extension prévue de l'abattement extra-professionnel alors surtout que ce réaménagement de l'abattement l'écarterait de son objectif premier, tout en abolissant un des rares avantages spécifiques pour les époux bénéficiaires de revenus dont un au moins fait l'objet d'une retenue à la source.

4. Articles 145 et 154 L.I.R.

Les dispositions fiscales du droit national concernant le traitement fiscal des travailleurs non résidents et des travailleurs qui n'ont été résidents que pendant une partie de l'année se trouvent, selon les instances communautaires, en conflit avec l'article 48 du Traité CEE.

Au stade actuel de notre législation, un travailleur frontalier n'a pas droit à la régularisation de la retenue d'impôt sur les salaires luxembourgeois lorsqu'il n'a pas été occupé pendant au moins 9 mois de l'année au Grand-Duché.

Le salarié qui quitte notre pays ou s'y installe au cours de l'année - qui est donc résident et/ou non résident pendant cette période - se trouve à son tour confronté au refus de la régularisation des retenues d'impôt.

La Chambre reconnaît que, pour des raisons d'équité, ces inconvénients inhérents à notre législation doivent être éliminés, même si actuellement ces problèmes trouvent, ainsi qu'il est précisé au commentaire, une solution sur la base du paragraphe 131 de la loi générale des impôts (voie gracieuse).

Quant aux dispositions du projet de loi sous examen, la Chambre se borne à une seule remarque. Elle est d'avis que le calcul de la retenue d'impôt excédentaire dans le chef des travailleurs non résidents doit être faite compte tenu de leur capacité contributive réelle, donc revenus étrangers autres que professionnels compris. La Chambre est en effet d'avis que seule la prise en considération du revenu global du non-résident pourra éviter de créer une nouvelle discrimination, cette fois-ci au détriment des résidents.

II La fiscalité des entreprises

Ainsi qu'il vient d'être précisé dans la remarque introductive du présent avis, les observations de la Chambre sur la fiscalité des entreprises n'entreront pas dans le détail des modifications proposées.

Fidèle à l'attitude adoptée par le passé dans ses prises de position sur le sujet en question, la Chambre se borne à rappeler sa position de principe.

Elle témoigne de la compréhension nécessaire si le Gouvernement attache une importance particulière au maintien d'un environnement fiscal favorable au profit des divers secteurs de notre économie pour assurer leur compétitivité sur le plan mondial.

En revanche, elle exige que l'équilibre entre la ponction fiscale des entreprises et celle des ménages soit respecté.

Quant aux mesures en faveur des entreprises prévues par le projet sous avis, elles ne sont pas de nature à toucher à cet équilibre. La Chambre n'a donc pas d'objection à faire en ce qui concerne cette partie du projet de loi.

Considérations finales

La Chambre des Fonctionnaires et Employés publics est au regret de constater que les amendements à la législation fiscale sous avis ne sont pas assortis de mesures concrètes contre la fraude fiscale massive, régulièrement dénoncée par ceux qui se disent consternés par son ampleur, dont, outre les organisations de salariés, les milieux politiques aux échéances électorales.

Si l'on veut effectivement assurer l'équité fiscale tant prônée, il y a lieu d'engager enfin avec la détermination requise la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales qui, bon an mal an, font perdre au trésor public, aux dires des experts, des montants faramineux.

Dans ce contexte, la Chambre donne à considérer si les services de révision des administrations fiscales sont dotés des moyens et instruments appropriés pour mener le combat avec l'efficacité qu'exige l'étendue du phénomène. La Chambre se permet d'en douter.

Ainsi délibéré en séance plénière le 26 septembre 1995.

Le Secrétaire,

Le Président,

G. MULLER

J. DALEIDEN