

Arrêt de la Cour constitutionnelle - Arrêt n° 00185 du 10 novembre 2023.

Dans l'affaire n° 00185 du registre

ayant pour objet une question préjudicielle soumise à la Cour constitutionnelle, conformément à l'article 6 de la loi modifiée du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle, par le tribunal administratif suivant jugement rendu le 18 avril 2023 sous le numéro 45910 du rôle, parvenue au greffe de la Cour constitutionnelle le 19 avril 2023, dans le cadre d'un litige

entre

la société à responsabilité limitée SOCIÉTÉ1.), établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro NUMÉRO1.), représentée par le gérant, Monsieur PERSONNE1.),

et

l'ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, représenté par le Ministre d'État, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, place de Clairefontaine,

La Cour,

composée de

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, conseiller,

Christiane JUNCK, conseiller,

Agnès ZAGO, conseiller,

Marie-Laure MEYER, conseiller,

Viviane PROBST, greffier.

Sur le rapport du magistrat délégué et les conclusions déposées au greffe de la Cour constitutionnelle le 17 mai 2023 par Maître Henri FRANK, avocat à la Cour, au nom de la société à responsabilité limitée SOCIÉTÉ1.) et par Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA au nom de l'ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG ainsi que les conclusions additionnelles déposées le 16 juin 2023 par Maître Henri FRANK au nom de la société à responsabilité limitée SOCIÉTÉ1.),

ayant entendu Maître Delphine ERNST, avocat, en remplacement de Maître Henri FRANK, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries à l'audience publique du 22 septembre 2023,

rend le présent arrêt :

Saisi par la société à responsabilité limitée SOCIÉTÉ1.) SARL, d'un recours en réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 janvier 2021, inscrite sous le numéro NUMÉRO2.), rejetant sa réclamation introduite en date du 21 octobre 2020 contre le bulletin de l'impôt sur

la fortune au 1^{er} janvier 2019, émis le 29 juillet 2020, le tribunal administratif, statuant contradictoirement, par jugement du 18 avril 2023, déclara ce recours recevable et, avant tout autre progrès en cause, soumit à la Cour constitutionnelle la question préjudicielle suivante :

« Le paragraphe 8, alinéa 2, point a) VStG en ce qu'il prévoit un impôt minimum de 4.815 euros par application du seul critère que le total du bilan inclut plus de 90 % du total du bilan des montants comptabilisés aux comptes 23, 41, 50 et 51 du plan comptable normalisé, alors qu'en cas d'un non-dépassement de la limite de 90 % du total du bilan, le montant de l'impôt minimum s'élèverait seulement à 1.605 euros par application de l'échelle définie au point b) du même alinéa 2, est-il conforme à l'article 10bis, alinéa 1^{er} de la Constitution en ce qu'il s'applique aux contribuables dont le total du bilan est dans les deux cas supérieur à 350.000 euros et inférieur ou égal à 2.000.000 euros ? ».

Le texte législatif soumis au contrôle de la Cour constitutionnelle

Le paragraphe 8 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune, appelée « *Vermögenssteuergesetz* », en abrégé « *VStG* », dans sa version issue de la modification du 23 décembre 2016 restée applicable telle quelle depuis lors :

« (1) L'impôt sur la fortune dû au titre d'une année s'élève

a) au cas où la fortune imposable est inférieure ou égale à 500.000.000 euros à 5 pour mille ;

b) au cas où la fortune imposable est supérieure à 500.000.000 euros à la somme de 2.500.000 euros augmentée de la différence entre la fortune imposable et 500.000.000 euros multipliée par 0,5 pour mille.

(2) Par dérogation à l'alinéa 1, l'impôt sur la fortune dû par les contribuables résidents visés par le § 1, alinéa 1, numéro 2 et par le § 3, alinéa 1, numéros 4, 5, 9 et 10 est fixé à :

a) 4.815 euros au minimum lorsque la somme des immobilisations financières, des créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles le contribuable 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 et 350.000 euros.

Par immobilisations financières, créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles le contribuable a un lien de participation, valeurs mobilières et avoirs en banque, 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 de la présente lettre, les parts détenues dans des entreprises communes en général sont supposées être comptabilisées aux comptes 231 et 233 du plan comptable normalisé ;

b) 535 euros au minimum lorsque le total du bilan est inférieur ou égal à 350.000 euros,

1.605 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 350.000 euros et inférieur ou égal à 2.000.000 euros,

5.350 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 2.000.000 euros et inférieur ou égal à 10.000.000 euros,

10.700 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 10.000.000 euros et inférieur ou égal à 15.000.000 euros,

16.050 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 15.000.000 euros et inférieur ou égal à 20.000.000 euros,

21.400 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 20.000.000 euros et inférieur ou égal à 30.000.000 euros,

32.100 euros au minimum lorsque le total du bilan est supérieur à 30.000.000 euros.

Par bilan, on entend le bilan établi conformément aux dispositions de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

Par total du bilan, on entend le total du dernier bilan de clôture de l'année d'imposition qui précède la date clé de l'assiette de l'impôt sur la fortune. [...] ».

La disposition constitutionnelle visée par la question préjudicielle

L'article 10bis, paragraphe 1^{er}, de la Constitution, dans sa version applicable avant le 1^{er} juillet 2023, dispose :
« Les Luxembourgeois sont égaux devant la loi ».

Le même libellé a été repris par l'article 15 du texte révisé de la Constitution entré en vigueur le 1^{er} juillet 2023.

Ces articles sont applicables au cas de figure sous analyse en ce qu'ils visent à la fois les personnes physiques et les personnes morales.

La mise en oeuvre de la règle constitutionnelle d'égalité suppose que les catégories de personnes entre lesquelles une discrimination est alléguée se trouvent dans une situation comparable.

Suivant l'analyse du jugement de renvoi, la question de la comparabilité des situations alléguées n'est pas à opérer par rapport aux alinéas 1 et 2 du paragraphe 8 VStG, mais par rapport aux points a) et b) de l'alinéa 2 de ce même paragraphe.

Le paragraphe 8 VStG énonce en son alinéa 1 le principe de l'imposition de la fortune en raison de la fortune imposable suivant un taux fixe de 5 pour 1000 lorsque celle-ci est inférieure ou égale à 500.000.000 euros, tandis que lorsque la fortune imposable dépasse ce seuil, le taux fixe est de 0.5 pour 1000.

Par dérogation à ce principe, l'alinéa 2 du paragraphe 8 VStG prévoit un impôt minimum sur la fortune applicable aux seuls contribuables résidents visés par le paragraphe 1, alinéa 1, numéro 2 et par le paragraphe 3, alinéa 1, numéros 4, 5, 9 et 10 VStG.

L'alinéa 2 énonce deux hypothèses distinctes d'assujettissement à l'impôt minimum sur la fortune en ses points a) et b) correspondant aux deux situations par rapport auxquelles la question de comparabilité se trouve présentement posée.

Le point a) prévoit un impôt minimum forfaitaire de 4.815 euros pour les contribuables prévus dont la somme des postes de bilan y précisée, correspondant aux comptes 23, 41, 50 et 51 du plan comptable normalisé, dépasse à la fois 90 % du total du bilan et le seuil de 350.000 euros.

Pour les contribuables pour lesquels la somme des quatre postes de bilan en question ne dépasse pas 90 % du total du bilan et le seuil de 350.000 euros, un impôt minimum est fixé par palier en fonction du montant total de leur bilan.

Selon la formulation de la question préjudicielle posée par le tribunal administratif, la comparabilité des contribuables visés par les points a) et b) de l'alinéa 2, du paragraphe 8 VStG reposerait sur le critère lié au total de leur bilan qui serait, dans les deux cas, supérieur à 350.000 euros et inférieur ou égal à 2.000.000 euros tandis que le seuil de 90 % repris au point a), de l'alinéa 2 serait à l'origine de la différence d'impôt constatée et, de surcroît, susceptible de méconnaître l'article 10bis, paragraphe 1^{er}, de la Constitution.

En effet, il découle du libellé de la question préjudicielle soumise que la comparabilité des situations est plus particulièrement recherchée au niveau du point b), de l'alinéa 2, du paragraphe 8 VStG par rapport à sa deuxième phrase qui fixe à 1.605 euros au minimum l'impôt sur la fortune redû lorsque le total du bilan est supérieur à 350.000 euros et inférieur ou égal à 2.000.000 euros, de sorte à être plus favorable que le montant d'impôt forfaitaire de 4.815 euros au minimum prévu par le point a) pour un total du bilan qui serait, en tout état de cause, supérieur à 350.000 euros.

Les facteurs de distinction posés par le point a) sont ceux du dépassement de 90 % du total du bilan par les quatre postes correspondant aux comptes 23, 41, 50 et 51 du plan comptable normalisé et du seuil de 350.000 euros, de sorte à viser certaines sociétés de type financier en raison de la proportion des comptes précités par rapport au total de leur bilan, soit plus de 90 %, et de la somme totale desdits comptes qui doit être supérieure à 350.000 euros.

Quant au point b), les facteurs de distinction retenus par le législateur reposent sur le total du bilan, indépendamment de sa composition, de manière à inclure tout contribuable non-visé au point a), y compris les contribuables pour lesquels les comptes 23, 41, 50 et 51 du plan comptable normalisé dépassent 90 % du total de leur bilan sans toutefois dépasser le seuil de 350.000 euros.

Dans le cadre limité des contribuables auxquels s'appliquent les dispositions de l'alinéa 2, du paragraphe 8 VStG, les cas de figure respectifs figurant à ses points a) et b) visent ainsi des contribuables dont la structure bilantaire est semblable en ce que les comptes 23, 41, 50 et 51 de ces sociétés dépassent 90 % du total de leur bilan, de sorte que ces contribuables relèvent d'une catégorie de personnes suffisamment comparables.

Par suite, la différence de traitement soulevée par le tribunal administratif ne saurait trouver son fondement dans le seul critère des 90 % repris au point a) étant donné qu'il n'est pas à l'origine de la différence de régime d'imposition constatée entre les points a) et b) pour ces contribuables.

En effet, ce n'est qu'à partir du dépassement du seuil de 90 % par les comptes 23, 41, 50 et 51 du plan comptable normalisé par rapport au total de leur bilan que ces contribuables sont distingués par l'ajout de la condition relative au dépassement du seuil de 350.000 euros par lesdits comptes.

L'alinéa 2, du paragraphe 8 VStG, en ses points a) et b), opère partant une différence de traitement entre contribuables se trouvant dans une situation comparable.

Le législateur peut, sans violer le principe constitutionnel de l'égalité, soumettre certaines catégories de personnes à des régimes légaux différents, à condition que la différence instituée procède de disparités objectives, qu'elle soit rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but.

Aucune justification n'a pu être fournie par le représentant étatique, ni inférée à partir des travaux parlementaires concernant la différence de traitement ainsi mise en place, de sorte que celle-ci, pour ce qui est du seuil de 350.000 euros pour la somme totale des comptes 23, 41, 50 et 51 du plan comptable normalisé, est à regarder comme n'étant a priori pas rationnellement justifiée.

Au-delà, le principe de l'égalité devant la loi se décline en matière fiscale à travers le principe de la contribution à l'impôt suivant les facultés contributives du contribuable. Ces facultés s'analysent à partir de la réalité économique.

En distinguant les contribuables visés aux points a) et b) par l'ajout d'un second critère au point a) reposant sur le dépassement de la somme de 350.000 euros par les comptes 23, 41, 50 et 51 du plan comptable normalisé, ladite disposition méconnaît la faculté contributive des contribuables y visés.

Lorsque des personnes suffisamment comparables sont de la sorte, susceptibles de tomber sous deux règles d'imposition différentes, il y a lieu à application de la règle la plus favorable.

Partant, le paragraphe 8, alinéa 2, point a), VStG n'est pas conforme à l'article 10*bis*, paragraphe 1^{er}, de la Constitution, en ce que le seuil y prévu de 350.000 euros ne se trouve pas être rationnellement justifié. Toutes choses étant restées égales par ailleurs, ledit article est également à déclarer non conforme, à partir du 1^{er} juillet 2023, par rapport à l'article 15 de la Constitution révisé ayant le même libellé que l'article 10*bis*, paragraphe 1^{er}, antérieur.

En attendant une réforme législative à intervenir et en vue de garder le système opérationnel, il y a lieu d'appliquer au contribuable visé par l'alinéa 2, du paragraphe 8 VStG tombant a priori sous le point a) l'impôt sur la fortune minimum visé par le point b) chaque fois que celui-ci est plus favorable.

PAR CES MOTIFS,

la Cour constitutionnelle

dit que le paragraphe 8, alinéa 2, point a), de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune, appelée « *Vermögensteuergesetz* », en abrégé « *VStG* », dans sa version modifiée par la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 est contraire à l'article 10*bis*, paragraphe 1^{er}, de la Constitution, de même que, depuis le 1^{er} juillet 2023, à l'article 15 de la Constitution révisée ayant le même libellé ;

en attendant une réforme législative à intervenir, il y a lieu d'appliquer au contribuable visé par l'alinéa 2, du paragraphe 8 VStG tombant *a priori* sous le point a) l'impôt sur la fortune minimum visé par le point b) chaque fois que celui-ci est plus favorable ;

dit que dans les trente jours de son prononcé, l'arrêt sera publié au Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg, Mémorial A ;

dit qu'il sera fait abstraction du nom de la société à responsabilité limitée SOCIÉTÉ1.) lors de la publication de l'arrêt au Journal officiel ;

dit que l'expédition du présent arrêt sera envoyée par le greffe au tribunal administratif, dont émane la saisine, et qu'une copie conforme sera envoyée aux parties en cause devant cette juridiction.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par le vice-président Francis DELAPORTE, en présence du greffier Viviane PROBST.

Viviane Probst
greffier

Francis Delaporte
vice-président

