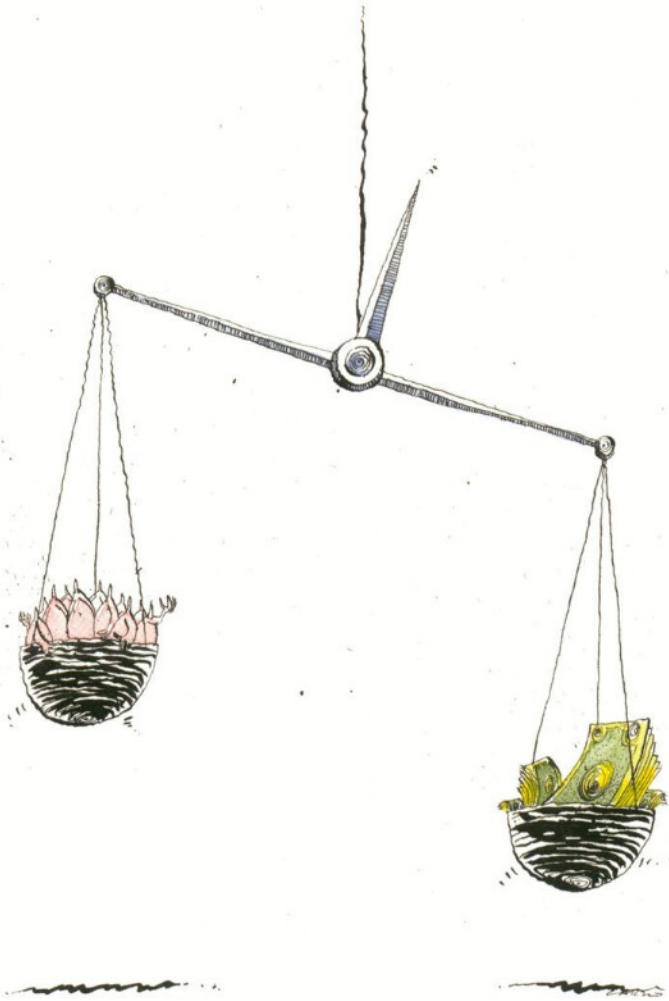
Impôts et justice fiscale au Luxembourg :

les éléments clés pour une future réforme.



fondation
robert
krieps.lu

Impôts et justice fiscale au Luxembourg : les éléments clés pour une future réforme.

Sous la direction de :
Max LENERS / Marc LIMPACH

Avec des contributions de :
Denis SCUTO – Bernard THOMAS – Alain STEICHEN –
Guy HEINTZ – Nora BACK – Sylvain HOFFMANN –
Keith O'DONNELL – Jamal AFAKIR - Claude ROELTGEN –
Muriel BOUCHET – Olivier CANO – Max LENERS –
Blanche WEBER – Raymond AENDEKERK – Jean SCHAFFNER

et des dessins inédits de Carlo SCHMITZ

fondation
robert
krieps.lu

FONDATION ROBERT KRIEPS

«Art. 2. – Objet

La Fondation a pour objet la formation civique et politique, la recherche sur des thèmes politiques, sociaux et culturels, ainsi que l'encouragement aux débats critiques sur la société d'aujourd'hui. La Fondation a plus particulièrement pour objet de promouvoir les idéaux démocratiques et humanistes par le débat des idées et la recherche scientifique, de favoriser l'étude de l'histoire du mouvement ouvrier luxembourgeois et international, de mener toute action concourant à soutenir l'essor du pluralisme et de la démocratie au Grand-Duché de Luxembourg et dans le monde et de développer et de soutenir des initiatives tendant à cultiver le débat politique et à rendre la société plus libre, plus juste et plus solidaire. (…)»

(Extrait des statuts.)

http://www.fondationrobertkrieps.lu

éditeur: Fondation Robert Krieps 2021
rédaction: Max Leners et Marc Limpach
mise en page: lex&pit weyer • www.weyerdesign.lu
caricatures: Carlo Schmitz

Tous les droits concernant les textes et dessins reproduits restent auprès des auteurs.
Die Rechte an den abgedruckten Texten und Zeichnungen liegen bei den Autoren.

numéro ISBN 978-99959-0-689-4

Impôts et justice fiscale au Luxembourg : les éléments clés pour une future réforme.

Max LENERS et Marc LIMPACH	*Préface des éditeurs* Justice fiscale et délibération démocratique	05
Denis SCUTO	Petit voyage à travers l'histoire des impôts	13
Bernard THOMAS	Chaumières et châteaux : Comment la « Steiergerechtegkeet » fut inventée	23
Alain STEICHEN	Quelle réforme fiscale ?	29
Guy HEINTZ	Les adaptations nécessaires post-covid-19 à la fiscalité	53
Nora BACK	Politique fiscale – un levier pour plus de justice sociale	67
Sylvain HOFFMANN	Justice fiscale : il y a du pain sur la planche	75
Keith O'DONNELL et Jamal AFAKIR	La fiscalité immobilière et sa capacité à promouvoir le dynamisme du secteur immobilier et l'accès au logement au Luxembourg	83
Claude ROELTGEN	Une crise du logement dopée par un régime fiscal anachronique et contreproductif	117
Muriel BOUCHET	Pour un mécanisme « social » de déduction de l'épargne	127
Olivier CANO	Sacré héritage ou héritage sacré ?	133
Max LENERS	Foncier, Fortune et Fiscalité : quelques réflexions	139
Blanche WEBER	Plädoyer für eine nachhaltige Steuerreform	161
Raymond AENDEKERK	Für eine ökologische, klima- und sozial gerechte Steuerreform	179
Jean SCHAFFNER	Justice fiscale et fiscalité internationale	191

Caricatures Carlo Schmitz

Petit voyage à travers l'histoire des impôts au Luxembourg[1]

Denis SCUTO

Peu de phénomènes ont autant d'impact sur notre vie que les impôts. Il est donc surprenant que ce sujet n'ait guère retenu jusqu'à présent l'attention des historiens, notamment luxembourgeois. Une recherche dans le catalogue de la Bibliothèque nationale avec les mots-clé impôt, droit fiscal, histoire, Luxembourg, en plusieurs langues, n'aboutit qu'à quelques poignées de publications sur cette histoire. La plupart couvrent la période médiévale et moderne, mais non contemporaine.

Dans l'excellente bibliographie de Paul Zahlen et du Statec sur l'évolution économique et sociale du Luxembourg contemporain sont mentionnées les publications produites par l'Administration des contributions et on se rend compte que ce sont avant tout les juristes et les économistes qui s'intéressent, à côté des journalistes, à cette problématique, tout en se concentrant sur les questions actuelles en matière de fiscalité. Une approche interdisciplinaire, alliant le droit, l'économie et les finances, les sciences politiques et l'histoire fait encore défaut.

Aux Assises de l'historiographie luxembourgeoise de novembre 2015 à l'Université du Luxembourg, le même Paul Zahlen, historien et chef de la Division Statistiques sociales du Statec, avait montré que l'histoire économique s'est jusqu'à présent intéressée avant tout aux secteurs de la sidérurgie et des chemins de fer, mais très peu aux autres secteurs, aux crises, à l'agriculture. L'Etat comme acteur économique, notamment à travers la politique fiscale, n'a guère retenu l'attention non plus. Les historiens du social ont travaillé sur l'histoire du syndicalisme et de la sécurité sociale, mais ne se sont pas penchés sur les impôts que la population devait payer. Il faut consulter des juristes et fiscalistes comme Hubert Dostert (L'évolution de la fiscalité directe dans le Grand-Duché, 1839-1940, in: Etudes fiscales, n° 1, mars 1963, 1-10), Jean Olinger (Introduction à l'étude du droit fiscal, in: Etudes fiscales, n° 94-96, septembre 1994, 1-144) André Elvinger (Regards sur un demi-siècle d'histoire de l'impôt au Luxembourg, in: Droit fiscal luxembourgeois. Livre jubilaire de

1 Version remaniée et augmentée de la chronique écrite par Denis SCUTO dans la série hebdomadaire *L'histoire du temps présent* du Tageblatt, publiée le 19 mars 2016.

l'IFA Luxembourg, Bruxelles, Bruylant, 2008, 3-37), et Alain Steichen (Manuel de droit fiscal. Droit fiscal général, 5e éd., Luxembourg, Ed. Saint-Paul, 2015), pour trouver des aperçus historiques sur la question des impôts.

C'est d'autant plus surprenant que le Grand-Duché de Luxembourg, né dans sa forme actuelle en 1839, est issu, indirectement, de la révolution belge, une révolution à laquelle la population luxembourgeoise a adhéré pour exprimer son mécontentement contre la politique fiscale du Roi Grand-Duc Guillaume Ier. Les impôts indirects perçus sous le régime hollandais après 1815 étaient très impopulaires: le droit de mouture sur les céréales, donc un impôt sur le pain, le droit d'abattage qui frappait les bouchers et éleveurs, l'impôt sur le vin qui touchait les petits viticulteurs de la Moselle, les accises sur l'alcool qui pénalisaient les distilleries industrielles du nord du pays et les milliers de petites distilleries familiales.

En matière d'impôts directs, le jeune Grand-Duché hérite de la nouvelle philosophie de la fiscalité introduite par les Lumières et la Révolution française qui remplace l'impôt-tribut par l'impôt-échange et introduit le principe d'égalité devant l'impôt et de proportionnalité, c.-à-d. d'impôt à taux unique (*flat tax*). L'histoire de la fiscalité est étroitement liée à l'histoire idéologique et politique de l'Etat-nation et ensuite de l'Etat social.

Des impôts à 1 %

En 1841, la législation luxembourgeoise reprend les impôts directs en vigueur pendant la période hollandaise (1814-1830) voire depuis la période française du Département des Forêts (1795-1814): 1. contribution personnelle perçue sur la valeur locative, les portes et fenêtres, les foyers, le mobilier, les domestiques et les chevaux (4 % de la valeur locative annuelle pour les habitations et bâtiments, 0,40-1,10 florins pour chaque porte ou fenêtre, 0,40-0,75 florins pour chaque foyer des maisons en sa propriété, 1 % de la valeur du mobilier, 7 florins par domestique, 5-20 florins pour chaque cheval); 2. droit de patente fixe sur les revenus des industriels, des commerçants et des membres des professions libérales, dépendant de l'importance de la profession, du nombre des ouvriers occupés ainsi que de l'importance de la commune. C'est l'ancêtre de la Gewerbesteuer, de l'impôt commercial communal. Comme le précise Dostert, «à Luxembourg-ville, un hôtelier disposant de 20 chambres payait 20 florins, alors qu'un menuisier travaillant avec six compagnons devait 2,50 florins». Un certain nombre de professions étaient exemptés de ce droit: cultivateurs, ecclésiastiques, fonctionnaires, avocats, médecins des hôpitaux, artistes; 3. contribution foncière, répartie proportionnellement sur toutes les propriétés foncières par rapport à leur revenu net imposable. Alors que l'impôt foncier reste en vigueur jusqu'en 1919, la révolution de 1848 s'accompagne

d'une réforme fiscale qui transforme la contribution personnelle et le droit de patente en une contribution mobilière sur le modèle anglais (par la loi du 26 novembre 1849).

Les impôts sur la circulation juridique des biens trouvent également leurs origines dans les périodes précédant l'indépendance du Grand-Duché: la période française pour les droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèque et la période hollandaise pour les droits de succession et de mutation par décès.

Les taux d'imposition de 1848-1849 montrent que l'histoire invite à un voyage dans un autre temps: 1 % d'impôt sur les traitements, salaires et pensions, 2 % sur les bénéfices et les gains. Les personnes touchant moins de 100 francs de salaire ou 200 francs de traitements ou pensions par an en étaient exemptées. Les soldats, les apprentis, les ouvriers, les journaliers et les domestiques n'étaient pas imposés. Les revenus des communes, hospices, institutions s'occupant des démunis, les fabriques d'église étaient également exemptés d'impôts. Relevons que la loi de 1849 prévoyait également la publication annuelle de la liste des contribuables au Mémorial, une pratique qui deviendra vite irrégulière et sera peu à peu abandonnée après la Première Guerre mondiale. La loi du 12 décembre 1849 sur la péréquation cadastrale fixe un impôt foncier de 10 % sur les revenus des propriétés bâties et non bâties. Au lieu de la patente, abolie, un droit de 2 % des gains et bénéfices est établi pour les marchands ambulants, les marchands de bétail et les entrepreneurs de jeux d'amusement. En 1862-1863, avec l'essor de l'agriculture, une taxe de 2 francs - une loi de 1848 avait remplacé le florin par le franc - par an et par cheval ou par boeuf employés à l'attelage est introduite.

Par deux lois du 17 février 1868, le régime des contributions foncière et mobilière est modifié. Tout habitant (non-indigent) du Grand-Duché est assujetti à une capitation de deux francs. Les salaires, pensions et rentes continuent à être imposés à 1%. Les ouvriers, journaliers, domestiques, non imposés jusqu'en 1868, sont désormais imposés à partir d'un revenu annuel de 400 francs annuels, tout comme les revenus des communes et des fabriques d'église. Les militaires restent exemptés d'impôts. Un impôt de 3 % est prélevé sur les revenus de capitaux placés à intérêt ou dans le commerce et l'industrie. Ces taux valent pour les personnes physiques comme pour les personnes morales, donc les entreprises. La contribution foncière est abaissée au taux de 8 %. Avec l'industrialisation poussée du pays, un «impôt minier» est généralisé pour les mines et minères de fer, en concession et non concessibles; il est fixé à 1,5 % du prix de vente des produits miniers.

Vous l'aurez compris, nous sommes aux temps de la conception libérale ancienne de l'Etat qui n'intervient pas ou peu dans l'économie et d'un impôt

limité au strict minimum, une ère de *flat taxes* qui était en même celle des *low taxes*.

Lorsque le ministre d'Etat fraîchement désigné Paul Eyschen propose en 1888 de célébrer dignement les cinquante ans de l'indépendance du Grand-Duché (1839-1889) - il utilise lui-même plutôt le terme d'«autonomie» -, son idée n'est pas accueillie avec enthousiasme. La date de 1839 rappelle autant le partage douloureux avec «nos anciens frères» de la Province du Luxembourg belge que la création d'un nouvel Etat. La nation luxembourgeoise est en 1889 devenue une référence pour l'élite qui dirige et administre l'État, mais pas pour les groupes sociaux qui sont encore tenus à l'écart de la participation à la vie publique. Voilà pourquoi l'activité commémorative se limitera aux administrations publiques et conduira à la publication des vingt volumes de la *Statistique historique de l'administration grand-ducale de 1839 à 1889*.

Un des volumes est édité en 1899 par l'Administration des Contributions et du Cadastre, et intitulé «Renseignements statistiques: Impôt mobilier. Annexe: Liste des contribuables ayant payé plus de 10 francs de contributions mobilières avec annotation, dans la mesure du possible, de leurs cotes foncières.» On y trouve, pour chaque commune, les noms de tous les contribuables, individus et entreprises, et les impôts qu'ils ont payés.

Pour Luxembourg-ville, les 10 francs d'impôts directs versés sur sa pension par la veuve Jacques Sturm née Grever, ou versés sur son salaire par le sommelier Frédéric Hungerland et la sage-femme Marguerite Ernsdorf y figurent tout comme les 645 francs de contribution mobilière du directeur des Chemins de fer Prince Henri Jean-Baptiste Dupong, les 650 francs du directeur de la manufacture de gants Albert Reinhard, les 750 francs du rentier et baron Charles d'Hannoncelles, les 850 francs du membre du conseil d'administration de l'usine de Rodange Nicolas Mersch ou encore les 270 francs du ministre d'Etat Paul Eyschen. A Esch-sur-Alzette, la brasserie de Diekirch a payé 42 francs de contribution mobilière, la fabrique d'église 60 francs, la Commune 500 francs, la société sidérurgique Metz et cie, co-propriétaire de l'usine «Metzeschmelz», 15.750 francs et l'Aachener Hütten-AV, Division Rothe Erde, qui vient de reprendre l'autre usine eschoise, la «Brasseurschmelz», 42.064 francs.

L'historien ne peut que sourire en entendant aujourd'hui le monde politique et économique parler de transparence. Imaginez le tollé que provoquerait l'initiative de l'Administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg de rendre publics, dans un souci de transparence en matière de fiscalité, les noms et montants des impôts dont se sont acquittées les personnes et entreprises au Luxembourg en 2020.

De la proportionnalité à la progressivité

Avec la démocratisation de la vie politique apparaît aussi l'idée d'impôt progressif sur le revenu, revendication formulée notamment dans le premier programme électoral de l'histoire du Luxembourg, celui des (social-)démocrates C. M. Spoo et Michel Welter en 1896 pour le canton industriel d'Esch-sur-Alzette. En 1913, la déclaration des revenus devient obligatoire, le taux devient progressif (0,2 % à 6 % de contribution mobilière) et un minimum vital exonéré d'impôts est institué. En 1919, les impôts directs du 19e siècle sont regroupés en un «impôt général sur le revenu». La loi du 26 novembre 1927 concernant l'impôt général sur le revenu introduit un impôt complémentaire sur les revenus des capitaux. Mais l'entre-deux-guerres reste une époque de *low taxes* propice aux grands industriels et commerçants.

En 1919, le taux de 0,20 % était appliqué aux contribuables ayant un revenu global annuel de 3.000 francs alors que le taux de 6 % était appliqué à ceux et celles qui gagnaient 1.000.000 francs et plus. La «liste des contribuables imposés pour 1922 à raison d'un revenu global supérieur à 12.000 fr.», publiée en annexe au Mémorial du 7 décembre 1923, permet de suivre les revenus et impôts payés par commune. Mentionnons ici quelques exemples de grands négociants et industriels de l'époque: À Luxembourg-ville, le marchand de confections et de mercerie Emile Alexandre doit 17.687 francs d'impôt pour un revenu global de 387.875 fr. (imposé au taux de 4,6 %), l'industriel de l'ARBED Norbert Le Gallais 13.200 sur 300.000 fr. (même taux), le fabricant de gant de Albert Reinhard paye 8.400 d'impôts sur un revenu global net de 200.000 fr. (taux de 4,2 %), le confiseur Georges Namur 7.982 sur 190.000 fr., la Brasserie de Clausen 7.900 sur un revenu de 188.000 fr. (même taux), le marchand de meubles Myrtil Bonn 6.720 sur 168.250 fr. (même taux), la représentante et rentière Jos Wagner Veuve 6.300 sur un revenu de 156.250 fr. (même taux), l'avocat et industriel Alexis Brasseur 6.373 sur 153.500 fr..

Le plus gros contribuable collectif est représenté par la société sidérurgique Aciéries Réunies Burbach Eich Dudelange (ARBED), imposée dans plusieurs communes du pays pour des revenus dépassant les 30 millions de francs (au taux de 6 %). Le plus gros contribuable individuel s'appelle Emile Mayrisch, président de l'ARBED, qui déclare 551.880 fr. et paye 27.125 fr. d'impôts (taux de 5 %). À titre de comparaison : En 1922, le salaire moyen annuel d'un ouvrier était, d'après une statistique de l'Établissement d'assurance contre la vieillesse et l'invalidité, de 4.070 francs. Le salaire moyen d'un ouvrier travaillant aux hauts fourneaux s'élevait à 6.275 francs, d'après une statistique du Groupement des Industries sidérurgiques luxembourgeoises. Les grands industriels et commerçants gagnaient donc à l'époque jusqu'à 100 fois le salaire des ouvriers.

La deuxième grande rupture en matière d'impôts procède, après celle qui découle de la période révolutionnaire française d'après 1795, de l'Occupation allemande de 1940-1944. Le système fiscal allemand est imposé à partir du 1er janvier 1941 et maintenu après la Libération par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 - le gouvernement a néanmoins évidemment enlevé les dispositions discriminatoires antisémites nazies. Il forme toujours l'ossature du système fiscal luxembourgeois: «Einkommens-, Lohn-, Körperschafts-, Kapitalertragssteuer, Umsatz-, Vermögens-, Gewerbe-, Grund-, Kraftfahrzeug-, Kapitalverkehrs-, Grunderwerbs-, Wertzuwachs-, Wechsel-, Beförderungs-, Feuerschutz-, Versicherungssteuer» etc.

Un économiste comme Jean-Pierre Hamilius s'en est offusqué en 1967 dans un article intitulé «Das Nazisteuergesetz». Des phrases comme «Es war einmal ein Steuerparadies...» se réfèrent à l'époque bénie des *low taxes* remplacée par l'impôt-contribution progressif relativement élevé par l'Etat interventionniste et critiquent les largesses du gouvernement auxquelles peuvent mener des dépenses publiques élevées. Or, cette loi fiscale allemande trouve ses origines non dans l'ère nazie mais bien dans la République de Weimar. C'est le ministre des Finances allemand Matthias Erzberger qui introduit en 1920 un impôt sur le revenu fortement progressif (avec des taux de 10 à 60 %), la retenue à la source, de fortes composantes sociales. Au même moment, en 1920, la France introduisait un taux maximal de 50 %.

Après la révolution philosophique-politique de 1789, cette fiscalité, introduite chez nous après la Seconde Guerre mondiale, représente en 1945 une seconde révolution de la fiscalité, économique et sociale cette fois-ci, censée faire des impôts et des cotisations sociales des outils de redistribution et de solidarité dans le cadre du *Welfare State*: des riches vers les pauvres, des actifs vers les non-actifs, des non-malades aux malades, des jeunes aux personnes âgées.

Dans son exposé des motifs du projet de loi portant réforme de l'impôt sur le revenu, du 19 octobre 1955, le ministre des Finances Pierre Werner cite l'économiste britannique Colin Clark pour qui «la fiscalité est le problème central de notre époque: qu'il apparaît, à la pratique, que la politique financière et fiscale des pouvoirs ne domine pas seulement le social et l'économique mais l'existence entière de la collectivité». Werner précise ensuite l'enjeu sociétal de la réforme: «En s'efforçant d'adapter les charges fiscales aux facultés contributives, sans tuer pour autant l'esprit d'initiative et sans se complaire dans un stérile égalitarisme, l'impôt sur le revenu réalise une part essentielle de la justice sociale. L'impôt général et unique préconisé par le présent projet réalise au maximum cette égalité des citoyens devant la loi, non pas une égalité arithmétique qui grèverait exagérément les petits et les faibles, mais une égalité

comportant une pondération de la contribution à la collectivité suivant les facultés contributives.»

Ce qui souligne effectivement toute son importance : il faudra douze ans avant que ne soit votée cette loi, la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur les revenus. L'impôt sur le revenu des personnes physiques varie d'un taux de 0% pour la tranche de revenu inférieure à 26.400 francs de revenu annuel, puis de 12 % pour la tranche entre 26.400 et 36.000 jusqu'à un taux de 57 % pour un revenu annuel dépassant 504.000 francs. Les contribuables sont répartis en trois classes, ce qui traduit une certaine vue (traditionnelle) des rôles dans la société (I. les célibataires, II. les personnes mariées sans enfants à charge et les personnes de plus de 65 ans, III. les personnes mariées, veuves ou divorcées avec des enfants à charge). L'impôt sur le revenu des collectivités est fixé en 1967 à 20 à 40 % selon le revenu imposable.

Cette charge d'impôt et sa progressivité a historiquement diminué à partir des années 1980 en ce qui concerne les impôts directs, le taux d'imposition pour la tranche la plus haute (au-dessus de 200.000 € par an en 2021) passant de 57 % en 1967 à 42 % en 2021, de 12 à 8 % pour la tranche inférieure imposable (11.265-13.137 €). La TVA introduite en remplacement des taxes sur les chiffres d'affaires par l'Europe des Six en 1970 a, quant à elle, augmentée, passant de 8 % en 1970 (taux réduit de 4 %) à 17 % aujourd'hui au Luxembourg. Depuis la crise sidérurgique des années 1970, un impôt de solidarité est en outre venu s'ajouter. Il est aujourd'hui de 7 % voire 9 % pour les individus et de 7 % pour les entreprises et sert à alimenter le fonds de l'emploi. L'impôt sur la fortune, introduit au Luxembourg en 1913 pour imposer le revenu en nature de personnes disposant d'un patrimoine, a été supprimé en 2006 pour les personnes physiques.

L'impôt sur le revenu des sociétés a été baissé du maximum de 40 % en 1967 à 17 % aujourd'hui. L'impôt commercial communal vient néanmoins s'ajouter, portant le taux d'imposition des sociétés à près de 25 %. À partir des années 2000, dans le cadre de l'éclosion de la place financière luxembourgeoise, le taux de la retenue d'impôt sur les capitaux qui s'applique sur les dividendes a été baissé de 25 à 15 %.

Dans le cadre de visions néolibérales et de dérégulation, d'un retour à «moins d'État», le principe de la progressivité a d'une part été atténué voire ne s'applique pas ou beaucoup moins aux revenus de capitaux. Les régimes dérogatoires, les possibilités d'évasion ou/et d'optimisation fiscale, en raison desquels la place financière du Grand-Duché de Luxembourg défraye régulièrement la chronique de la presse internationale, reposent aujourd'hui sous une forme nouvelle la question soulevée à la fin du 19e siècle et dans le second après-

guerre : celle de la justice sociale à travers notamment les charges qui frappent, de façon inégale, les salaires, les capitaux et le patrimoine.

Cette histoire intéressante et importante de l'impôt et de la politique fiscale dans la longue durée reste encore largement à écrire au Luxembourg. Et les réformes fiscales que le gouvernement annonce depuis belle lurette - sans jusqu'à présent passer à l'acte - mériteront elle aussi d'être analysées à la lumière de cette histoire, qui est une histoire où s'entremêlent des notions économiques, sociales, juridiques, politiques, philosophiques, idéologiques, une histoire de redistribution ou de distribution changeante des conditions de revenu et de fortune.