

INSTITUT GRAND-DUCAL
Section des Sciences Morales et Politiques

Jean OLINGER

Réflexions
à propos des dépenses fiscales

1991

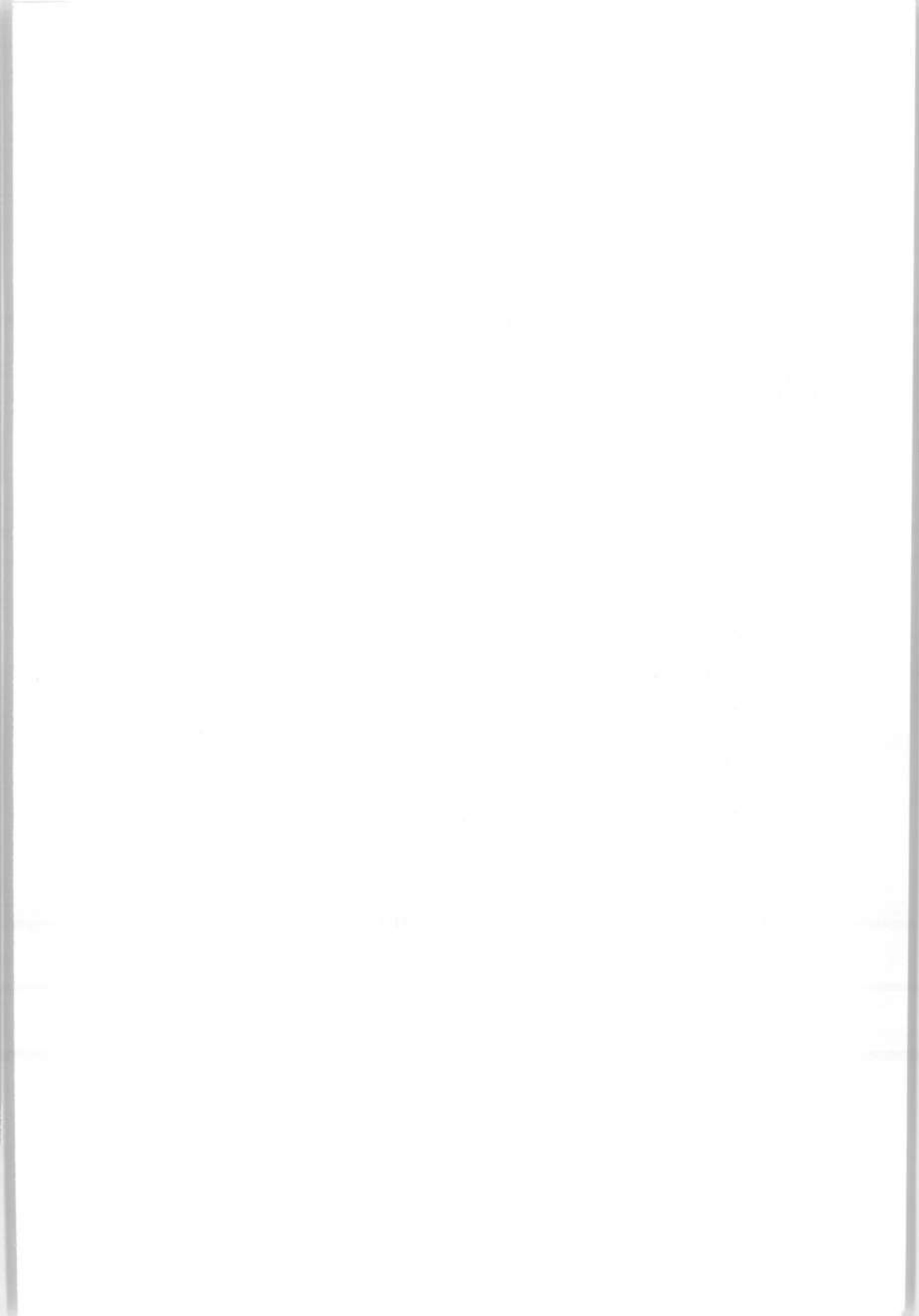


Jean OLINGER

Réflexions à propos des dépenses fiscales

=====

Communication faite le 11 juin 1990



AVANT - PROPOS.

Ces derniers temps, nous avons entendu des communications sur des sujets fort divers de nature juridique, économique, philosophique, sujets dont quelques-uns embrassent une pluralité de disciplines. Aujourd'hui, nous écouterons un exposé consacré à un thème qui, d'une manière ou d'une autre, nous touche de près, mais avec lequel la plupart d'entre nous n'ont guère eu l'occasion de se familiariser: la technique, la justification, l'efficacité de certains procédés d'imposition, dits dépenses fiscales, et les perspectives politiques et sociales qui leur servent de cadre.

Le terme de fiscalité suscite auprès du commun des citoyens la pensée plutôt désagréable d'impôts que l'Etat nous oblige à verser et le cauchemar d'une montagne d'articles, de prescriptions et d'obligations auxquels nous devons nous plier malgré nous, sans les connaître le plus souvent. Mais la stratégie fiscale d'une communauté politique et économique dépasse largement les soucis et préoccupations journaliers des particuliers. Les grandes orientations de cette politique fiscale exigent une clairvoyance, un fond riche de connaissances solides, beaucoup d'habileté technique et une armature robuste de principes capables de concilier l'efficacité des décisions avec le progrès et la justice sociale. Voilà ample matière à réflexion.

Nous aurons donc le plaisir d'entendre ce soir une analyse détaillée d'une question angulaire de la politique fiscale, et cet exposé nous sera présenté par un fin connaisseur en la matière. En effet, notre confrère Jean Olinger, docteur en droit, d'abord conseiller de direction à l'Administration des Contributions et Accises, puis directeur de cette même institution-clé, auteur d'une partie du Code fiscal luxembourgeois et de nombreux articles de fond consacrés à différents aspects du même domaine, nous présentera, avec son habileté et sa clairvoyance coutumières, ce sujet dont la plupart d'entre nous ne soupçonnent pas l'envergure. La précision des définitions, et des exemples allégués, la justesse du raisonnement, la richesse de la documentation, la perspicacité des réflexions sur la finalité de la politique budgétaire susciteront sans doute une longue et féconde discussion.

E. Wagner

président de la section

Plan de l'Exposé

1. La définition des dépenses fiscales	p. 3
2. Origine du terme et Etats en ayant repris la notion	p. 4
3. Les bénéficiaires des dépenses fiscales	p. 5
4. Le champ d'investigation des dépenses fiscales	p. 6
5. Illustration de dépenses fiscales en droit fiscal luxembourgeois	p. 6
6. Relativité de la norme: Dispositions légales initialement exceptionnelles passant dans la norme	p. 7
7. Illustration de la doctrine par le droit fiscal interne	p. 8
8. Aides budgétaires directes et aides par voie fiscale	p. 12
9. Les dépenses fiscales par rapport au droit budgétaire	p. 13
10. La double fonction de l'impôt	p. 14
a) La fonction première de l'impôt: Procurer des recettes	p. 14
b) La fonction supplémentaire de l'impôt: Dirigisme économique et social	p. 15
11. Origine de l'interventionnisme fiscal	p. 16
12. Répercussion de la fonction interventionniste de l'impôt sur sa définition	p. 17
13. Efficacité et limites des dépenses fiscales	p. 18
14. Les dépenses fiscales: La fiscalité comme instrument d'intervention économique et sociale. - Etat de la doctrine française	p. 20
15. Appréciation au Luxembourg des dépenses fiscales	p. 23
16. Adéquation de l'insertion de dispositions d'incitation économique et sociale dans les lois fiscales. - Conflit entre les règles d'interprétation	p. 27
17. Conclusion sur l'interventionnisme fiscal	p. 30
18. Tendances récentes	p. 30
19. Conclusions générales	p. 32

R é f l e x i o n s
à propos
d e s d é p e n s e s f i s c a l e s

Chers confrères,

J'ai choisi de vous entretenir d'un sujet qui est connu dans beaucoup d'Etats, mais qui jusqu'ici n'a pas encore, à ma connaissance, attiré l'attention chez nous. Il s'agit des dépenses fiscales.

Et d'abord qu'entend-on par cette expression?

1. La définition des dépenses fiscales.

Selon la définition retenue par l'Organisation de Coopération et de Développement économiques (OCDE), une dépense fiscale est

"une mesure dérogatoire à la structure fiscale normale ou généralement admise, qui favorise une activité donnée ou une catégorie particulière de contribuables en allégeant la charge fiscale par rapport à ce qu'elle serait normalement." (organisation de Coopération et de Développement économiques (OCDE), Comité des Affaires fiscales, DAFPE/CFA/83.11 du 20 décembre 1983).

Les dépenses fiscales sont donc des allègements du poids de l'impôt donnant lieu à des moins-values budgétaires.

La plupart de ces aides fiscales pourraient en principe être remplacées par des dépenses budgétaires directes.

La difficulté que suscite la notion des dépenses fiscales est de savoir ce qu'il faut entendre par "structure fiscale normale" ou "généralement admise". A cette question les pays répondent différemment et souvent seulement en ayant recours à des paraphrases. Ainsi le Parlement français a retenu dans la loi de finances pour 1980¹⁾, la notion proposée par le Conseil des impôts français suivant lequel les dépenses fiscales découlent

"des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en oeuvre entraîne pour l'Etat une perte de recettes et donc pour les contribuables un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c.à.d. des principes généraux du droit fiscale français."²⁾

Qualifier une mesure de dépense fiscale suppose donc de se référer à une législation fiscale de base, un standard auquel des mesures dérogeraient.

2. Origine du terme et Etats en ayant repris la notion.

Le terme "dépenses fiscales" est la traduction française de l'expression anglaise "tax expenditures", qui a été introduite dans la doctrine par le professeur américain S.S. SURREY, décédé alors qu'il était, en 1967, secrétaire adjoint au Trésor des Etats-Unis d'Amérique. Surrey a créé l'expression "tax expenditures" pour souligner la similitude qui existe entre les allègements fiscaux et les dépenses publiques. Tirant les conséquences de cette similitude, l'administration américaine publie chaque année, depuis 1968, un budget des dépenses fiscales. En Allemagne fédérale existe une information similaire sous le vocable "Subventionsbericht". Ce rapport doit, aux vœux de la loi, être soumis au Parlement fédéral tous les deux ans. L'Allemagne fédérale utilise en majorité le mot "Steuervergünstigungen". Mais la désignation "Steuersubventionen" y est aussi employée couramment. Le dernier rapport du ministère fédéral des Finances est le onzième Subventionsbericht de novembre 1987. En France la notion de dépenses fiscales a été adoptée - nous venons de le dire - par le Parlement dans la loi de finances pour 1980. Entre-temps un grand nombre d'autres pays représentés à l'OCDE, dont notamment l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, l'Espagne, les Pays-Bas, le Portugal et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne, publient régulièrement des informations sur les dépenses fiscales. Le Comité des Affaires fiscales, créé au sein des Etats membres de l'OCDE, a publié en 1984 un rapport de quelque 90 pages sous l'intitulé

"Dépenses fiscales - Problèmes et pratiques suivies par les pays". Jusqu'ici notre pays figure malheureusement parmi ceux qui n'ont pas encore étudié leur législation fiscale sous l'angle de vue des dépenses fiscales. Cette absence n'a pas empêché - ou a-t-elle peut-être, au contraire, incité - notre Conseil économique et social d'utiliser la notion de dépenses fiscales dans son rapport du 18 juillet 1989 sur la réforme globale de la fiscalité.³⁾

Le C.E.S. fait en matière de dépenses fiscales, sans les définir, une distinction entre (p.63, no. 12321; p.64, no.12322):

- les allègements fiscaux qui concernent les dépenses correspondant au coût de l'acquisition du revenu, et, d'autre part,
- les allègements qu'il considère comme dépenses fiscales proprement dites, c.à.d. des allègements consentis en vue de la promotion d'objectifs économiques et sociaux. La suppression des dépenses fiscales proprement dites aurait pour conséquence importante d'aboutir à élargir la base d'imposition. Par voie de conséquence - à recettes fiscales égales - le tarif d'impôt peut être allégé de façon correspondante. En effet, supposons la base d'imposition des dépenses fiscales de 100 fr déduites, et le taux d'impôt de 50%. La recette fiscale sera de 50 fr.

Mais si on admet la base d'imposition de 200 fr par suite de l'incorporation des dépenses fiscales de 100, pour garantir une recette fiscale égale de 50 fr., le taux d'impôt pourra être ramené à 25%. En agissant ainsi, le Luxembourg suivrait une tendance qui se fait jour depuis plusieurs années dans de nombreux pays et qui consiste à réduire les taux d'impôts. Pour garantir la même masse d'impôts, il est donc inévitable d'élargir l'assiette,

3. Les bénéficiaires des dépenses fiscales.

Parmi les agents économiques (secteurs), les bénéficiaires des dépenses fiscales sont les ménages et les entreprises.

Toutefois, certains économistes - et notamment les auteurs en économie financière ⁴⁾ - sont d'avis que seules les entreprises peuvent en être les bénéficiaires. Cette limitation paraît cependant douteuse dans la mesure où les aides fiscales peuvent rendre meilleur marché aux ménages les biens et services et encourager l'épargne.

4. Le champ d'investigation des dépenses fiscales.

Quels textes fiscaux sont susceptibles de contenir des dépenses fiscales?

Lorsqu'on se met à la recherche des dépenses fiscales, l'inventaire serait incomplet si on limitait l'examen au niveau des lois fiscales et autres lois. Il est très bien possible, en effet, - et cela est important pour saisir toute l'ampleur du phénomène - que les dépenses fiscales aient leur siège dans des actes subordonnés, notamment les règlements grand-ducaux, voire les instructions et directives ministérielles et les circulaires administratives.

5. Illustration de dépenses fiscales en droit fiscal luxembourgeois.

Une loi datant du 2 juin 1982 et reconduite par la suite prévoit des aides spécifiques à finalité sectorielle ou régionale, ainsi qu'il résulte de son intitulé, suivant lequel cette loi a "pour but d'instaurer et de coordonner des mesures en vue d'améliorer la structure générale et l'équilibre régional de l'économie nationale et d'en stimuler l'expansion." Outre la bonification d'intérêts et des subventions en capital, cette loi contient un volet fiscal. Ce volet prévoit, sous certaines conditions, un dégrèvement fiscal dont la réalisation doit être constatée, sur avis d'une commission spéciale, par les ministres de l'Economie et des Finances. En gros, le dégrèvement fiscal de cette loi consiste dans une exemption de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal pour un quart du bénéfice réalisé pendant l'année de la mise en service de l'exploitation ou des fabrications nouvelles et pendant les 7 années subséquentes.

On peut mentionner encore une loi du 27 avril 1984 à caractère nettement incitatif. Elle vise, suivant son intitulé, "à favoriser les investissements productifs des entreprises et la création d'emplois au moyen de la promotion de l'épargne mobilière". Initialement cette loi devait s'appliquer seulement pour une période quinquennale allant de 1984 à 1988. Mais la loi fut prorogée sous certaines modifications par une autre du 7 juin 1989 pour les années 1989 à 1992 inclusivement. Cette législation prévoit des faveurs fiscales particulières au profit des personnes physiques qui, sous certaines conditions, acquièrent pendant la période quinquennale des actions représentatives d'apports en numéraire dans des sociétés anonymes et à responsabilité limitée dont le capital dépasse un certain montant. Les avantages fiscaux se résument comme suit:

- a) abattement de revenu pour le contribuable du coût d'acquisition des actions à concurrence d'un plafond annuel de 27.000 fr., plafond qui est majoré pour le conjoint et les enfants du contribuable (abattement à l'investissement mobilier),
- b) exemption de l'impôt sur le revenu des dividendes générées par les actions acquises,
- c) exemption des actions acquises de l'impôt sur la fortune.

Bien que cette législation ait eu du succès auprès du public, l'administration fiscale a de fortes présomptions qu'en raison de certains effets pervers, cette loi atteindra à peine son objectif.

6. Relativité de la norme: Dispositions légales initialement exceptionnels passant dans la norme.

La législation fiscale est mouvante. On méconnaîtrait l'évolution que subit le droit fiscal dans le temps, si l'on voyait dans la norme un standard immuable, intangible. La fiscalité qui, comme les autres matières juridiques, doit

s'adapter à l'évolution de l'économie et de la société, a subi dans le temps de notables mutations; ce qui hier encore était une dépense fiscale, peut constituer aujourd'hui la norme, c.à.d. un principe général du droit fiscal.

Qu'est-ce qui fait qu'une dépense fiscale perd le caractère de dépense fiscale pour devenir norme?

Pour y répondre correctement, cette question doit être placée dans le cadre de l'ensemble du système fiscal.

Un accord assez général se dégage dans la doctrine pour reconnaître les critères suivants:

- a) l'ancienneté de la mesure: des dispositions ont pu apparaître dérogatoires au moment de leur adoption, mais elles finissent par s'incorporer à l'ordre juridique et à devenir la norme;
- b) le caractère général de la mesure: une disposition applicable à la grande majorité des contribuables peut être considérée comme la norme. ⁵⁾

7. Illustration de la doctrine par le droit fiscal interne.

Je voudrais illustrer cette doctrine à l'aide de deux dispositions de notre loi concernant l'impôt sur le revenu. Il s'agit des articles 54 et 152bis.

Premier exemple: l'art. 54 L.I.R.

Aux termes de l'article 6 al.1er L.I.R., l'impôt sur le revenu frappe le revenu imposable qui a été réalisé par le contribuable pendant l'année d'imposition. La sous-section traitant du bénéfice commercial, et qui comprend aussi l'article 54, définit à l'article 18 al.1er le bénéfice de l'année d'imposition comme suit: Il est constitué par la différence entre l'actif net investi à la fin et l'actif net investi au début de l'exercice, sous réserve de certains ajustements. D'après ces règles fondamentales pour la détermination du bénéfice à soumettre à l'impôt sur le revenu d'une année déterminée, le bénéfice que réalise l'exploitant par la cession volontaire, en cours de l'année d'exploitation, d'un bâtiment faisant partie de l'actif net investi,

est imposable à charge de l'année d'aliénation. Cette imposition à charge de ladite année est strictement conforme aux règles d'une juste imposition périodique, la période étant l'année civile.

L'article 54 fait cependant échec à l'imposition du bénéfice réalisé à charge de l'année de la cession volontaire du bâtiment, lorsque l'exploitant entend transférer le prix de la cession sur un bâtiment acquis en remploi du prix de cession. Voici donc une entorse notable aux règles de principe des articles 6 et 18 L.I.R. La dérogation a été de taille lors de son introduction dans notre loi concernant l'impôt sur le revenu. Elle était certainement à considérer comme dépense fiscale à l'époque. Mais elle a bien dû avoir un solide fondement économique. La preuve en est qu'une disposition similaire avait été introduite à l'époque dans le Code général des impôts en France (art.40) et dans le Einkommensteuergesetz de la RFA (paragraphe 6 b). Aussi la dérogation fut-elle motivée comme suit par la Chambre de Commerce du Grand-Duché:

"Elle (c.à.d. la dérogation) se justifie, au fond, par l'opportunité qu'elle présente au point de vue économique. Il ne faut pas que l'exploitant, soucieux de maintenir ou d'accroître le rendement de son entreprise par un remploi judicieux, soit arrêté par des considérations fiscales". 6)

Voilà donc une dérogation en faveur du contribuable au détriment du budget des recettes, c.à.d. du Trésor public.

Deuxième exemple encore plus frappant: l'article 152bis L.I.R.

Cette disposition qui, à l'origine, fut une dépense fiscale, devint au fil des années, et en tout cas à partir de 1987 une norme. Voici de quoi il s'agit:

Par une loi du 5 août 1967 le législateur introduisit à titre temporaire une aide de nature fiscale qui avait pour but d'encourager les entreprises, par le biais d'une incitation fiscale, à investir pour se moderniser et augmenter leur

compétitivité. L'intitulé en était "loi portant aménagement d'une aide fiscale temporaire à l'investissement". (Doc. parl. no. 1227, sess.ord. 1966-67). Concrètement la loi prévoyait les bonifications d'impôt sur le revenu suivantes: 9% de l'investissement complémentaire effectué en biens amortissables corporels autres que les bâtiments au cours des années 1967 à 1970 et 3% de l'investissement de remplacement effectué en biens amortissables corporels autres que les bâtiments pendant les années 1967 à 1969. Sauf certaines modifications, dont notamment les taux des bonifications d'impôt, ces mesures d'incitation temporaires - je le rappelle - furent reconduites, d'abord par une loi du 9 avril 1973 et par une loi du 25 juillet 1977 pour être ensuite reconduites par les lois budgétaires pour 1982, 1983, 1984, 1985 et 1986. Il est clair qu'à partir d'un certain moment cette mesure fiscale perdit son caractère temporaire, puisque les entreprises étaient en droit d'en attendre la reconduction. Finalement, à la suite d'interventions de la Commission des Communautés Européennes, la loi du 19 décembre 1986, portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, intégra l'aide à l'investissement dans la loi de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967 où elle forma désormais l'article 152bis ⁷⁾.

Voilà donc un exemple typique d'une aide qui originellement fut une dépense fiscale pour devenir par la suite - sans préjudice du moment précis - une norme.

Mais, à l'opposé on peut aussi citer des dépenses fiscales dont la légitimité est discutable. Je voudrais en donner une illustration. Il s'agit de la disposition contenant les revenus qui sont exempts de l'impôt sur le revenu (no.11 de l'article 115 L.I.R.).

Sont exempts d'impôt sur le revenu - et je cite la loi -

"les suppléments de salaires payés pour les heures supplémentaires ainsi que pour le travail de nuit, de dimanche et de jours fériés, aux conditions et dans les

limites à déterminer par règlement d'administration publique".

Cette exemption fit l'objet de critiques de plusieurs parts, notamment de la part du Conseil d'Etat qui se prononça comme suit :

"Le Conseil d'Etat éprouve des hésitations à admettre l'exemption des salaires payés pour des heures de travail supplémentaires, ainsi que pour travail de nuit, de dimanche et de jour férié, parce que cette exemption est contraire au principe de l'égalité des contribuables devant l'impôt sur le revenu. Il rappelle que dans la partie de son avis consacré au revenu des professions libérales, il s'est prononcé contre une mesure analogue sollicitée par le collège médical. D'autre part, - suivant le Conseil d'Etat - les professeurs Neumark (de RFA) et Schendstock (Pays-Bas) désapprouvent fermement cette exonération.

Sans vouloir se prononcer - c'est toujours le Conseil d'Etat qui parle - contre le principe de cette exemption, le Conseil d'Etat recommande que les conditions et limites, dont cette exemption sera assortie par la voie réglementaire, soient fixées de manière à ce que la disposition ne s'applique que lorsqu'une indication sociale bien caractérisée la justifie." (Doc.parl. no.571¹⁶, sess.ord. 1964-65, Avis du Conseil d'Etat du 2 avril 1965, article 128, no. 13, p.77).

On peut, en effet, soulever bien à raison deux questions:

D'abord, est-il adéquat et praticable d'introduire dans la loi une charge fiscale allégée en fonction de la pénibilité de la réalisation de l'une ou l'autre des huit catégories de revenu? Dispose-t-on de critères fiables pour mesurer

pour chaque contribuable le degré spécifique de pénibilité pour acquérir un revenu? La réponse ne peut être que négative. Ceci étant, pourquoi créer une exception au profit des seuls salariés?

Ajoutons que sur cette question le C.E.S. a sa propre conception (p.61 de l'avis mentionné à la note 3).

Il propose la distinction suivante:

Considérer les suppléments de salaires pour heures supplémentaires comme des revenus extraordinaires imposables à un taux d'impôt réduit. D'autre part, maintenir l'exonération d'impôt pour les suppléments de salaires pour travail de nuit, de dimanche et de jours fériés.

8. Aides budgétaires directes et aides par voie fiscale (Subventions budgétaires ou interventionnisme fiscal entraînant des dépenses fiscales).

Je me tourne maintenant vers un autre chapitre où je pose la question s'il faut préférer les aides budgétaires directes - qui sont économiquement des transferts - ou les aides par voie fiscale.

En tant que minoration de la charge fiscale, les dépenses fiscales s'opposent aux aides directes de l'Etat sous forme de subventions de capital et d'intérêts à charge du budget des dépenses. Ici se pose l'épineuse question s'il faut préférer en finances publiques de recourir aux aides budgétaires directs ou aux aides indirectes par voie d'atténuation ou de suppression de la charge fiscale, précisément les dépenses fiscales. Il faut par conséquent examiner les avantages et inconvénients des deux modes d'aide aux agents économiques concernés, les entreprises et les ménages. Dans les deux cas le budget de l'Etat est concerné: en cas d'aides directes, le budget des dépenses, et en cas d'aide par voie fiscale, le budget des recettes, sous forme d'allègement de la charge

fiscale, c.à.d. de moins-values budgétaires, c'est-à-dire les dépenses fiscales.

Ainsi nous aboutissons au problème crucial suivant: Faut-il persévérer dans la voie des dépenses fiscales qui sont autant de dérogations aux normes dont est tissée la structure du système fiscal et qui ohstruent la vue sur la structure fiscale, qui nuisent à la transparence du système fiscal et qui compliquent l'exécution des dispositions fiscales? Ou ne vaut-il pas mieux suivre la tendance qui s'est fait jour dans de nombreux Etats étrangers et s'y poursuit, à savoir: Renoncer aux nombreuses dépenses fiscales et réduire, en contre-partie, les taux d'impôts, puisqu'ils s'appliquent à une assiette (base d'imposition) nettement élargie. Citons comme principaux pays de ce mouvement: Etats-Unis, Autriche, R.F.A., Pays-Bas.

9. Les dépenses fiscales par rapport au droit budgétaire.

Je veux d'abord situer les dépenses fiscales dans le cadre du droit budgétaire.

Les dépenses fiscales sont discutables du point de vue du droit budgétaire, car elles ne respectent pas la règle du produit brut (règle de l'universalité du budget) selon laquelle chaque recette et chaque dépense doit figurer au budget de l'Etat pour son montant total brut. Je renvoie à l'article 104 alinéa 2 Constitution et à l'article 1er alinéa 1er de la loi sur la comptabilité de l'Etat de 1936. En tant que renonciation à une recette budgétaire, les dépenses fiscales réduisent seulement le volet des recettes du budget. Or, il est défendu de ne faire figurer au budget que des soldes, c.à.d. des recettes nettes et des dépenses nettes.

Souvent le public et les représentants du peuple ont des difficultés à déceler les dépenses fiscales. Elles échappent au contrôle annuel du budget et du compte général.

Elles ne se laissent quantifier que par l'évaluation qui est plus ou moins grossière. Comme le bulletin d'impôt confond en un résultat net les éléments positifs et négatifs de la base imposable (assiette), l'allégement fiscal découlant de la dépense fiscale n'est pas perceptible au premier coup d'oeil.

10. La double fonction de l'impôt.

Je passe ensuite aux deux fonctions de l'impôt.

a) La fonction première de l'impôt: procurer des recettes.

Lorsqu'on parcourt la législation fiscale, on s'aperçoit que différents éléments qui devraient figurer dans la base d'imposition (revenu, fortune, ...) n'y figurent pas ou que pour une fraction et que la base d'imposition échappe, pour partie du moins, au taux d'impôt normal. On est donc en présence d'allègements du poids de l'impôt normal. Cette constatation peut surprendre, puisque l'objet de l'imposition est, macro-économiquement parlant, de procurer des recettes fiscales à l'Etat. Un impôt est d'autant plus précieux à l'Etat, pourrait-on juger, que son rendement est élevé et ses frais de gestion modestes.

Sur le plan microéconomique le poids de l'impôt doit être fonction de la capacité (force) contributive du contribuable. Ce principe fondamental est conforme ou, mieux, approprié à la fois à la fonction de l'impôt (sachgerecht) et à l'intérêt du créancier de l'impôt de saisir l'impôt auprès des citoyens et secteurs dont les ressources sont les plus confortables. Aussi ce principe est-il mis en pratique en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques et en matière d'impôt sur la fortune des personnes physiques.

On rencontre la règle de la capacité contributive également, quoique sous d'autres modalités et à un degré de réalisation moindre, dans les droits de succession et la TVA. Par contre, citons l'impôt commercial

communal qui ne s'oriente pas en fonction du principe de la capacité contributive. Sont, en effet, compris dans les deux bases d'imposition dont se compose cet impôt, à concurrence de 40%, les dettes à long terme et les intérêts de ces dettes. L'impôt croît donc en fonction des dettes à long terme de l'entreprise et des intérêts des dettes à long terme grevant l'entreprise. Aussi le bien-fondé de cet impôt - qui avait autrefois sa justification - est-il de nos jours de plus en plus sérieusement contesté.

Si, malgré ces contestations auxquelles est exposé cet impôt aujourd'hui, l'impôt commercial communal n'a pas été aboli totalement jusqu'ici, c'est qu'il rapporte à l'ensemble des communes du pays, bon an mal an, quelque 8 à 9 mia fr. de recettes et que les autorités financières étudient encore par quelles recettes budgétaires remplacer les moins-values qui résulteraient pour les communes de l'abolition de l'impôt commercial.

Cette situation met en évidence la première et principale fonction que tout impôt est appelé à remplir: procurer des recettes budgétaires à l'Etat et aux communes.

- b) La fonction supplémentaire de l'impôt: Le dirigisme économique et social.

La fonction financière est commune à tous les impôts. Mais on peut manipuler les impôts ou du moins certains d'entre eux pour leur conférer une fonction dirigiste à but économique ou social.

Un impôt contient une composante dirigiste, lorsqu'il comporte des dispositions d'incitation qui déterminent le contribuable d'agir dans une direction qu'il n'aurait pas empruntée, si la loi fiscale ne contenait pas cette disposition. Ces mesures fiscales d'incitation sont prises pour alléger le poids de l'impôt. En d'autres termes, l'Etat renonce à une

recette fiscale. L'effet économique est le même que si l'Etat avait octroyé au contribuable une aide financière directe du même montant qu'épargne au contribuable la mesure dirigiste d'incitation fiscale. Économiquement cet abandon d'une recette fiscale équivaut à une dépense. Aussi est-ce en vertu de cette considération que la doctrine a créé pour cette moins-value le terme de "dépenses fiscales" (en anglais - je le rappelle - "tax expenditures" et en allemand "Steuervergünstigungen").

Ces règles de dirigisme économique et social sont éparpillées plus ou moins au gré du hasard dans les lois fiscales et dans d'autres lois. Elles tendent aux mêmes buts que des transferts ou subventions directes de deniers publics aux groupes socio-professionnels avantagés.

Les allègements ou avantages fiscaux sont généralement mis en oeuvre par une réduction de la base imposable (assiette). Ils peuvent aboutir, soit à une réduction d'impôt définitive, soit à un délai de paiement sans intérêts de l'impôt. Aussi les financiers parlent-ils en termes de "coût" de l'interventionnisme fiscal pour désigner par là les dépenses fiscales.

11. Origine de l'interventionnisme fiscal.

L'interventionnisme fiscal est un phénomène dont les racines plongent dans le début du 18^e siècle. Mais il reste néanmoins toujours l'objet de discussions et de contestations.

Citons deux économistes qui ont oeuvré le plus pour l'interventionnisme fiscal, Adolphe Wagner et Keynes.

Adolphe Wagner (1835 - 1917).

Le financier allemand Adolphe Wagner, connu pour sa loi de la croissance continue de l'activité de l'Etat et donc des dépenses publiques, attribue à l'impôt

une fonction dirigiste sur le plan social et économique. D'après sa conception, la fiscalité peut servir une double finalité: collecter des recettes budgétaires et influencer sous forme de redistribution (transferts aux ménages et entreprises) le revenu et la fortune de la Nation. En somme sa conception introduit dans les finances publiques une dimension macroéconomique. Selon sa théorie l'impôt est appelé⁸⁾

"in die auf Grund der Rechts- und Wirtschaftsordnung erfolgte und erfolgende Verteilung des Volkseinkommens und Volksvermögens unter den Einzelnen und eventuell weiter in die Verwendung des Einzeleinkommens und Vermögens regulierend und verändernd einzugreifen."

Bien que la conception de Wagner fût vivement contestée, elle a eu une influence déterminante dans l'introduction du tarif à allure progressive.

John Maynard Keynes (1883 - 1946).

Il fallut la grande crise économique des années 1929 pour ouvrir la voie à une nouvelle percée en faveur du rôle socio-économique de la fiscalité. Dans son ouvrage sur la théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie, paru en 1936, le célèbre économiste britannique John Maynard KEYNES (1883-1946) prôna l'utilisation de l'impôt comme facteur pour assurer l'équilibre conjoncturel, donc à très court terme, en vue notamment de la stabilisation de la valeur de la monnaie et du maintien du plein emploi.

12. Répercussion de la fonction interventionniste de l'impôt sur sa définition.

Un grand nombre d'Etats ne connaissent pas de définition légale de l'impôt, mais abandonnent le soin de cette définition à la doctrine et à la jurisprudence.

Dans sa tendance perfectionniste qui ne nous charme pas toujours, le législateur allemand, lors de la nouvelle formulation de la définition légale de l'impôt

en 1977, a tiré les conséquences de l'évolution historique de la fonction de l'impôt, en introduisant à la suite de la définition classique de l'impôt^{8a)} le complément suivant:

"D i e E r z i e l u n g v o n E i n n a h m e n k a n n N e b e n z w e c k s e i n." Ce complément est commenté comme suit par Tipke, l'auteur dominant de la doctrine fiscale allemande d'aujourd'hui:

"Der historische Steuerbegriff bringt indessen nicht hinreichend zum Ausdruck, dass Steuern auch wirtschaftslenkenden Charakter haben können..... Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff hat auch der Notwendigkeit Rechnung zu tragen, "dass die Steuer in der modernen Industriegesellschaft zwangsläufig auch zum zentralen Lenkungsinstrument aktiver staatlicher Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik geworden ist." (Tipke-Lang, Steuerrecht, 12.Auflage, 1989, Verlag Dr. Otto Schmidt K.G., Köln, p.71).

13. Efficacité et limite des dépenses fiscales⁹⁾.

Dans la Revue Française de Finances publiques a paru au no.18 de 1987 (p.21 et ss.)¹⁰⁾ un article sur les dépenses fiscales, signé par trois auteurs J o u y e t / G i b e r t / M o u t i é . Ils y examinent l'efficacité et les limites des dépenses fiscales. Ils se réfèrent notamment au Conseil des impôts français qui a mis en lumière les inconvénients d'ordre juridique, économique ou administratif que comporterait un recours trop systématique à l'interventionnisme fiscal.

Mais voyons d'abord les mérites que nos auteurs reconnaissent aux dépenses fiscales.

Les mesures d'incitation fiscale, disent-ils, peuvent permettre aux agents économiques - entreprises et ménages - d'obtenir une aide dans des conditions clairement et préalablement définies. Les agents économiques remplissant les conditions fixées par la loi fiscale bénéficient automatique-

ment de l'aide, d'où des relations sûres entre l'Etat, les entreprises et les ménages.

Deuxième mérite de l'aide par voie fiscale.

La dépense fiscale peut constituer un instrument efficace de politique sectorielle. L'incitation fiscale permettrait de créer dans un secteur déterminé un environnement favorable aux initiatives privées. Si ces modalités restent stables sur plusieurs années, la dépense fiscale peut modifier à terme l'environnement social et économique et les comportements des ménages et des entreprises.

Enfin, troisième qualité des dépenses fiscales selon nos auteurs: Celles-ci peuvent contribuer dans certains cas à la libération de l'économie. La réduction des charges qui pèsent sur les ménages et les entreprises est un des facteurs essentiels de la compétitivité d'une économie ouverte, en raison de la réduction de la pression fiscale sur les ménages et les entreprises.

Mais aucun tableau n'est sans ombre.

Aussi, d'après Jouyet, Gibert et Moutié, l'interventionnisme fiscal présente notamment trois inconvénients sur le plan strictement fiscal.

Les aides fiscales comportent en premier lieu des contraintes juridiques. Une incitation fiscale ne peut être créée en bonne législation que par une loi et ne peut être modifiée ou supprimée que par une loi. Mais il s'avère extrêmement difficile de remettre en cause un allégement fiscal, même s'il est limité dans le temps. La pression pour sa reconduction est généralement forte.

D'autre part, l'accumulation de dépenses fiscales est un facteur de complexité du système fiscal qui comporte des risques tant pour l'Etat que pour le contribuable.

En raison du principe d'égalité, la loi ne peut réserver un avantage fiscal aux seuls contribuables dont une modification du comportement est recherchée. Ainsi, des mesures d'incitation bénéficient à des ménages ou à des entreprises

qui auraient spontanément effectué les opérations que les pouvoirs publics souhaitent promouvoir. Réaliser une sélectivité par voie fiscale n'est pratiquement pas possible. La complexité de la législation fiscale met en péril l'évacuation à un rythme normal des impositions par l'administration fiscale. Les aides fiscales concernent le plus souvent des impôts directs dont la liquidation est d'autant plus lente que la législation est complexe. Compte tenu des délais d'établissement de l'impôt, il peut s'écouler plusieurs années entre le fait générateur d'un allègement fiscal et sa traduction effective sur le montant de l'impôt.

Finalement, la multiplication et la superposition des incitations fiscales peuvent porter préjudice à la cohérence d'une politique fiscale et à sa transparence.

Malgré ces défauts sérieux du procédé des dépenses fiscales, on constate que ce procédé a très souvent les préférences des hommes politiques et des institutions professionnelles dans tous les Etats industrialisés. Nous allons voir à ce sujet les prises de position inconstantes de notre Conseil d'Etat. La compensation des recettes et des dépenses budgétaires, à laquelle aboutit le procédé des dépenses fiscales, comprime l'enveloppe budgétaire et le taux de progression des dépenses budgétaires. Il conduit à réduire en apparence la pression fiscale. En plus, il permet de renoncer à des dépenses de transfert aux entreprises et aux ménages qui généralement sont moins bien acceptées - même de la part de leurs bénéficiaires - que les réductions de l'impopulaire fiscalité.

14. Les dépenses fiscales: La fiscalité comme instrument d'intervention économique et sociale. - Etat de la doctrine française.

Dans leur ouvrage "Science et technique fiscales"¹¹⁾ paru en avril 1984 les professeurs M e h l et B e l t r a m e consacrent un chapitre¹²⁾ à la portée de l'interventionnisme fiscal qu'ils mettent en rapport avec les dépenses fiscales.

L'interventionnisme fiscal est une expression des finances modernes. En finances classiques, l'impôt se

devait d'être économiquement neutre. L'interventionnisme fiscal est traité amplement, à partir de la page 320, dans le "Traité de Politique fiscale" de M a u r i c e L a u r é , paru en 1956 aux P.U.F. Lauré définit l'intervention fiscale comme

"une mesure qui peut être contraire aux données économiques ou psychologiques de la politique fiscale, et que l'on adopte pour o r i e n t e r l ' a c t i v i t é é c o n o m i q u e , de manière à la conduire à un développement optimum".

Lauré ne connaît pas encore le terme de "dépenses fiscales".

Les faiblesses inhérentes à la fiscalité en tant qu'instrument interventionniste agissant par voie de dépenses fiscales sont confirmées par un fort courant de la doctrine, surtout lorsque la fiscalité est appelée à agir sur la conjoncture.

Ainsi, après avoir fait la constatation que la fiscalité est l'outil de plus en plus privilégié au service de la politique de conjoncture, l'économiste P h i l i p p e M a r c h e s s o u , dans son livre "L'interprétation des textes fiscaux"¹³⁾, commente cette situation comme suit:

"La fiscalité constitue un instrument utilisé pour agir sur l'évolution de l'économie, le plus souvent avec des résultats médiocres: les mesures fiscales ne produisent des effets substantiels que plusieurs mois après leur édicition, ce qui est l'antithèse de l'action conjoncturelle."

Pour ce qui est des impôts directs, j'irai personnellement encore plus loin, puisque la plupart de ces impôts directs ne produisent même leurs effets que plusieurs années après celles dont la conjoncture est en cause.

Je reviens à M a u r i c e L a u r é , le père de la TVA, qui sait donc ce dont il parle. Dans son "Traité de politique fiscale" déjà cité, il s'exprime dans un style imagé comme suit à propos de la fiscalité utilisée comme mécanisme d'intervention, sous le titre évocateur " Le mirage interventionniste"^{13a)}:

"Il est difficile d'exercer sur l'économie une influence directrice à l'aide de la fiscalité, parce que les impôts sont des instruments conçus pour prélever et non pour guider La fiscalité est une chirurgie non pas du corps, mais du porte-feuille. Or on ne dirige pas un bis touri, on tranche. Il paraît donc préférable que la fiscalité soit le dernier moyen de direction à utiliser : celui auquel on recourt lorsque les autres ont échoué."

Sans nier l'existence d'interventions fiscales utiles, Maurice Lauré estime que la fiscalité est un instrument interventionniste d a n g e r e u x e t l e n t et que si la voie fiscale doit exceptionnellement être choisie, il convient d'agir par le biais des impôts i n d i r e c t s plutôt que par celui des impôts directs.¹⁴⁾

Citons encore le professeur Pierre L a l u m i è r e qui dans son ouvrage fondamental "Les finances publiques"¹⁵⁾ exprime à la page 221 l'avis qu'"une action économique par l'impôt est difficile à mettre en oeuvre" et que l'"inertie de l'instrument fiscal est considérable".

Pour clore cet aperçu à travers la doctrine française, je cite un passage d'un ouvrage tout récent en deux volumes, dû aux professeurs Martinez et Di Malta¹⁶⁾:

"A l'époque contemporaine, les règles du droit fiscal se caractérisent, dans la plupart des pays, par une grande complexité, en dépit des efforts fréquents de codification. Cette situation est le plus souvent imputable, non pas à

des nécessités techniques inhérentes aux mécanismes d'assiette, de liquidation et de recouvrement des impôts, mais bien plutôt à deux sortes de considérations. En premier lieu, la recherche, plus ou moins approfondie, de la justice fiscale conduit les législateurs, après avoir énoncé des principes d'imposition, à recourir à de multiples aménagements, exceptions, réfections, exonérations, franchises, décotes ou régimes spéciaux qui alourdissent les textes et les rendent plus hermétiques et plus difficiles à appliquer. En second lieu, la complexité des législations fiscales tient à la volonté, moins louable que la précédente, de faire de l'impôt un instrument d'interventionnisme en matière économique ou sociale, alors que même de telles tentatives sont généralement vouées à l'échec ou aboutissent à des résultats contestables".

Quant au père de la notion "tax expenditures", SURREY, il conclut, après avoir pesé le pour et le contre des subventions fiscales par rapport aux subventions directes, que les subventions fiscales directes sont, en principe, préférables¹⁷⁾.

15. Appréciation au Luxembourg des dépenses fiscales

Pour cette appréciation je prends à témoin le Conseil d'Etat en tant qu'institution censée être au-dessus de la mêlée et des groupes de pressions, donc des lobbies.

A plusieurs reprises le Conseil d'Etat a eu l'occasion de se prononcer à propos de la fiscalité comme instrument de l'évolution économique et sociale.

Une position de principe, pourrait-on croire, en raison de l'occasion à laquelle le Conseil d'Etat a été appelé à se prononcer sur l'interventionnisme fiscal, a été adoptée par cette

haute corporation lors de son avis du 2 avril 1965¹⁸⁾ dans le cadre de la réforme fiscale qui a abouti à la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu des personnes physiques et des collectivités. Le Conseil d'Etat s'y exprime comme suit:

"L'objet propre de la politique fiscale en circonscrit également les limites.

Bien que tout système fiscal moderne porte, dans une mesure variable, l'empreinte des considérations sociales et économiques, la fiscalité n'est cependant pas l'instrument idéal pour réaliser des réformes sociales ou économiques. De telles mesures relèvent de lois particulières et de la politique budgétaire en général. On ne doit pas trop demander à la politique fiscale, sous peine de créer des incohérences et des injustices."

Voilà ce qu'écrivait le Conseil d'Etat en 1965.

En 1980, donc 15 ans plus tard, le Conseil d'Etat adopte une opinion opposée à l'occasion d'un projet de loi modifiant certaines dispositions en matière d'impôts communaux et qui aboutit à la loi du 26 juillet 1980. Cette loi relève l'abattement de l'assiette pour la détermination de l'impôt commercial communal selon le capital d'exploitation et abaisse le taux d'assiette de l'impôt sur le total des salaires, aboli depuis. Je cite le Conseil d'Etat:

"A un moment où l'économie mondiale est bouleversée par des événements imprévisibles et incontrôlables, il s'impose aux pays industrialisés, de prendre les mesures en leur pouvoir, jugées aptes à promouvoir, nonobstant l'existence de facteurs extérieurs défavorables, le développement de leur économie et le maintien voire la croissance du niveau de vie de leurs populations. Dans ce contexte, (continue le Conseil d'Etat) la fiscalité est un instrument de choix dont la mise en oeuvre se recommande

a u x E t a t s à p r e s s i o n f i s c a l e
é l e v é e , Etats parmi lesquels figurent la plupart
des pays européens. Le Luxembourg, dont la fragilité
économique n'a pas besoin d'être relevée et dont la
panoplie d'instruments d'intervention n'est par ailleurs
pas très fournie, n'échappe pas à cette règle."¹⁹⁾

Le Conseil d'Etat justifie ce recours à l'intervention par voie
fiscale comme suit:

"....., le Conseil d'Etat approuve le but recherché
par leurs auteurs du projet, à savoir la décompression
de la charge fiscale particulière imposée aux
entreprises.

Lorsque la fiscalité atteint le point qui fait
craindre un freinage du développement économique, le
poids de l'impôt décourageant l'épargne et l'investis-
sement aussi bien que l'initiative et l'effort per-
sonnels, toute mesure qui enrayer cette tendance doit
être approuvée, sans égard à certains aspects secon-
daires que d'aucuns pourraient juger criticables."

Je ne pense pas que cette position soit à juger comme un
revirement d'opinion de principe de la part du Conseil d'Etat,
mais qu'elle s'explique plutôt par l'objet spécifique de la
législation en cause, à savoir l'impôt commercial communal et
l'impôt sur le total des salaires, tous deux fortement contestés et, le
deuxième, aboli depuis.

Quatre années plus tard, le Conseil d'Etat se prononce en
sens contraire à l'occasion du projet de loi²⁰⁾ qui aboutit à la
loi du 21 novembre 1984. Cette loi a été intégrée comme art.32bis
dans la loi de l'impôt sur le revenu, malgré son caractère temporaire.
Elle introduisit pour les exercices 1984 à 1989 un amortissement
spécial pour les investissements dans l'intérêt

1. de la protection de l'environnement,.... 2. de la réalisation
d'économies d'énergie dans les entreprises. Lors de cette loi,
le Conseil d'Etat se prononça donc contre le choix du gouvernement
d'agir par la voie fiscale plutôt que par voie d'aide directe
budgétaire. Sa motivation est la suivante²¹⁾:

"Le but poursuivi par le projet de loi doit être approuvé. Quant à la technique poursuivie pour l'atteindre, elle constitue un choix politique qui prête à discussion. Il eût été approprié de prévoir une aide directe à des investissements du genre visé. Comme l'exposé des motifs ne se prononce pas sur les motifs qui ont incité le Gouvernement à donner sa préférence à une mesure d'incitation fiscale, le Conseil d'Etat ignore quels sont les avantages qu'y trouve le Gouvernement. Il ne peut qu'en retenir le principal désavantage qui est celui d'ajouter une nouvelle disposition fiscale particulière à celles, nombreuses, déjà existantes. C'est le nombre de toutes ces mesures particulières qui contribue à retarder de plus en plus l'évacuation des dossiers d'imposition. Si le Conseil d'Etat peut néanmoins se déclarer d'accord avec la technique retenue, c'est que dans le cas d'espèce elle n'est pas a priori inapproprié. Son observation doit plutôt servir d'invitation au Gouvernement à s'abstenir d'une façon générale d'alourdir sans motifs impérieux la procédure d'imposition, à défaut de pouvoir l'alléger."

Emboîtant le pas au Conseil d'Etat, la commission des Finances et du Budget de la Chambre des députés critique également la voie fiscale choisie:

"Tout comme le Conseil d'Etat, la Commission approuve le but poursuivi par le projet de loi. Mais elle ne peut pas s'empêcher de donner également raison à la Haute Corporation lorsque celle-ci regrette que la mesure du projet de loi ne fasse qu'ajouter une nouvelle disposition fiscale particulière à celles, nombreuses, déjà existantes. S'il est vrai que la complexité de la matière fiscale s'en trouve encore accrue, la Commission ne partage toutefois pas les

appréhensions du Conseil d'Etat lorsqu'il prétend que c'est le nombre de toutes ces mesures particulières qui contribue à retarder de plus en plus l'évacuation des dossiers d'imposition.

La Commission se rallie au Conseil d'Etat pour recommander au Gouvernement de s'abstenir à l'avenir d'une façon générale d'alourdir sans motifs impérieux la procédure d'imposition, à défaut de pouvoir l'alléger."²²⁾

16. Adéquation de l'insertion de dispositions d'incitation économique et sociale dans les lois fiscales. -
Conflit entre les règles d'interprétation.

On approche un problème assez délicat, du moins si l'on applique les règles d'interprétation classiques. En effet, en théorie fiscale classique on soutient que les exceptions, qui libèrent de l'imposition ou mitigent la charge fiscale, sont d'interprétation stricte, c.à.d. non extensive. Notamment l'interprétation extensive par analogie n'est alors pas acceptée. Cette règle se comprend fort bien à l'égard d'une législation qui a pour but de collecter au profit de la communauté nationale représentée par l'Etat, des recettes pour financer les dépenses publiques. Si le but primordial des lois fiscales est la collecte des recettes, il est plausible que toute règle d'interprétation allant en sens contraire - c.à.d. qui exonère d'impôt - soit d'interprétation stricte. ^{22a)}

La règle de l'interprétation stricte joue d'ailleurs, selon le cas, soit en faveur du fisc, soit en faveur du contribuable en ce sens que les exemptions et atténuations légales ne peuvent pas être étendues à des situations de fait non couvertes par les termes de la disposition légale, et que l'impôt ne peut être étendu à des situations de fait non couvertes par les termes de la disposition légale.

Par contre, les lois d'incitation économique et sociale sont à interpréter selon le principe de l'effet

utile. Ces lois sont parfaitement accessibles à l'interprétation extensive et analogique.

Ici nous touchons au point névralgique lorsqu'une disposition d'incitation économique et sociale est insérée dans une loi fiscale. Au cas où le texte d'incitation économique ou sociale réclame une interprétation, appliquera-t-on la règle d'interprétation fiscale (interprétation restrictive) ou, au contraire, la règle d'interprétation économique (interprétation extensive)? Il y a donc, en l'occurrence, antinomie qui résulte du fait que le législateur s'est servi de la législation fiscale, du moule de cette législation, pour poursuivre un but économique. Généralement ce but sera atteint par la restriction de la base d'imposition ou un crédit d'impôt. Il pourra arriver que la disposition à appliquer exigera une décision sur le contenu d'une terminologie qui n'est pas de nature fiscale. Aussi, un auteur allemand²³⁾ définit-il les dépenses fiscales comme des

"Subventionen im Gewande des Steuerrechts, die nicht den grundlegenden Prinzipien des Steuerrechts unterworfen sind."

Dans la 11e édition de son ouvrage "Steuerrecht", ein systematischer Grundriss, T i p k e²⁴⁾, rejoint le précé-
dant auteur en admettant en particulier que les dispositions d'intervention économique et sociale par la voie fiscale sont parfaitement susceptibles d'interprétation par analogie. Je reproduis l'essentiel de son raisonnement.

"Nicht nur die in Steuergesetze eingebetteten Steuervergünstigungsnormen, auch die selbständigen Förderungsgesetze bedienen sich der Terminologie der Steuergesetze (vor allem der §§ 4-7 EStG). Das hat den Vorteil, dass der Rechtsanwender es mit einer ihm vertrauten Rechtssprache zu tun hat, es hat aber auch den Nachteil, dass das Förderungsziel verfehlt werden kann, zumal dann, wenn ungeachtet des Förderungszwecks

der EStG-vorgeprägte Wortlaut das A und O der Auslegung ist. Die Rechtssprache des Steuerrechts (es ist auch in den Förderungsgesetzen ständig vom Steuerpflichtigen die Rede) verführt dazu, in den Kategorien des Steuerbelastungstatbestandes zu denken. Das tun überwiegend auch die einschlägigen Kommentare (meist als Anhang zum Einkommensteuergesetz-Kommentar). Oft wird übersehen, dass die Förderungsgesetze lückenhaft sein können und dass der Lückenausfüllung mindestens hier kein Analogieverbot entgegensteht (dazu S.56, 58). Signifikant für fast alle einschlägigen Vorschriften ist ihre weit überdurchschnittliche Länge."

A propos de l'article 54 L.I.R. que j'ai traité tantôt, le Conseil d'Etat a eu à connaître d'une espèce où ses connaissances linguistiques ont été mises à contribution. Un bûtelier de la Moselle avait vendu son bateau et investi le prix de vente dans un navire plus performant. Le bureau d'imposition avait compris dans le bénéfice de l'année de la vente la plus-value réalisée lors de cette vente, plus-value de l'ordre de 500.000,- francs. Mais le bûtelier ne l'entendit pas de cette oreille. Il fit plaider que le terme "bâtiment" ne comprenait pas seulement les constructions fixées au sol, mais aussi les bateaux d'une certaine importance. Il demande par conséquent le transfert sur le nouveau bateau de la plus-value. Son moyen principal consistait à dire "que la loi (c'est-à-dire l'article 54) n'ayant pas restreint la signification du terme "bâtiment", celui-ci couvrirait nécessairement un bateau de l'importance du sien. Par une motivation très circonstanciée, que je me dispense de reproduire ici en raison de sa longueur, le Conseil d'Etat rejeta comme non-fondé le recours sous la date du 8 mars 1977 et le numéro du rôle 6500 auquel je renvoie les intéressés.

Je cite encore l'arrêt du Conseil d'Etat du 9 juin 1983, no.7165 du rôle qui a été rendu à propos de la loi du 25 juillet 1977 portant aménagement d'une aide fiscale temporaire à l'in-

vestissement. Cette loi est l'antécédent historique de l'actuel article 152bis L.I.R., dont je vous ai déjà entretenu précédemment. Cette loi accorde une bonification d'impôt en fonction de l'importance de l'investissement complémentaire. L'espèce est intéressante en ce que l'administration des contributions n'avait admis la bonification d'impôt, par une interprétation r e s t r i c t i v e du texte, que sur la base des investissements effectivement réalisés, tandis que le Conseil d'Etat suivit le contribuable qui défendait à son profit une a p p l i c a t i o n l i t t é r a l e du texte.

17. Conclusions sur l'interventionnisme fiscal

Malgré toutes les réserves qu'on peut formuler à l'égard de l'interventionnisme fiscal, il est un fait que tous les pays développés et en voie de développement y ont plus ou moins recours et plus ou moins fréquemment dans leur politique fiscale. Or, qui dit interventionnisme fiscal, dit dépenses fiscales, c.à.d. déchets d'impôt. Réduit à l'extrême, on peut dire que l'impôt est la résultante de la combinaison de deux composantes, la base d'assiette et le taux d'impôt applicable à cette base. A force de comprimer la base d'assiette, il faut majorer le taux d'impôt.

Mais de nouvelles tendances se manifestent en sens contraire.

18. Tendances récentes

De plus en plus d'Etats se rendent compte de la problématique particulière des dépenses fiscales. Lors d'un colloque international sur la réforme fiscale dans les pays développés, qui s'est tenu à Paris en janvier 1987 à l'invitation du gouvernement français et du secrétariat général de l'OCDE, la plupart des participants se sont accordés sur la nécessité de réduire les taux d'imposition en élargissant l'assiette de l'impôt par la remise en cause des dépenses fiscales qui se manifestent sous forme d'exonérations, d'abattements, de forfaits, Cette orientation s'est déjà traduite dans les politiques fiscales de certains pays dont notamment les Etats-Unis, le Royaume-Uni et les Pays-Bas.

Le Luxembourg est-il prêt à suivre cette orientation lors de sa réforme fiscale?

Dans son avis du 18 juillet 1989 sur la réforme globale de la fiscalité, le Conseil Economique et Social(C.E.S.) se prononce à plusieurs reprises pour un élargissement de l'assiette et une réduction des taux d'imposition. Il préconise cette solution notamment tant pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques que pour l'impôt sur le revenu des collectivités. Je renvoie à ce sujet aux pages 7 et suivantes de l'avis. A propos des modes de financement interne de la réforme fiscale, le C.E.S. envisage à la page 21

"l'élargissement de l'assiette de certains impôts directs par le biais notamment de l'abolition de certains avantages fiscaux (exonérations, abattements, régimes d'imposition particuliers,etc.)"

Le C.E.S. vise donc manifestement les dépenses fiscales.

L'Allemagne fédérale s'oriente dans la même direction. A propos de sa réforme étalée sur la période 1986 à 1990, un auteur du nom de HORLEMANN²⁵⁾ résume comme suit sa position à laquelle je ne peux que souscrire:

"Besser niedrige Sätze mit wenigen Ausnahmen als hohe Steuersätze mit vielen Ausnahmen. Bei niedrigen Steuersätzen ist der Drang zu immer neuen Ausnahmen leichter zu stoppen, weil sie künftig weniger wert sind."

Pour conclure, citons des extraits d'un article intitulé "Verantwortung der Rechtswissenschaft für das Steuerrecht" de Joachim LANG, in Steuer und Wirtschaft, Nr.3, August 1989:

"Die entscheidende Bedingung für die Akzeptanz einer solchen solidarisch gestalteten Steuerlast ist die strikte Ablehnung von Steuervergünstigungen für bestimmte Interessengruppen. Die Bereitschaft

zur Solidarität ist nämlich sofort zerstört, wenn sich nur eine einzige Gruppe der Solidarität entziehen will. Deshalb gibt es bei dem Abbau von Steuervergünstigungen nur die radikale Alternative, entweder allen oder niemanden die Steuerprivilegien zu nehmen.

An dieser Stelle stösst die normativ-ethische Konkretisierung der Steuerrechtsordnung auf den ganzheitlich-synthetischen Denkansatz. Der Schwerpunkt rechtswissenschaftlicher Forschung liegt auf der Neuformulierung privilegienfreier Bemessungsgrundlagen, die im Ergebnis sodann niedrige Steuersätze ermöglichen. So ist beispielsweise das zu versteuernde Einkommen ohne Steuerfreiheiten für bestimmte Einkunftsarten und Einkunftsteile zu definieren. Wenn beispielsweise gefordert wird, die Steuerfreiheit gesetzlicher oder tarifvertraglicher Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit beizubehalten, dann ist den Privilegierten entgegenzuhalten, dass Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit auch von Steuerpflichtigen geleistet wird, die keine derartige Steuerfreiheit geniessen."

19. Conclusions générales.

Il me reste à conclure. Mes conclusions tiennent en trois propositions peu exigeantes:

Premièrement, le Luxembourg ferait bien d'établir périodiquement l'inventaire des dépenses fiscales que contiennent les divers impôts avec citation de leur base légale, en vue d'en mesurer l'ampleur et l'impact budgétaire et de la comparer au volume des subventions budgétaires directes.

Deuxième proposition: Il se recommanderait de comparer la situation du Luxembourg avec celles des autres pays industrialisés et particulièrement ceux qui font partie du Marché Commun et de l'OCDE.

Enfin, la troisième branche de ma conclusion serait de suivre la tendance générale qui se dessine dans beaucoup de pays de supprimer les dépenses fiscales dans le but d'élargir

la base d'imposition pour permettre la réduction des taux d'impôt.

C'est dans cette dernière direction que semble s'orienter notre gouvernement dans la réforme fiscale en cours. En effet, dans les travaux entrepris jusqu'ici par le Ministre des Finances, il est envisagé de ramener le taux marginal de l'impôt progressif sur le revenu des personnes physiques de 56 pour cent à 50 pour cent. Ce qui devrait entraîner comme corollaire un élargissement de la base d'imposition.

- 1) voir "Les dépenses fiscales... tour d'horizon" par Jouyet/Gilbert/Moutié in Revue française de Finances publiques, n° 18/1987
- 2) voir encore la description fournie par le Bureau International de Documentation fiscale à Amsterdam sous le vocable "Tax expenditures" dans son "International Tax Glossary" en 1988
- 3) Réf.: CES/REF. GL. FISC. (89)
- 4) voir Siegfried Friebe, Steuervergünstigungen und Subventionsabbau in Deutsche Steuerzeitung, 1982, Nr. 3, S. 51; voir idem les auteurs cités de la note 1).
- 5) voir dans ce sens les auteurs cités aux notes 1) et 4); en sens contraire Tipke, Steuerrecht, 8. Auflage, 1981, p. 488, note 18
- 6) Pour de plus amples détails nous renvoyons à Léon Kunsch. Transfert de réserves occultes, Applications de l'article 54 L.I.R., in Etudes fiscales, 1.12.72, n°^{OS} 36 et 37, 88 pages
- 7) Les taux de bonification que prévoit l'art. 152 bis sont:
pour l'investissement complémentaire: 12 %
pour l'investissement de remplacement:
6 % pour la tranche d'investissement ne dépassant pas 6 mio fr.
2 % pour la tranche d'investissement dépassant 6 mio fr.
- 8) voir Peter Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht. Athenäum Verlag, 1972, n. 34
- 8a) Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlichrechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zölle fallen darunter; nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten).
- 9) voir à ce propos encore *Éléments de la Science des Impôts* par Loeckx et van Dionant, tome 1^{er}, 4^e édition, 1980 (Belgique, Ministère des Finances); voir aussi *Éléments de Finances publiques*, Jean Olinger, n° 83 in *Etudes Fiscales*, n° 68 du 1.9.1982, Imprimerie St Paul
- 10) Voir note 1) ci-avant
- 11) P.U.F.
- 12) p. 576 et ss.
- 13) *Economica*. 1980, p. 36
- 13a) D'autres auteurs tout récents que nous retrouverons dans le contexte de la note 16 ci-après parlent dans leur ouvrage (n° 1009) du "mythe de l'interventionnisme".
- 14) voir dans le même sens: Lucien Mehl, tome 1^{er}, p. 212-213, qui cite le professeur Laufenberger et se réfère à l'ouvrage de ce dernier "Revenu, capital et impôt", p. 273 et ss.
- 15) Librairie Armand Colin, Paris, édition 1976 refondue
- 16) *Droit fiscal contemporain*, Litec, Paris, 1989, tome 2, n° 530
- 17) Voir à ce sujet Klaus Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, p. 56, note 88

- 18) Doc. parl. n° 571¹⁶ p. 4 en haut
- 19) Doc parl. n° 2361¹, Chambre des députés, session ordin. 1970-1980, avis du 18 mars 1980).
- 20) Doc. parl. n° 2778¹
- 21) Doc. du 11 mai 1984, rapport du Conseil d'Etat du 3 mai 1984
- 22) Doc. parl. n° 2778² du 13 novembre 1984, avis du 19 octobre 1984
- 22a) Sur le principe selon lequel les lois fiscales sont de stricte interprétation, voir notamment les arrêts du Conseil d'Etat du 25 juin 1952 n° 5087 du rôle et du 14 juillet 1954 n° 4985 du rôle
- 23) Peter Gottwald, Die Rolle der Steuervergünstigungen nach dem 11. Subventionsbericht, Finanzrundschau, 9/1988 (8.5.), p. 239
- 24) Verlag Dr Otto Schmidt KG Köln, 11. Auflage, 1987, p. 568
- 25) Horlemann, Die Steuerreform 1986/1988/1990, insbesondere ihr Finanzierungsteil, Deutsche Steuerzeitung, mai 1988 n° 9, p. 226

