



Arrêt de la Cour constitutionnelle - Arrêt n° 00152 du 22 janvier 2021.

Dans l'affaire n° 00152 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 la Cour administrative suivant arrêt rendu le 26 novembre 2019 (n° 42582C du rôle), déposé au greffe le 2 décembre 2019, dans le cadre d'un litige

Entre :

X, demeurant à **Y**,

et :

l'État du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par le ministre d'État,

La Cour,

composée de

Jean-Claude WIWINIUS, président,
Henri CAMPILL, conseiller,
Eliane EICHER, conseiller,
Michel REIFFERS, conseiller,
Roger LINDEN, conseiller,
Odette PAULY, conseiller,
Christiane RECKINGER, conseiller,
Serge THILL, conseiller suppléant,
Théa HARLES-WALCH, conseiller suppléant,

Lily WAMPACH, greffier,

Sur le rapport du magistrat délégué et les conclusions déposées au greffe de la Cour le 24 décembre 2019 et le 7 octobre 2020 par Maître Jean-Luc SCHAUS, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, pour X, et celles déposées le 6 janvier 2020 et le 5 octobre 2020 par la déléguée du gouvernement Caroline PEFFER, pour l'État du Grand-Duché de Luxembourg,

ayant entendu Maître Jean-Luc SCHAUS et la déléguée du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries à l'audience publique du 16 octobre 2020,

rend le présent arrêt :

Le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg avait débouté X d'un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation, d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 1^{er} mars 2018 portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'une décision du bureau de la retenue

d'impôt sur les intérêts de l'administration des Contributions directes du 13 juin 2017 portant refus d'assujettir à la retenue à la source libératoire de 10 pour cent des intérêts produits par l'épargne mobilière lui attribués par des agents payeurs établis en Suisse au cours de l'année 2016.

La Cour administrative, par un arrêt du 26 novembre 2019, après avoir examiné la portée de la retenue libératoire dont s'est prévalu le requérant, dans le contexte international, à travers les Directives européennes pertinentes, et dans le contexte national, à travers les lois des 23 décembre 2005 et 23 juillet 2016, mentionnées ci-dessous, et après avoir dit que l'article 6bis, paragraphe 1, de la loi du 23 décembre 2005, tel que modifié par la loi du 23 juillet 2016, avait un effet rétroactif qualifié d'économique, a soumis, avant tout autre progrès en cause, à la Cour constitutionnelle la question préjudicielle suivante :

« Est-ce que les dispositions combinées des articles 1^{er}, point 5°, et 4 de la loi du 23 juillet 2016 portant 1) transposition de la directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts ; 2) modification de la loi modifiée du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière ; 3) abrogation de la loi modifiée du 21 juin 2005 transposant en droit luxembourgeois la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 du Conseil de l'Union européenne en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016, dans la mesure où elles entraînent l'application rétroactive à partir du 1^{er} janvier 2016 de l'exclusion des paiements d'intérêts en provenance d'agents payeurs suisses du champ d'application de la retenue libératoire de 10 % mise en place par la loi du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière, sont conformes au principe fondamental de l'État de Droit, comprenant les règles de primauté du Droit et de soumission de tout acte public ou privé à la règle de droit, inhérentes aux articles 1 et 51, paragraphe (1), de la Constitution, et, le cas échéant, les principes de sécurité juridique, de respect de la confiance légitime et de non-rétroactivité des lois, de même qu'à l'article 10bis, ainsi qu'à l'article 112 de la Constitution ? ».

L'article 1^{er}, point 5, de la loi précitée du 23 juillet 2016 dispose :

« L'article 6bis paragraphe 1^{er} [i.e. de la loi du 23 décembre 2005] est remplacé par le libellé suivant :

Les bénéficiaires effectifs qui touchent des revenus ou des produits faisant l'objet de l'article 4, dont l'attribution est opérée par un agent payeur défini à l'article 3, mais établi hors du Luxembourg dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un État partie à l'Accord sur l'Espace Économique Européen (EEE) autre qu'un État membre de l'Union européenne, peuvent opter pour le prélèvement libératoire de 10 pour cent. Ce prélèvement s'opère sur les montants qui seraient soumis à la retenue à la source, si l'agent payeur était établi au Luxembourg. Sans préjudice des dispositions de l'alinéa 2, l'exercice de l'option doit couvrir la totalité des revenus et produits attribués au cours de l'année civile au bénéficiaire effectif par l'ensemble des agents payeurs étrangers prévisés.

Le prélèvement libératoire n'est pas applicable aux intérêts qui sont imposables dans le chef du bénéficiaire effectif au titre de bénéfice commercial, de bénéfice agricole et forestier ou de bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale. ».

L'article 4 de la même loi dispose :

« La présente loi est applicable à partir du 1^{er} janvier 2016. ».

L'article 1^{er} de la Constitution dispose : *« Le Grand-Duché de Luxembourg est un État démocratique, libre, indépendant et indivisible. ».*

L'article 10bis, paragraphe 1, de la Constitution dispose : *« Les Luxembourgeois sont égaux devant la loi. ».*

L'article 51, paragraphe 1, de la Constitution dispose : *« Le Grand-Duché de Luxembourg est placé sous le régime de la démocratie parlementaire. ».*

L'article 112 de la Constitution dispose : *« Aucune loi, aucun arrêté ou règlement d'administration générale ou communale n'est obligatoire qu'après avoir été publié dans la forme déterminée par la loi. ».*

X était titulaire d'obligations suisses et recevait régulièrement des intérêts d'un agent payeur établi en Suisse.

Jusqu'au 31 décembre 2015, ces intérêts entraient dans le champ d'application de la loi précitée du 23 décembre 2005.

En mars 2017, le requérant a envoyé sa demande pour l'application d'un prélèvement libératoire de 10 pour cent pour l'année 2016 à l'administration des Contributions directes. Le 13 juin 2017, le bureau de retenue d'impôt sur les intérêts l'a informé que sa demande ne pouvait être retenue, eu égard à l'entrée en vigueur, avec effet au 1^{er} janvier 2016, de la loi précitée du 23 juillet 2016.

D'après cette loi, les paiements d'intérêts en provenance d'agents payeurs établis en Suisse ne peuvent plus, depuis le 1^{er} janvier 2016, faire l'objet du prélèvement libératoire de 10 pour cent mis en place par la loi du 23 décembre 2005, précitée, la Confédération suisse n'étant ni un État membre de l'Union européenne ni un État partie à l'Accord sur l'Espace Économique Européen. Ces intérêts se trouvaient dès lors rétroactivement intégrés au revenu imposable soumis à l'application du barème normal progressif de l'impôt sur le revenu, de manière à se voir appliquer un impôt a priori plus élevé.

La question préjudicielle soumise à la Cour constitutionnelle par la Cour administrative tend à voir analyser la conformité de la rétroactivité découlant des dispositions de la loi du 23 juillet 2016, précitée, aux principes de sécurité juridique, de protection de la confiance légitime et de non-rétroactivité des lois en tant qu'expressions du principe de l'État de droit, au principe d'égalité devant la loi, prévu à l'article 10bis de la Constitution et à l'obligation de publication des lois et actes réglementaires, prévue à l'article 112 de la Constitution.

En ce qui concerne la question préjudicielle en sa première partie ayant trait au principe de l'État de droit, il convient de rappeler que la Cour constitutionnelle a, dans l'arrêt du 28 mai 2019 (n° 00146 du registre), retenu, dans le cadre d'une question préjudicielle visant le principe de l'État de droit considéré sous les aspects d'accès au juge et de recours effectif en découlant directement, que les règles de primauté du droit et de soumission de tout acte public ou privé à la règle de droit, toutes deux caractérisant le principe fondamental de l'État de droit, sont inhérentes à l'article 1^{er} de la Constitution, suivant lequel le Grand-Duché de Luxembourg est un État démocratique, et à l'article 51, paragraphe 1, de la Constitution, suivant lequel le Grand-Duché de Luxembourg est placé sous le régime de la démocratie parlementaire. La Cour constitutionnelle a ajouté que le principe de légalité et l'article 95 de la Constitution constituent une émanation du principe fondamental de l'État de droit auquel ils participent.

La Cour constitutionnelle n'a pas encore eu l'occasion de se prononcer sur la valeur constitutionnelle des principes de sécurité juridique, de protection de la confiance légitime et de non-rétroactivité des lois qui ne figurent pas dans le texte de la Constitution.

D'emblée, il importe de noter qu'aussi bien la Cour de justice de l'Union européenne que la Cour européenne des droits de l'homme reconnaissent le principe de sécurité juridique comme principe général inhérent à leurs ordres juridiques respectifs ainsi que les principes de confiance légitime et de non-rétroactivité des lois comme principes généraux ou fondamentaux, en tant qu'expressions de la sécurité juridique.

D'après cette jurisprudence supranationale, le principe de la sécurité dans les rapports juridiques constitue, dès lors, un des éléments fondamentaux de la prééminence du droit.

Il convient ensuite de relever que l'article 14 de la Constitution qui vise la légalité des peines consacre déjà, de manière implicite, le principe de non-rétroactivité.

Force est encore de constater que le Conseil d'État insiste, dans les avis qu'il rend dans le cadre du contrôle *ex ante* de la conformité à la Constitution des projets et propositions de loi qui lui sont soumis, sur le respect du principe de sécurité juridique et des expressions particulières de celui-ci, tels les principes de confiance légitime et de non-rétroactivité des lois.

Il est enfin à noter que la Cour constitutionnelle a d'ores et déjà recours à un autre principe général de droit, à savoir celui de la proportionnalité, lorsqu'elle examine, dans le cadre de l'analyse de la conformité d'une loi au texte de l'article 10bis de la Constitution qui consacre le principe de l'égalité devant la loi, la question

de savoir si la différence de traitement opérée par la loi répond à une différence objective des situations à régler en vue de décider si la loi mise en cause respecte le texte constitutionnel.

Le principe de sécurité juridique, et ses expressions, tels les principes de confiance légitime et de non-rétroactivité des lois, font partie, par conséquent, des principes inhérents à tout système juridique basé sur le respect du droit.

Dès lors que toute règle de droit doit non seulement être suffisamment claire et accessible, mais également prévisible, la Cour constitutionnelle considère que lesdits principes sont également à rattacher au principe fondamental de l'État de droit, ce dernier devant agir selon les règles de droit, de sorte à renforcer la protection juridictionnelle de tout individu.

La juridiction de renvoi a relevé à ce sujet, à bon escient, que le caractère prévisible du droit implique que la règle de droit définisse le régime d'un certain acte de telle manière que les pouvoirs publics ou les citoyens puissent raisonnablement prévoir ses conséquences au moment où ils le réalisent, ce qui implique que la règle de droit ait été établie préalablement à la réalisation de l'acte.

Si, en règle générale, le principe de sécurité juridique s'oppose à ce qu'une disposition législative ou réglementaire s'applique rétroactivement, il peut en être autrement, à titre exceptionnel, lorsque le but à atteindre l'exige dans l'intérêt général et lorsque la confiance légitime des intéressés est dûment respectée.

En l'espèce, la modification législative, à savoir le retrait avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2016 du régime de la retenue libératoire à l'égard d'intérêts visés par l'article 4 de la loi du 23 décembre 2005, précitée, et réglés par un agent payeur établi en Suisse, a un effet défavorable pour le requérant. Une atteinte à ses espérances légitimes quant au régime fiscal applicable au paiement d'intérêts sur ses avoirs à l'étranger est indéniable. Pour la période concernée, il n'était pas en mesure d'échapper à l'alourdissement de la charge fiscale découlant de ladite modification législative.

Le changement législatif en question découle du choix du législateur de maintenir le régime national de la retenue libératoire à la source sur le paiement d'intérêts opéré par des agents payeurs situés à l'étranger uniquement en faveur de ceux situés dans les autres États membres de l'Union européenne et dans les États parties à l'Accord sur l'Espace Économique Européen.

Quant à la question de savoir si le but que le législateur voulait atteindre en rendant rétroactivement applicable la disposition litigieuse était indispensable dans un intérêt général justifiant la rétroactivité en l'espèce, il convient de constater que l'État n'a précisé ni dans le cadre de l'élaboration de la loi du 23 juillet 2016 ni durant la procédure devant les juridictions administratives ou durant celle devant la Cour constitutionnelle quels auraient été les motifs d'intérêt général qui auraient rendu nécessaire le caractère rétroactif de la modification de l'article 6*bis*, paragraphe 1, de la loi du 23 décembre 2005 avec effet au 1^{er} janvier 2016.

Aucune justification particulière pour l'application rétroactive de la loi au 1^{er} janvier 2016 de la modification du champ d'application de la retenue libératoire n'a donc été invoquée par l'État.

La Cour constitutionnelle déduit des considérations qui précèdent que la modification rétroactive du régime fiscal litigieux n'est pas conforme aux principes énoncés ci-dessus.

Quant à la conformité des dispositions litigieuses aux articles 10*bis* et 112 de la Constitution, il convient de noter que la Cour constitutionnelle a pour seule mission, conformément aux dispositions de l'article 6, alinéa 2, point a), de la loi modifiée du 27 juillet 1997, de donner à la juridiction de renvoi une réponse qui est nécessaire pour son jugement.

Au regard de la réponse donnée à la question préjudicielle prise en sa première partie, il n'y a plus lieu d'examiner la question en ce qu'elle porte sur la conformité des mêmes dispositions aux articles 10*bis* et 112 de la Constitution.

Il suit des développements qui précèdent qu'il convient de répondre à la question préjudicielle posée que les dispositions combinées des articles 1, point 5°, et 4 de la loi du 23 juillet 2016 portant 1) transposition de la directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts ; 2) modification de la loi modifiée du

23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière ; 3) abrogation de la loi modifiée du 21 juin 2005 transposant en droit luxembourgeois la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 du Conseil de l'Union européenne en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016, dans la mesure où lesdites dispositions entraînent l'application rétroactive à partir du 1^{er} janvier 2016 de l'exclusion des paiements d'intérêts en provenance d'agents payeurs établis en Suisse du champ d'application de la retenue libératoire de 10 pour cent mise en place par la loi du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière, ne sont pas conformes au principe fondamental de l'État de droit, comprenant les règles de primauté du droit et de soumission de tout acte public ou privé à la règle de droit, inhérentes aux articles 1 et 51, paragraphe 1, de la Constitution, et les principes de sécurité juridique, de protection de la confiance légitime et de non-rétroactivité des lois.

PAR CES MOTIFS :

dit que les dispositions combinées des articles 1, point 5°, et 4 de la loi du 23 juillet 2016 portant

1) transposition de la directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts ;

2) modification de la loi modifiée du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière ;

3) abrogation de la loi modifiée du 21 juin 2005 transposant en droit luxembourgeois la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 du Conseil de l'Union européenne en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts,

entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016,

dans la mesure où lesdites dispositions entraînent l'application rétroactive à partir du 1^{er} janvier 2016 de l'exclusion des paiements d'intérêts en provenance d'agents payeurs établis en Suisse du champ d'application de la retenue libératoire de 10 pour cent mise en place par la loi du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière, ne sont pas conformes au principe fondamental de l'État de droit, comprenant les règles de primauté du droit et de soumission de tout acte public ou privé à la règle de droit, inhérentes aux articles 1 et 51, paragraphe 1, de la Constitution, et les principes de sécurité juridique, de protection de la confiance légitime et de non-rétroactivité des lois ;

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 des nom et prénom de X lors de la publication de l'arrêt au Journal officiel ;

dit que l'expédition du présent arrêt sera envoyée par le greffe de la Cour constitutionnelle à la Cour administrative, 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 président Jean-Claude WIWINIUS, en présence du greffier Lily WAMPACH.

Le greffier,
Lily Wampach

Le président,
Jean-Claude Wiwinius

