

Projet de loi

portant modification

- **de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;**
- **de la loi modifiée du 12 mai 2022 instaurant une compensation financière permettant la réduction temporaire du prix de vente de certains produits pétroliers**

Avis du Conseil d'État

(13 juin 2023)

Par dépêche du 31 mars 2023, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État le projet de loi sous rubrique, élaboré par la ministre des Finances.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, les textes coordonnés, par extraits, des lois dont la modification est projetée, une fiche financière et une fiche d'évaluation d'impact. Le Conseil d'État a également été saisi avec le projet de loi sous avis de six projets de règlement grand-ducal¹, aux sujets desquels seront émis des avis distincts.

Les avis de la Chambre des salariés, de la Chambre des métiers, de la Chambre des fonctionnaires et employés publics et de la Chambre de commerce ont été communiqués au Conseil d'État en date respectivement des 25 avril, 23 mai, 6 et 7 juin 2023.

¹ Projet de règlement grand-ducal portant modification du règlement grand-ducal modifié du 23 décembre 2016 portant exécution de l'article 154quater de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, CE n° 61.405 ; Projet de règlement grand-ducal portant modification du règlement grand-ducal modifié du 19 décembre 1969 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation faisant partie du domaine agricole ou forestier de l'exploitant agricole ou forestier, CE n° 61.406 ; Projet de règlement grand-ducal portant modification du règlement grand-ducal du 23 décembre 2016 portant exécution de l'article 154quinquies de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, CE n° 61.407 ; Projet de règlement grand-ducal portant modification du règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation occupée en vertu du droit de propriété ou occupée à titre gratuit ou en vertu d'un droit de jouissance viager ou légal, CE n° 61.408 ; Projet de règlement grand-ducal portant 1° publication des barèmes de la retenue d'impôt sur les salaires et précisant les modalités de la retenue d'impôt ; 2° abrogation du règlement grand-ducal du 23 décembre 2016 portant publication des barèmes de la retenue d'impôt sur les salaires et précisant les modalités de la retenue d'impôt, CE n° 61.409 ; Projet de règlement grand-ducal portant 1° publication des barèmes de la retenue d'impôt sur les pensions et précisant les modalités de la retenue d'impôt ; 2° abrogation du règlement grand-ducal du 23 décembre 2016 portant publication des barèmes de la retenue d'impôt sur les pensions, CE n° 61.411.

Considérations générales

Le projet de loi sous avis a pour objectif de mettre en œuvre les mesures fiscales décidées dans le cadre de l'accord tripartite conclu le 3 mars 2023 entre le Gouvernement, l'Union des employeurs luxembourgeois et les organisations syndicales.

Il s'agit avant tout de modifier la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après, la « LIR ») en instaurant notamment des crédits d'impôt.

Conformément à l'accord du 3 mars 2023, le projet sous avis procède à l'adaptation du tarif de l'impôt sur le revenu et à l'instauration d'un crédit d'impôt complémentaire à titre de compensation sociale de la taxe carbone. Ces mesures phares seront applicables à partir de l'année d'imposition 2024.

Dans l'intérim, le projet sous avis instaure un « crédit d'impôt conjoncture » visant à pallier le fait que l'adaptation du tarif est différée dans le temps. Cette mesure ne sera ainsi applicable que pour l'année fiscale 2023.

Des modifications de la loi modifiée du 22 décembre 2022 instaurant une compensation financière permettant la réduction temporaire du prix de vente de certains produits pétroliers sont également prévues.

Le Conseil d'État relève en outre que les auteurs entendent procéder à l'introduction de l'une des mesures par le biais d'une circulaire du directeur des contributions². Le Conseil d'État rappelle que selon la jurisprudence administrative, « les circulaires ministérielles constituent des instructions en forme de lettres adressées par les ministres aux divers fonctionnaires de leur département. Elles n'ont pas de caractère légal et elles ne constituent pas des actes règlementaires ou des décisions obligatoires pour les administrés. Elles ne sont obligatoires que pour les fonctionnaires et ne s'imposent ni aux tribunaux ni aux personnes étrangères à l'administration. Elles doivent garder en principe un caractère interne à l'administration, en ce qu'elles règlementent la manière dont les fonctionnaires doivent accomplir leur mission. Une circulaire doit se borner à interpréter les textes de loi en vigueur, sans pouvoir fixer des règles nouvelles. Elle ne saurait être invoquée comme base juridique suffisante, alors qu'elle ne reflète que l'opinion de son auteur et ne constitue pas une norme juridique »³.

En l'espèce, le Conseil d'État relève que la circulaire du directeur des contributions relative au traitement fiscal des personnes physiques exploitant une installation photovoltaïque a été tout récemment modifiée⁴. Le Conseil d'État comprend que, par cette circulaire, le directeur des contributions ne procède qu'à une instruction à ses agents en leur indiquant l'interprétation à donner de l'article 14 LIR. Selon la circulaire, « *toutes les installations photovoltaïques avec une*

² Projet sous avis, doc. parl. n° 8195, p. 12 : « Quant à l'augmentation du seuil de puissance de 10 à 30 kWp à partir duquel les revenus provenant de l'exploitation d'une installation photovoltaïque constituent des revenus imposables, elle se fera par voie de circulaire du directeur des contributions ».

³ Trib. adm., 23 décembre 1997, n° 9938 du rôle, confirmé par Cour adm. 14 juillet 1998, n° 10528C du rôle, *Pas. adm.* 2021, Lois et règlements, n° 144 et autres références y citées.

⁴ Circulaire LIR n° 14/2 du 5 juin 2023.

puissance inférieure ou égale à 30 kWp ne rentrent, en général, pas dans le champ d'application de l'article 14 L.I.R., et par conséquent ne peuvent pas bénéficier de la bonification d'impôt pour investissement au sens de l'article 152bis L.I.R.»⁵.

Examen des articles

Articles 1^{er} et 2

Sans observation.

Article 3

La disposition sous avis concerne les modalités d'entrée en vigueur et d'applicabilité des différentes dispositions introduites par le projet sous avis.

Le Conseil d'État note que l'article 1^{er}, point 1^o, est applicable à partir de l'année d'imposition 2023 et les points 4^o, 9^o, 10^o et 11^o de ce même article ne sont applicables que pour la seule année d'imposition 2023.

En matière de rétroactivité de la loi fiscale, la Cour constitutionnelle retient que « 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 »⁶.

Il convient selon le Conseil d'État de déterminer si le dispositif prévu s'appliquera à des situations déjà devenues définitives au moment de son entrée en vigueur (« grande rétroactivité ») ou s'il s'appliquera à des situations toujours en cours (« petite rétroactivité »). Le législateur est en effet toujours fondé à régler les situations en cours conformément au principe de l'applicabilité immédiate de la loi nouvelle⁷. Le dispositif sous avis étant applicable à l'exercice fiscal en cours, les situations visées ne deviendront définitives que lorsque la dette d'impôt relative à l'année d'imposition en cours sera née. Partant, son applicabilité à partir du 1^{er} janvier 2023 est admissible et ne heurte pas les principes de sécurité juridique et de confiance légitime.

Le Conseil d'État donne en outre à considérer que le choix d'insérer dans la LIR des dispositions transitoires pour la seule année d'imposition 2023 aura pour désavantage de maintenir lesdites dispositions, bien qu'inapplicables, dans le texte de la LIR au-delà du 1^{er} janvier 2024. Le Conseil d'État estime que l'accumulation de crédits d'impôt rend difficile la lecture du régime fiscal pour

⁵ Circulaire LIR n° 14/2, p.4.

⁶ Cour constitutionnelle, 22 janvier 2021, arrêt n° 152 (Mém. A, n° 72 du 28 janvier 2021).

⁷ En ce sens, Cour adm., 6 mai 2021, n° 42582Ca du rôle : « Par contre, comme la Cour l'avait déjà retenu dans son arrêt du 26 novembre 2019, le moyen de l'appelant tiré d'une rétroactivité inadmissible de la loi du 23 juillet 2016 ne saurait prospérer *ratione temporis* qu'à l'égard des intérêts alloués durant la période s'étendant du 1^{er} janvier 2016 jusqu'à la date d'entrée en vigueur de la loi du 23 juillet 2016 et non pas pour toute l'année d'imposition 2016, étant donné que cette loi a pu régler différemment les éléments du fait générateur d'impôt survenus à partir de cette date conformément au principe de l'applicabilité immédiate de la loi nouvelle ».

le contribuable. Il conviendra dès lors de procéder à un toilettage du texte lorsque les dispositions relatives au crédit d'impôt conjoncture ne seront plus utiles.

Observations d'ordre légistique

Observations générales

S'il y a plusieurs actes qu'il s'agit de modifier et si le nombre des modifications y relatives s'avère trop important, il est indiqué de regrouper les modifications relatives à un même acte sous un chapitre distinct, tout en reprenant chaque modification sous un article particulier.

Il est indiqué de regrouper les modifications qu'il s'agit d'apporter à une même subdivision d'un même article sous un seul article, en reprenant chaque modification sous un numéro « 1° », « 2° », « 3° » ... Les modifications à effectuer à une même subdivision peuvent être regroupées sous un même numéro à leur tour en ayant recours à une subdivision en lettres minuscules alphabétiques suivies d'une parenthèse fermante a), b), c), ... à nouveau subdivisées, le cas échéant, en chiffres romains minuscules suivis d'une parenthèse fermante i), ii), iii), ...

L'intitulé complet ou, le cas échéant, abrégé de l'acte à modifier doit obligatoirement être mentionné au dispositif à la première modification qu'il s'agit d'apporter à cet acte, même s'il a déjà été cité à l'intitulé ou auparavant au dispositif. Les modifications subséquentes que le dispositif apporte à cet acte se limiteront à indiquer « de la même loi », en lieu et place de la citation de l'intitulé.

Tenant compte des observations qui précèdent, le projet de loi sous avis est à restructurer comme suit :

« Chapitre 1^{er} – Modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu

Art. 1^{er}. À l'article 115, numéro 22a, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, le terme « cinquante » est remplacé par le terme « soixante-quinze ».

Art. 2. L'article 118 de la même loi est remplacé par le texte suivant :
« Art. 118. [...] ».

[...]

« **Art. 6.** L'article 152^{ter} de la même loi est modifié comme suit :

1° L'alinéa 1^{er} est modifié comme suit :

a) À la première phrase, le terme « (CII) » est remplacé par les termes « , ci-après « CII », ainsi qu'un crédit d'impôt CO2 pour indépendants, ci-après « CI-CO2 indépendant » » ;

b) À la deuxième phrase, les termes « crédit d'impôt n'entre » sont remplacés par les termes « CII et le CI-CO2 indépendant n'entrent » ;

c) À la troisième phrase, les termes « crédit pour salariés » sont remplacés par les termes « CIS et le CI-CO2 salarié visés à l'article 154^{quater} » et les termes « crédit d'impôt pour pensionnés » sont remplacés par les termes « CIP et le CI-CO2 pensionné visés à l'article 154^{quinquies} » ;

d) À la cinquième phrase, les termes « crédits d'impôt pour indépendants » sont remplacés par les termes « CII ainsi que deux CI-CO2 indépendant » ;

2° L'alinéa 2 est modifié comme suit :

a) La première phrase est modifiée comme suit :

i) À la phrase liminaire, les termes « crédit d'impôt pour indépendants » sont remplacés par le terme « CII » ;

ii) Au premier tiret, le montant « 396 » est remplacé par le montant « 300 » ;

iii) Au deuxième tiret, le montant « 696 » est remplacé par le montant « 600 » ;

iv) Au troisième tiret, le montant « 696 » et le coefficient « 0,0174 » sont remplacés respectivement par le montant « 600 » et le coefficient « 0,015 » ;

b) Une deuxième phrase nouvelle est insérée après la première phrase, et est libellée comme suit : « [...] » ;

c) À la troisième phrase, les termes « crédit pour indépendants est limité » sont remplacés par les termes « CII et le CI-CO2 indépendant sont limités » ;

d) À la quatrième phrase, les termes « crédit d'impôt pour indépendants » sont remplacés par le terme « CII » et les termes « et le CI-CO2 indépendant n'est pas accordé » sont ajoutés *in fine* ;

e) À la cinquième phrase, les termes « crédit d'impôt pour indépendants n'est pas accordé » sont remplacés par les termes « CII et CI-CO2 indépendant ne sont pas accordés » ;

3° L'alinéa 3 est modifié comme suit :

a) À la première phrase, les termes « crédit d'impôt pour indépendants est imputable et restituable » sont remplacés par les termes « CII et le CI-CO2 indépendant sont imputables et restituables » ;

b) La deuxième phrase est modifiée comme suit :

i) Les termes « et au CI-CO2 salarié visés à l'article 154^{quater} » sont insérés entre le terme « CIS » et les termes « , de pensions ou rentes » ;

ii) Les termes « et au CI-CO2 pensionné visés à l'article 154^{quinquies} » sont insérés entre le terme « CIP » et les termes « , le CII » ;

iii) Les termes « est régularisé » sont remplacés par les termes « et le CI-CO2 indépendant sont régularisés » ;

4° L'alinéa 4 est modifié comme suit :

a) À la première phrase, les termes « crédit d'impôt pour indépendants est déduit » sont remplacés par les termes « CII et le CI-CO2 indépendant sont déduits » ;

b) À la deuxième phrase, les termes « crédit d'impôt pour indépendants est versé » sont remplacés par les termes « CII et le CI-CO2 indépendant sont versés » ».

[...]

Chapitre 2 – Modification de la loi modifiée du 12 mai 2022 instaurant une compensation financière permettant la réduction temporaire du prix de vente de certains produits pétroliers

[...]

Chapitre 3 – Mise en vigueur

[...]. »

Intitulé

Les énumérations sont introduites par un deux-points et pour énumérer les actes à modifier, il est fait recours à des numéros suivis d'un exposant « ° » 1°, 2°, 3°, ... En outre, l'intitulé n'est pas à faire suivre d'un point final, étant donné que les intitulés ne forment pas de phrase. Tenant compte des observations qui précèdent, l'intitulé de la loi en projet sous revue est à reformuler comme suit :

« **Projet de loi portant modification de :**

- 1° **la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;**
- 2° **la loi modifiée du 12 mai 2022 instaurant une compensation financière permettant la réduction temporaire du prix de vente de certains produits pétroliers ».**

Article 1^{er}

Au point 4°, phrase liminaire, les termes « pour l'année d'imposition 2023 » sont à omettre comme étant superfétatoires au regard de l'article 3, points 2° et 3°, relatif à la mise en vigueur du projet de loi sous avis. En outre, le Conseil d'État signale qu'il est surfait de remplacer un alinéa dans son intégralité, s'il est envisagé de ne modifier qu'un seul mot ou qu'une seule phrase. Ce n'est que si plusieurs mots dans une phrase, voire plusieurs passages de texte à travers un alinéa sont à remplacer ou à ajouter qu'il est indiqué de remplacer cet alinéa dans son ensemble. Par analogie, ces observations valent également pour le point 5°. Tenant compte des observations qui précèdent, le point 4° est à reformuler comme suit :

« **Art. 4.** À l'article 137, alinéa 1^{er}, de la même loi, le terme « 154*octies* » est remplacé par le terme « 154*undecies* ». »

Le point 5° est à reformuler comme suit :

« **Art. 5.** À l'article 137, alinéa 1^{er}, de la même loi, le terme « 154*undecies* » est remplacé par le terme « 154*quinquies* ». »

Au point 9°, la phrase liminaire est à reformuler comme suit :

« **Art. 9.** À la suite de l'article 154*octies* de la même loi est inséré un article 154*nonies* nouveau qui prend la teneur suivante : ».

Aux points 10° et 11°, les phrases liminaires sont à reformuler à l'instar de la proposition de texte du point 9°, phrase liminaire, ci-avant.

Article 3

Au vu de la proposition de restructuration aux observations générales ci-avant, les références sont à adapter en conséquence. Par ailleurs, il est signalé que lorsqu'on se réfère au premier article, les lettres « er » sont à insérer en exposant derrière le numéro pour écrire « 1^{er} ».

Subsidiairement, les termes de respectivement « point » et « points » sont à insérer avant les références aux points en question.

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 22 votants, le 13 juin 2023.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Christophe Schiltz