

Projet de règlement grand-ducal

**portant exécution de l'article 102, alinéa 8, de la loi modifiée
du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu**

Avis du Conseil d'État

(19 mars 2024)

Le Conseil d'État a été saisi pour avis le 7 février 2024, par le Premier ministre, du projet de règlement grand-ducal sous rubrique, élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de règlement grand-ducal étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche financière ainsi qu'une fiche d'évaluation d'impact.

Par dépêche du 19 février 2024, le Premier ministre a demandé au Conseil d'État d'accorder un traitement prioritaire à l'examen du projet de règlement grand-ducal sous rubrique.

Les avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics et de la Chambre des métiers ont été communiqués au Conseil d'État en date du 27 février 2024.

Considérations générales

Le projet de règlement grand-ducal sous avis a pour objet l'exécution de l'article 102, alinéa 8 nouveau, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « L.I.R. », et tel que modifié par le projet de loi de loi n° 8353 portant introduction d'un paquet de mesures en vue de la relance du marché du logement et portant modification 1° de la loi modifiée du 22 frimaire an VII organique de l'enregistrement ; 2° de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 3° de la loi modifiée du 7 août 2023 relative aux aides individuelles au logement ; 4° de la loi du 7 août 2023 relative au logement abordable. La nouvelle disposition vise la réintroduction du régime de transfert en neutralité fiscale d'une plus-value sur un bien de remploi, tout en prévoyant des conditions supplémentaires spécifiques tenant notamment à la finalité sociale ou la performance énergétique du logement dans lequel la plus-value est réinvestie. À l'exposé des motifs, les auteurs précisent encore que le projet de règlement grand-ducal sous avis réintroduit en grande partie le texte du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102, alinéa 8 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (transfert des plus-values), et abrogé par le règlement grand-ducal du 13 juin 2014 abrogeant le règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102, alinéa 8 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (transfert des plus-values).

Le Conseil d'État se trouve simultanément saisi du prédit projet de loi et renvoie à ce sujet à son avis de ce jour. Comme déjà souligné dans ledit avis, l'imposition des plus-values immobilières, en ce compris le transfert desdites plus-values, relève d'une matière réservée à la loi en vertu de l'article 116, paragraphe 1^{er}, de la Constitution. Le Conseil d'État rappelle que d'après les arrêts n° 177/23 du 3 mars 2023 et n° 166/21 du 4 juin 2021 de la Cour constitutionnelle¹, l'article 45, paragraphe 2, de la Constitution exige que dans les matières réservées à la loi, « la fixation des objectifs des mesures d'exécution doit être clairement énoncée, de même que les conditions auxquelles elles sont, le cas échéant, soumises. L'orientation et l'encadrement du pouvoir exécutif doivent, en tout état de cause, être consistants, précis et lisibles, l'essentiel des dispositions afférentes étant appelé à figurer dans la loi ». En l'occurrence, la base légale de certaines des dispositions sous examen risque ainsi d'être jugée non conforme aux exigences de l'article 45, paragraphe 2, de la Constitution, et, partant, de cesser ses effets en vertu de l'article 112, paragraphe 8, de la Constitution, ce qui pourrait entraîner, par ricochet, l'inapplicabilité du dispositif réglementaire en question en vertu de l'article 102 de la Constitution.

Le Conseil d'État exige dès lors de profiter du projet de loi – dans le cadre duquel le projet de règlement grand-ducal sous avis opère – pour y faire insérer les articles 1^{er}, 3, 4, 6, 7, 8 et 9 et rendre ainsi la base légale conforme aux exigences constitutionnelles.

Examen des articles

Article 1^{er}

Le Conseil d'État renvoie à ses observations plus amplement développées à l'endroit des considérations générales.

Article 2

Sans observation.

Articles 3 et 4

Le Conseil d'État renvoie à ses observations plus amplement développées à l'endroit des considérations générales.

Article 5

Sans observation.

Article 6

Le paragraphe 1^{er} de la disposition sous revue prévoit une immunisation fiscale pour les plus-values transférées sur des logements utilisés à des fins de gestion locative sociale ou sur des logements appartenant à la classe de performance énergétique A+. En tout état de cause, les immeubles visés doivent être situés au Grand-Duché de Luxembourg. Au commentaire des articles, les auteurs précisent à cet égard que « *[c]ette condition est retenue*

¹ Cour const., arrêt n° 177 du 3 mars 2023, Mém. A, n° 127 du 10 mars 2023, et n° 166 du 4 juin 2021, Mém. A, n° 440 du 10 juin 2021.

afin de faire face à la pénurie de logements abordables et locatifs en favorisant l'offre de logements abordables » et, en se référant à l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne (première chambre), C-670/21, du 12 octobre 2023, que « [c]et objectif clair en matière de politique sociale est également en ligne avec la jurisprudence récente de la Cour de Justice de l'Union européenne ».

À cet égard, le Conseil d'État signale qu'il ressort des points 70, 73 et 74 de l'arrêt précité que la CJUE a en effet déjà admis que des exigences liées à la politique du logement social d'un État membre et au financement de celle-ci sont susceptibles de constituer des raisons impérieuses d'intérêt général permettant de déroger, sous certaines conditions, aux dispositions des traités européens.

Aux points 70 et 73 de l'arrêt précité, la CJUE rappelle d'abord qu'elle « [...] a déjà admis que des exigences liées à la politique du logement social d'un État membre et au financement de celle-ci peuvent, en principe, constituer des raisons impérieuses d'intérêt général (arrêt du 1^{er} octobre 2009, *Woningstichting Sint Servatius*, C-567/07, EU:C:2009:593, point 30) » et qu'« [...] un objectif tenant à la politique sociale, tel que la promotion et la mise à disposition de logements à des loyers abordables dans les États membres et les États parties à l'accord EEE, peut, en principe, constituer une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier des restrictions à la liberté de mouvements des capitaux telles que celles établies par la réglementation nationale en cause au principal ». Toutefois, au point 74 de l'arrêt en question, elle précise qu'« [...] il importe encore de vérifier, conformément à la jurisprudence rappelée au point 67 du présent arrêt, si la restriction à la libre circulation des capitaux qu'engendre la réglementation nationale en cause au principal est propre à garantir, de façon cohérente et systématique, la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif ».

Le Conseil d'État n'est pas en mesure d'apprécier si les exigences de nécessité et de proportionnalité fixées par la CJUE sont remplies en l'espèce.

Le Conseil d'État rappelle que le règlement grand-ducal précité du 17 juin 1992², dont les dispositions figurent pour l'essentiel au projet sous rubrique, a été abrogé à la suite de la procédure d'infraction n° 2011/4104 de la Commission européenne à l'encontre du Grand-Duché de Luxembourg. La Commission européenne a estimé que dans le cadre du report de l'imposition de plus-values réalisées par la cession de biens immeubles au cours d'une année d'imposition donnée sur une année d'imposition ultérieure, à condition d'acquérir, en remploi du prix de cession obtenu lors de cette aliénation, la condition que l'immeuble de remplacement devait être situé au Grand-Duché de Luxembourg constituait une restriction injustifiée à la libre circulation des capitaux prévue à l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Étant donné que les auteurs ne donnent pas de plus amples explications quant à l'application du prédit arrêt, rendu en matière d'impôt sur les successions, sur la présente matière de l'impôt sur le revenu, le Conseil d'État s'interroge si à l'heure actuelle il est établi de manière évidente que la condition de territorialité de l'immeuble de remploi ne constitue plus une restriction injustifiée à la libre circulation des capitaux.

² Avis n° 50.579 du Conseil d'État du 6 mai 2014 relatif au projet de règlement grand-ducal abrogeant le projet de règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102 alinéa (8) du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (transfert des plus-values).

Pour le surplus, le Conseil d'État renvoie à ses observations plus amplement développées à l'endroit des considérations générales.

Articles 7 à 9

Le Conseil d'État renvoie à ses observations plus amplement développées à l'endroit des considérations générales.

Article 10

Sans observation.

Article 11

La disposition sous avis prévoit que le règlement grand-ducal en projet s'appliquera dès l'année d'imposition 2024.

Le Conseil d'État renvoie à son avis n° 61.410 du 13 juin 2023³ dans lequel il précise que l'application rétroactive d'une mesure fiscale favorable à des situations en cours (« petite rétroactivité ») est admissible, alors que la dette d'impôt ne sera pas née avant l'entrée en vigueur du règlement grand-ducal sous avis.

Article 12

Sans observation.

Observations d'ordre légistique

Observation générale

Pour marquer une obligation, il suffit généralement de recourir au seul présent de l'indicatif, qui a, comme tel, valeur impérative, au lieu d'employer le verbe « devoir ».

Intitulé

L'objet principal du dispositif est à résumer de manière précise et concise. Il ne suffit pas de dire que l'acte constitue l'exécution de l'acte qui lui sert de fondement légal. Un tel intitulé ne fournit aucun renseignement quant au contenu exact du dispositif et risque par ailleurs de prêter à confusion pour le cas où plusieurs règlements sont pris sur base du même fondement légal. Au vu des développements qui précèdent, le Conseil d'État suggère de conférer au règlement en projet l'intitulé suivant :

« Projet de règlement grand-ducal relatif au transfert des plus-values dégagées par application de l'article 99^{ter} de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ».

³ Avis n° 61.410 du 13 juin 2023 relatif au 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.

Préambule

Au premier visa, il convient d'ajouter une virgule avant les termes « et notamment son article 102, alinéa 8 ; ».

Les deuxième et troisième visas relatifs aux avis des chambres professionnelles sont à adapter pour tenir compte des avis effectivement parvenus au Gouvernement au moment où le règlement grand-ducal en projet sera soumis à la signature du Grand-Duc.

À l'endroit des ministres proposant, il est indiqué d'insérer une virgule avant les termes « et après délibération du Gouvernement en conseil ; ».

Article 1^{er}

Il est signalé qu'il n'est pas de mise d'introduire une forme abrégée pour désigner l'acte auquel les auteurs se réfèrent dans le cadre du dispositif sous revue. Lorsqu'un acte est cité, il faut veiller à reproduire, à la première occurrence, son intitulé tel que publié officiellement, indépendamment de sa longueur, sauf s'il existe un intitulé de citation. Aux occurrences suivantes, afin de faciliter la lecture du dispositif, il peut être recouru en l'espèce à la formule « loi précitée du 4 décembre 1967 ».

Au paragraphe 3, il convient d'écrire « au sens des articles 3, *3bis* ou *157ter*, de la loi précitée du 4 décembre 1967 ».

Article 7

Au paragraphe 2, il y a lieu d'écrire « le délai prévu au paragraphe 1^{er} ».

Article 8

Au paragraphe 2, le Conseil d'État signale que lors des renvois, les différents éléments auxquels il est renvoyé sont à séparer par des virgules, pour écrire « au sens des articles *99ter*, alinéa 2, et *106*, alinéa 1^{er}, de la loi précitée du 4 décembre 1967. »

Article 9

Pour caractériser les énumérations, il est fait recours à des numéros suivis d'un exposant « ° » 1°, 2°, 3°, ... Par ailleurs, les énumérations sont introduites par un deux-points.

Article 10

Au paragraphe 3, deuxième phrase, il y a lieu d'écrire « l'article 1^{er}, paragraphe 2, ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 20 votants, le 19 mars 2024.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Christophe Schiltz