

CONSEIL D'ÉTAT

N° CE : 62.324

N° dossier parl. : 8640

Projet de loi

portant modification :

- 1° de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;**
 - 2° de la loi du 23 décembre 2005 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2006 ;**
 - 3° de la loi modifiée du 17 décembre 2010 fixant les droits d'accise et les taxes assimilées sur les produits énergétiques, l'électricité, les produits de tabacs manufacturés, l'alcool et les boissons alcooliques**
-

Avis du Conseil d'État

(11 décembre 2025)

En vertu de l'arrêté du 15 octobre 2025 du Premier ministre, le Conseil d'État a été saisi pour avis du projet de loi sous rubrique, élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, un texte coordonné, par extraits, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, de la loi du 23 décembre 2005 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2006 et de la loi modifiée du 17 décembre 2010 fixant les droits d'accise et les taxes assimilées sur les produits énergétiques, l'électricité, les produits de tabacs manufacturés, l'alcool et les boissons alcooliques, une fiche financière, une fiche d'évaluation d'impact ainsi qu'un « check de durabilité – Nohaltegkeetscheck ».

L'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics, l'avis de la Chambre des salariés et l'avis commun de la Chambre de commerce et de la Chambre des métiers ont été communiqués au Conseil d'État en date respectivement des 18, 19 et 25 novembre 2025.

Considérations générales

Le projet de loi sous avis est un dispositif de type « omnibus » qui a pour objet la modification ponctuelle de divers textes de loi.

Les modifications concernent tout d'abord la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR », par l'introduction des mesures suivantes dont certaines ont pour but de contribuer à la viabilité du système de pensions :

- nouvel abattement de revenu imposable qualifié d'abattement de maintien dans la vie professionnelle annuel d'un maximum de 9 000 euros et limité à 750 euros par mois pour les contribuables éligibles à une pension de vieillesse anticipée, mais souhaitant continuer leur activité professionnelle jusqu'à l'âge de 65 ans ;
- augmentation du plafond de la déduction fiscale des versements à un régime de prévoyance-vieillesse jusqu'à 4 500 euros ;
- augmentation du taux d'amortissement accéléré de 6 pour cent à 10 pour cent applicable aux dépenses d'investissement effectuées dans le cadre de rénovations énergétiques durables.

À côté de ces mesures concernant les impôts directs, le projet de loi sous revue propose encore de modifier la loi du 23 décembre 2005 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2006 ainsi que la loi modifiée du 17 décembre 2010 fixant les droits d'accise et les taxes assimilées sur les produits énergétiques, l'électricité, les produits de tabacs manufacturés, l'alcool et les boissons alcooliques, en l'occurrence par l'introduction des mesures suivantes :

- ajustement du droit d'accise dit taxe Co2 sur les charbons, en particulier par l'exonération portant sur la houille, le coke et le lignite en cas d'utilisation dans des installations couvertes par le système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre ;
- la modernisation du cadre juridique en matière de droit d'accise autonome prélevé sur les boissons alcooliques confectionnées dites « alcopops ».

Examen des articles

Article 1^{er}

Point 1^o

Sans observation.

Point 2^o

Le point 2^o de l'article 1^{er} sous revue vise à remplacer l'article 32ter, alinéa 3, deuxième phrase, de la LIR qui énumère les mesures d'assainissement énergétique durable d'un logement locatif qui sont éligibles à l'amortissement accéléré. À côté des mesures d'assainissement énergétique durable d'un logement locatif visées par la loi modifiée du 23 décembre 2016 instituant un régime d'aides pour la promotion de la durabilité, de l'utilisation rationnelle de l'énergie et des énergies renouvelables dans le domaine du logement, sont dorénavant aussi visées les mesures d'assainissement énergétique durable d'un logement locatif pour lesquelles une aide financière est prévue par le projet de loi n° 8585 instituant un nouveau régime d'aides pour la promotion de la durabilité, de l'utilisation rationnelle de l'énergie et des énergies renouvelables dans le domaine du logement.

Le Conseil d'État doit s'opposer formellement à ce renvoi à un projet de loi qui est encore en cours de procédure, étant donné qu'il est source d'insécurité juridique. Si la loi issue du projet de loi n° 8585 est promulguée avant l'adoption du projet de loi sous examen, le Conseil d'État marque d'ores et déjà son accord à ce que la référence incomplète figurant actuellement dans le projet de loi sous examen soit remplacée par un renvoi à la loi issue du projet de loi n° 8585. Alternativement, le Conseil d'État pourrait aussi marquer son accord avec l'omission de la référence au projet de loi n° 8585. Cette référence pourrait alors, le cas échéant, être introduite par une disposition nouvelle à insérer dans ce projet de loi qui viendrait modifier la loi issue du projet sous avis.

Articles 2 et 3

Sans observation.

Article 4

L'article sous examen a pour objet l'introduction d'un abattement de maintien dans la vie professionnelle nouveau par l'insertion d'un article 129g nouveau dans la LIR. Le Conseil d'État constate que l'abattement vise les contribuables résidents ainsi que les contribuables non résidents qui, d'une part, continuent d'exercer leur activité professionnelle (au Luxembourg) et, d'autre part, remplissent les conditions pour prétendre à une pension de vieillesse anticipée auprès de l'organisme de pension compétent luxembourgeois. Le montant du nouvel abattement s'élève à 9 000 euros par an et dans la limite de 750 euros par mois. Les auteurs expliquent la mensualisation de l'abattement pour des raisons tenant à la survenance d'éventuels abus qu'il s'agit d'éviter. D'après les auteurs, ceci constitue une nouveauté dans la LIR et diffère des autres abattements qui sont octroyés sur une base annuelle. Le Conseil d'État constate que l'introduction de cet abattement mensuel constitue une exception au principe de l'annualité de l'impôt et renvoie à ses considérations développées à ce sujet dans son avis n° 62.026 émis le 25 février 2025.

Le Conseil d'État doit formuler une opposition formelle pour insécurité juridique à l'encontre du libellé de l'alinéa 2 sous revue qui réserve le bénéfice du nouvel abattement au contribuable ayant rempli « [...] les conditions d'attribution d'une pension personnelle, sans exercer son droit y relatif auprès de l'organisme de pension compétent luxembourgeois [...] ». Au vu de l'obligation d'accorder le bénéfice du nouvel abattement sur une base mensuelle, la simple référence à l'exercice d'un droit à une pension sans autre indication temporelle est une référence floue et d'une imprécision, telle qu'elle risque de fausser la détermination du mois exact à partir duquel le contribuable perd le bénéfice de l'abattement mensuel de 750 euros.

Au vu des considérations qui précèdent, et afin de pouvoir lever l'opposition formelle frappant la disposition sous revue, le Conseil d'État propose que l'alinéa en question soit reformulé comme suit :

« (2) Le contribuable qui remplit les conditions d'attribution d'une pension personnelle auprès d'un organisme de pension compétent luxembourgeois sans toutefois en bénéficier, sans exercer son droit y relatif auprès de l'organisme de pension compétent luxembourgeois, à droit à l'abattement de maintien dans la vie professionnelle. [...] »

De même, dans un souci d'une meilleure lisibilité des textes, le Conseil d'État suggère d'aligner les libellés des alinéas 3 et 4 de l'article 129g nouveau en ajoutant le mot « maximal » entre les mots « montant » et « de l'abattement » à l'alinéa 3.

En ce qui concerne l'alinéa 4, le Conseil d'État s'interroge quant aux raisons de la fixation de la date d'anniversaire des 65 ans du contribuable comme date butoir du bénéfice de l'abattement de maintien dans la vie professionnelle. Il signale l'existence de régimes spéciaux qui permettent à un contribuable d'exercer son activité professionnelle au-delà de l'âge légal de la retraite de 65 ans ou qui fixent l'âge légal de la retraite à 68 ans¹.

Selon le Conseil d'État, la disposition sous revue a donc pour conséquence que les personnes pour lesquelles l'âge légal de la retraite est fixé à 65 ans pourront bénéficier de l'abattement jusqu'à l'atteinte de leur âge légal de la retraite, alors que le dispositif exclut de cette possibilité les personnes dont l'âge de départ à la retraite voire l'âge légal de la retraite est supérieur à 65 ans.

Au vu des développements qui précèdent, le Conseil d'État considère que l'alinéa 4 crée une différence de traitement entre différentes catégories de personnes qui se trouvent dans des situations tout à fait comparables, et, par conséquent, se heurte au principe de l'égalité devant la loi, tel qu'inscrit à l'article 15, paragraphe 1^{er}, de la Constitution. Dans l'attente d'explications de nature à fonder la différence de traitement répondant aux critères établis par la Cour constitutionnelle, à savoir que la différence de traitement procède de disparités objectives, qu'elle est rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but, le Conseil d'État réserve sa position quant à la dispense du second vote constitutionnel. Il pourrait néanmoins, d'ores et déjà, lever sa réserve de dispense et se déclarer d'accord avec le remplacement des mots « à la date d'anniversaire de ses 65 ans » par une référence à l'âge légal de la retraite pour conférer la teneur suivante à l'alinéa 4 :

« (4) Le contribuable bénéficie de l'entièreté de l'abattement mensuel à partir du mois suivant le mois d'ouverture des droits à la pension personnelle jusqu'au mois où il bénéficie d'une durant lequel il exerce ses droits à la pension personnelle ou à la date de son âge légal de la retraite. »

Toujours en ce qui concerne l'alinéa 4, le Conseil d'État renvoie encore à son opposition formelle émise à propos de l'alinéa 2 et propose de reformuler l'alinéa 4 comme suit :

« [...] jusqu'au mois où il bénéficie durant lequel il a présenté sa demande en obtention d'une pension personnelle ou à la date d'anniversaire de ses 65 ans ».

Pour assurer une meilleure lisibilité du texte, cette proposition figure d'ores et déjà dans la reformulation de l'alinéa 4 telle que précitée.

Dans le même ordre d'idées, le Conseil d'État propose de remplacer l'alinéa 7 en tenant compte de la formulation proposée pour l'alinéa 2.

¹ Par exemple : art. 7. de la loi modifiée du 25 mars 2015 instituant un régime de pension spécial transitoire pour les fonctionnaires de l'État et des communes ainsi que pour les agents de la Société nationale des Chemins de Fer luxembourgeois ; article 58 de la loi du 23 janvier 2023 sur le statut des magistrats.

Articles 5 et 6

Sans observation.

Article 7

L'article sous rubrique vise à remplacer les mots « et de l'abattement de revenu pour charges extraordinaires prévu à l'article 127bis » par les mots « , de l'abattement de revenu pour charges extraordinaires prévu à l'article 127bis et de l'abattement de maintien dans la vie professionnelle prévu à l'article 129g » à l'article 157bis, alinéa 5, de la LIR.

Le Conseil d'État ne comprend pas les raisons pour lesquelles les auteurs font figurer l'abattement de maintien dans la vie professionnelle à la même phrase que les abattements pour charges extraordinaires pour les contribuables non résidents réalisant des revenus professionnels. En effet, et d'après l'analyse du Conseil d'État, une insertion à l'article 157bis, alinéa 5, première phrase, n'est pas cohérente dans la mesure où le cas de figure et l'abattement y visés concernent les contribuables non résidents réalisant des revenus professionnels indigènes et ayant des enfants à leur charge remplissant les conditions définies aux articles 122, 123, 123bis et 127bis.

Selon le Conseil d'État, la modification proposée par les auteurs aurait pour effet de limiter le droit à l'abattement de maintien dans la vie professionnelle aux contribuables non résidents qui ont des enfants à leur charge et remplissant les conditions définies aux articles 122, 123, 123bis et 127bis, alors que, selon la compréhension du Conseil d'État et à la lecture du commentaire de l'article sous revue², telle n'est pas l'intention des auteurs.

Par ailleurs, le Conseil d'État constate que le dispositif, tel que proposé, ne semble pas répondre à la systémique de l'article 157bis de la LIR, et, plus particulièrement, au régime d'imposition de droit commun applicable aux contribuables non résidents réalisant des revenus professionnels indigènes imposables au Grand-Duché de Luxembourg. L'article 157bis, alinéa 5, ne fait référence qu'aux modérations d'impôt pour enfants et bonification d'impôt pour enfant, puisque le régime se caractérise en particulier par des droits limités aux déductions fiscales. Ainsi, l'alinéa précité se réfère uniquement aux déductions fiscales liées aux enfants à charge du contribuable non résident. Par conséquent, une insertion dans la même phrase est incohérente étant donné que la disposition deviendrait pour un grand nombre de cas sans objet en pratique.

Sur la base de ces considérations, et sous peine d'opposition formelle pour incohérence, source d'insécurité juridique, le Conseil d'État demande aux auteurs d'insérer à l'article 157bis, alinéa 5, une deuxième phrase nouvelle visant précisément l'abattement de maintien dans la vie professionnelle nouveau afin de clarifier la teneur de la disposition telle que proposée par le projet de loi sous examen comme suit :

« (5) Les contribuables non résidents visés aux alinéas précédents dont les enfants remplissent les conditions définies respectivement aux articles 122, 123, 123bis et 127bis bénéficient, suivant le cas, des modérations d'impôt pour enfants selon les dispositions de l'article 122,

² « La modification projetée sous cet article a pour but de modifier l'article 157bis L.I.R. afin de faire profiter les contribuables non résidents non assimilés de l'AMVP lorsqu'ils remplissent les conditions de l'article 129g L.I.R. ».

de la bonification d'impôt pour enfant visée à l'article 123bis et de l'abattement de revenu pour charges extraordinaires prévu à l'article 127bis.

Les contribuables non résidents bénéficient également de l'abattement de maintien dans la vie professionnelle suivant les conditions et modalités prévues à l'article 129g. »

Article 8

L'article sous revue prévoit d'abroger l'article 12 de la loi du 23 décembre 2005 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2006. Le Conseil d'État signale que la disposition précitée a épousé ses effets au 31 décembre 2006 et que, par conséquent, une abrogation formelle de cette dernière n'est pas requise.

Articles 9 et 10

Sans observation.

Article 11

L'article sous revue dispose que la loi en projet est applicable à partir de l'année d'imposition 2026, « à l'exception des articles 8 à 10 qui sont applicables à partir du 1^{er} janvier 2026 ».

Dans l'hypothèse d'une entrée en vigueur rétroactive au 1^{er} janvier 2026, les articles 8 à 10 introduiraient avec effet antérieur des mesures qui touchent défavorablement des situations juridiques valablement acquises et consolidées. Le Conseil d'État considère qu'une telle rétroactivité heurterait les principes de sécurité juridique et de confiance légitime³.

En raison du rapprochement de cette date et pour éviter toute rétroactivité, le Conseil d'État signale qu'au cas où la procédure législative ne permettrait pas d'assurer la mise en vigueur à la date prévue par l'article sous revue, il marque d'ores et déjà son accord à ce que l'entrée en vigueur des dispositions pertinentes de la future loi soit fixée à une date postérieure.

Observations d'ordre légistique

Observations générales

Lors des renvois, les différents éléments auxquels il est renvoyé sont à séparer systématiquement par des virgules. Ainsi, à titre d'exemple, à l'article 4, à l'article 129g, alinéa 2, deuxième phrase, point 1^o, à insérer, il convient d'insérer une virgule après les mots « alinéas 1^{er} et 2 ».

Dans un souci d'harmonisation rédactionnelle et en s'inspirant de la pratique courante observée en France et en Belgique, il y a lieu de privilégier pour l'insertion, le remplacement ou la suppression de parties de texte l'usage uniforme du mot « mot » par rapport au mot « terme ». Cela permet d'éviter

³ Arrêt de la Cour constitutionnelle n° 00152 du 22 janvier 2021 (Mém. A - n° 72 du 28 janvier 2021).

toute ambiguïté sémantique ou technique pouvant résulter de l'emploi du mot « terme », lequel peut renvoyer à une notion plus spécialisée ou conceptuelle.

Au cas où un règlement européen a déjà fait l'objet de modifications, il convient d'insérer les mots « , tel que modifié » après l'intitulé complet de celui-ci.

Article 1^{er}

À la phrase liminaire, la virgule avant les mots « est modifié comme suit » est à supprimer. Cette observation vaut également pour l'article 6, phrase liminaire.

Au point 1°, il est recommandé d'écrire « le chiffre « 6 » est remplacé par le nombre « 10 » ».

Au point 2°, à l'article 32ter, alinéa 3, deuxième phrase, phrase liminaire, dans sa teneur proposée, il est recommandé d'entourer les mots « rénovation énergétique durable » de guillemets. Par analogie, cette observation vaut également pour l'article 4, à l'article 129g, alinéa 2, deuxième phrase, phrase liminaire, à insérer, en ce qui concerne les mots « pension personnelle », à l'article 129g, alinéa 2, troisième phrase, phrase liminaire, à insérer, en ce qui concerne les mots « organisme de pension compétent luxembourgeois » et à l'article 129g, alinéa 5, deuxième phrase, à insérer, en ce qui concerne les mots « montant net afférent des revenus du contribuable ».

Toujours au point 2°, à l'article 32ter, alinéa 3, deuxième phrase, phrase liminaire, dans sa teneur proposée, il est signalé que dans le cadre de renvois à des phrases, l'emploi d'une tournure telle que « la phrase qui précède » est à écarter, étant donné que l'insertion d'une nouvelle disposition à l'occasion d'une modification ultérieure peut avoir pour conséquence de rendre le renvoi inexact. En l'espèce, il y a donc lieu d'écrire « la première phrase ».

Au point 2°, à l'article 32ter, alinéa 3, deuxième phrase, dans sa teneur proposée, les tirets sont à remplacer par des numérotations simples 1°, 2°, 3°, ... En effet, la référence à des dispositions introduites de cette manière est malaisée, tout spécialement à la suite d'insertions ou de suppressions de tirets opérées à l'occasion de modifications ultérieures. Dans cette hypothèse, les renvois à l'intérieur du dispositif sont, le cas échéant, à adapter en conséquence.

Au point 2°, à l'article 32ter, alinéa 3, deuxième phrase, deuxième tiret, dans sa teneur proposée, la date relative à l'acte en question fait défaut. En l'espèce, et à l'instar du premier tiret, il convient d'écrire « loi modifiée du 23 décembre 2016 instituant un régime d'aides pour la promotion de la durabilité, de l'utilisation rationnelle de l'énergie et des énergies renouvelables dans le domaine du logement ».

Article 2

Il y a lieu de remplacer les mots « le montant de » par les mots « le nombre ». Cette observation vaut également pour l'article 3.

Dans la mesure où l'article sous revue et l'article 3 prévoient d'apporter

la même modification à différents articles de la même loi, une seule disposition peut être utilisée à cet effet. Dans ce cas, l'article 3 deviendra sans objet et les articles subséquents sont à renuméroter en conséquence.

Article 4

À l'article 129g, alinéa 1^{er}, à insérer, il est signalé que dans le cadre de renvois à des alinéas, l'emploi d'une tournure telle que « aux alinéas ci-après » est à écarter. Mieux vaut viser le numéro des alinéas en question, étant donné que l'insertion d'une nouvelle disposition à l'occasion d'une modification ultérieure peut avoir pour conséquence de rendre le renvoi inexact.

À l'article 129g, alinéa 4, à insérer, il est signalé que les nombres s'écrivent en toutes lettres. Ils s'expriment uniquement en chiffres s'il s'agit de pour cent, de sommes d'argent, d'unités de mesure, d'indices de prix ou de dates.

À l'article 129g, alinéa 5, première phrase, à insérer, il est recommandé d'entourer les mots « le cas échéant » de virgules. Cette observation vaut également pour l'article 129g, alinéa 6, à insérer.

À l'article 129g, alinéa 7, deuxième phrase, il est signalé que lorsqu'on se réfère au premier alinéa, les lettres « er » sont à insérer en exposant derrière le numéro pour écrire « 1^{er} ». Par ailleurs, il y a lieu de supprimer la virgule avant le mot « et ».

Article 9

À l'article 4, paragraphe 1^{er}, lettre i), dans sa teneur proposée, la présentation de la disposition à remplacer est à revoir, afin de respecter le formatage tel qu'il résulte de la loi qu'il s'agit de modifier.

À l'article 4, paragraphe 1^{er}, lettre i), sous ii), dans sa teneur proposée, il y a lieu d'insérer le mot « modifiée » entre la nature et la date de l'acte en question, étant donné que celui-ci a déjà fait l'objet de modifications depuis son entrée en vigueur.

Article 10

À l'article 9, paragraphe 10, alinéa 2, point 1°, dans sa teneur proposée, il est suggéré d'ajouter le mot « un » avant les mots « produit présenté ». Par ailleurs, le Conseil d'État signale que, lorsqu'un acte est cité, il faut veiller à reproduire son intitulé tel que publié officiellement, indépendamment de sa longueur, sauf s'il existe un intitulé de citation.

À l'article 9, paragraphe 10, alinéa 2, point 8°, dans sa teneur proposée, il convient d'écrire « décrives à l'annexe VII », avec une lettre initiale « a » minuscule au mot « Annexe ».

À l'article 9, paragraphe 10, alinéa 6, dans sa teneur proposée, les mots « alinéa premier » sont à remplacer par les mots « alinéa 1^{er} ».

Chapitre 3 (4 selon le Conseil d'État)

La loi en projet sous revue comporte deux chapitres portant le numéro 3, de sorte que le deuxième chapitre 3 est à renoméroter en chapitre 4.

Article 11

L'article sous revue est à reformuler comme suit :

« **Art. 11.** La présente loi est applicable à partir de l'année d'imposition 2026, à l'exception des articles 8 à 10, qui entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2026. »

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 20 votants, le 11 décembre 2025.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Marc Thewes