

Projet de loi

portant modification :

- 1° de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;**
- 2° de la loi modifiée du 22 mai 2024 portant introduction d'un paquet de mesures en vue de la relance du marché du logement**

Avis du Conseil d'État

(25 février 2025)

En vertu de l'arrêté du 18 décembre 2024 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, des lois qui tendent à être modifiées par le projet de loi sous rubrique, une fiche financière, une fiche d'évaluation d'impact ainsi qu'un « check de durabilité – Nohaltegkeetscheck ».

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 respectivement des 30 janvier et 6 février 2025.

Considérations générales

Le projet de loi sous avis vise à modifier la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ainsi que la loi modifiée du 22 mai 2024 portant introduction d'un paquet de mesures en vue de la relance du marché du logement afin de prolonger la durée d'application de différentes mesures fiscales en matière du logement jusqu'au 30 juin 2025. Les modifications proposées par les auteurs concernent tant le domaine du droit d'enregistrement que celui des impôts directs.

Examen des articles

Articles 1^{er} à 3

Par l'introduction des articles sous examen dans la législation fiscale, les auteurs entendent modifier temporairement le régime d'imposition des plus-values immobilières, en l'occurrence pour une période qui est réduite

aux six premiers mois de l'année d'imposition 2025. Afin de mieux comprendre tant la teneur que les conséquences juridiques des modifications projetées, le Conseil d'État tient à rappeler de prime abord les principes généraux gouvernant la législation fiscale actuellement applicable en matière d'impôts directs.

En vertu du principe d'annualité de l'impôt tel que consacré notamment à l'article 1^{er} de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR », en ce qui concerne les personnes physiques, et à l'article 158 LIR¹, en ce qui concerne les collectivités, « la situation du contribuable doit être considérée pour chaque année d'imposition suivant des données et caractéristiques propres et établies, du moment »², de manière à déterminer les bases d'imposition du chef d'une année d'imposition indépendamment de celles retenues pour une année d'imposition antérieure et, d'ailleurs, postérieure³. Les portées et conséquences dudit principe d'annualité de l'impôt sont multiples dans la mesure où il retrouve son application de manière systématique et répétée à maints endroits et tout au long des différentes étapes de la procédure d'imposition. Ainsi, il résulte tout d'abord de la lecture combinée de l'article 1^{er} LIR et de l'article 6 LIR que l'impôt frappe l'intégralité du revenu imposable réalisé par le contribuable pendant toute l'année d'imposition (qui cadre avec l'année civile). Par conséquent, la détermination du revenu imposable a lieu par année d'imposition, voire sur une période non inférieure à douze mois. Le revenu imposable, dont la notion est circonscrite à l'article 7 LIR, est obtenu par la déduction des dépenses spéciales visées à l'article 109 LIR du total des revenus nets des huit catégories de revenus spécifiées à l'article 10 LIR et ajusté éventuellement par la déduction de certains abattements tarifaires qui se rapportent à des montants annuels (p.ex. en ce qui concerne le calcul des frais d'obtention voire des dépenses d'exploitation, des amortissements, des charges extraordinaires et des dépenses spéciales (avec leurs plafonds respectifs, etc.)). L'impôt sur le revenu dû par le contribuable a donc un caractère annuel dans sa globalité. Il résulte de l'application d'un seul taux global unique tel que prévu par le barème progressif de l'article 118 LIR (à caractère annuel également). Aux termes du paragraphe 3 de la loi modifiée du 16 octobre 1934, dite « Steueranpassungsgesetz (StAnpG) », la dette d'impôt prend naissance à la fin de l'année d'imposition. La dette d'impôt est matérialisée par un seul bulletin d'impôt annuel émis après la fin de l'année d'imposition, ceci suite au dépôt obligatoire de la déclaration d'impôt par le

¹ Le « principe d'annualité de l'impôt » a deux sens. Il peut, selon les circonstances, viser le principe constitutionnel ancré à l'article 116, paragraphe 2, de la Constitution, selon lequel « les impôts au profit de l'État sont votés annuellement », ou le principe légal résultant notamment des dispositions visées de la LIR, selon lequel la période imposable correspond en principe à l'année civile et les revenus de chaque année sont imposés séparément (p.ex. Trib. adm., 5 février 2025, n° 49192). Seul le principe légal de l'annualité de l'impôt, encore appelé « principe d'annualité de l'impôt » (p.ex. Trib. adm., 11 juillet 2001, n° 12712), est ici en cause.

² Cour administrative, 3 août 2016, n° 37117C (jurisprudence constante).

³ Avis du Conseil d'État n° 61.006 du 20 mai 2022 relatif au projet de loi portant transposition de certaines mesures prévues par l'« Accord entre le Gouvernement et l'Union des Entreprises luxembourgeoises et les organisations syndicales LCGB et CGFP » du 31 mars 2022 et modifiant : 1° l'article 3, paragraphe 7, de la loi modifiée du 25 mars 2015 fixant le régime des traitements et les conditions et modalités d'avancement des fonctionnaires de l'État ; 2° le titre I de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 3° le Code de la sécurité sociale ; 4° la loi modifiée du 12 septembre 2003 relative aux personnes handicapées ; 5° la loi modifiée du 23 juillet 2016 portant modification 1. du Code de la sécurité sociale ; 2. de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, et abrogeant la loi modifiée du 21 décembre 2007 concernant le boni pour enfant ; 6° la loi modifiée du 28 juillet 2018 relative au revenu d'inclusion sociale ; et 7° la loi modifiée du 24 juillet 2014 concernant l'aide financière de l'État pour études supérieures.

contribuable, une fois par an et par année d'imposition (articles 116 et 117 LIR).

Il résulte de ce qui précède que le principe d'annualité de l'impôt implique non seulement que l'impôt annuel à payer se rapporte aux seuls revenus imposables propres à l'année concernée, mais également que la base du revenu imposable comprend en principe la totalité des revenus réalisés pendant cette même année (ceci sans distinction quant à la date exacte de leur réalisation au cours de la période des douze mois en question) et que ladite base imposable est ensuite soumise à un même régime d'imposition uniforme qui ne connaît pas de changement entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre. Il en résulte également que les principes de la théorie générale des impôts directs luxembourgeois tels que reflétés par la LIR ne prévoient, en l'état de la législation, ni une période d'imposition inférieure à douze mois ni la scission d'une même année d'imposition en plusieurs périodes, qui seraient soumises ensuite à des régimes d'imposition différents. Si la LIR prévoit un traitement fiscal différencié de certaines opérations en fonction de critères objectifs comme, par exemple, la durée de détention, elle ne prévoit en revanche pas de traitement différencié pour une opération – fait générateur de l'impôt – en fonction de la date de sa réalisation au cours de l'année d'imposition.

La législation actuellement en vigueur concernant le régime d'imposition des plus-values immobilières en cas d'aliénation à titre onéreux distingue deux situations différentes, et ceci en fonction de la durée de détention de l'immeuble par le contribuable, selon qu'elle dépasse ou non cinq ans⁴. Dans la première situation, l'article 99*bis* LIR prévoit l'imposition de la plus-value immobilière en question comme bénéfice de spéculation imposable dans la catégorie des revenus divers spécifiés à l'article 10 LIR, ceci au taux global avec les autres revenus imposables du contribuable. Dans la deuxième situation, l'article 99*ter* LIR prévoit que la plus-value immobilière est à considérer comme un revenu extraordinaire qui est imposé par application de l'article 131, alinéa 1^{er}, lettre c), LIR, à la moitié du taux global. Par des mesures temporaires limitées à l'année d'imposition 2024, le législateur a réduit l'imposition de la plus-value immobilière au quart du taux global et prévu la possibilité de son transfert fiscalement neutre (nouvel article 102*quater* LIR)⁵.

Le Conseil d'État constate que les modifications projetées aux articles 99*bis*, 99*ter* et 102*quater* LIR (extension du transfert temporaire de la plus-value) ne s'appliquent pas à une année d'imposition isolée et entière, mais seulement à une période de six mois de l'année d'imposition 2025, à savoir la période du 1^{er} janvier au 30 juin. Les modifications apportées aux articles 99*bis* et 99*ter* consistent tout d'abord dans le raccourcissement de la période de détention de l'immeuble en cause de 5 à 2 ans (donc un rétablissement temporaire du régime applicable avant le récent changement législatif de 2024)⁶, raccourcissement s'appliquant dans un deuxième temps uniquement aux six premiers mois de l'année d'imposition 2025. Au vu du caractère temporaire des exceptions projetées (dont le choix de la date retenue n'est pas autrement expliqué par les auteurs), le Conseil d'État s'interroge sur l'utilité de leur insertion par une dérogation aux articles susmentionnés de la LIR. Partant, il recommande aux auteurs du projet de loi sous examen de

⁴ Délai de détention porté de 2 à 5 ans par les articles 16 et 17 de la loi précitée du 22 mai 2024.

⁵ Article 14 de la loi précitée du 22 mai 2024.

⁶ Article 19 de la loi précitée du 22 mai 2024.

prévoir la dérogation uniquement dans le cadre de la loi modifiée du 22 mai 2024⁷.

Le Conseil d'État constate que la modification projetée constitue une exception au principe d'annualité de l'impôt qui est à qualifier comme une dérogation significative temporaire au système de périodicité de douze mois au plan tant juridique que technique. En effet, les auteurs du projet prévoient d'introduire dans la loi fiscale une nouveauté, notamment l'insertion de critères temporels en relation avec le fait générateur de l'impôt et constitués par la prise en considération de la date précise de la réalisation de l'aliénation de l'immeuble en question au cours de la même année d'imposition 2025.

Le Conseil d'État attire également l'attention des auteurs du texte sur le point que, dans le cadre de la détermination de l'impôt global dû par le contribuable concerné au titre de l'année d'imposition 2025, il y a lieu de garantir une application cohérente de la loi fiscale dans son ensemble, et notamment de veiller à la conciliation nécessaire des règles relatives à la détermination semi-annuelle des revenus imposables et résultant des opérations immobilières du contribuable au cours de l'année d'imposition 2025, avec celles gouvernant la détermination du revenu imposable du même contribuable qui résultent des autres sept catégories de revenus nets telles que spécifiées à l'article 10 LIR, qui est toujours annuelle, car obéissant aux principes et exigences généraux de la LIR tels qu'exposés ci-dessus. Sous l'hypothèse que le principe de l'annualité de l'impôt restera un principe général clé du dispositif fiscal dans le futur, le Conseil d'État estime qu'il y a lieu de veiller à ne pas multiplier les exceptions à ce principe. En effet, l'accumulation outre mesure de telles exceptions isolées et temporaires risquent d'affaiblir l'efficacité globale de la réglementation fiscale en place qui est axée sur le principe d'annualité de l'impôt. Ceci risquerait de surcroît non seulement d'ajouter une complexité administrative indésirable, mais de mettre également en danger la durabilité du fonctionnement cohérent du système fiscal pris dans son ensemble.

Article 4

L'objet de la disposition sous revue est la prolongation jusqu'au 30 juin 2025 du bénéfice de l'abattement construction spécial tel que prévu par l'article 129f LIR⁸ qui constitue un abattement tarifaire accordé d'office au contribuable lors de la détermination de sa cote d'impôt. Cette mesure comporte également une dérogation au principe de l'annualité de l'impôt. Le Conseil d'État renvoie à ses observations à l'endroit des articles 1^{er} à 3 qui s'appliquent *mutatis mutandis* en l'espèce.

Articles 5 à 9

Sans observation.

⁷ Cf. Avis du Conseil d'État n° 60.215 du 19 mai 2020 relatif au projet de loi portant modification du Code du travail concernant le dispositif du congé pour raisons familiales.

⁸ Article 21 de la loi précitée du 22 mai 2024.

Observations d'ordre légistique

Observation générale

Lorsqu'il est renvoyé à un paragraphe dans le corps du dispositif d'un article, il convient de systématiquement renvoyer au « paragraphe 1^{er} » et non pas au « premier paragraphe ».

Article 1^{er}

Lorsqu'on se réfère au premier article, les lettres « er » sont à insérer en exposant derrière le numéro pour écrire « 1^{er} ».

Article 4

Il y a lieu d'écrire « À l'article 129f₂ ; alinéa 2, de la même loi, », en supprimant le point après la lettre « f ».

Article 8

L'article sous examen contient une disposition transitoire, laquelle, selon le Conseil d'État, aurait mieux sa place dans le corps de la loi modifiée du 22 mai 2024 portant introduction d'un paquet de mesures en vue de la relance du marché du logement. Le Conseil d'État propose dès lors d'insérer, après l'article 32, un chapitre *7bis* nouveau comprenant un article *32bis* nouveau dans la loi précitée du 22 mai 2024. En procédant ainsi, l'article 8 de la loi en projet sous revue est à faire figurer sous le chapitre 2 et à reformuler comme suit :

« **Art. 8.** Après l'article 32 de la même loi, il est inséré un chapitre *7bis* nouveau, comprenant un article *32bis* nouveau, libellé comme suit :

« Chapitre *7bis* – Dispositions transitoires

Art. 32bis. Les bénéficiaires des dispositions du chapitre 1^{er} de la présente loi qui ont procédé à des acquisitions d'immeubles destinés à servir d'habitation à un locataire entre le 1^{er} janvier 2025 et l'entrée en vigueur de la loi du [...] portant modification : 1° de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 2° de la loi modifiée du 22 mai 2024 portant introduction d'un paquet de mesures en vue de la relance du marché du logement sont obligés d'adresser une demande écrite au receveur compétent de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA en vue d'un remboursement éventuel des droits d'enregistrement et de transcription. Ils signent une déclaration ayant pour objet l'acceptation des conditions prévues à l'article 4 de la présente loi. Aucun remboursement des droits d'enregistrement et de transcription n'est effectué sans l'accomplissement de cette formalité. » »

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 18 votants, le 25 février 2025.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Marc Thewes