



A V I S

du 15 décembre 2023

sur

- le projet de loi portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu
- le projet de règlement grand-ducal portant publication des barèmes de la retenue d'impôt sur les salaires et précisant les modalités de la retenue d'impôt
- le projet de règlement grand-ducal portant publication des barèmes de la retenue d'impôt sur les pensions et précisant les modalités de la retenue d'impôt

Par trois dépêches du 28 novembre 2023, Monsieur le Ministre des Finances a demandé l'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics sur les projets de loi et de règlements grand-ducaux spécifiés à l'intitulé.

Lesdits projets prévoient une adaptation du barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques à hauteur de 4 tranches indiciaires à partir de l'année d'imposition 2024. Les textes sont adoptés en complément de la loi du 5 juillet 2023 portant modification, entre autres, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, qui prévoit une modification du barème à hauteur de 2,5 tranches indiciaires à compter de la même année. Concrètement, une adaptation supplémentaire de 1,5 tranche est donc ajoutée par les projets sous examen, qui remplacent la mesure prévue par la prédite loi du 5 juillet 2023.

La Chambre des fonctionnaires et employés publics approuve la mesure projetée, procédant à une adaptation supplémentaire, quoique seulement partielle, du barème de l'impôt sur le revenu pour tenir compte davantage de l'évolution du coût de la vie. Mais elle rappelle dès à présent qu'il faudrait encore plus adapter le barème, à savoir à l'évolution du coût de la vie cumulé depuis 2009, année de la dernière adaptation (hormis l'adaptation tarifaire prévue par la réforme fiscale 2017).

La mesure prévue par les textes sous avis est de nature purement technique. En effet, le barème de l'impôt sur le revenu annuel est la mise en œuvre directe, en classe d'impôt 1, du tarif contenu à l'article 118 LIR. Ce même tarif sert aussi directement au calcul de l'impôt dû en classe d'impôt 2, après le nivellement des revenus imposés collectivement et, de façon plus indirecte, au calcul de l'impôt dû en classe 1a, en corrigeant, vers le bas, le total de l'impôt dû par rapport à celui de la classe 1.

Les règlements grand-ducaux afférents contiennent des barèmes dérivés, qui ne constituent que des adaptations du barème annuel de l'impôt sur le revenu. Ces barèmes dérivés naissent de la nécessité de fournir aux débiteurs de la retenue d'impôt, que sont les employeurs et prestataires de pensions, les indications sur la retenue à opérer, pour l'État, en fonction des indications contenues sur la fiche de retenue d'impôt. En tant que tels, ces barèmes dérivés ne donnent lieu à aucun commentaire.

Cela dit, les textes proposés appellent quand même les critiques suivantes de la part de la Chambre.

L'impôt sur le revenu redû par un contribuable n'est pas seulement fonction des paramètres barémiques, donc purement tarifaires, mais encore de la base imposable. Une adaptation barémique, reprît-elle tous les échelons de l'indice des prix à la



consommation, n'est pas à elle seule à même de tenir compte de la détermination de la capacité contributive devant l'évolution des prix. La loi concernant l'impôt sur le revenu regorge de dispositions ayant trait à la base imposable et qui fixent des forfaits, voire des limites de déduction ou des abattements qu'il s'agit d'adapter tout aussi bien à l'évolution des prix. Souvent, ces montants fixes ont été introduits dans la loi il y a des décennies et n'ont subi que très peu d'adaptations. Cette immuabilité est, tout comme un barème non adapté, source d'une progression froide. Le projet de loi sous avis, outre de modifier le tarif de l'impôt, modifie l'article 102 LIR par de nouveaux coefficients de réévaluation. Ces modifications ont lieu, en principe, tous les deux ans afin de tenir compte de la « *plus-value monétaire* » (cf. commentaire de l'article 1^{er}) dans le cadre de l'établissement du prix de revient à retenir par exemple lors de la détermination d'une plus-value imposable dans le cadre des bénéficiaires de cession visés aux articles 99ter à 101 LIR (dont les plus-values immobilières) et dans d'autres situations, telles que la vente de participations importantes ou la réalisation d'un bénéfice de liquidation. Même certaines autres lois y renvoient, telle la loi sur les baux à loyer afin de retenir le loyer maximal applicable sous certaines hypothèses. Dans cet ordre d'idées, certains montants intervenant dans l'établissement de la base d'impôt devraient subir une réévaluation sur la base des coefficients fixés par la loi à l'article 102 LIR.

Citons à titre d'exemples:

- Dans le domaine des ventes immobilières du patrimoine privé, les contribuables bénéficient de certains abattements de plus-value:
 - En ce qui concerne l'abattement de 50.000 € (100.000 € en cas d'imposition collective) visé à l'article 130, alinéa 4, LIR, il réduit de manière générale la plus-value réalisée à soumettre à l'impôt. Son montant avait été fixé par la loi du 6 décembre 1990 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects à 2.000.000 LUF (ou à 4.000.000 LUF dans le chef des époux imposables collectivement) à partir de l'année d'imposition 1991, la conversion en euro de l'abattement formulé en LUF ayant été faite en neutralité en 2002. En éliminant la seule plus-value monétaire par application du coefficient de réévaluation par rapport à 1991 (1,88), l'abattement devrait déjà atteindre 94.000 € (198.000 €).
 - En ce qui concerne l'abattement visé à l'article 130, alinéa 5, LIR, il réduit la plus-value imposable relative à la vente de l'immeuble ayant constitué la dernière résidence principale des parents du contribuable, si cet immeuble a été acquis par héritage en ligne directe. Le montant de 75.000 € date de l'année 1991 (3.000.000 LUF selon la loi susvisée du 6 décembre 1990). Par application du même principe d'élimination de la plus-value monétaire, le montant en devrait atteindre dès à présent $1,88 \times 75.000 = 141.000$ €.
- Dans le domaine des dépenses spéciales:
 - Le plafond actuel de déduction pour intérêts débiteurs et assurances de 672 € a non seulement ne pas été relevé depuis 1991 (27.000 LUF = 672 €), mais il

regroupe aussi depuis 2017 l'ensemble des intérêts et des assurances, alors que, auparavant, 672 € avaient été accordés par chacun des sous-groupes « *intérêts* » et « *assurances* ». Surtout à l'égard du minimum forfaitaire pour dépenses spéciales de 480 €, ces montants sont plus de nature à occuper les contribuables à collecter leurs reçus et le personnel de l'administration à des contrôles car, en fin de compte, l'avantage fiscal maximal (pour 1 personne) n'est que de 42% de $672 - 480 = 192$ €, soit 80,64 € par an!

- En ce qui concerne l'abattement extraprofessionnel octroyé à un couple imposé collectivement et tirant des revenus d'occupations professionnelles, le montant actuel de 4.500 € trouve son origine dans celui de 180.000 LUF, fixé à partir de 1991. Ici encore, une adaptation de la base imposable aux évolutions indiciaires verrait ce montant augmenter à $1,88 \times 4.500 = 8.460$ €.

Pour conclure, la Chambre fait remarquer qu'elle apprécie l'évolution projetée du tarif de l'article 118 LIR par l'adaptation, au moins partielle, à l'évolution indiciaire. Néanmoins, elle est d'avis que cette mesure purement tarifaire n'est que le corollaire, tout d'abord, d'une adaptation plus générale des mesures d'atténuation de la base imposable déjà inscrites à la LIR et, ensuite, de la nécessité d'une refonte de la loi dans son intégralité.

Sous la réserve des observations qui précèdent, la Chambre des fonctionnaires et employés publics marque son accord avec les projets de loi et de règlements grand-ducaux lui soumis pour avis.

(Avis émis conformément aux dispositions de l'article 3, alinéa 2, du règlement d'ordre interne de la Chambre des fonctionnaires et employés publics.)

Luxembourg, le 15 décembre 2023.

Le Directeur,

G. TRAUFFLER

Le Président,

R. WOLFF