



CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL

CES/FISCALITE (2018)

**ANALYSE DES DONNEES FISCALES
AU LUXEMBOURG
2018**

Avis

Luxembourg, le 22 novembre 2018

SOMMAIRE

Page :

1 INTRODUCTION	1
2 REVUE GENERALE DES RECETTES FISCALES AU LUXEMBOURG	3
21 Poids relatif des différentes catégories d'impôt	3
22 Répartition des recettes fiscales entre les différents types d'impôts	4
3 REVUE STATISTIQUE DES IMPOTS DIRECTS	17
31 Impôt sur le revenu des collectivités (IRC)	17
311 Evolution générale de l'IRC	17
312 Analyse de la répartition sectorielle de l'IRC	29
3121 Analyse du secteur des activités financières et d'assurance	30
3122 Analyse du secteur « Commerce, réparations d'automobiles et de motocycles »	32
3123 Analyse du secteur « Construction »	33
3124 Analyse du secteur « Activités spécialisées, scientifiques et techniques »	33
32 Impôt commercial communal (ICC)	34
321 Evolution générale de l'ICC	34
322 Analyse de la répartition sectorielle de l'ICC	40
33 Impôt foncier (IFON)	43
34 Impôt sur la fortune (IF)	47
341 Evolution générale de l'IF	47
342 Analyse de la répartition sectorielle de l'IF	53
35 Evolutions internationales	56
351 Analyse des effets des nouvelles initiatives européennes et internationales en matière fiscale	56
352 Les commentaires du CES	68
3521 Le Grand-Duché de Luxembourg face aux grandes tendances internationales	68
3522 Les considérations des Groupes patronal et salarial	69
36 Analyse de l'IRPP et de la RTS	73
361 Analyse de la répartition sectorielle de la RTS	81
3611 Analyse du secteur des activités financières et d'assurance	85
362 Analyse détaillée de la fiscalité des personnes physiques	86
3621 Analyse de la situation des ménages	86
3622 Impact des allègements fiscaux	113
363 Considérations générales du CES sur le tarif d'imposition des personnes physiques	117
37 Impôt sur le revenu des capitaux (IRCAP)	125
371 Evolution générale de l'IRCAP	125

372 Analyse de la répartition sectorielle de l'IRCAP	127
38 Impôt sur le revenu des tantièmes (IT)	129
381 Evolution générale de l'IT	129
382 Analyse du secteur des activités financières et d'assurance	130
39 Autres impôts directs	132
391 Impôt de solidarité	132
392 Impôt sur le revenu des non-résidents	134
393 Retenue libératoire nationale sur les intérêts	136
394 Evolution d'autres recettes fiscales	137
4 REVUE STATISTIQUE DES IMPOTS INDIRECTS	139
41 Taxe sur la valeur ajoutée	141
411 Nature de la taxe	141
4111 Taux de TVA au Luxembourg	141
4112 Taux de TVA au regard des taux appliqués sur le plan international	143
412 Données statistiques sur la TVA pour ordre	146
413 Répartition sectorielle des recettes de la TVA pour ordre	149
4131 Recettes de TVA résultant de la vente du fuel	150
4132 Recettes de TVA provenant du commerce électronique	152
4133 « TVA Logement »	153
42 Taxe d'abonnement (TABO)	155
43 Droits d'enregistrement	160
44 Droit de succession	164
5 REVUE STATISTIQUE DES DROITS D'ACCISES ET LA TAXE SUR LES VEHICULES ROUTIERS	167
51 Généralités	167
511 Droits d'accises communes (U.E.B.L.)	167
512 Accises autonomes et taxes assimilées aux accises	168
52 Impact budgétaire des accises	170
53 Taxation des produits énergétiques et de l'électricité	172
54 Taxation du tabac	176
55 Taxation des alcools	179
56 Taxation sur les véhicules routiers	180
6 FRAUDES FISCALES	184
ANNEXES	186
Annexe 1 : Evolution du tarif IRC depuis 1984	187
Annexe 2 : Taux de l'ICC de 2015 à 2018 – Ventilation par commune	189
Annexe 3 : Distribution de l'IFON selon les différentes communes du Grand-Duché du Luxembourg pour l'année 2016	192
Annexe 4 : Evolution du tarif IRPP de 1984 à 2017	194
Annexe 5 : Sous-catégories du poste de l'administration publique selon le code NACE	200
Annexe 6 : Statistiques complémentaires	203

Relevé des tableaux

Tableau 1 :	Evolution des différents types d'impôts de 1991 à 2017 (mio EUR)	5
Tableau 2 :	Taux de variation des recettes fiscales totales, de l'IPCN et des différents types d'impôts entre 1991 et 2017	7
Tableau 3 :	Répartition des différents types d'impôts par catégorie de personnes	8
Tableau 4 :	Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts directs de 2017	10
Tableau 5 :	Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts indirects de 2017	11
Tableau 6 :	Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des douanes et accises de 2017	13
Tableau 7 :	Evolution des recettes totales provenant des impôts directs et indirects et des cotisations sociales de 2006 à 2016 (en % du PIB)	15
Tableau 8 :	Evolution des différents taux d'imposition pour personnes morales de 1990 à 2018	19
Tableau 9 :	Principaux contribuables à l'IRC de 2014 à 2017	23
Tableau 10 :	Répartition de l'IRC selon l'année d'imposition et l'année budgétaire de 2000 à 2017 (mio EUR)	25
Tableau 11 :	IRC – Les dépenses non-déductibles et les exonérations de l'année fiscale 2014 selon le modèle de déclaration 500	28
Tableau 12 :	IRC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (EUR ; %)	31
Tableau 13 :	IRC du secteur « Commerce, réparations d'automobiles et de motocycles » – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2012 à 2017 (EUR ; %)	32
Tableau 14 :	IRC du secteur « Construction » - Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2012 à 2017 (EUR ; %)	33
Tableau 15 :	IRC du secteur « Activités spécialisées, scientifiques et techniques » - Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2012 à 2017 (EUR ; %)	33
Tableau 16 :	Principaux contribuables à l'ICC de 2014 à 2017	37
Tableau 17 :	Répartition de l'ICC selon l'année d'imposition et l'année budgétaire de 2000 à 2017 (mio EUR)	38
Tableau 18 :	ICC, IRC et Rapport ICC/IRC de 2000 à 2017	39
Tableau 19 :	ICC total - Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (EUR ; %)	41
Tableau 20 :	ICC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (EUR ; %)	42
Tableau 21 :	Répartition de l'IF selon l'année d'imposition et l'année budgétaire 2000-2017 (mio EUR)	52

Tableau 22 :	IF total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (EUR ; %)	54
Tableau 23 :	IF du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (EUR ; %)	56
Tableau 24 :	Evolution du taux marginal maximal de l'IRPP de 1990 à 2017	75
Tableau 25 :	Répartition de l'IRPP selon l'année d'imposition et l'année budgétaire (mio EUR) (2000-2017)	78
Tableau 26 :	Répartition de la RTS selon l'année d'imposition et l'année budgétaire (mio EUR) (2000-2017)	79
Tableau 27 :	Evolution des catégories de revenu pour les personnes physiques de 2009 à 2012 (en EUR et en % par rapport au total)	80
Tableau 28 :	RTS totale – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (EUR)	82
Tableau 29 :	Détail du poste « administration publique » selon le code NACE (EUR)	84
Tableau 30 :	RTS du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (EUR ; %)	86
Tableau 31 :	Extrapolation de la distribution des ménages selon les classes de revenu imposable et des impôts payés	90
Tableau 32 :	Extrapolation de la distribution des ménages résidents selon classe d'impôt (1, 1a et 2) en fonction des classes de revenu imposable et des impôts payés	96
Tableau 33 :	Extrapolation des ménages résidents avec un revenu imposable supérieur à 100.000 EUR et inférieur à 20.000 EUR	100
Tableau 34 :	CIS et CIP - Nombre de contribuables bénéficiaires en 2017	100
Tableau 35 :	Nombre de contribuables bénéficiaires du CIM et montant attribué de 2010 à 2017	101
Tableau 36 :	Extrapolation de la ventilation des ménages (résidents et non-résidents) par classes de revenu imposable et par recettes au titre de l'impôt sur le revenu (IRPP et RTS)	102
Tableau 37 :	Extrapolation de la ventilation des recettes au titre de l'impôt sur le revenu (IRPP et RTS) par classe de revenu imposable et selon ménages résidents et non-résidents	103
Tableau 38 :	Extrapolation de la ventilation des ménages par classes de revenu imposable et par résidence	104
Tableau 39 :	Evolution de la masse salariale et des impôts payés par les personnes physiques	108
Tableau 40 :	Evolutions de l'emploi intérieur et du coût salarial nominal moyen de 2000 à 2017	110
Tableau 41 :	Ventilation des dépenses spéciales et abattements par contribuable (« déchet fiscal »)	115
Tableau 42 :	Statistiques sur les frais de déplacement et les abattements tarifaires	116
Tableau 43 :	Comparaison des caractéristiques importantes des tarifs d'imposition	118
Tableau 44 :	La non-adaptation du tarif d'imposition sur les revenus (EUR) et l'impact de la réforme fiscale	121

Tableau 45 :	Evolution de différents frais d'obtention, dépenses spéciales, abattements, exemptions ou crédits d'impôt	122
Tableau 46 :	Recettes IT - Evolution suivant la répartition sectorielle 2011-2017 (EUR ; %)	131
Tableau 47 :	Evolution des recettes au titre de la RELIBI de 2006 à 2017 (EUR)	137
Tableau 48 :	Evolution des recettes au titre des FSI de 2005 à 2017 (mio EUR)	137
Tableau 49 :	Evolution des recettes au titre des PAR de 2005 à 2017 (mio EUR)	137
Tableau 50 :	Evolution de la charge fiscale des impôts indirects ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2016 (mio EUR)	140
Tableau 51 :	Taux de TVA des Etats membres de l'Union européenne	145
Tableau 52 :	Evolution de la TVA pour ordre par rapport aux recettes totales courantes de l'Etat de 2000-2017 (EUR ; %)	147
Tableau 53 :	Evolution de la charge fiscale de la TVA pour ordre ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2016 (mio EUR)	148
Tableau 54 :	Répartition sectorielle de la TVA en 2017 (EUR ; %)	150
Tableau 55 :	Evolution des recettes de TVA provenant de la vente de fuel de 2011 à 2017	151
Tableau 56 :	Evolution des recettes de TVA pour ordre provenant du secteur de l'e-commerce de 2003 à 2017 (mio EUR ; %)	152
Tableau 57 :	Impact financier global de la mesure « TVA Logement » de 2002 à 2017 (EUR)	154
Tableau 58 :	Evolution de la part relative de la TABO dans le total des recettes courantes de l'Etat de 2000 à 2017	157
Tableau 59 :	Evolution du rapport actifs nets/1 EUR de recette AED de 2000 à 2017	159
Tableau 60 :	Evolution de la part des droits d'enregistrement dans le total des recettes courantes de l'Etat de 2000 à 2017	162
Tableau 61 :	Evolutions de l'impact budgétaire et du nombre de bénéficiaires de la mesure « Bëllegen Akt » de 2007 à 2017	163
Tableau 62 :	Evolution de la part des droits de succession dans le total des recettes courantes de l'Etat de 2000 à 2017	166
Tableau 63 :	Fixation de la clé de répartition de 2001 à 2017	168
Tableau 64 :	Evolution du poids relatif des accises par rapport au total des recettes courantes de l'Etat de 2000 à 2017	171
Tableau 65 :	Imposition des produits énergétiques et de l'électricité	172
Tableau 66 :	Essence sans plomb d'une teneur en soufre de 10 mg ou moins de 2007 à 2017	173
Tableau 67 :	Diesel routier d'une teneur en soufre de 10 mg ou moins de 2007 à 2017	174
Tableau 68 :	Evolution des recettes totales des produits énergétiques et de l'électricité de 2000 à 2017 (hors TVA, EUR)	174
Tableau 69 :	Evolution des quantités des huiles minérales 2000-2017	175
Tableau 70 :	Impact des différentes charges fiscales pour un paquet de 25 cigarettes à 6,25 EUR	177
Tableau 71 :	Evolution des recettes totales sur les produits de tabacs de 2000 à 2017 (hors TVA, EUR)	177

Tableau 72 :	Evolution des quantités de cigarettes et du tabac de 2000 à 2017	178
Tableau 73 :	Droits et taxes sur les boissons alcooliques et alcools	179
Tableau 74 :	Evolution des recettes provenant des accises sur les boissons alcooliques de 2000 à 2017 (mio EUR)	180
Tableau 75 :	Evolution des recettes totales de la taxe sur les véhicules de 2000 à 2017	181

Relevé des graphiques

Graphique 1 :	Répartition du total des recettes fiscales de 2000 à 2017	3
Graphique 2 :	Evolution des différents types d'impôts de 1991 à 2017 (mio EUR)	4
Graphique 3 :	Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts directs de 2017	11
Graphique 4 :	Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts indirects de 2017	12
Graphique 5 :	Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des douanes et accises de 2017	13
Graphique 6 :	Recettes totales provenant des impôts directs et indirects et des cotisations sociales (% du PIB - 2016)	16
Graphique 7 :	Evolution de l'IRC total de 2000 à 2017 – Soldes d'impôt / Avances (mio EUR)	20
Graphique 8 :	Evolutions des recettes IRC (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes (%) de 2000 à 2017	21
Graphique 9 :	Evolutions de l'IRC et de l'excédent brut d'exploitation des entreprises 2000-2017	21
Graphique 10 :	Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes de l'IRC de 2005 à 2017	23
Graphique 11 :	Taux d'imposition nominal de l'IRC en Europe (2017)	26
Graphique 12 :	Répartition sectorielle de l'IRC en 2017 (%)	29
Graphique 13 :	IRC total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (%)	30
Graphique 14 :	Répartition des recettes IRC provenant du secteur des activités financières et d'assurance en 2017 (%)	30
Graphique 15 :	IRC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (%)	31
Graphique 16 :	Evolution de l'ICC total de 2000 à 2017 – Soldes d'impôt / Avances (EUR)	35
Graphique 17 :	Evolutions de l'ICC (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes (%) de 2000 à 2017	36
Graphique 18 :	Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes de l'ICC de 2005 à 2017	37

Graphique 19 : Répartition sectorielle ICC en 2017 (%)	40
Graphique 20 : ICC total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (%)	41
Graphique 21 : ICC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (%)	42
Graphique 22 : Evolution des recettes de l'IFON de 2000 à 2017 (EUR)	45
Graphique 23 : Evolutions des recettes IF (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes de 2000 à 2017 (%)	49
Graphique 24 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes de l'IF de 2006 à 2017	51
Graphique 25 : Répartition sectorielle de l'IF en 2017	53
Graphique 26 : IF total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (%)	54
Graphique 27 : IF du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (%)	55
Graphique 28 : Evolution de la RTS et de l'IRPP par voie d'assiette de 2000-2017 – Soldes d'impôt / Avances (EUR)	73
Graphique 29 : Evolutions des recettes IRPP - RTS (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes de 2000-2017 (%)	74
Graphique 30 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes IRPP de 2005 à 2017	76
Graphique 31 : RTS totale – Répartition sectorielle en 2017 (mio EUR)	83
Graphique 32 : Recettes RTS provenant du secteur des activités financières et d'assurance en 2017 (mio EUR)	85
Graphique 33 : RTS du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (%)	85
Graphique 34 : Extrapolation de la répartition des ménages (résidents et non-résidents) en fonction des classes de revenu imposable et de l'impôt payé (IRPP et RTS)	91
Graphique 35 : Extrapolation de la répartition des ménages résidents en fonction des classes de revenu imposable et de l'impôt payé (IRPP et RTS)	92
Graphique 36 : Extrapolation de la répartition des ménages non-résidents en fonction des classes de revenu imposable et de l'impôt payé (IRPP et RTS)	93
Graphique 37 : Extrapolation du rapport entre les impôts payés et le nombre de ménages (résidents et non-résidents) selon les classes de revenu imposable	94
Graphique 38 : Extrapolation du rapport entre les impôts payés et le nombre de ménages (résidents et non-résidents) des classes d'impôt 1, 1a et 2 et selon les classes de revenu imposable de 0 à 200.000 EUR	95
Graphique 39 : Extrapolation du taux moyen des ménages résidents de la classe d'impôt 1, 1a et 2 selon la classe de revenu imposable	97
Graphique 40 : Extrapolation du taux moyen des ménages en fonction du total des ménages (résidents et non-résidents)	98
Graphique 41 : Extrapolation du taux moyen des ménages en fonction du total des ménages résidents	99
Graphique 42 : Evolutions de la masse salariale et des impôts payés par les personnes physiques de 2000 à 2017 (mio EUR)	109

Graphique 43 : Variations de la masse salariale et des impôts payés par les personnes physiques de 2001 à 2017 (%)	111
Graphique 44 : Taux d'imposition marginal maximal des personnes physiques en Europe en 2017	112
Graphique 45 : Comparaison des tarifs d'imposition 1991 (aux prix de 2013), 2013 et 2017	118
Graphique 46 : Comparaison entre un taux d'imposition marginal (Tm) de 35% et un taux moyen (TM) à partir d'une tranche exonérée de 20.000 EUR	119
Graphique 47 : Evolutions des recettes IRCAP (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes (%) de 2000 à 2017	126
Graphique 48 : Répartition sectorielle des recettes de l'IRCAP en 2017	127
Graphique 49 : IRCAP total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (%)	128
Graphique 50 : Evolution des recettes IT de 2000 à 2017 (mio EUR)	129
Graphique 51 : Répartition sectorielle des recettes IT en 2017 (%)	130
Graphique 52 : Evolution des recettes au titre de l'IS/IRPP et IS/IRC de 2000 à 2017 (EUR)	133
Graphique 53 : Evolution des dépenses du fonds pour l'emploi de 2004 à 2016 (EUR)	133
Graphique 54 : Evolution des recettes au titre de l'impôt sur certains revenus échus à des contribuables non-résidents de 2000 à 2017 (mio EUR)	134
Graphique 55 : Evolution des recettes au titre de l'impôt sur les revenus de l'épargne à des contribuables non-résidents de 2006 à 2017 (EUR)	135
Graphique 56 : Evolution des recettes au titre de la RELIBI de 2006 à 2017 (EUR)	136
Graphique 57 : Evolution des recettes au titre des FSI et PAR de 2005 à 2017 (EUR)	137
Graphique 58 : Evolution de la charge fiscale des impôts indirects ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2016 (en % par rapport au total)	140
Graphique 59 : Evolution de la TVA pour ordre de 2000 à 2017 (mio EUR)	146
Graphique 60 : Evolution de la TVA pour ordre (mio EUR) et de la part relative de la TVA pour ordre dans les recettes totales courantes de l'Etat de 2000 à 2017	146
Graphique 61 : Evolution de la charge fiscale de la TVA pour ordre ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2016 (%)	148
Graphique 62 : Répartition sectorielle de la TVA pour ordre en 2017 (%)	149
Graphique 63 : Evolution des recettes du secteur de l'e-commerce de 2003 à 2017 (mio EUR)	152
Graphique 64 : Impact financier global de la mesure « TVA Logement » de 2002 à 2017 (EUR)	154
Graphique 65 : Evolutions des recettes TABO (mio EUR) et de la part relative de la TABO dans le total des recettes courantes de l'Etat (%) de 2000 à 2017	156
Graphique 66 : Rapport actifs nets/1 EUR de recette AED de 2000 à 2017	158
Graphique 67 : Evolutions des recettes de droits d'enregistrement (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes courantes de l'Etat (%) de 2000 à 2017	161
Graphique 68 : Evolution de l'impact budgétaire de la mesure « Bëllegen Akt » 2007 à 2017 (mio EUR)	163

Graphique 69 : Evolutions des droits de succession (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes courantes de l'Etat (%) de 2000 à 2017	165
Graphique 70 : Evolutions des recettes accises (mio EUR) et de leur part relative par rapport au total des recettes courantes de l'Etat (%) de 2000 à 2017	170

Relevé des encadrés

Encadré 1 : Analyse et évolution des recettes fiscales sur base des données statistiques disponibles	9
Encadré 2 : L'actualisation de l'IFON	45
Encadré 3 : Mise en garde concernant l'extrapolation des données fiscales avant la réforme fiscale de 2017	89
Encadré 4 : Explications concernant la proportion des ménages qui « <i>ne paient pas d'impôts</i> »	105
Encadré 5 : Définition du « tourisme à la pompe » et conclusions de l'étude Ewringmann	182

Abréviations

ACCIS	=	Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés
ACD	=	Administration des contributions directes
ADA	=	Administration des Douanes et Accises
AED	=	Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA
BEPS	=	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CIP	=	Crédit d'impôt pour pensionnés
CIS	=	Crédit d'impôt pour salariés
CIM	=	Crédit d'impôt monoparental
CNS	=	Caisse Nationale de Santé
CRD IV	=	<i>Capital Requirements Directive IV</i>
CRR	=	<i>Capital Requirements Regulation</i>
DREN	=	Droits d'enregistrement
DS	=	Dépenses spéciales
EBE	=	Excédent brut d'exploitation
FIS	=	Fonds d'investissement spécialisé
FSI	=	Frais, suppléments et intérêts de retard
ICC	=	Impôt commercial communal
IEBT	=	Impôt d'équilibrage budgétaire temporaire
IF	=	Impôt sur la fortune
IFON	=	Impôt foncier
IGSS	=	Inspection générale de la sécurité sociale
IP	=	Propriété intellectuelle
IRC	=	Impôt sur le revenu des collectivités
IRCAP	=	Impôt sur le revenu des capitaux
IRPP	=	Impôt sur le revenu des personnes physiques
IS	=	Impôt de solidarité
IT	=	Impôt sur le revenu des tantièmes

L.I.R.	=	Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu
OCDE	=	Organisation de Coopération et de Développement Economiques
OPC	=	Organismes de placement collectif
PAR	=	Produit d'amendes, d'astreintes et recettes analogues
PIB	=	Produit intérieur brut
PMP	=	Prix moyen pondéré
RELIBI	=	Retenue à la source libératoire
RTS	=	Retenue d'impôt sur les traitements et salaires
SNCT	=	Société Nationale de Contrôle Technique
SOPARFI	=	Sociétés de participations financières
SPF	=	Sociétés de gestion de patrimoine familial
TTF	=	Taxe sur les transactions financières
TVA	=	Taxe sur la valeur ajoutée
U.E.B.L.	=	Union économique belgo-luxembourgeoise

1 INTRODUCTION

Conformément à l'article 2 de la loi modifiée du 21 mars 1966 portant institution d'un Conseil économique et social et en se référant à l'entrevue du Bureau du CES avec le Gouvernement le 13 mars 2014 et plus spécifiquement, à l'accord bipartite du 28 novembre 2014, le Premier ministre avait saisi le Conseil économique et social pour avis sur la préparation de la réforme fiscale globale ayant vocation à être mise en œuvre au 1^{er} janvier 2017. Le Premier Ministre avait précisé à l'époque que la mission du CES consisterait plus spécifiquement à se concerter sur les données existantes en matière de fiscalité directe et indirecte, aussi bien pour les personnes physiques que pour les entreprises, ainsi que sur leur impact budgétaire. Ainsi une première « Analyse des données fiscales au Luxembourg » fut publiée le 27 novembre 2015. En vue de la réforme fiscale, un accent appuyé avait été mis sur la structure du tarif d'imposition et le « Mëttelstandsbockel ».

Compte tenu de l'exhaustivité du travail et de l'importance de la fiscalité au niveau de l'économie et de la vie sociale, le CES a considéré que l'actualisation du corps de l'avis rendu en 2015 devrait se faire régulièrement avec, à chaque fois, un sujet d'intérêt spécifique qui ferait l'objet d'une analyse plus fouillée. Le présent avis est donc le deuxième du même nom et se compose d'une première actualisation des chiffres et d'une analyse détaillée de l'évolution des exigences internationales en matière de fiscalité des entreprises.

Les travaux furent présidés par Madame Pascale TOUSSING, du Groupe des représentants nommés directement par le Gouvernement, avec Messieurs Jean-Jacques ROMMES et Marco WAGENER comme co-rapporteurs respectifs du Groupe patronal et du Groupe salarial.

Le CES tient à exprimer sa gratitude aux administrations fiscales qui ont fourni la documentation de base et toutes les explications demandées et plus particulièrement, à Monsieur Romain HEINEN, Directeur de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA, à Monsieur Alain BELLOT, Directeur de l'Administration des Douanes et Accises ainsi qu'à Monsieur Pierre FRISCH, Attaché au Ministère des Finances. Le CES doit aussi ses remerciements aux orateurs des deux auditions qui ont enrichi ses réflexions, en l'occurrence à Madame Katarina KÖSZEGHY du Ministère des Finances qui a présenté les mesures BEPS et ATAD, et à Monsieur Laurent DEVILLE du Ministère de l'Intérieur, qui a expliqué les problèmes autour d'une refonte éventuelle de l'impôt foncier.

Certaines parties de l'avis font l'objet de commentaires séparés, soit des représentants salariaux, soit des représentants patronaux. Par nature, ces commentaires n'engagent pas les autres parties. En particulier, les représentants de l'Etat se sont abstenus de commentaires spécifiques attendu que les travaux ont été finalisés en pléines négociations en vue d'une nouvelle coalition gouvernementale à la suite des élections du 14 octobre 2018.

Il n'a pas été possible ni d'identifier ni de quantifier l'impact des mesures de la réforme fiscale de 2017/2018, étant donné que les impositions concernées ne sont pas encore établies. Il est à souligner que les graphiques et les tableaux en relation avec les personnes physiques se basent sur les données fiscales de 2012 qui ont été extrapolés sur l'année 2016, c'est-à-dire avant la

réforme fiscale de 2017. Ces graphiques et tableaux doivent donc être interprétés avec vigilance.

Nonobstant certaines divergences de vues exprimées par les partenaires sociaux dans leur avis, le CES aimerait souligner l'importance du travail fourni, la transparence précieuse qu'il établit ainsi que le caractère constructif des débats.

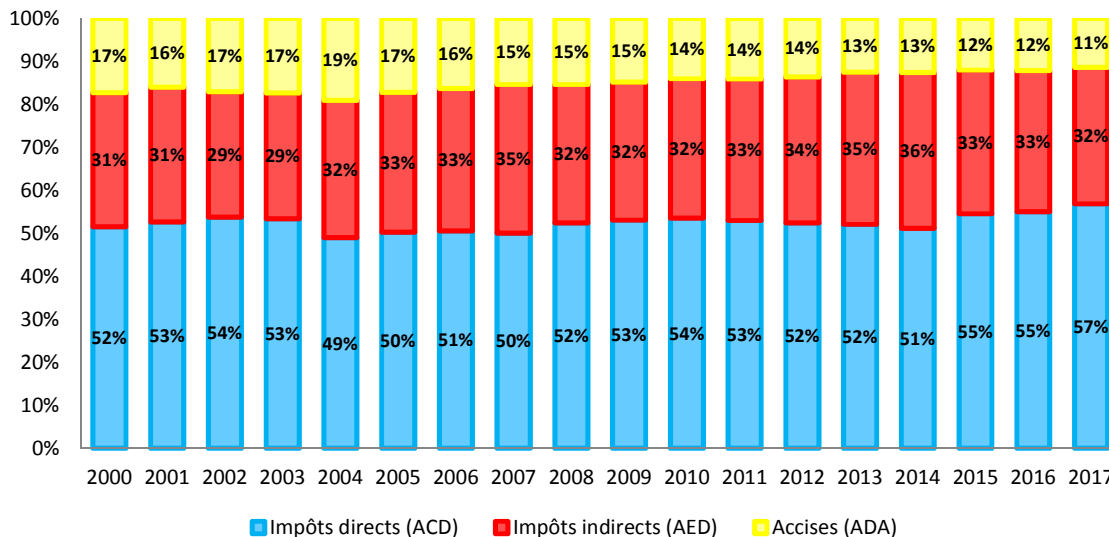
2 REVUE GENERALE DES RECETTES FISCALES AU LUXEMBOURG

Ce deuxième chapitre a pour objet de donner un aperçu général de la situation actuelle des recettes fiscales au Luxembourg, avant d'aborder plus en détail les trois catégories d'impôts luxembourgeois, à savoir les impôts directs (Administration des contributions directes - ACD) et les impôts indirects (Administration de l'enregistrement, des Domaines et de la TVA - AED), ainsi que les droits d'accises (Administration des Douanes et Accises - ADA).

21 Poids relatif des différentes catégories d'impôt

Le graphique 1 suivant présente une vision globale de la répartition des recettes fiscales totales. Il montre l'évolution du poids relatif des trois catégories d'impôt luxembourgeois sur la période de 2000 à 2017.

Graphique 1 : Répartition du total des recettes fiscales de 2000 à 2017



Sources: ACD, AED et ADA. Graphique : Ministère des Finances.

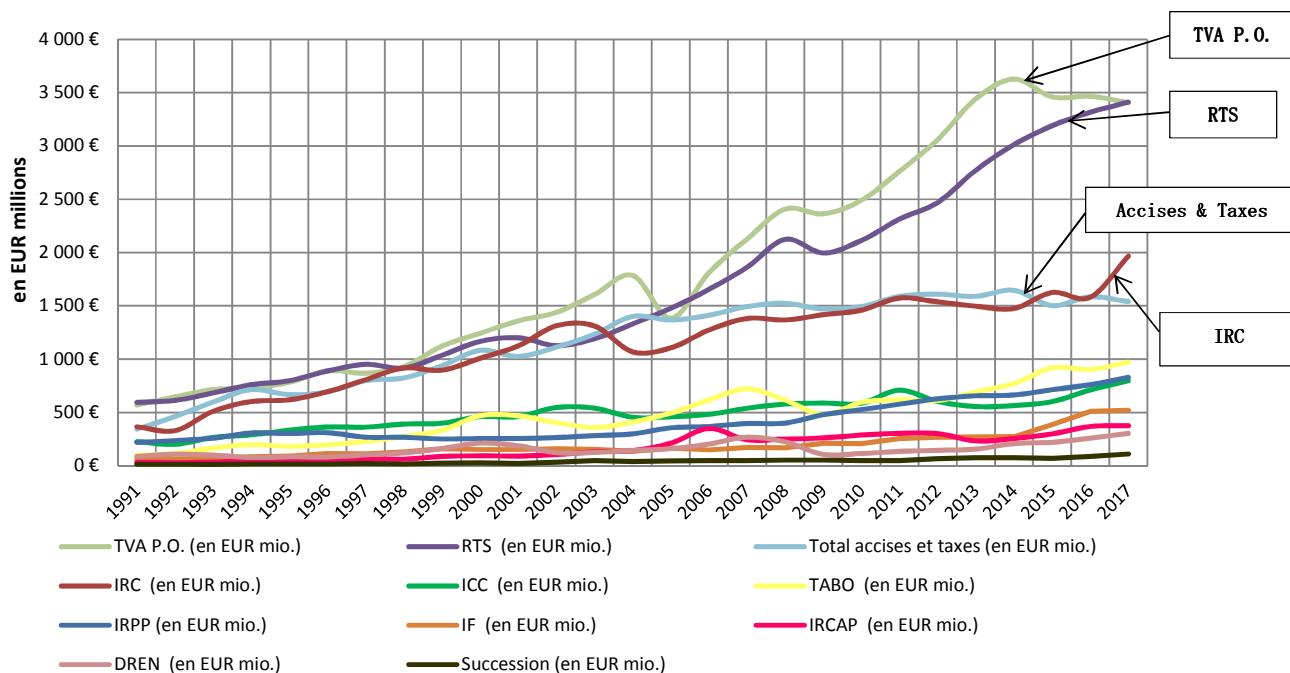
Les impôts directs représentent la plus grande partie des recettes fiscales luxembourgeoises. Sur la période de 2000 à 2017, les impôts directs contribuent, en moyenne, à plus de 50% des recettes totales. Entre 2014 et 2017, la part des impôts directs a augmenté de 51% à 57%. Ceci peut s'expliquer, entre autres, par la baisse de la part des impôts indirects en raison de la chute des recettes de TVA pour ordre provenant du secteur de l'e-commerce ainsi que la croissance continue des recettes telles que la RTS, l'IRC ou l'ICC.

22 Répartition des recettes fiscales entre les différents types d'impôts

Le CES qualifie de « types » d'impôts, tous les impôts et les taxes frappant les contribuables résidents et non-résidents au Luxembourg, qu'il s'agisse de personnes physiques ou morales.

Le graphique et le tableau suivants (graphique 2 et tableau 1) mettent en exergue la croissance soutenue des recettes provenant de certains types d'impôts, en particulier celle de la TVA pour ordre (P.O.)¹ et celle de la RTS, sur une période allant de 1991 à 2017.

Graphique 2 : Evolution des différents types d'impôts de 1991 à 2017 (mio EUR)



Sources: ACD, AED, ADA, Ministère des Finances.

Remarque: Pour ne pas surcharger le graphique et afin de permettre une lecture aisée, l'IS, la RELIBI, l'épargne non-résidents, les tantièmes, l'IEBT et l'IFON, n'y sont pas représentés.

La baisse de la TVA P.O. à partir de l'exercice 2015 s'explique par la régression des recettes provenant du secteur du commerce électronique (cf. graphique 63). Ladite régression a pour origine la modification des dispositions légales relatives notamment au lieu de taxation des prestations de service en la matière.

L'accentuation des recettes provenant de l'IRC s'explique par une hausse des avances et des soldes d'impôt qui datent en particulier des années d'imposition de 2014 et 2015. Le rythme de croissance de l'IRC constaté pour 2017 ne se poursuit donc pas nécessairement pour les années subséquentes.

¹ La « TVA pour ordre » représente le solde TVA résultant de l'encaissement de la TVA due par les assujettis, diminué des remboursements de TVA en faveur des assujettis renseignant sur leurs déclarations une TVA en amont excédentaire.

Tableau 1 : Evolution des différents types d'impôts de 1991 à 2017 (mio EUR)

Catég.	IMPOTS DIRECTS						IMPOTS INDIRECTS				Accises & taxes
Types	IRPP	IRC	ICC	RTS	IRCAP	IF	TABO	Enregist-rement	TVA P.O.	Succession	
1991	218,61	365,59	225,89	594,08	32,01	65,38	99,12	89,02	569,98	12,64	343,33
1992	235,89	329,39	200,73	613,25	28,27	59,37	113,87	107,93	645,87	13,02	461,99
1993	258,84	510,96	266,05	683,16	33,23	68,51	165,57	98,71	714,35	11,92	597,81
1994	306,88	601,98	289,35	760,06	51,11	83,99	197,35	76,87	730,50	14,73	714,25
1995	302,23	618,29	333,32	797,91	52,76	88,81	182,06	83,87	782,79	15,38	667,30
1996	309,04	694,18	362,78	888,48	46,87	114,78	196,10	81,71	889,82	16,26	693,46
1997	267,89	807,89	362,28	951,43	64,50	113,39	228,73	102,05	867,63	21,68	796,94
1998	266,55	917,04	390,73	916,87	61,51	128,03	273,32	120,56	930,04	16,15	824,08
1999	250,58	895,99	398,66	1 035,57	87,45	160,26	332,50	161,46	1 122,63	24,45	939,20
2000	255,03	1 008,67	460,70	1 166,57	93,30	152,29	468,84	212,21	1 242,98	28,41	1 081,77
2001	255,09	1 124,01	461,06	1 200,55	90,90	150,51	468,22	186,98	1 359,01	20,88	1 025,57
2002	263,98	1 312,48	546,15	1 127,58	104,92	159,65	403,56	122,35	1 438,74	33,13	1 112,25
2003	282,36	1 311,13	540,43	1 190,53	130,76	154,14	357,83	124,27	1 605,61	48,51	1 234,02
2004	298,90	1 068,59	455,14	1 330,04	142,83	133,52	410,57	142,76	1 785,88	39,68	1 399,85
2005	355,43	1 105,70	459,41	1 477,28	210,73	164,64	493,48	160,64	1 383,86	44,06	1 367,45
2006	368,08	1 272,96	482,48	1 654,14	348,95	149,56	617,65	203,00	1 810,05	46,81	1 411,30
2007	396,08	1 381,68	538,90	1 862,05	243,10	171,64	720,83	267,31	2 126,54	46,41	1 492,83
2008	400,07	1 367,82	578,11	2 124,17	250,32	168,55	615,64	223,08	2 407,52	52,87	1 524,18
2009	478,80	1 416,79	587,99	1 995,70	260,65	210,89	478,69	106,47	2 363,95	52,27	1 469,92
2010	526,55	1 459,50	586,27	2 114,50	287,76	208,39	595,15	114,88	2 490,83	46,08	1 492,47
2011	577,38	1 573,83	708,34	2 314,19	303,92	255,96	617,93	134,57	2 763,02	47,87	1 589,82
2012	627,81	1 536,87	601,99	2 470,46	301,30	267,47	612,37	145,01	3 060,33	67,50	1 609,24
2013	655,86	1 496,50	556,00	2 772,32	232,78	269,37	691,47	155,71	3 443,10	75,57	1 589,86
2014	663,52	1 475,50	564,23	3 012,56	255,85	273,96	770,45	207,95	3 627,79	74,04	1 645,53
2015	712,62	1 625,63	602,28	3 190,09	298,65	384,97	918,71	219,72	3 461,01	70,78	1 502,07
2016	760,42	1 580,62	710,34	3 315,70	367,72	509,26	903,50	259,09	3 465,61	87,04	1 585,53
2017	828,29	1 966,41	797,85	3 411,64	374,82	520,99	971,67	303,98	3 407,07	110,21	1 540,11

Sources: ACD, AED, ADA, Ministère des Finances.

En vue de la bonne compréhension du graphique 2 et du tableau 1 ci-dessus, le CES tient à apporter quelques précisions:

- Les recettes fiscales effectives perçues sont présentées par année budgétaire et non par l'impôt dû en fonction des différentes années d'imposition (voir ci-dessous l'encadré 1 concernant l'analyse et évolution des recettes fiscales sur base des données statistiques disponibles).
- La croissance de la RTS s'explique par divers facteurs, notamment par la croissance du nombre de salariés, ce qui augmente d'autant la base imposable, la non-adaptation du barème d'impôt

avant la réforme fiscale de 2017², qui, basé sur la progressivité du taux, implique un élargissement de la base imposable tout au long des années. A l'inverse, la baisse de la RTS, constatée en 2009, reflétait, notamment, l'adaptation du barème à l'inflation, ainsi que l'impact de la crise économique: l'accroissement du nombre de chômeurs à temps partiel et à temps complet, la baisse ou la suppression de primes et gratifications ou la croissance plus lente de l'emploi, etc.

- L'IRPP et la RTS sont énumérés séparément, même si, techniquement, la RTS constitue une avance sur l'IRPP. La forte augmentation des recettes en provenance de la RTS sur la période sous revue en comparaison à l'IRPP est liée, notamment:
 - au fait que les contribuables résidents et non-résidents reçoivent majoritairement des revenus d'une occupation salariée, selon l'article 95 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) et des pensions et des rentes, selon l'article 96 L.I.R. qui sont directement soumis à la RTS (effet à la hausse sur la RTS). La part des autres catégories de revenus soumis à l'IRPP est cependant faible (attenuée la progression de l'IRPP) (par exemple, les revenus provenant de la location de biens ou le bénéfice commercial, voir ci-dessous le tableau 27: Evolution des catégories de revenu pour les personnes physiques de 2009 à 2012);
 - à la suppression, en 2013, du forfait des frais de déplacement (accentue la progression de l'IRPP);
 - à la réduction, de 2002 à 2007 et de juillet 2016 à fin 2017³, du taux d'impôt maximal (du demi-taux global au quart-taux global) sur les plus-values dégagées sur la vente d'immeubles bâtis ou non bâtis.
- La forte croissance de la taxe d'abonnement (TABO) reflète la croissance des actifs sous gestion des fonds d'investissement.

Pour mesurer la croissance relative des différents types d'impôts, on peut comparer leur taux de variation entre 1991 et 2017 avec celui des recettes fiscales totales et celui des prix à la consommation (IPCN):

² La dernière adaptation du barème d'impôt à l'inflation a été réalisée sur base de la loi du 19 décembre 2008, selon laquelle le tarif de l'impôt sur le revenu a été adapté de façon linéaire à raison de 9%.

³ Le quart du taux est applicable jusqu'au 31 décembre 2018.

Tableau 2 : Taux de variation des recettes fiscales totales, de l'IPCN et des différents types d'impôts entre 1991 et 2017

	Taux de variation entre 1991 et 2017
Recettes fiscales totales	444%
IPCN	66%
PIB nominal	356%*
Types d' impôts	
IRCAP	1071%
TABO	880%
TVA P. O.	498%
IF	697%
DROITS DE SUCCESSION	772%
RTS	474%
IRC	438%
Accises	349%
IRPP	279%
ICC	253%
DROITS D' ENREGISTREMENT	241%

Sources: Ministère des Finances, AED, STATEC (PIB).

* : Les chiffres depuis 1995 reposent sur la méthodologie du système européen des comptes 2010 (SEC2010). Pour la période 1991-1994, il n'existe pas de chiffres officiels selon le SEC2010. Les chiffres du PIB en valeur pour 1991 à 1994 ont été estimés par rétropolation à partir du PIB de 1995 en appliquant l'inverse du taux de croissance annuel en volume du PIB calculé suivant le système européen des comptes 1995.

	Taux de variation entre 2000 et 2017
Recettes fiscales totales	131%
IPCN	38%
PIB nominal	140%
Types d' impôts	
IRCAP	302%
TABO	107%
TVA P. O.	174%
IF	242%
DROITS DE SUCCESSION	288%
RTS	192%
IRC	95%
Accises	42%
IRPP	225%
ICC	73%
DROITS D' ENREGISTREMENT	43%

Sources: Ministère des Finances, AED, STATEC (PIB).

Toutes ces évolutions ne reflètent que les recettes fiscales en tant que telles, mais elles n'indiquent encore rien sur la charge qu'elles font peser sur les contribuables. La recette fiscale évolue en fonction essentiellement du taux d'impôt de l'assiette et du nombre de contribuables

soumis au paiement. La charge fiscale correspond au total des impôts payés par les contribuables pendant une année budgétaire.

Le tableau 3 ci-dessous répartit les différents types d'impôts en fonction des deux catégories de contribuables, que sont les personnes physiques et morales.

Tableau 3 : Répartition des différents types d'impôts par catégorie de personnes

Cat.	Type d'impôt	Personne physique	Personne morale
Impôts directs (ACD)	IRPP (1)	X	
	IRC		X
	ICC (2)	X	X
	RTS	X	
	IRCAP	X	X
	IF (3)		X
	IFON	X	X
	Tantièmes	X	
	RELIBI	X	
	Epargne non-résidents (4)	X	
	IS	X	X
	IEBT (5)	X	
Impôts indirects (AED)	TVA pour ordre	X	X (6)
	TABO		X
	Enregistrement	X	X
	Succession	X	X
Accises et Taxes (ADA)	Accises communes U.E.B.L.	X	X
	Accises sur huiles minérales	X	X
	Accises sur cigarettes	X	
	Taxe sur véhicules (brute)	X	X
	Autres douanes & accises	X	X

Source: CES

- (1) Au-delà des salariés, les personnes physiques ayant un bénéfice commercial ou un bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, agricole ou forestière, sont, en principe, soumises au paiement de l'IRPP.
- (2) L'ICC frappe les entreprises commerciales situées au Luxembourg, à savoir les exploitants individuels, les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux.
- (3) Avec l'introduction de la retenue libératoire sur les intérêts (RELIBI) en 2006⁴, l'IF sur les personnes physiques a été aboli et ne s'applique que sur le patrimoine global des sociétés.
- (4) A partir de 2015, l'échange automatique d'informations sur les paiements d'intérêts devient obligatoire et la retenue sur intérêts dans l'UE n'est plus opérée par les agents payeurs établis au Luxembourg pour le compte des contribuables non-résidents, résidant hors du Luxembourg. En conséquence, cette recette figurera pour la dernière année à l'exercice budgétaire de 2015.

⁴ Loi du 23 décembre 2005 portant 1. introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière, 2. abrogation de l'impôt sur la fortune dans le chef des personnes physiques, 3. modification de certaines dispositions de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu qui a introduit une retenue à la source libératoire sur certains intérêts payés par des agents payeurs établis au Luxembourg à des bénéficiaires effectifs qui sont des personnes physiques résidentes du Grand-Duché de Luxembourg.

- (5) L'impôt d'équilibrage budgétaire temporaire (IEBT) a été introduit à partir de l'année 2015, sur base de l'accord bipartite du 28 novembre 2014. Par la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017, l'IEBT a été abrogé à partir de l'année 2017.
- (6) Les entreprises (sociétés et entreprises individuelles) sont généralement des assujettis à la TVA, donc elles peuvent récupérer la TVA qui leur est facturée en amont. Toutefois, il existe un certain nombre d'entreprises qui ne peuvent pas récupérer la TVA sur leur consommation intermédiaire, parce que leur activité n'est pas soumise à la TVA. Ce sont ces personnes morales qui sont visées ici (voir également chapitre 4.1.).

Encadré 1 : Analyse et évolution des recettes fiscales sur base des données statistiques disponibles

Dans son avis de 2015, le CES avait rédigé trois encadrés spécifiques concernant les difficultés liées à une analyse de l'évolution des recettes fiscales sur base des données statistiques disponibles (cf. encadrés 1 à 3).

Le CES déplore (cf. encadré 1 de l'avis de 2015) qu'une telle analyse approfondie, y compris l'évolution des taux et des assiettes respectifs, ne soit toujours pas possible en raison d'un manque de données. La demande du CES de créer une base de données statistiques qui permettrait d'étudier l'évolution des différents types d'impôts en tenant compte de l'assiette et du taux d'imposition reste ainsi d'actualité.

Le CES doit également réitérer ses commentaires par rapport aux évolutions des recettes totales d'un type d'impôt et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes (cf. encadré 3 de l'avis de 2015). Pour analyser les raisons à la base des variations de la part relative de l'IRC dans les recettes directes totales, il faudrait, conjointement au graphique 8 (Evolutions des recettes IRC), intégrer un seul graphique, respectivement des données, sur l'évolution du bénéfice commercial, de l'assiette et du taux d'imposition de l'IRC. Cela permettrait de faire une analyse plus circonstanciée en tenant compte du contexte général. Or, ces données sont toujours incomplètes.

Afin de garder une vue d'ensemble, au-delà des taux d'imposition, il conviendrait de procéder, d'une manière générale pour chaque type d'impôt (IRC, ICC, IF, IFON, IRPP, RTS, etc.), de la façon pragmatique suivante :

- 1) déterminer qui est imposé en tant que personne physique et qui en tant que personne morale ;
- 2) quels sont les revenus bruts avant toute mesure éventuelle de tempérament fiscal ;
- 3) quelle est l'assiette d'imposition suivant cette répartition ;
- 4) quel est le niveau de l'impôt dû pour ces différentes assiettes.

Néanmoins, le CES se félicite de ce que le législateur a rendu obligatoire le dépôt électronique des déclarations sur l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal et l'impôt sur la fortune par la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017. Par le dépôt électronique, l'imposition automatique des revenus de la collectivité se fera de manière provisoire en vertu du paragraphe 100a « Abgabenordnung » (A.O.).

L'analyse réalisée sur le susdit paragraphe dans l'encadré 2 dans l'avis du CES en 2015 a mis en évidence que l'imposition automatique en vertu dudit paragraphe 100a A.O. ainsi que l'introduction du dépôt électronique ont permis à l'administration fiscale d'accélérer la procédure d'imposition. Elle a donc réduit le nombre de déclarations en cours de traitement au niveau de l'ACD, ce qui est une des raisons pour laquelle le montant des soldes d'impôt a diminué les dernières années.

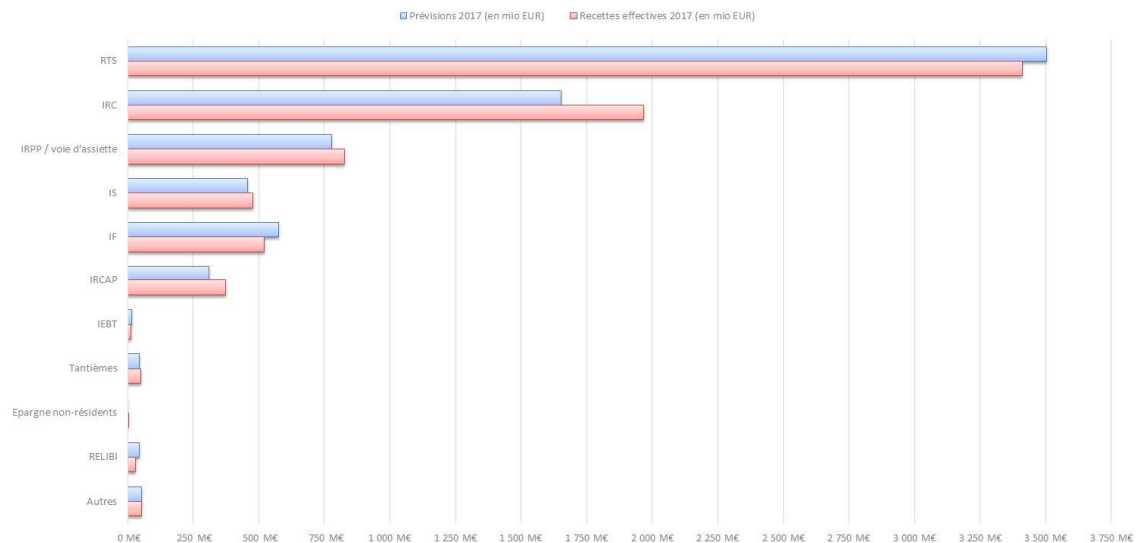
L'évolution positive des recettes fiscales se concrétise également en les comparant aux prévisions budgétaires.

Tableau 4 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts directs de 2017

Impôts directs (ACD)	Prévisions 2017 (mio EUR)	Recettes effectives 2017 (mio EUR)
RTS	3 502, 00	3 411, 64
IRC	1 654, 00	1 966, 41
IRPP / voie d'assiette	778, 50	828, 29
IS	456, 60	476, 97
IF	576, 00	520, 99
IRCAP	310, 00	374, 82
IEBT	15, 00	13, 38
Tantièmes	44, 00	49, 00
Epargne non-résidents	0, 00	0, 49
RELIBI	45, 00	31, 61
Autres	53, 75	54, 06
Total	7 434, 86	7 727, 67

Source : Projet de loi n° 7330 portant règlement du compte général de l'exercice 2017, Ministère des Finances.

Graphique 3 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts directs de 2017



Source : Projet de loi n° 7330 portant règlement du compte général de l'exercice 2017, Ministère des Finances.

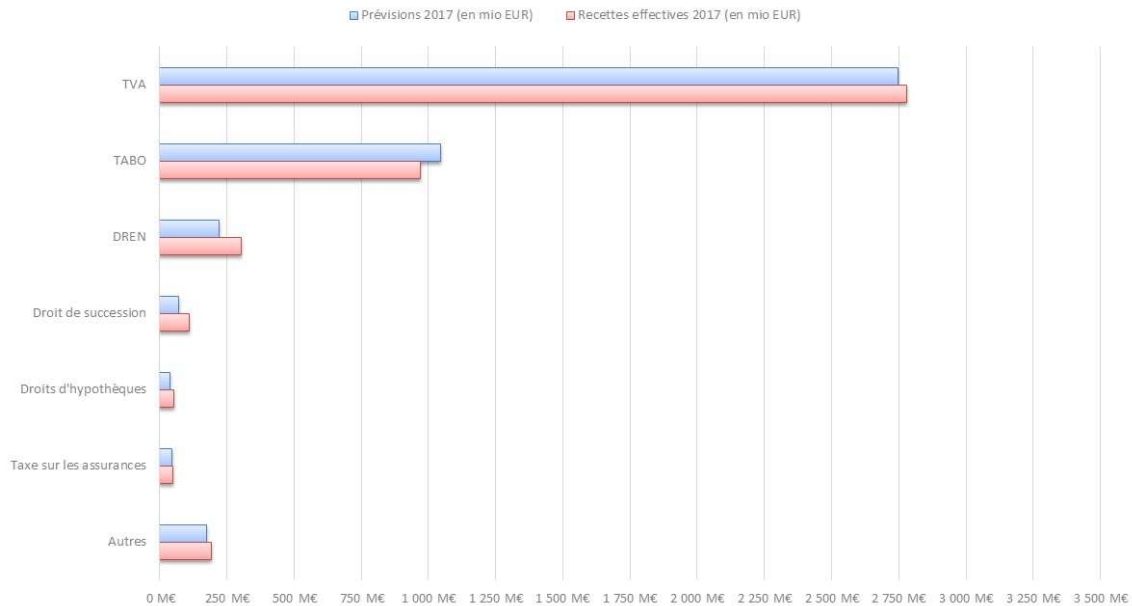
La répartition des impôts directs met en exergue que la RTS et l'IRC sont les deux types d'impôt qui contribuent le plus aux recettes fiscales issues des impôts directs.

Tableau 5 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts indirects de 2017

Impôts indirects -droits d'enreg. et taxes (AED)	Prévisions 2017 (en mio EUR)	Recettes effectives 2017 (en mio EUR)
TVA	2 747.01	2 781.11
TABO	1 047.23	971.67
DREN	220.00	303.98
Droit de succession	70.00	110.21
Droits d'hypothèques	40.00	52.02
Taxe sur les assurances	47.00	50.61
Autres	174.84	192.44
Total	4 346.08	4 462.04

Source : Projet de loi n° 7330 portant règlement du compte général de l'exercice 2017, Ministère des Finances.

Graphique 4 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts indirects de 2017



Source : Projet de loi n° 7330 portant règlement du compte général de l'exercice 2017, Ministère des Finances.

En 2017, la TVA contribue à hauteur de 62,33% (2.781,11 mio EUR) aux impôts indirects. Le CES signale, à ce propos, que les recettes de TVA ont diminué considérablement suite à l'introduction du principe de taxation dans le pays de consommation en matière de commerce électronique : les recettes TVA reviennent au pays de consommation et le taux applicable est celui en vigueur dans cet Etat membre.

La taxe d'abonnement contribue à hauteur de 21,78% (971,67 mio EUR) aux recettes des impôts indirects perçus par l'AED. Cette taxe pourrait être modifiée, supprimée ou remplacée, si jamais une proposition de directive portant sur l'introduction au niveau de l'UE d'une taxe sur les transactions financières (TTF) venait en application.⁵

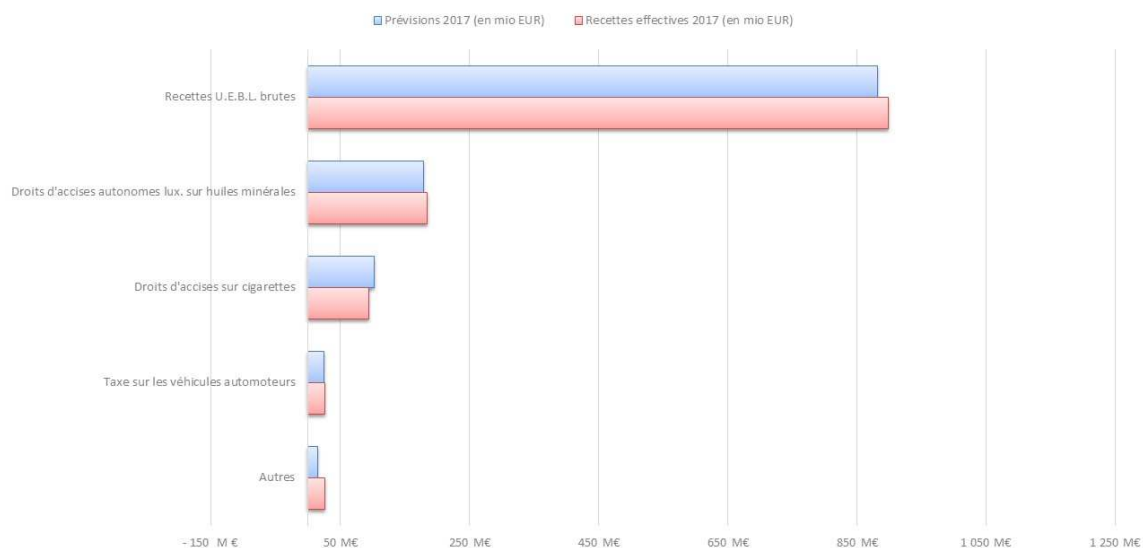
⁵ Pour plus d'informations, prière de consulter le chapitre 4: Revue statistique des impôts indirects.

Tableau 6 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des douanes et accises de 2017

Douanes et accises (ADA)	Prévisions 2017 (mio EUR)	Recettes effectives 2017 (mio EUR)
Recettes U.E.B.L. brutes	882, 12	898, 43
Droits d'accises autonomes lux. sur huiles minérales	179, 91	184, 93
Droits d'accises sur cigarettes	103, 52	95, 17
Taxe sur les véhicules automoteurs	25, 60	26, 59
Autres	15, 55	27, 13
Total	1 206, 69	1 232, 25

Source : Projet de loi n° 7330 portant règlement du compte général de l'exercice 2017, Ministère des Finances.

Graphique 5 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des douanes et accises de 2017



Source : Projet de loi n° 7330 portant règlement du compte général de l'exercice 2017, Ministère des Finances.

En 2017, les droits d'accises communes U.E.B.L. brutes (les versements effectués et à effectuer sont déduits) contribuent, avec 72,9% (898,43 mio EUR), le plus à cette catégorie d'impôts, suivis par les droits d'accises sur les huiles minérales et sur les cigarettes. Les droits d'accises sur huiles minérales enregistrent, depuis quelques années, une tendance à la baisse qui semble persévérer dont une des causes est la pression grandissante au niveau de l'UE et les mesures prises, tout particulièrement, par les pays limitrophes.

(Pour plus d'informations, voir ci-dessous, le chapitre 5: Revue statistique des droits d'accises et la taxe sur les véhicules routiers et l'encadré 3 : Définition du « tourisme à la pompe » et conclusions de l'étude Ewringmann).

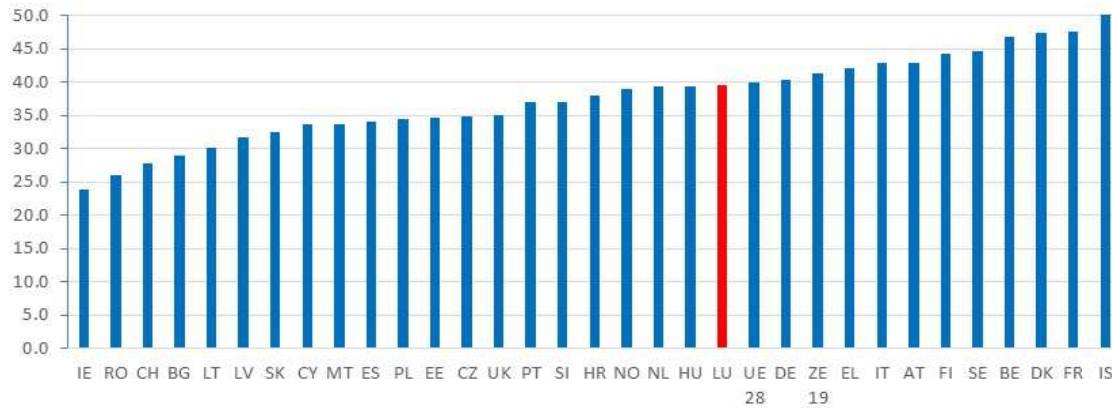
Tableau 7 : Evolution des recettes totales provenant des impôts directs et indirects et des cotisations sociales de 2006 à 2016 (en % du PIB)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014*	2015*	2016*
UE (28 pays)	39,4	39,4	39,2	38,6	38,5	39,0	39,6	40,0	40,0	40,0	40,0
Zone euro (19 pays)	39,9	40,0	39,6	39,3	39,2	39,7	40,7	41,2	41,5	41,4	41,3
Belgique	45,3	45,1	45,6	44,9	45,3	46,0	47,1	47,8	48,0	47,5	46,8
Bulgarie	30,3	32,2	31,4	28,1	27,0	26,1	27,2	28,1	28,4	29,0	29,0
République tchèque	33,9	34,4	33,1	32,1	32,6	33,7	34,2	34,9	33,9	34,4	34,8
Danemark	47,8	47,7	46,1	46,5	46,6	46,6	47,5	48,6	50,3	47,6	47,3
Allemagne	38,8	38,9	39,2	39,7	38,3	38,7	39,4	39,6	39,7	40,0	40,4
Estonie	30,5	31,2	31,4	35,1	33,4	32,1	32,2	32,0	32,8	34,1	34,7
Irlande	32,9	32,2	30,5	29,3	29,0	28,8	29,5	30,3	29,9	24,4	23,8
Grèce	32,6	33,5	33,7	32,9	34,0	35,9	37,4	37,1	39,0	39,6	42,1
Espagne	36,7	37,1	32,9	30,6	32,1	31,9	32,7	33,2	34,5	34,6	34,1
France	44,9	44,3	44,3	43,9	44,1	45,2	46,4	47,3	47,8	47,9	47,6
Croatie	36,8	37,1	36,8	36,4	36,1	35,2	35,9	36,5	36,8	37,6	37,9
Italie	40,3	41,6	41,5	42,0	41,7	41,7	43,3	43,4	43,5	43,5	42,9
Chypre	32,7	36,8	35,5	32,5	32,6	32,5	31,8	31,6	33,2	33,0	33,6
Lettonie	28,9	28,4	28,0	27,4	27,6	27,9	28,3	28,1	29,3	29,5	31,6
Lituanie	30,0	30,0	30,6	30,2	28,5	27,4	27,2	27,2	27,9	29,4	30,2
Luxembourg	37,2	38,2	38,2	40,2	39,1	38,6	39,5	40,5	39,4	39,1	39,6
Hongrie	36,9	39,8	39,8	39,4	37,7	37,0	38,7	38,5	38,3	39,2	39,4
Malte	33,3	34,1	33,4	33,8	32,5	33,0	33,2	34,0	35,1	34,7	33,6
Pays-Bas	37,3	36,9	37,1	35,9	36,7	36,4	36,9	37,7	38,0	38,2	39,3
Autriche	41,5	41,5	42,4	42,0	41,8	41,9	42,5	43,4	43,8	44,4	42,9
Pologne	34,6	35,5	35,2	32,3	32,2	32,7	33,0	32,7	32,9	33,3	34,4
Portugal	34,9	35,2	35,1	33,6	33,9	35,6	34,9	37,6	37,1	37,0	36,9
Roumanie	29,0	29,6	28,3	27,2	27,1	28,1	28,1	27,4	27,5	28,0	26,0
Slovénie	37,9	37,3	36,8	36,7	37,2	36,8	37,1	37,3	37,0	37,1	36,9
Slovaquie	29,3	29,2	29,1	28,9	28,2	28,8	28,4	30,4	31,3	32,4	32,4
Finlande	42,3	41,6	41,3	41,1	40,9	42,2	42,8	44,0	44,0	44,1	44,3
Suède	46,8	45,8	44,9	45,1	45,0	44,3	44,4	44,7	43,5	44,2	44,6
Royaume-Uni	36,6	36,2	37,7	35,0	35,5	36,0	35,4	35,3	34,4	34,9	35,1
Islande	40,5	38,8	35,2	32,1	33,4	34,4	35,2	35,9	38,6	36,7	51,6
Norvège	42,9	42,2	41,5	41,2	42,0	42,1	41,5	40,5	38,9	28,1	38,9
Suisse	26,5	26,0	26,7	27,3	26,7	27,2	27,0	27,2	27,0	37,3	27,8

Source: Eurostat, communiqué de presse 187/2017 - 7 décembre 2017.

<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/8516002/2-07122017-BP-FR.pdf/fe2436ff-4891-46bc-86d4-ba5908cef012>

Graphique 6 : Recettes totales provenant des impôts directs et indirects et des cotisations sociales (% du PIB - 2016)



Source: Eurostat.

En comparant, au niveau de l'UE, l'évolution la part relative des recettes totales provenant des impôts (directs et indirects) et des cotisations sociales par rapport au PIB, on constate que le Luxembourg se situe dans la moyenne européenne. Par rapport à ses pays voisins, la part relative des recettes luxembourgeoises se situe à peu près au même niveau qu'en Allemagne, alors qu'en France et en Belgique, ces recettes sont plus élevées par rapport à leur PIB respectif.

3 REVUE STATISTIQUE DES IMPOTS DIRECTS

La présente section compile les données statistiques en relation avec les impôts directs⁶ qui sont à la disposition du Ministère des Finances et de l'ACD. Pour les différents graphiques et tableaux, présentés ci-dessous, il a été convenu de considérer une période d'observation allant de 2000 à 2017.

31 Impôt sur le revenu des collectivités (IRC)

311 Evolution générale de l'IRC

Depuis la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017, le tarif applicable aux collectivités (IRC) est fixé à 18% (depuis l'année d'imposition 2018) lorsque le revenu imposable du contribuable, personne morale, dépasse 30.000 EUR. Si le revenu imposable ne dépasse pas 25.000 EUR, le taux est fixé à 15%. L'IRC est actuellement majoré de 7% (impôt de solidarité) pour alimenter le fonds pour l'emploi, soit au total 19,26%. Il est à noter qu'avant la susdite réforme, le taux IRC s'élevait à 21%.

Pour la fixation de l'IRC, il y a trois éléments qui entrent en jeu:

- 1) la base ou l'assiette d'imposition composée du revenu imposable des sociétés et réglementée par la L.I.R. ;

Les dispositions fiscales nationales définissent la base imposable des personnes morales qui n'est pas identique au bénéfice au sens commercial et qui amène les sociétés à tenir un bilan commercial et un bilan fiscal dont les résultats peuvent différer. Bien que le Luxembourg, à l'instar de tous les pays, définisse souverainement la base imposable des personnes morales, des efforts internationaux croissants tendent, au niveau de l'OCDE et de l'Union européenne, à harmoniser cet élément. Le CES revient en détail sur ces initiatives au point 35 du présent avis.

- 2) le taux d'imposition nominal, qui est de 26,01% sur le territoire de la Ville de Luxembourg depuis le 1^{er} janvier 2018, si l'on inclut l'impôt de solidarité et l'impôt commercial communal (voir tableau 8, ci-dessous). Comme la base d'imposition, le droit national définit souverainement le taux nominal, souvent aussi appelé « taux facial ». Contrairement à la définition de la base, une harmonisation des taux n'est actuellement pas en discussion au niveau européen.

Il faut comprendre que l'application d'un même taux à des bases différentes donnerait des résultats d'imposition effective très différentes. C'est ce qui fait que l'on parle souvent de « taux effectif » par opposition au taux nominal de l'article 174 L.I.R. Mais le « taux effectif » ne peut pas être défini de manière théorique. Il varie en fonction des ajouts et déductions prévus par la loi (tableau 11), du profil des sociétés, du secteur auquel appartient une société ou d'une année à l'autre pour une même société. Selon l'OCDE, « *Le taux légal de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est le taux indiqué dans la législation*

⁶ L'ICC et l'IFON, perçus par les administrations communales, sont également présentés au présent chapitre.

fiscale du pays qui s'applique au bénéfice imposable d'une société afin d'obtenir le montant de l'impôt dû. Il est souvent appelé "taux nominal", et ne peut à lui seul constituer un indicateur fiable de la charge fiscale effective qui pèse sur les bénéfices des sociétés. De fait, l'impôt sur les sociétés effectivement dû dépend de diverses règles relatives à la base d'imposition applicables pour calculer le bénéfice imposable, qui peuvent être définies de façon plus ou moins étroite. Par exemple, des abattements fiscaux généreux déduits de la base d'imposition peuvent aboutir à un taux effectif bien inférieur au taux légal. Les aspects temporels jouent aussi un rôle, par exemple lorsque l'amortissement fiscal des coûts du capital est accéléré par rapport à l'amortissement comptable ou économique. Les stratégies d'optimisation fiscale mises en œuvre par les entreprises afin de réduire l'impôt sur les bénéfices peuvent aussi rétrécir considérablement la base d'imposition et donc l'impôt dû. »⁷.

- 3) Les crédits d'impôt comprennent, notamment, les bonifications d'impôt pour investissement (pour stimuler les investissements au sein des entreprises)⁸, les bonifications d'impôt pour embauchage de chômeurs ou, par exemple, les retenues d'impôt étrangères imputables en vertu d'une convention contre les doubles impositions.

⁷ (Source: OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, éditions OCDE.)

⁸ Les bonifications d'impôts ne sont pas considérées comme des imputations aux recettes totales, car elles ont, généralement, une connotation économique visant à stimuler et à entraîner des retombées économiques.

Tableau 8 : Evolution des différents taux d'imposition pour personnes morales de 1990 à 2018

Année	IRC (%)	IS (%)	Taux IRC majoré (%)	Taux d'imposition nominal: Taux IRC majoré & ICC (de la Ville de Lux.) (%)
1990	34	2	34,68	40,62
1991	33	1	33,33	39,39
1992	33	1	33,33	39,39
1993	33	1	33,33	39,39
1994	33	2,5	33,825	39,84
1995	33	4	34,32	40,29
1996	33	4	34,32	40,29
1997	32	4	33,28	39,345
1998	30	4	31,20	37,455
1999	30	4	31,20	37,455
2000	30	4	31,20	37,455
2001	30	4	31,20	37,455
2002	22	4	22,88	30,38 ¹⁾
2003	22	4	22,88	30,38
2004	22	4	22,88	30,38
2005	22	4	22,88	30,38
2006	22	4	22,88	29,63 ²⁾
2007	22	4	22,88	29,63
2008	22	4	22,88	29,63
2009	21	4	21,84	28,59
2010	21	4	21,84	28,59
2011	21	5	22,05	28,80
2012	21	5	22,05	28,80
2013	21	7	22,47	29,22
2014	21	7	22,47	29,22
2015	21	7	22,47	29,22
2016	21	7	22,47	29,22
2017	19	7	20,33	27,08
2018	18	7	19,26	26,01

Sources: Ministère des Finances, CES.

1) Le mode de calcul du taux composé IRC/ICC a été modifié.

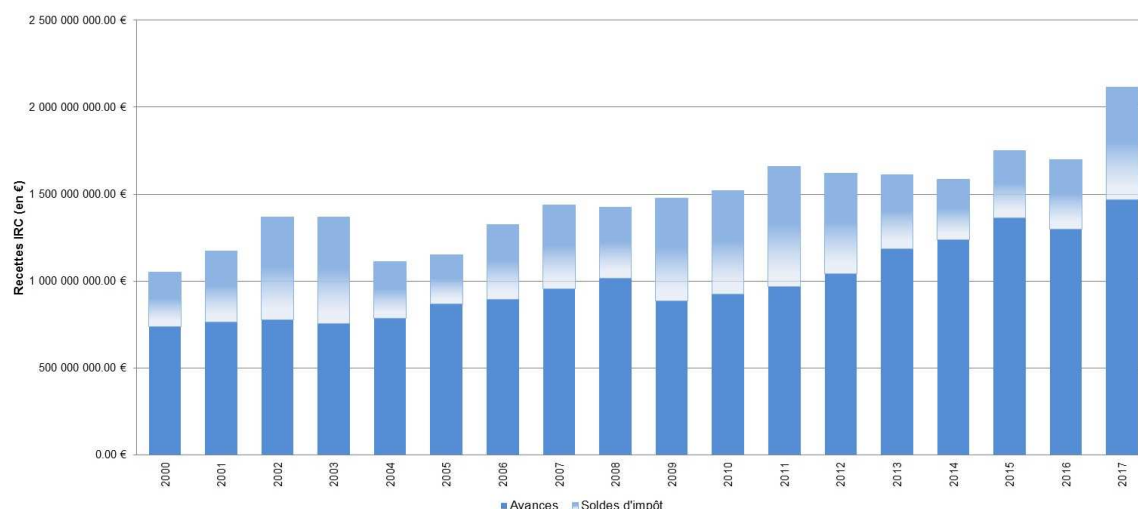
2) Le taux communal de la Ville de Luxembourg a été réduit de 250% à 225%.

Depuis le milieu des années 1980, le taux d'imposition sur le revenu des collectivités a une tendance à la baisse au niveau des pays de l'OCDE, ce qui peut également être constaté au Luxembourg. En effet, le tableau 8, ci-dessus, montre que le taux d'imposition nominal diminue, sur le territoire de la Ville de Luxembourg, de 40,62% en 1990 à 26,01% en 2018 (voir annexe 1: « Evolution du tarif IRC depuis 1984 »).

Sur la période allant de 2000 à 2017 (graphique 7 ci-dessous), les recettes IRC ont, toutefois, augmenté (de 1.050,7 mio EUR à 2.114,4 mio EUR), malgré la baisse de son taux de 30% à 19%. La croissance des recettes IRC, entre 2000 et 2017, s'élève à 101%.

Les recettes IRC se répartissent entre les soldes d'impôt, correspondant aux recettes réalisées au titre des années d'imposition antérieures à l'exercice budgétaire, et les avances correspondant aux entrées de recettes trimestrielles réalisées au titre de l'exercice budgétaire⁹. Le graphique 7, ci-dessous, montre qu'au cours de la période d'observation, les avances ont augmenté de l'ordre de 99,1% et les soldes d'impôt de 106,2%. En 2017, ces derniers contribuent à hauteur de 30,6% aux recettes de l'IRC, alors qu'en 2000, ils contribuaient à 29,8%.

Graphique 7 : Evolution de l'IRC total de 2000 à 2017 – Soldes d'impôt / Avances (mio EUR)



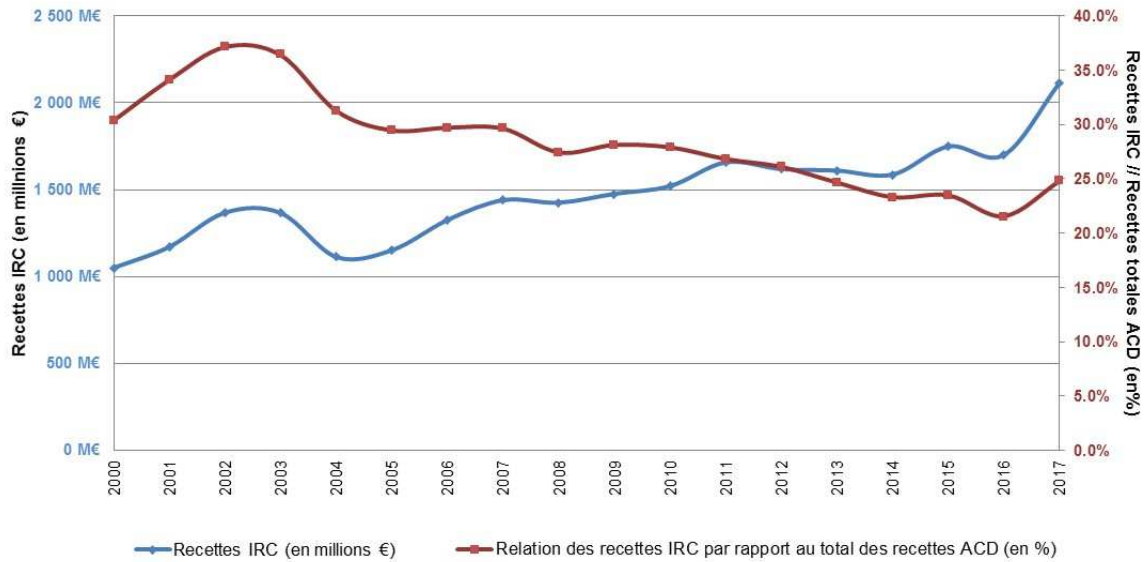
Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarque: L'IS est compris dans l'IRC total.

En observant le graphique 8 ci-dessous, on constate que sur la période de 2000 à 2017, la part relative de l'IRC dans les recettes directes totales a diminué, à savoir de 36% à 27%, mais qu'en valeur absolue, les recettes totales de l'IRC ont augmenté de quelque 1.064 mio EUR. La diminution des recettes fiscales de l'IRC de l'année 2015 à l'année 2016 peut s'expliquer, entre autres, par la transformation de l'impôt minimum d'un impôt sur le revenu des collectivités en impôt sur la fortune minimum. En ce qui concerne l'année 2017, la hausse considérable des recettes IRC est, d'une part, liée à des soldes d'impôt substantiels suite à l'imposition définitive des années d'imposition 2014 et 2015, et, d'autre part, une conjoncture favorable qui a également eu un effet positif sur les avances d'impôts. La combinaison de ces deux effets s'est positivement reflétée sur le niveau général des recettes IRC et peut expliquer l'évolution importante de 2016 à 2017.

⁹ Le total des soldes d'impôt et des avances inclut l'IS.

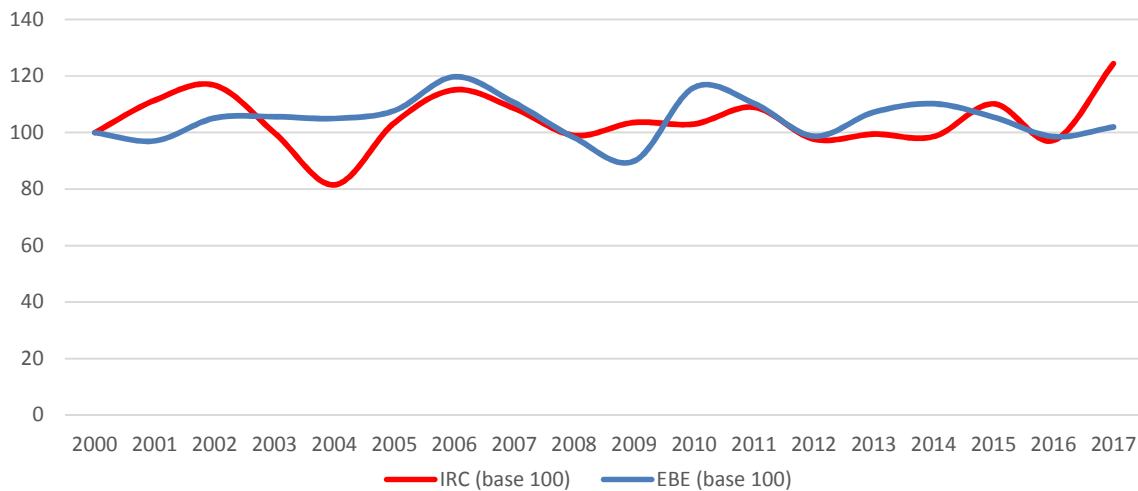
Graphique 8 : Evolutions des recettes IRC (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes (%) de 2000 à 2017



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarque: L'IS est compris dans les recettes IRC.

Graphique 9 : Evolutions de l'IRC et de l'excédent brut d'exploitation des entreprises 2000-2017



Sources: Statec, SEC 2010.

Année 2000 = Base 100.

Le graphique ci-dessus montre les évolutions de l'IRC et de l'excédent brut d'exploitation (EBE). Suivant la définition du STATEC, l'EBE correspond à l'excédent dégagé par les activités d'exploitation une fois la main-d'œuvre rémunérée. Il correspond à la valeur ajoutée au coût des facteurs diminuée des dépenses de personnel. Il s'agit du solde disponible qui permet de rémunérer les investisseurs et les bailleurs de l'unité considérée, ainsi que de payer les impôts et de financer tout ou partie de ses investissements.

Sur le graphique ci-dessus, l'on constate une diminution de l'IRC en 2004, suite à la réduction du taux d'imposition des collectivités de 30% à 22% en 2002. L'EBE a baissé en 2008 et 2009, alors que l'IRC a toujours connu une augmentation sur la même période, due à l'encaissement des soldes d'impôt.

- Degré de concentration de l'IRC

Le degré de concentration est défini comme étant la part des contribuables, dans ce cas, personnes morales, qui payent, respectivement 25%, 50% et 75% des recettes fiscales d'un type d'impôt.

Ainsi, sur le graphique 10 ci-dessous, qui montre l'évolution de 2005 à 2017 du degré de concentration, on constate, par exemple, en 2018, que 1,65% des contribuables assujettis à l'IRC ont payé 75% des recettes totales IRC.

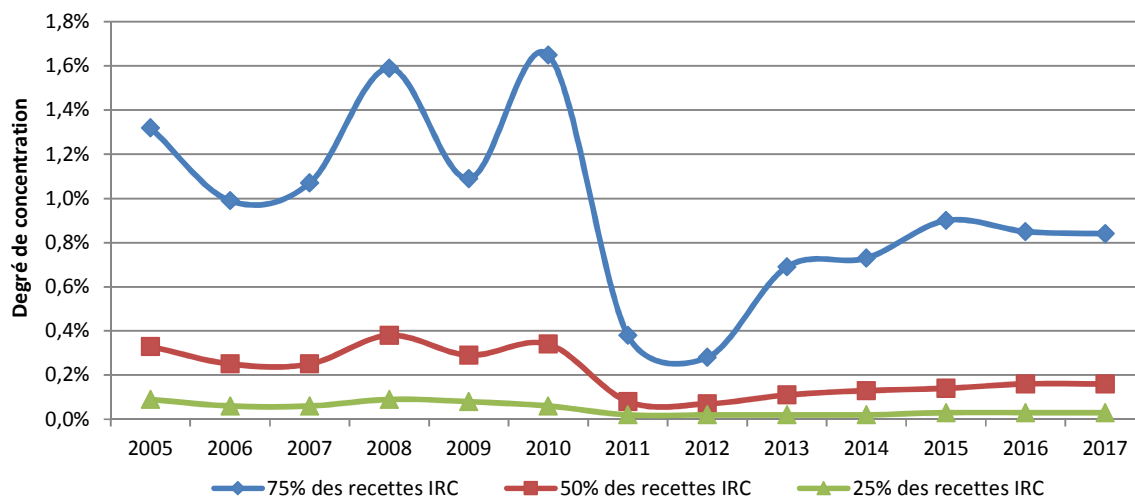
Les trois courbes connaissent des variations significatives, notamment, au niveau de la courbe 75% des recettes totales IRC, en raison, principalement, du nombre réduit de contribuables qui payent la majorité des recettes IRC. La baisse non négligeable observée en 2011, surtout au niveau du degré de concentration de 75%, pourrait être liée au fait, notamment, que des contribuables importants ont procédé au paiement de l'IRC par solde d'impôt pour les années fiscales précédentes à 2011 (voir ci-dessus l'encadré 1: « *Analyse et évolution des recettes fiscales sur base des données statistiques disponibles* »).

Il faut cependant préciser que le degré de concentration est également très variable à cause des remboursements que les contribuables peuvent recevoir pendant une année fiscale.

En 2017, 0,03% de contribuables payent 25% des recettes IRC. La lecture de ce graphique permet donc de conclure que les recettes IRC sont très concentrées au niveau d'une minorité de contribuables.

A ce propos, le CES tient à préciser que suivant l'analyse de la répartition sectorielle ci-dessous (chapitre 312), la majeure partie de ces contribuables est constituée du code NACE « Banques » (en 2017, 26,7% des recettes d'IRC proviennent de « Banques »).

Graphique 10 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes de l'IRC de 2005 à 2017



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les trois courbes ne sont pas à considérer cumulativement.
- Les recettes IRC se réfèrent aux années budgétaires et comprennent donc les avances, ainsi que les soldes d'impôt.
- Les données statistiques pour les années 2000 à 2004 ne sont pas disponibles.

Le tableau 9 suivant regroupe les principaux contribuables, personnes morales, suivant leur charge d'impôt IRC payé pendant les années budgétaires 2014 à 2017. Pour l'année budgétaire 2017, au total, 48.046 personnes morales ont contribué aux recettes totales d'IRC, qui s'élèvent à 2.114,4 mio EUR¹⁰.

En 2017, quatre contribuables ont payé un impôt IRC dépassant les 40 mio EUR, alors que 207 personnes morales ont payé un impôt IRC situé entre 1 et 5 mio EUR.

Tableau 9 : Principaux contribuables à l'IRC de 2014 à 2017

Niveau d'impôt IRC payé	Nombre de contribuables			
	2014	2015	2016	2017
> 40 mio EUR	2	1	2	4
30 mio EUR - 40 mio EUR	2	1	2	4
20 mio EUR - 30 mio EUR	3	7	6	8
10 mio EUR - 20 mio EUR	14	19	14	21
5 mio EUR - 10 mio EUR	27	31	31	23
1 mio EUR - 5 mio EUR	174	168	194	207

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarque: Le niveau d'impôt IRC payé comprend les avances et les soldes d'impôt.

¹⁰ Il est à noter que le montant total des 2.114,4 mio EUR est la somme des avances trimestrielles et des soldes d'impôts positifs que les 48.046 contribuables ont payés au courant de l'année budgétaire 2017. Les remboursements d'impôts payés par l'ACD aux contribuables font également partie intégrante de cette somme.

- Répartition de l'IRC selon l'année d'imposition et l'année budgétaire

Le tableau 10 suivant met en avant la répartition des recettes IRC, selon l'année d'imposition et l'année budgétaire. Ainsi, en observant l'année 2000, on constate que les avances pour cette année budgétaire s'élèvent à plus de 1.050 mio EUR et que les soldes d'impôt restant des années 1994 à 1999 s'élèvent à quelque 300 mio EUR, donnant ainsi un total budgétaire, pour l'année 2000, de l'ordre de 1.364 mio EUR. Le total d'imposition de l'année 2000 est de 1.612 mio EUR. Le tableau permet ainsi de mettre en évidence la différence entre les années budgétaires et les années d'imposition qui sont, généralement, faibles.

A côté de la réduction des taux d'imposition en 2002 et 2009, on constate que les crises économiques, à savoir celle de 2001 (communément référée à l'éclatement de la bulle Internet) et celle de fin 2008, 2009, ont eu un impact significatif sur les recettes IRC. En effet, les avances se sont réduites de près de 300 mio EUR en 2001 et de quelque 130 mio en 2009.

De même, au niveau des années d'imposition 2001 et 2009, on peut observer sur le tableau 10 que les recettes IRC diminuent de 423 mio EUR, respectivement de 277 mio EUR.

Toutefois, à partir de l'exercice budgétaire 2009, les impôts IRC perçus au cours des années budgétaires sont supérieurs à ceux perçus au cours des années d'imposition, ce qui s'explique par une réduction des soldes d'impôt (voir encadré 1), excepté l'année 2011 qui présente un solde d'impôt de l'année 2007 de 236,104 mio EUR (voir graphique 7 ci-dessus, le pic pour l'année 2011). Cela vient également confirmer la diminution du degré de concentration en 2011, observée sur le graphique 10 ci-dessus.

Tableau 10 : Répartition de l'IRC selon l'année d'imposition et l'année budgétaire de 2000 à 2017 (mio EUR)

		Exercice budgétaire																	
Année d'imposition		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Soldes d'impôt	1994	18,815																	
	1995	166,531	32,872																
	1996	31,571	207,625	87,880															
	1997	42,357	76,960	173,656	54,074														
	1998	23,112	20,268	68,619	86,698	-5,217													
Avances	1999	31,163	40,513	136,284	112,023	70,874	81,122												
	2000	1 050,705	27,543	115,144	208,294	127,247	71,765	11,493											
	2001		765,067	7,671	151,388	87,014	70,124	61,718	45,856										
	2002			777,916	-3,055	23,142	-3,093	70,196	73,814	9,375									
	2003				756,345	23,709	46,549	174,145	83,187	33,493	0,010								
	2004					786,347	16,329	86,415	150,464	67,941	104,707	5,425							
	2005						869,009	28,792	101,601	112,881	120,240	164,039	25,199						
	2006							893,247	28,607	124,249	128,368	156,315	156,172	2,445					
	2007								955,715	59,285	192,543	117,940	236,104	100,976	7,999				
	2008									1 017,593	44,898	120,045	112,195	89,573	60,387	12,890			
	2009										885,058	30,712	91,988	71,019	49,033	45,490	7,551		
	2010											925,843	65,676	247,959	81,737	47,370	9,896	-0,374	
	2011												969,335	64,054	162,503	48,340	18,080	11,797	3,318
	2012													1 041,729	62,319	113,250	65,163	20,509	89,464
	2013														1 185,154	83,520	162,060	119,044	40,298
2014															1 235,680	122,205	177,496	140,449	
2015																	1 363,032	74,228	263,186
2016																		1 296,837	109,674
2017																			1 468,034
Totaux / année budgétaire		1 364,252	1 170,848	1 367,170	1 365,767	1 113,116	1 151,805	1 326,006	1 439,244	1 424,817	1 475,824	1 520,319	1 656,669	1 617,755	1 609,132	1 586,540	1 747,987	1 699,537	2 114,423
Totaux / année d'imposition		1 612,191	1 188,838	948,295	1 117,438	1 217,628	1 421,761	1 489,403	1 670,562	1 457,581	1 180,851	1 378,107	1 274,109	1 392,434	1 590,076	1 675,830	1 700,446	1 406,511	1 468,034

Source: ACD, Ministère des Finances

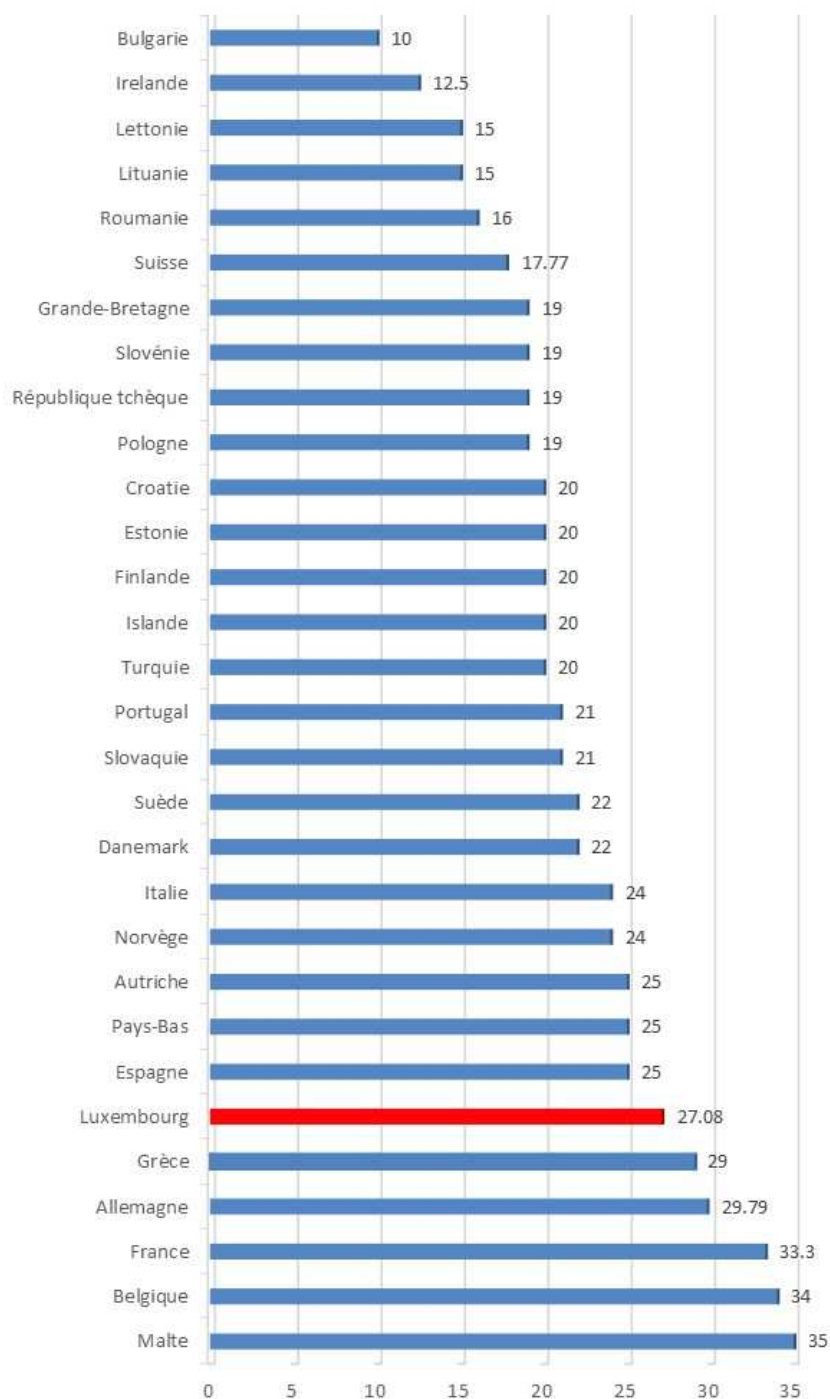
Remarques:

- Les chiffres en italique indiquent les paiements correspondant aux années d'imposition antérieures.
- Les recettes de l'impôt de solidarité sont intégrées dans les chiffres arrondis.
- Les soldes d'impôt peuvent être perçus pendant 5 ans au-delà de l'année budgétaire. Les soldes des années 2013-2017 (marqués en jaune) et, en conséquence, les années d'imposition peuvent donc encore varier.

- Taux nominal au niveau des Etats membres de l'UE

Comme évoqué ci-dessus, le taux nominal IRC a tendance à baisser au niveau de l'OCDE. Dans ce contexte, il est intéressant de comparer le taux nominal IRC luxembourgeois à celui des autres pays membres de l'UE.

Graphique 11 : Taux d'imposition nominal de l'IRC en Europe (2017)¹¹



¹¹ Source: KPMG – Global Corporate Tax Rates Table
<https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

Sur le graphique 11 ci-dessus, le Luxembourg se positionne, en 2017, parmi les pays ayant un taux nominal IRC¹² élevé, mais se situant en-dessous de celui de ses pays voisins.

A ce propos, le CES tient à insister sur l'importance de la base imposable et les différentes notions du taux d'imposition IRC telles qu'évoquées en début de ce chapitre.

- Dépenses déductibles et exonérations

Ainsi, pour pouvoir interpréter de manière plus complète la situation actuelle de l'IRC au Luxembourg, le tableau 11, ci-dessous, énumère les différentes dépenses non-déductibles (précédées du signe « + »), ainsi que les exonérations (précédées du signe « - ») qui sont prévues par la L.I.R. Lors de l'établissement de la déclaration fiscale annuelle, les entreprises doivent soumettre leur bénéfice commercial à l'IRC selon le principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial¹³.

En principe, les dépenses qui sont provoquées exclusivement par l'entreprise sont considérées comme des dépenses déductibles. Il y a, cependant, des dépenses qui ne sont pas déductibles, comme par exemple, l'impôt sur les tantièmes, les charges d'impôt IRC, ICC et IF, les impôts étrangers non déductibles, etc.

A l'inverse, la L.I.R. prévoit plusieurs mécanismes d'exonération, comme par exemple, le régime fiscal d'intégration fiscale applicable aux sociétés mères et à leurs filiales, les revenus exonérés de participations importantes, les revenus exonérés en vertu de l'article 115 no 15a L.I.R., le report de pertes, etc.

Les données statistiques du tableau 11 se rapportent à l'année d'imposition 2014 et sont subdivisées en fonction de l'occurrence, c'est-à-dire le nombre de saisies déclarées par les contribuables, et en fonction du montant cumulé.

Au niveau des dépenses non déductibles, on peut observer sur le tableau ci-dessous, que la charge d'impôt de l'IRC est un des postes les plus importants. Au niveau des exonérations, ce sont les entreprises bénéficiant, notamment de l'exonération des dividendes suivant les critères de la directive mère-filiales, mise en vigueur dans le droit fiscal luxembourgeois par l'article 166 L.I.R. qui enregistrent le montant cumulé le plus élevé, à hauteur de 98,2 mia EUR.

¹² Taux global, sur le territoire de la Ville de Luxembourg, incluant le taux IRC, l'ICC et l'IS.

¹³ Voir article 40 L.I.R. Dans certains cas, le contribuable est obligé d'ajuster le résultat dégagé au bilan commercial en fonction des règles fiscales (établissement d'un « bilan fiscal »).

Tableau 11 : IRC – Les dépenses non-déductibles et les exonérations de l'année fiscale 2014 selon le modèle de déclaration 500

Libellé abrégé	2014	
	Occurrence	Montant cumulé (en millions EUR)
+ Amortissements inadmissibles ou excessifs	192	135.9
+ Déductions p. dépréciations ou provis. inadmiss.	77	113.1
+ Allocations aux réserves	40	1.1
+ Distributions cachées de bénéfice	1 555	387.6
+ Tantièmes aux administrateurs et homologues	2 586	122.0
+ Amendes au sens de l'art.12 no.4 L.I.R.	6 746	11.6
+ Retenue d'imp. sur revenus de capitaux indigènes	185	1.9
+ Retenue d'imp. sur revenus de capitaux étrangers	693	324.7
+ Retenue d'impôt sur les tantièmes	1 408	14.2
+ Impôt sur le revenu des collectivités	65 683	1 800.6
+ Retenue d'impôt sur les revenus de capitaux	580	10.8
+ Impôt sur la fortune	55 387	243.9
+ Impôts étrangers non déductibles	679	237.0
+ Intérêts de retard sur impôts non déductibles	14 551	9.0
+ Autres impôts non déductibles	2 928	339.6
+ Perte subie d'un établ. stable étr. - conv. D.I.	830	1 577.0
+ Perte subie sur biens étrangers: conv. D.I.	2 867	3 094.4
+ Dons et libéralités	418	8.3
+ Impôt commercial déduit du résultat	10 379	423.7
- Revenus exonérés de participations importantes	977	98 220.0
+ Dépenses en connexion écon. avec part. import.	2 989	77 733.0
- Revenus exon. en vertu de l'art.115 no 15a LIR	692	291.6
+ Dép. en connexion écon. avec rev. svt art115/15a	305	54.6
- Rectification des amortissements	55	133.3
- Cotisat. de membres visées à l'art. 165(1) LIR	3	0.0
- Restitut./annul. provis. IRC non déduct.	8 097	271.0
- Restit./annul. prov. imp./rev. capit. n-déduct.	146	1.9
- Restit./annul. de prov. imp. s/fort. non-déduct.	4 820	90.1
- Restit./annul. prov. imp./taxes div. non déduct.	1 156	205.0
- Bénéfice d'un établ. stable (exon. par conv. DI)	1 018	10 272.2
- Revenus de biens étrangers exonérés par conv. DI	1 477	4 523.7
- Restitut./annul. provis. ICC non-déduct.	2 624	91.3
- Exonération partielle suivant article 50bis LIR	507	614.6
- Report de pertes	42 883	54 052.6

Sources: ACD, Ministère des Finances.

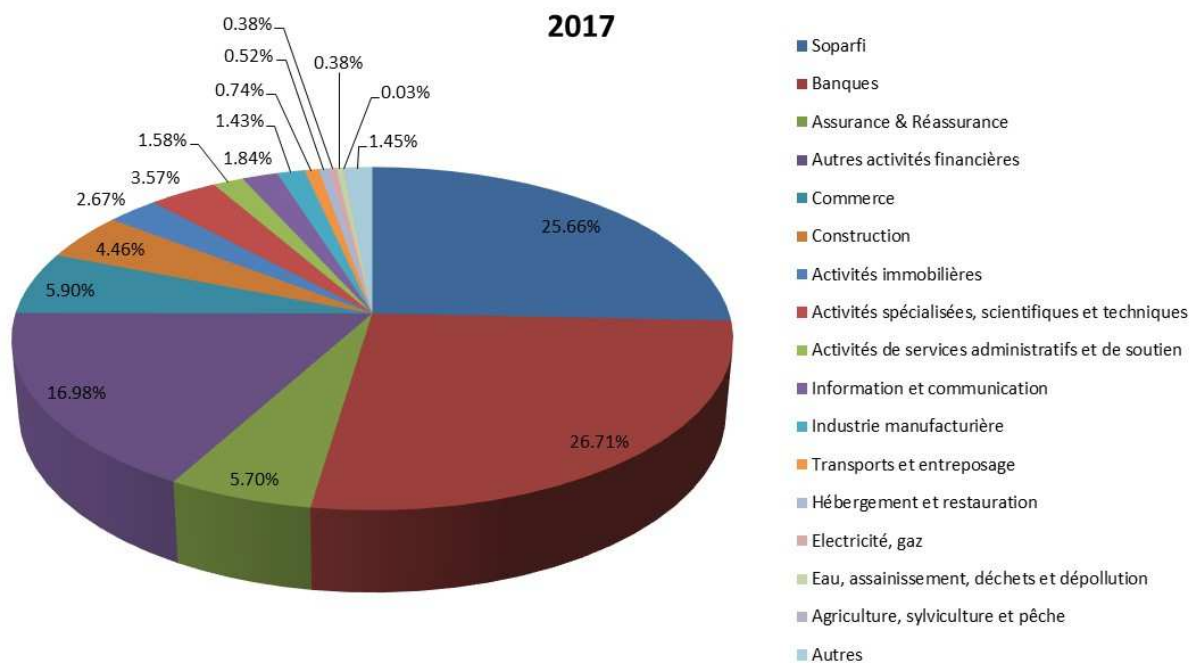
Note : Il est à noter que les déclarations fiscales peuvent être imposées, en vertu du délai de prescription, par les bureaux d'imposition pendant 5 ans au-delà de l'année budgétaire. Les montants de l'année d'imposition 2014 renseignés dans le tableau ci-dessus peuvent donc encore varier en fonction de l'état d'imposition. Par ailleurs, le tableau 11 ne peut pas simplement être comparé avec le tableau 12 figurant dans l'avis sur l'analyse des données fiscales de 2015 en raison de la volatilité propre à notre structure économique et aussi en raison de la date d'extraction informatique des données par l'ACD. L'objet du tableau 11, comme d'ailleurs du tableau 12 de l'analyse de 2015, est donc d'estimer des ordres de grandeur, non pas d'établir un calcul définitif et précis.

312 Analyse de la répartition sectorielle de l'IRC

Cette section met en avant le domaine d'activité contribuant majoritairement aux recettes totales de l'IRC.

Le graphique 12, ci-dessous, montre qu'en 2017, le secteur des banques contribue, à hauteur de 26,71%, majoritairement aux recettes IRC, suivi par les sociétés qualifiées de « *Soparfi* », avec 25,66%. Le secteur financier au sens large contribue à hauteur de trois quarts à l'IRC.

Graphique 12 : Répartition sectorielle de l'IRC en 2017 (%)

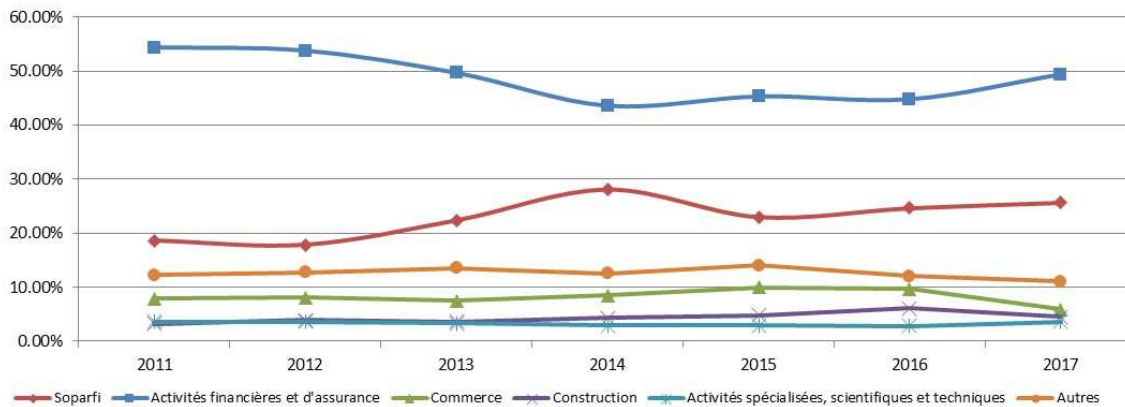


Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarque: Les données statistiques sont basées sur l'année budgétaire 2017.

En observant l'évolution sectorielle des années budgétaires de 2011 à 2017 sur le graphique ci-dessous, on constate que le secteur des activités financières et d'assurance, en légère décroissance depuis 2011, regagne un peu de terrain, alors que le secteur des sociétés dites « *Soparfi* » a connu une accentuation non négligeable, surtout à partir de 2012, pour se stabiliser en 2016 et 2017.

Graphique 13 : IRC total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (%)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

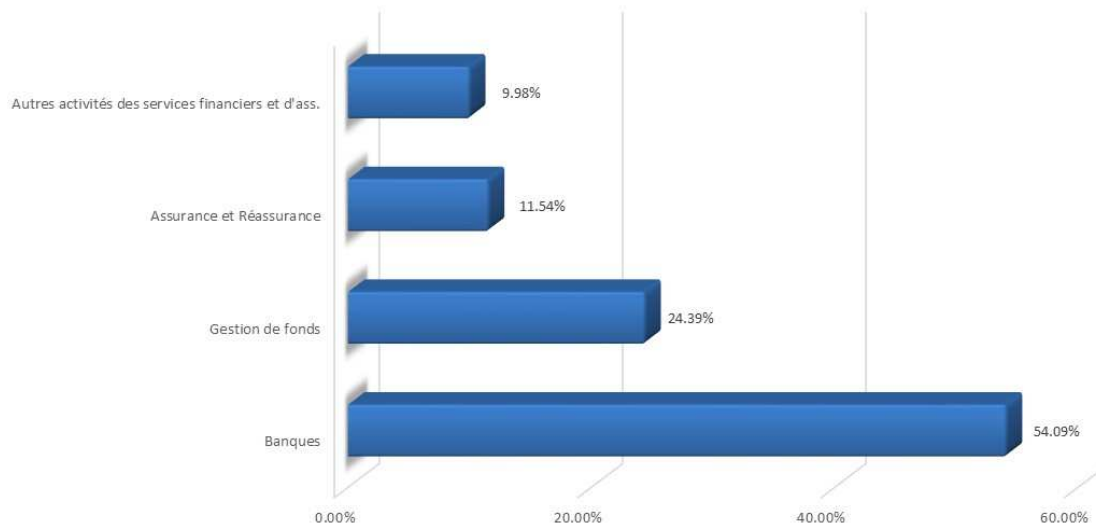
Remarques:

- L'ACD n'a appliqué la répartition selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

3121 Analyse du secteur des activités financières et d'assurance

Le graphique 14, ci-dessous, montre que pour l'année budgétaire 2017, les banques sont les contributeurs les plus importants dans le secteur des activités financières et d'assurance, à hauteur de 54,09%. Le secteur de la gestion de fonds se positionne au deuxième rang.

Graphique 14 : Répartition des recettes IRC provenant du secteur des activités financières et d'assurance en 2017 (%)

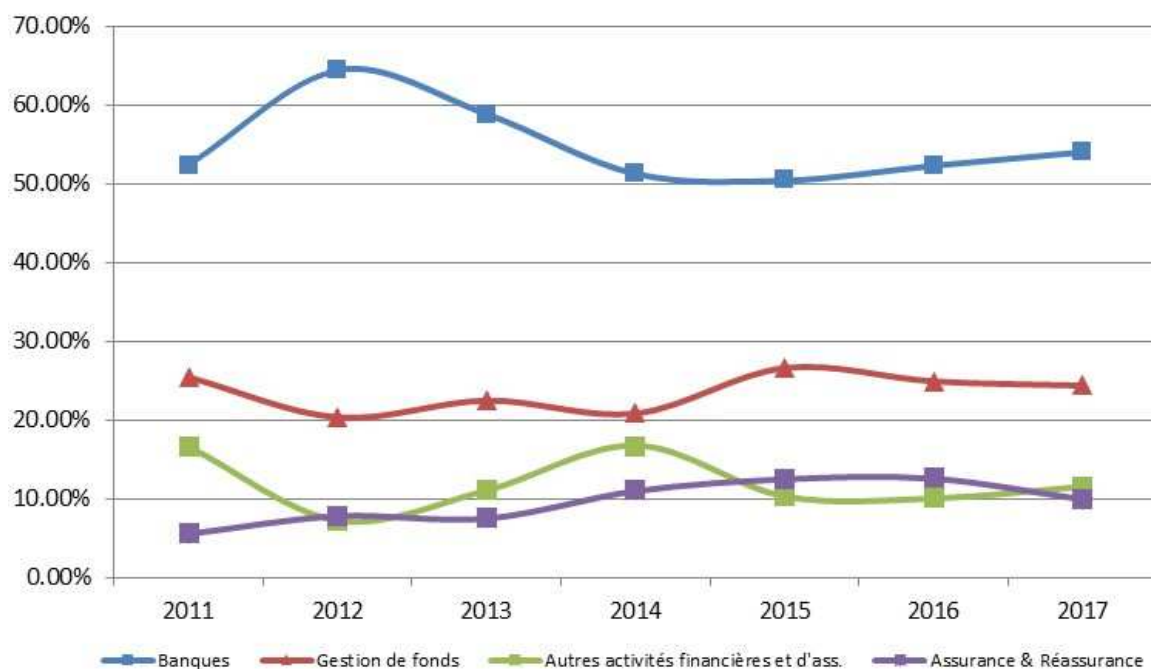


Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarque: Les données statistiques sont basées sur l'année budgétaire 2017.

Le graphique 15, ci-dessous, montre que les recettes fiscales provenant du secteur bancaire ont diminué à partir de 2012, pour remonter légèrement la pente à partir de 2015.

Graphique 15 : IRC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (%)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- L'ACD n'a appliqué la répartition selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

Tableau 12 : IRC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (EUR ; %)

IRC - Evolution du secteur des activités financières et d'assurances par sous-secteurs 2011 - 2017							
en EUR	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Banques	472 258 154.69	561 059 329.51	470 714 389.87	354 948 211.29	399 783 716.63	398 655 165.75	564 739 611.58
Gestion de fonds	229 335 287.11	177 501 913.58	179 925 449.63	144 375 786.18	210 726 666.37	189 687 725.02	254 668 275.28
Assurance & Réassurance	50 157 248.40	68 304 944.07	60 252 686.34	76 429 310.72	99 558 718.49	96 175 865.03	120 475 981.20
Autres activités financières et d'ass.	149 118 181.28	63 304 775.92	88 435 717.58	115 449 024.87	81 550 974.56	76 470 872.34	104 206 321.81
Total	900 868 871.48	870 170 963.08	799 328 243.42	691 202 333.06	791 620 076.05	760 989 628.14	1 044 090 189.87

IRC - Evolution du secteur des activités financières et d'assurances par sous-secteurs 2011 - 2017 (en %)							
en %	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Banques	52.42%	64.48%	58.89%	51.35%	50.50%	52.39%	54.09%
Gestion de fonds	25.46%	20.40%	22.51%	20.89%	26.62%	24.93%	24.39%
Autres activités financières et d'ass.	16.55%	7.27%	11.06%	16.70%	10.30%	10.05%	11.54%
Assurance & Réassurance	5.57%	7.85%	7.54%	11.06%	12.58%	12.64%	9.98%
Total	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- L'ACD n'a appliqué la répartition selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

3122 Analyse du secteur « Commerce, réparations d'automobiles et de motocycles »

Le tableau 13, ci-dessous, montre qu'en 2017, les « *Autres commerces de gros* » sont les contributeurs d'IRC les plus importants dans cette catégorie.

Tableau 13 : IRC du secteur « Commerce, réparations d'automobiles et de motocycles » – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2012 à 2017 (EUR ; %)

Analyse du secteur "Commerce, réparations d'automobile et de motocycles"							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Autres commerces de gros	30 732 268.04	29 786 019.91	32 456 950.31	33 301 515.41	39 719 158.41	35 392 213.53	36 741 051.75
Commerce de gros d'autres équipements industriels	8 078 753.95	10 035 617.61	11 265 443.62	9 273 251.48	12 663 180.50	13 923 335.31	14 212 851.20
Commerce et réparation d'automobiles et de motocycles	11 590 037.30	9 431 758.38	9 812 238.40	13 147 344.86	11 602 798.11	12 847 328.06	13 573 343.13
Autres commerces de détail	8 995 684.08	10 146 220.80	11 936 151.77	9 443 166.44	9 082 636.76	9 463 235.76	11 792 367.53
Commerce de gros produits alimentaires, boissons et tabac	9 456 106.80	9 900 847.05	12 113 265.03	10 338 489.81	9 734 636.15	11 853 977.27	11 156 386.27
Commerce de gros équipem. information et communication	8 784 395.57	9 489 620.23	7 336 049.66	7 234 050.82	6 870 118.94	12 057 425.63	8 804 234.33
Commerce de gros de biens domestiques	12 386 274.47	11 080 317.80	13 924 489.04	14 276 187.47	16 586 012.26	15 517 208.60	8 311 098.18
Commerce de détail de carburants	4 082 120.05	2 464 968.96	5 283 500.59	4 785 633.70	4 388 905.78	5 979 780.22	5 658 809.14
Intermédiaires du commerce de gros	2 823 888.39	3 518 372.77	5 479 222.44	3 938 470.82	4 369 290.62	3 732 047.14	4 201 687.51
Commerce de détail en magasin non spécialisé	1 610 441.09	867 261.81	3 613 434.90	2 432 789.82	3 424 037.68	3 681 252.59	3 769 487.61
Commerce de détail d'autres équipements du foyer	5 411 753.22	4 909 599.67	3 803 460.19	4 261 226.07	3 902 557.45	3 575 915.40	3 160 952.47
Commerce de détail alimentaire en magasin spécialisé	1 385 753.60	953 288.07	1 375 265.99	790 571.63	1 188 753.81	1 342 192.55	1 424 440.40
Commerce de détail de biens culturels et de loisirs	1 245 165.93	1 633 144.17	1 181 617.07	924 619.54	998 312.73	870 382.41	764 763.34
Vente à distance	23 586 753.73	26 573 612.32	384 967.28	20 760 083.23	48 846 497.02	32 850 604.98	613 457.83
Commerce de détail équipem. information et communication	101 426.34	624 010.02	509 377.83	177 468.76	789 695.67	802 707.57	546 116.60
Total	130 270 822.56	131 414 659.57	120 475 434.12	135 084 869.86	174 166 591.89	163 889 607.02	124 731 047.29

en %	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Autres commerces de gros	23.59	22.67	26.94	24.65	22.81	21.60	29.46
Commerce de gros d'autres équipements industriels	6.20	7.64	9.35	6.86	7.27	8.50	11.39
Commerce et réparation d'automobiles et de motocycles	8.90	7.18	8.14	9.73	6.66	7.84	10.88
Autres commerces de détail	6.91	7.72	9.91	6.99	5.21	5.77	9.45
Commerce de gros produits alimentaires, boissons et tabac	7.26	7.53	10.05	7.65	5.59	7.23	8.94
Commerce de gros équipem. information et communication	6.74	7.22	6.09	5.36	3.94	7.36	7.06
Commerce de gros de biens domestiques	9.51	8.43	11.56	10.57	9.52	9.47	6.66
Commerce de détail de carburants	3.13	1.88	4.39	3.54	2.52	3.65	4.54
Intermédiaires du commerce de gros	2.17	2.68	4.55	2.92	2.51	2.28	3.37
Commerce de détail en magasin non spécialisé	1.24	0.66	3.00	1.80	1.97	2.25	3.02
Commerce de détail d'autres équipements du foyer	4.15	3.74	3.16	3.15	2.24	2.18	2.53
Commerce de détail alimentaire en magasin spécialisé	1.06	0.73	1.14	0.59	0.68	0.82	1.14
Commerce de détail de biens culturels et de loisirs	0.96	1.24	0.98	0.68	0.57	0.53	0.61
Vente à distance	18.11	20.22	0.32	15.37	28.05	20.04	0.49
Commerce de détail équipem. information et communication	0.08	0.47	0.42	0.13	0.45	0.49	0.44
Total	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

Sources: ACD, Ministère des Finances.

3123 Analyse du secteur « Construction »

Au niveau du secteur de la construction, la promotion immobilière est un contribuable important au niveau de l'IRC, suivie par les travaux de construction spécialisés.

Tableau 14 : IRC du secteur « Construction » - Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2012 à 2017 (EUR ; %)

Analyse du secteur "Construction"							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Promotion immobilière	19 659 727.17	26 428 033.35	26 633 237.50	26 601 517.99	38 540 922.16	50 339 086.36	41 917 462.89
Travaux de construction spécialisés	19 637 511.65	17 407 061.70	19 619 859.47	18 427 170.29	22 463 533.92	23 944 401.65	27 324 124.18
Construction de bâtiments résidentiels et non résidentiels	8 240 184.64	11 032 386.30	6 605 490.33	12 792 461.10	13 137 302.96	16 624 294.01	16 726 840.51
Génie civil	6 168 083.66	9 049 237.13	5 599 711.94	10 177 923.99	9 804 334.89	12 779 031.33	8 360 943.27
Total	53 705 507.12	63 916 718.48	58 458 299.24	67 999 073.37	83 946 093.93	103 686 813.35	94 329 370.85

en %	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Promotion immobilière	36.61	41.35	45.56	39.12	45.91	48.55	44.44
Travaux de construction spécialisés	36.57	27.23	33.56	27.10	26.76	23.09	28.97
Construction de bâtiments résidentiels et non résidentiels	15.34	17.26	11.30	18.81	15.65	16.03	17.73
Génie civil	11.49	14.16	9.58	14.97	11.68	12.32	8.86
Total	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- L'ACD n'a appliqué la répartition selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2012 à 2017.

3124 Analyse du secteur « Activités spécialisées, scientifiques et techniques »

Finalement, les services en relation avec des activités juridiques et comptables, l'architecture, l'ingénierie, le contrôle et l'analyse techniques, ainsi que le conseil de gestion sont également des contributeurs non négligeables au niveau des recettes d'IRC pour le secteur « Activités spécialisées, scientifiques et techniques ».

Tableau 15 : IRC du secteur « Activités spécialisées, scientifiques et techniques » - Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2012 à 2017 (EUR ; %)

Analyse du secteur "Activités spécialisées, scientifiques et techniques"							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Activités juridiques et comptables	17 606 873.08	14 090 928.93	12 547 629.95	13 618 676.51	17 103 933.96	16 673 337.97	19 479 744.96
Conseil de gestion	10 230 755.55	11 266 742.29	9 971 680.67	12 273 045.75	12 982 951.19	11 634 338.25	15 811 047.24
Architecture, ingénierie, contrôle et analyse techniques	12 637 442.57	18 525 937.76	15 404 916.14	13 061 529.87	10 381 100.85	12 585 292.64	14 808 835.20
Activités des sièges sociaux	14 722 787.36	7 242 541.76	6 919 923.97	622 062.94	4 421 029.64	2 242 321.98	12 301 808.69
Autres activités	2 026 250.23	1 888 080.13	2 776 105.45	2 593 010.17	4 186 738.61	4 065 308.26	11 150 208.58
Publicité et études de marché	2 736 863.12	4 713 035.35	5 516 888.43	3 342 612.28	2 105 751.13	-284 484.53	1 595 888.99
Recherche développement scientifique	200 793.99	152 773.91	199 686.11	277 896.90	168 013.74	138 145.31	339 516.56
Total	60 161 765.90	57 880 040.13	53 336 830.72	45 788 834.42	51 349 519.12	47 054 259.88	75 487 050.22

en %	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Activités juridiques et comptables	29.27	24.35	23.53	29.74	33.31	35.43	25.81
Conseil de gestion	17.01	19.47	18.70	26.80	25.28	24.73	20.95
Architecture, ingénierie, contrôle et analyse techniques	21.01	32.01	28.88	28.53	20.22	26.75	19.62
Activités des sièges sociaux	24.47	12.51	12.97	1.36	8.61	4.77	16.30
Autres activités	3.37	3.26	5.20	5.66	8.15	8.64	14.77
Publicité et études de marché	4.55	8.14	10.34	7.30	4.10	-0.60	2.11
Recherche développement scientifique	0.33	0.26	0.37	0.61	0.33	0.29	0.45
Total	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- L'ACD n'a appliqué la répartition selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

32 Impôt commercial communal (ICC)

321 Evolution générale de l'ICC

La loi concernant l'ICC¹⁴ autorise les communes à percevoir un ICC. La base d'imposition est constituée par le bénéfice d'exploitation des activités commerciales, industrielles et artisanales. Dans le champ d'application ne tombent non seulement les sociétés de capitaux, mais également les sociétés de personnes et les entrepreneurs individuels.

L'impôt commercial communal est un impôt réel, c'est-à-dire que c'est un impôt qui se base uniquement sur des caractéristiques objectives de la base d'imposition. Il correspond à la formule suivante:

$$ICC = \text{base d'assiette générale} \times \text{taux de la base d'assiette} \times \text{taux communal}$$

La détermination de la base et du taux d'assiette (qui s'élève à 3%) ainsi que la perception de l'impôt commercial sont effectuées par l'ACD pour le compte des communes.

Pour la détermination de la base d'assiette, le bénéfice d'exploitation est diminué d'un abattement de 17.500 EUR pour les contribuables passibles de l'IRC et de 40.000 EUR pour les autres contribuables.

Le taux communal est fixé par chaque commune selon ses besoins financiers et il est fixé, en raison de la loi du 14 décembre 2016 portant création d'un Fonds de dotation globale des communes, entre 225% et 350% à appliquer à partir de l'année d'imposition 2018 en matière d'impôt commercial communal à la base d'assiette d'après le bénéfice d'exploitation (cf. annexe 2: « Taux de l'ICC de 2015 à 2018 – ventilation par commune »).

Il convient d'ajouter qu'au fur et à mesure des réformes, l'assiette d'imposition de l'ICC est devenue, à peu près, identique à celle de l'IRC. Cependant, il faut spécifier que, d'une part, l'ICC est un impôt communal qui est prélevé par l'ACD pour le compte des communes et qui est redistribué en fonction d'une clé de répartition à toutes les communes selon des critères préétablis et que, d'autre part, les différentes bonifications d'impôt (par exemple la bonification d'impôt pour investissement selon l'article 152bis L.I.R.) ne sont pas applicables à la cote d'impôt ICC. En outre, les impôts perçus au titre de l'ICC proviennent majoritairement de quelques communes seulement, principalement, de la Ville de Luxembourg, ainsi que de certaines communes en périphérie.

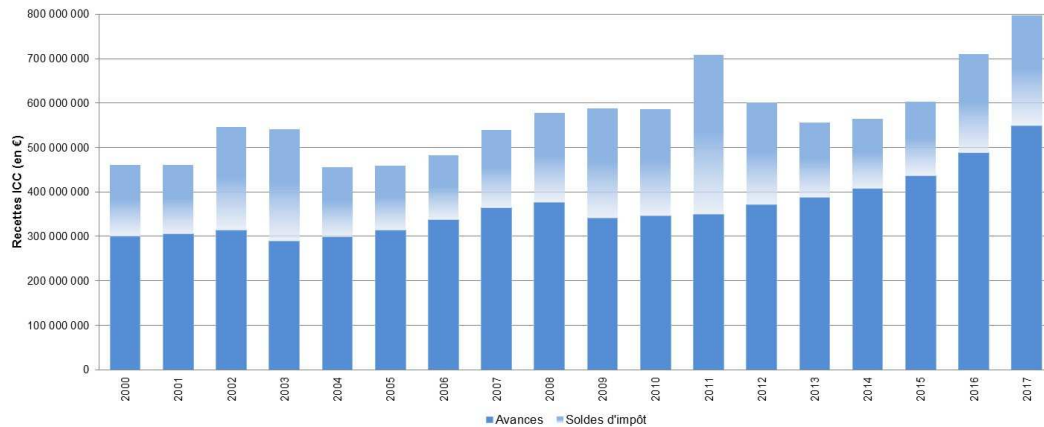
Le graphique 16 ci-dessous montre une tendance à la hausse des recettes de l'ICC au cours de la période de 2000 à 2017. Entre 2000 et 2017, les recettes ICC annuelles ont augmenté de 73,18%.

En 2011, le solde d'impôt ICC enregistre une hausse importante, qui s'explique entre autres par l'introduction, en 2010, du système d'imposition suivant déclaration (paragraphe 100a sous

¹⁴ Loi modifiée du 1^{er} décembre 1936 sur l'impôt commercial (« Gewerbesteuerengesetz »).

l'article 19 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931), lequel a permis de sensiblement accélérer la procédure d'imposition (cf. ci-dessus l'encadré 1: « *Analyse et évolution des recettes fiscales sur base des données statistiques disponibles* »).

Graphique 16 : Evolution de l'ICC total de 2000 à 2017 – Soldes d'impôt / Avances (EUR)

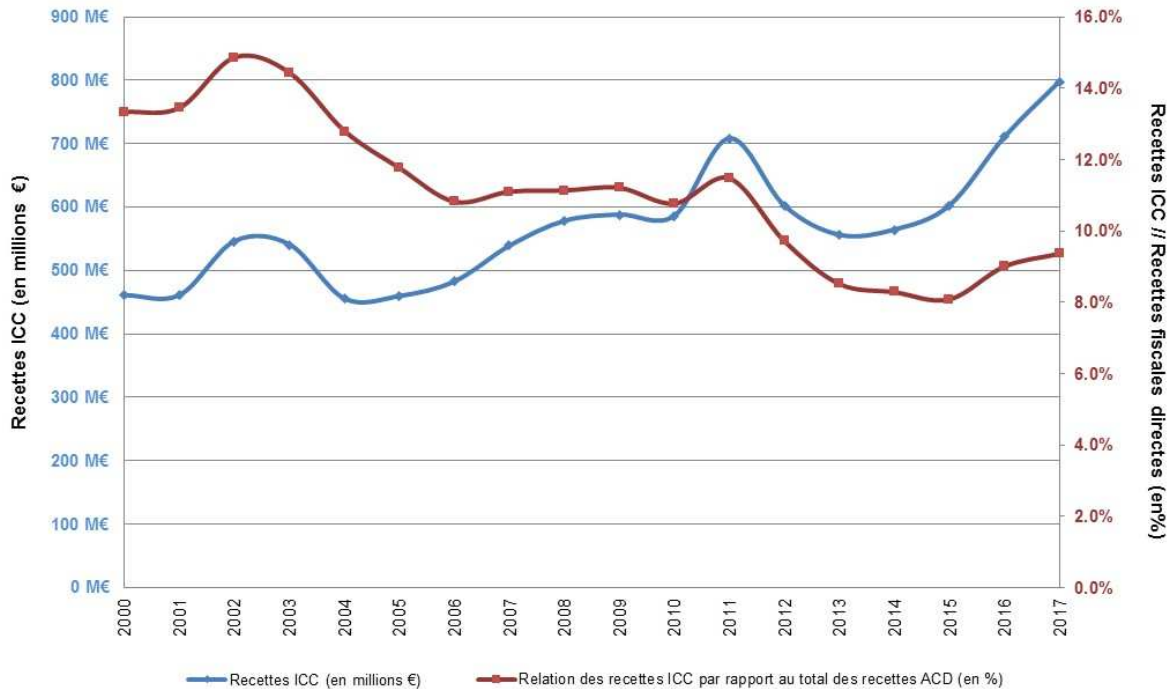


Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarque: Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2000 à 2017.

La part relative de l'ICC dans le total des recettes fiscales directes (graphique 17) a diminué au cours de la période de 2000 à 2017, alors que les recettes totales ICC ont augmenté au cours de ladite période (cf. l'encadré 1: « *Analyse et évolution des recettes fiscales sur base des données statistiques disponibles* »). Tout comme en matière d'IRC, le CES note la croissance très favorable des recettes d'ICC sur les années 2016 et 2017, ce qui fait aussi augmenter leur part relative. Une des raisons pourrait être liée à des contribuables importants qui ont procédé au paiement de l'ICC par soldes d'impôt pour les années fiscales précédant 2016 ainsi que la conjoncture favorable en 2017.

Graphique 17 : Evolutions de l'ICC (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes (%) de 2000 à 2017



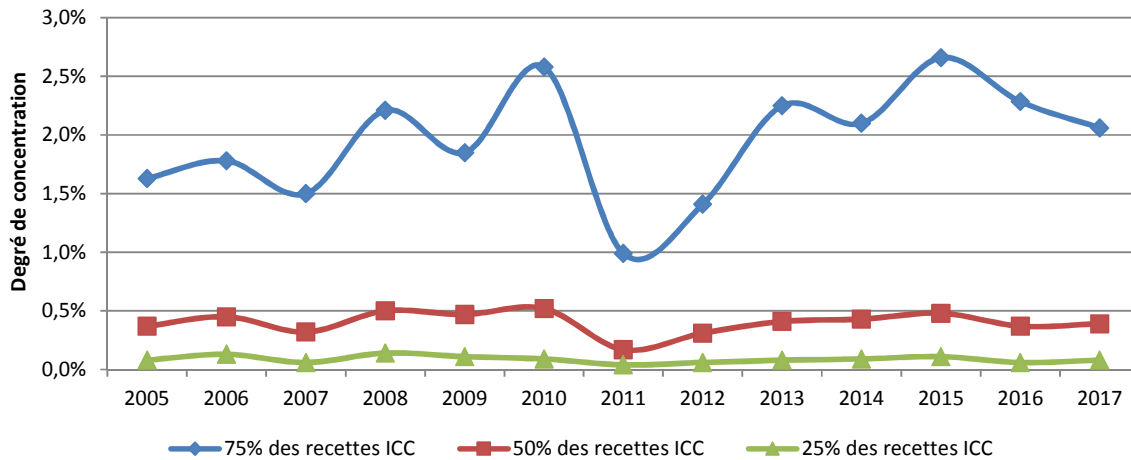
Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarque: Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2000 à 2017.

- Degré de concentration de l'ICC

En ce qui concerne le degré de concentration de l'ICC, le graphique 18 ci-dessous montre, tout comme pour l'IRC, une variation importante du degré de concentration réunissant 75% des recettes de l'ICC au cours de la période de 2005 à 2017 et, tout particulièrement, en 2011. Comme expliqué ci-dessus, cette décroissance pourrait notamment être liée au fait que des contribuables importants ont procédé au paiement de l'ICC par soldes d'impôt pour les années fiscales précédant 2011, mais aussi, à cause des remboursements que les contribuables peuvent recevoir pendant une année fiscale.

Graphique 18 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes de l'ICC de 2005 à 2017



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques :

- Les trois courbes ne sont pas à considérer cumulativement, mais séparément.
- Les recettes ICC se réfèrent aux années budgétaires et comprennent donc les avances, ainsi que les soldes d'impôt.
- Les données statistiques pour les années 2000 à 2004 ne sont pas disponibles.

Le tableau 16 suivant regroupe les principaux contribuables, personnes morales, suivant leur charge d'impôt ICC payé pendant les années budgétaires 2014 à 2017. Ainsi, un seul contribuable a payé un impôt ICC situé entre 20 et 30 mio EUR en 2014, 2016 et 2017, alors que 114 contribuables ont payé un impôt ICC situé entre 1 et 5 mio EUR pour l'année budgétaire 2017. Au total, 17.903 contribuables ont contribué aux recettes totales d'ICC, qui s'élèvent à 797,8 mio EUR pour l'année budgétaire 2017¹⁵.

Tableau 16 : Principaux contribuables à l'ICC de 2014 à 2017

Niveau d'impôt ICC payé	Nombre de contribuables			
	2014	2015	2016	2017
40 mio EUR - 50 mio EUR	0	0	0	1
30 mio EUR - 40 mio EUR	0	0	2	0
20 mio EUR - 30 mio EUR	1	0	1	1
10 mio EUR - 20 mio EUR	4	6	4	5
5 mio EUR - 10 mio EUR	16	11	13	15
1 mio EUR - 5 mio EUR	71	85	85	114

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarque: Le niveau d'impôt ICC payé comprend les avances et les soldes d'impôt.

Le CES constate que les recettes, tant au niveau de l'ICC que de l'IRC, sont très volatiles et dépendent de quelques principaux contributeurs.

¹⁵ Il est à noter que le montant total des 797,8 mio EUR est la somme des avances payées et des soldes d'impôts positifs que les 17.903 contribuables ont payés au courant de l'année budgétaire 2017. Les remboursements d'impôts payés par l'ACD aux contribuables font également partie intégrante de cette somme.

- Répartition de l'ICC selon l'année d'imposition et l'année budgétaire

Le tableau suivant donne des précisions sur la répartition de l'ICC selon l'année d'imposition et l'année budgétaire.

Tableau 17 : Répartition de l'ICC selon l'année d'imposition et l'année budgétaire de 2000 à 2017 (mio EUR)

		Exercice budgétaire																	
Année d'imposition		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Soldes d'impôt	1994	9.023																	
	1995	75.136	14.524																
	1996	17.006	84.905	37.648															
	1997	29.158	22.314	62.088	31.479														
	1998	21.801	10.585	41.007	46.377	5.938													
Avances	1999	8.189	13.610	45.603	41.458	50.190	35.248												
	2000	300.380	9.406	40.791	69.947	50.827	39.338	12.531											
	2001		305.712	4.519	59.137	28.112	32.522	43.079	33.108										
	2002			314.487	1.808	13.272	-17.941	25.744	35.332	10.862									
	2003				290.218	7.765	47.966	19.912	23.587	38.480	5.609								
	2004					299.071	8.057	31.918	40.172	32.485	56.122	9.949							
	2005						314.220	11.615	34.851	49.772	62.980	74.365	26.859						
	2006							337.675	7.688	50.206	46.777	57.401	78.501	1.112					
	2007								364.165	19.077	64.194	45.984	106.262	35.591	4.303				
	2008									376.605	10.365	42.702	63.241	35.275	21.739	1.806			
2009										341.944	8.536	61.229	34.793	21.453	21.436	1.320			
2010											347.333	21.189	100.944	42.066	25.768	34.946	-0.298		
2011												351.055	21.473	65.663	26.584	13.331	41.65	-0.066	
2012													372.805	12.224	56.668	28.322	35.136	46.775	
2013														388.552	23.117	52.078	50.161	12.764	
2014															408.859	34.924	60.768	47.238	
2015																437.249	33.707	97.048	
2016																	489.213	43.665	
2017																		550.421	
Totaux / année budgétaire		460.693	461.056	546.143	540.424	455.175	459.410	482.474	538.903	577.487	587.991	586.270	708.336	601.993	556.000	564.238	602.170	710.337	797.845
Totaux / année d'imposition		523.220	506.189	383.564	433.537	477.774	574.662	579.360	639.576	551.733	490.711	571.948	519.690	551.930	526.672	551.789	568.004	532.878	550.421

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarque:

Les soldes d'impôt peuvent être perçus pendant 5 ans au-delà de l'année budgétaire. Les soldes des années 2013-2017 (marqués en jaune) et, en conséquence, les années d'imposition peuvent donc encore varier.

Tel qu'observé au niveau des recettes de l'IRC, le tableau 17 ci-dessus montre qu'à partir de l'année budgétaire 2008, le total des impôts ICC perçus au cours des années budgétaires est supérieur au total des impôts ICC perçus pour les années d'imposition, ce qui s'explique par une réduction des soldes d'impôt (voir encadré 1, ci-dessus), excepté l'année 2011, qui présente un solde d'impôt de l'année 2007 de 106,26 mio EUR (voir graphique 16 ci-dessus, le pic pour l'année 2011). Cela vient également confirmer la diminution du degré de concentration observée en 2011 sur le graphique 18, ci-dessus.

- Rapport ICC et IRC

Etant donné que l'IRC et l'ICC sont des impôts clés pour les collectivités, il s'avère utile de comparer ces deux impôts. Le tableau 18 montre que de 2000 à 2017, le rapport ICC/IRC a légèrement diminué (45,67% par rapport à 40,57%).

Tableau 18 : ICC, IRC et Rapport ICC/IRC de 2000 à 2017

Année	Recettes ICC	Recettes IRC	Rapport ICC/IRC
2000	460 698 341	1 008 676 657	45,67%
2001	461 059 753	1 124 018 175	41,02%
2002	546 148 405	1 312 486 609	41,61%
2003	540 428 881	1 311 138 544	41,22%
2004	455 137 739	1 068 593 451	42,59%
2005	459 414 038	1 105 735 271	41,55%
2006	482 479 441	1 272 968 923	37,90%
2007	538 905 344	1 381 676 767	39,00%
2008	578 108 602	1 367 825 012	42,26%
2009	587 991 976	1 416 791 192	41,50%
2010	586 274 378	1 459 509 431	40,17%
2011	708 338 005	1 573 838 982	45,01%
2012	601 993 088	1 536 870 244	39,17%
2013	556 003 694	1 496 496 780	37,15%
2014	564 232 199	1 475 499 899	38,24%
2015	602 172 788	1 625 630 725	37,04%
2016	710 337 439	1 580 616 445	44,94%
2017	797 846 060	1 966 414 049	40,57%

Source: ACD et Ministère des Finances.

Il est à noter que les recettes IRC n'incluent pas l'IS.

Le CES constate une baisse du rapport ICC/IRC à partir de 2012 qui pourrait être en relation avec l'introduction de l'impôt minimum au niveau de l'IRC. Le rapport ICC/IRC remonte en 2016, pour redescendre en 2017.

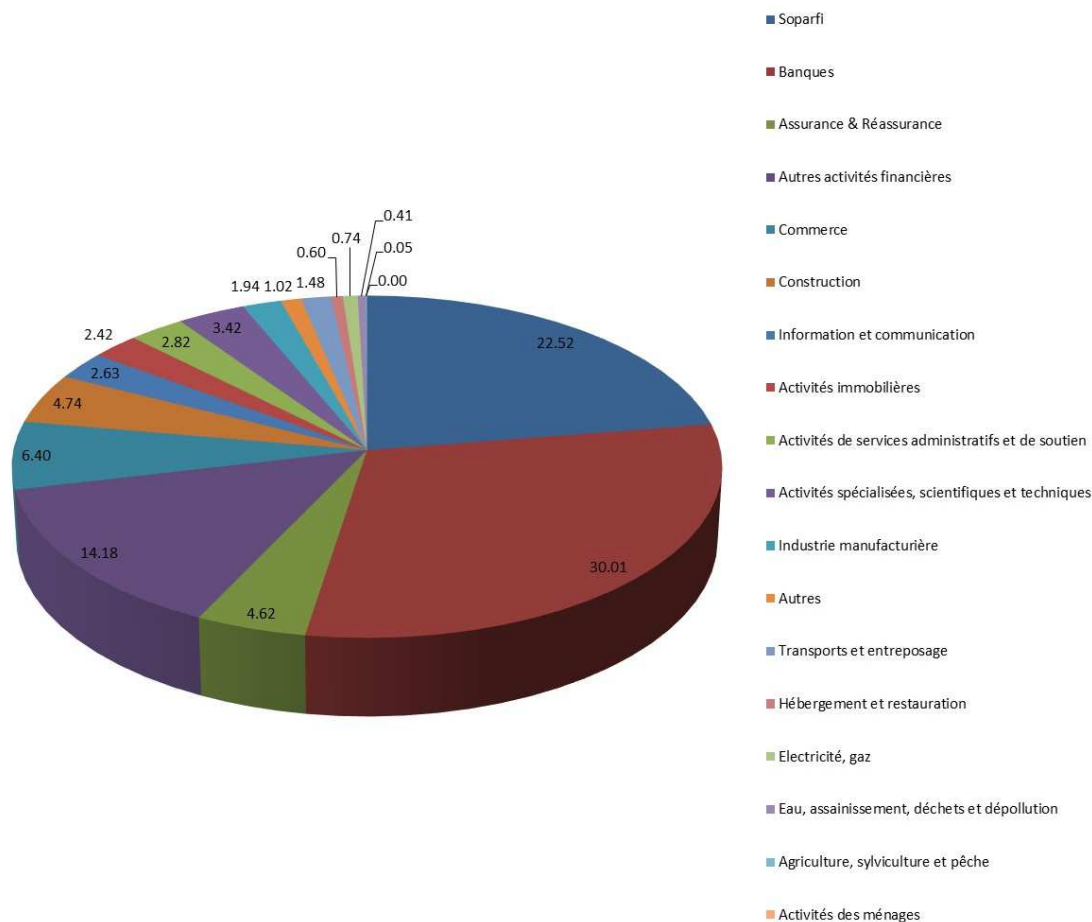
Dans une démarche de simplification administrative et de transparence, **le Groupe patronal propose de fusionner l'IRC et l'ICC (plus la contribution pour le fonds pour l'emploi) pour offrir aux personnes morales un taux global unifié.** Cette proposition aurait en outre

l'avantage d'améliorer la prévisibilité fiscale pour les entreprises voulant s'implanter au Luxembourg. Il est rappelé pour autant que de besoin que la distribution des recettes fiscales et leur répartition entre l'État et les Communes ne doivent nullement en être affectées, mais seraient cantonnées à ce qu'elles auraient toujours dû rester, à savoir une compétence interne aux institutions de notre État, étrangère à la sphère des contribuables. Une telle approche ne ferait au demeurant que refléter celle applicable en matière de fiscalité des personnes physiques, laquelle ne connaît pas la dualité d'impôts prévalant actuellement pour les entreprises.

322 Analyse de la répartition sectorielle de l'ICC

De façon similaire à la situation pour l'IRC, le secteur des banques et des sociétés dites « Soparfi » contribuent fortement aux recettes totales de l'ICC (graphique 19) en 2017. L'ensemble du secteur financier (« Soparfi », Banques, Assurances et Réassurance et Autres activités financières) représente 71,33% des recettes totales de l'ICC.

Graphique 19 : Répartition sectorielle ICC en 2017 (%)

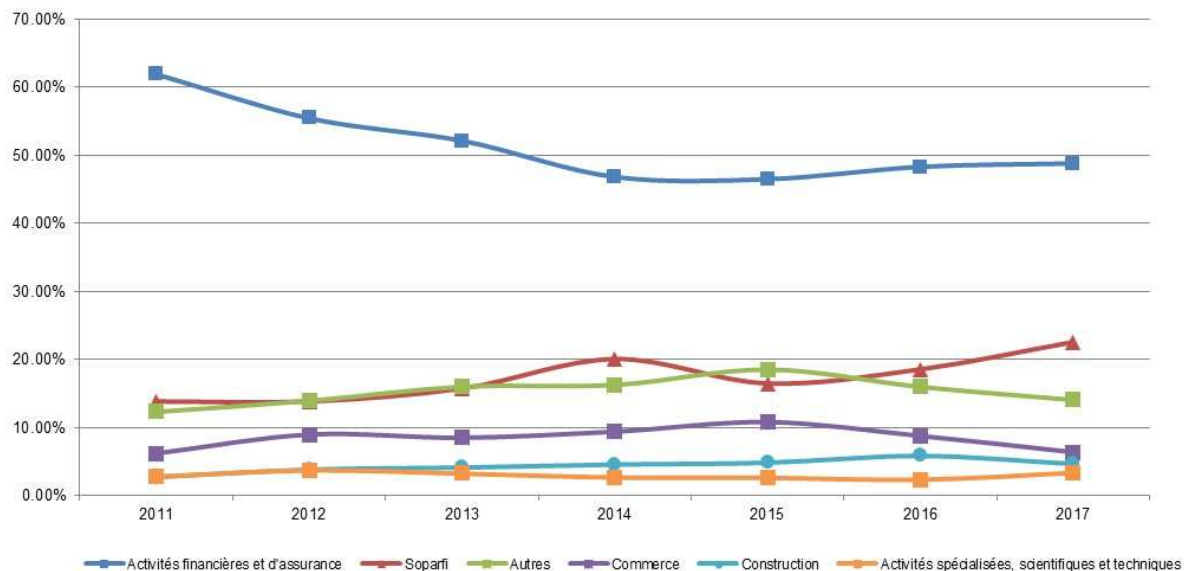


Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarque: Les données statistiques sont basées sur l'exercice budgétaire 2017.

Ce constat peut être confirmé pour la période de 2011 à 2017 (cf. graphique 20 et tableau 19).

Graphique 20 : ICC total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (%)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- L'ACD n'a appliqué la répartition selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

Tableau 19 : ICC total - Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (EUR ; %)

ICC total - evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 - 2017							
en EUR	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Activités financières et d'assurance	437 991 405.36	333 224 779.16	289 374 631.92	263 688 898.64	280 084 272.79	343 310 058.00	389 457 643.13
Soparfi	97 837 683.34	83 116 435.38	87 307 337.54	112 817 873.56	99 138 106.31	131 720 351.00	179 695 409.27
Autres	87 318 626.00	84 033 009.78	89 105 882.49	91 947 882.30	111 957 065.36	113 917 324.85	112 545 494.96
Commerce	44 038 226.00	54 177 602.31	47 424 286.96	53 250 119.83	65 533 275.09	62 705 022.66	51 066 901.49
Construction	19 918 264.00	23 402 827.76	23 307 578.67	26 141 080.06	29 563 428.19	41 980 341.43	37 790 414.85
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	20 087 986.81	22 860 671.30	18 321 208.32	15 191 472.59	15 896 640.52	16 704 340.88	27 290 199.40
Total	707 192 191.51	600 815 325.69	554 840 925.90	563 037 326.98	602 172 788.26	710 337 438.82	797 846 063.10

ICC total - evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 - 2017 (en %)							
en %	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Activités financières et d'assurance	61.93%	55.46%	52.15%	46.83%	46.51%	48.33%	48.81%
Soparfi	13.83%	13.83%	15.74%	20.04%	16.46%	18.54%	22.52%
Autres	12.35%	13.99%	16.06%	16.33%	18.59%	16.04%	14.11%
Commerce	6.23%	9.02%	8.55%	9.46%	10.88%	8.83%	6.40%
Construction	2.82%	3.90%	4.20%	4.64%	4.91%	5.91%	4.74%
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	2.84%	3.80%	3.30%	2.70%	2.64%	2.35%	3.42%
Total	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

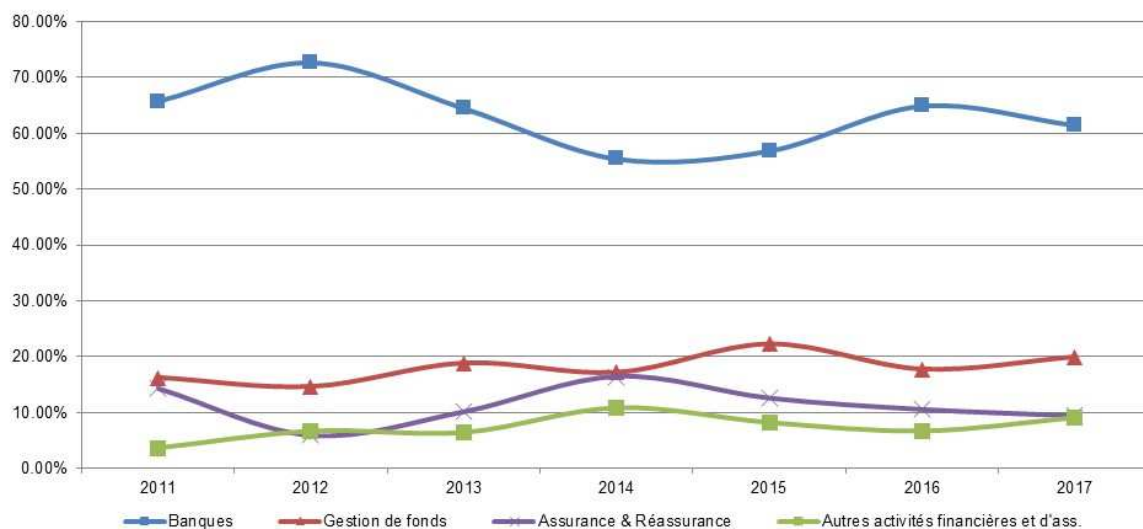
Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- L'ACD n'a appliqué la répartition selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

En se focalisant sur le secteur des activités financières et d'assurance (cf. graphique 21 et le tableau 20), on constate qu'au cours de la période de 2011 à 2017, les banques représentent les contributeurs les plus importants aux recettes ICC, suivies par les gestions de fonds. Tout comme au niveau de l'IRC, les banques contribuent moins aux recettes ICC, à partir de 2012, alors que les autres sous-secteurs ont une tendance à la hausse.

Graphique 21 : ICC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (%)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- L'ACD n'a appliqué la répartition selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

Tableau 20 : ICC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (EUR ; %)

ICC - Evolution du secteur des activités financières et d'assurances par sous-secteurs 2011 - 2017							
en EUR	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Banques	288 205 404.22	242 193 285.72	186 645 070.42	146 302 677.60	159 437 471.40	222 954 160.24	239 429 151.98
Gestion de fonds	71 191 915.94	48 773 536.50	54 550 686.22	45 313 270.98	62 311 922.39	60 963 609.89	77 719 641.24
Assurance & Réassurance	62 576 331.94	19 968 930.50	29 525 698.08	43 405 481.21	35 292 643.42	36 409 634.59	36 825 482.15
Autres activités financières et d'ass.	16 017 753.26	22 289 026.44	18 653 177.15	28 667 468.85	23 042 235.58	22 982 653.94	35 483 367.76
Total	437 991 405.36	333 224 779.16	289 374 631.87	263 688 898.64	280 084 272.79	343 310 058.66	389 457 643.13

ICC - Evolution du secteur des activités financières et d'assurances par sous-secteurs 2011 - 2017 (en %)							
en %	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Banques	65.80%	72.68%	64.50%	55.48%	56.92%	64.94%	61.48%
Gestion de fonds	16.25%	14.64%	18.85%	17.18%	22.25%	17.76%	19.96%
Assurance & Réassurance	14.29%	5.99%	10.20%	16.46%	12.60%	10.61%	9.46%
Autres activités financières et d'ass.	3.66%	6.69%	6.45%	10.87%	8.23%	6.69%	9.11%
Total	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- L'ACD n'a appliqué la répartition selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

33 Impôt foncier (IFON)

En vertu de la loi modifiée du 1^{er} décembre 1936, les communes sont autorisées à percevoir un impôt foncier (IFON) au titre d'impôt communal.

Il y a lieu de distinguer entre l'impôt foncier A relatif aux propriétés agricoles et forestières et l'impôt foncier B relatif aux immeubles bâtis et non bâtis.

De même que pour l'ICC, les taux de l'impôt foncier sont fixés annuellement et individuellement par chaque commune. La loi du 22 octobre 2008 relative au pacte logement a modifié le cadre législatif applicable en matière d'impôt foncier à partir du 1^{er} janvier 2009. Elle prévoit notamment une nouvelle subdivision des catégories d'immeubles tombant sous l'impôt foncier B:

- Catégorie 1: Constructions commerciales
- Catégorie 2: Constructions à usage mixte
- Catégorie 3: Constructions à autre usage
- Catégorie 4: Maisons unifamiliales et maisons de rapport
- Catégorie 5: Immeubles non bâtis autres que les terrains à bâtir à des fins d'habitation
- Catégorie 6: Terrains à bâtir à des fins d'habitation

ainsi que le découplage des relations entre les taux des différentes catégories qu'il fallait respecter obligatoirement auparavant, et ce depuis la fin des années 1960 pour éviter des différences trop importantes entre les divers taux dans une même commune (cf. « Finanzbuet » n° 2 du Ministère de l'Intérieur¹⁶).

L'impôt foncier est donc un impôt communal qui grève toutes les propriétés immobilières bâties ou non bâties des personnes morales et physiques situées sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg (cf. annexe 3: « Distribution de l'IFON selon les différentes communes du Grand-Duché de Luxembourg en 2016 »).

La base d'assiette de l'impôt foncier dérive de la valeur unitaire (fixée suivant un relevé des biens mis en location au 1^{er} janvier 1941) attribuée à chaque propriété immobilière et résulte du calcul suivant:

base d'assiette = valeur unitaire x taux d'assiette

Pour l'établissement de la valeur unitaire toutes les propriétés immobilières bâties et non bâties sont évaluées fiscalement, c'est-à-dire que la valeur unitaire est fixée d'après un relevé des biens évalués au 1^{er} janvier 1941. Cette règle est également appliquée pour chaque nouvelle construction, qui est ainsi évaluée selon le revenu de location qu'elle aurait rapporté au 1^{er} janvier 1941.

¹⁶ http://www.mi.public.lu/publications/de_finanzbuet/finanzbuet2/de_finanzbuet.pdf

Le taux d'assiette est notamment fixé selon la catégorie du bien immobilier et selon son lieu d'imposition. Il varie généralement de 0,7% à 1,0%.

Le montant de l'impôt foncier prélevé par l'administration communale résulte du calcul suivant:

$$\text{impôt foncier} = \text{base d'assiette} \times \text{taux communal}$$

La base d'assiette est aussi reprise au bulletin de la valeur unitaire émis par le Service des évaluations immobilières de l'ACD.

Le propriétaire d'un bien immobilier assujetti à l'impôt foncier ne devient débiteur de cet impôt réel que par le biais d'un bulletin de l'impôt foncier, qui lui est notifié par la recette de la commune territorialement compétente pour recouvrer l'impôt.

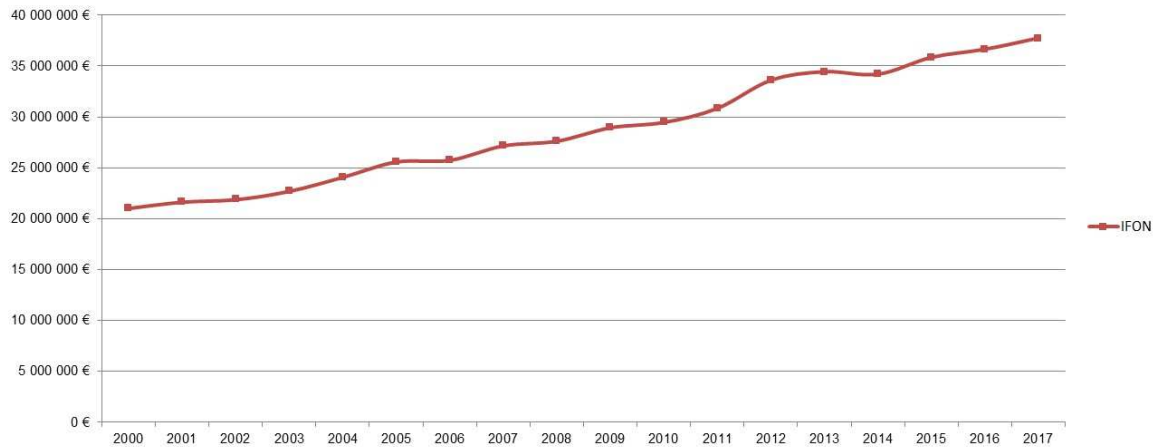
En vertu du principe de l'autonomie communale, l'autorité communale fixe le taux communal pour chaque année civile. Ce taux diffère selon la catégorie de l'immeuble (bâtiment commercial, terrain à bâtir, immeuble de rapport, etc.). Dans la pratique, ce taux varie beaucoup d'une commune à l'autre, allant de 200% à 1050%.

Pour favoriser la mise sur le marché de terrains à bâtir, la loi relative au pacte logement prévoit la possibilité d'une imposition plus lourde des terrains à bâtir classés dans la nouvelle catégorie B6: à cet effet, d'une part, le taux d'assiette de ces terrains est augmenté de 10‰ à 15‰ durant les deux premières années et de 100‰ à partir de la 3^e année de classement dans la nouvelle catégorie et d'autre part, la commune peut faire varier ce taux, en toute indépendance et séparément de tous les autres taux. Il y a lieu de noter que le classement des terrains à bâtir dans la nouvelle catégorie B6 ne se fait pas d'office, mais n'est opéré que sur décision explicite de la commune.

Actuellement, sur les 105 communes, 94 ont informé l'ACD qu'ils ont mis en place une telle catégorie. En effet, l'ACD ne peut fixer la catégorie B6 que lorsqu'elle obtient une communication officielle du relevé B6 de la part d'une commune.

Le graphique 22, ci-dessous montre les recettes de l'IFON ont augmenté tout au long de la période de 2000 à 2017 et s'élèvent, en 2017, à 37,75 mio EUR. En ce qui concerne l'année 2017, il est à préciser qu'il s'agit d'une estimation sur base de l'année 2016.

Graphique 22 : Evolution des recettes de l'IFON de 2000 à 2017 (EUR)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Il est à noter que pour l'année 2017, les données ne sont pas encore toutes recensées. A ce jour, il s'agit d'une estimation sur base de l'année 2016.

Encadré 2 : L'actualisation de l'IFON

Malgré la croissance des recettes au titre de l'IFON, telle qu'observée sur le graphique 22, ci-dessus, ces dernières ne représentent aujourd'hui, en moyenne, plus que 1,5% des recettes ordinaires des communes, alors qu'elles en représentaient 5,5% en 1970¹⁷.

Dans son étude économique sur le Luxembourg de 2015¹⁸, l'OCDE a, d'ailleurs, proposé « d'augmenter l'impôt foncier en actualisant la valeur des biens immobiliers retenue pour le calcul de l'impôt », de même que le Fonds Monétaire International recommande une augmentation de l'impôt foncier¹⁹. Finalement, dans le cadre du Semestre européen, la recommandation spécifique de « [revoir] le niveau d'imposition actuellement peu élevé des biens immobiliers »²⁰ a été formulée à l'égard du Luxembourg. Dans la dernière publication du rapport pays du Luxembourg dans le cadre du Semestre européen du 7 mars 2018, la Commission européenne fait de nouveau allusion au niveau très bas des recettes IFON au Luxembourg²¹.

En effet, le fait que la valeur unitaire des biens immobiliers soit fixée d'après un relevé des biens évalués au 1^{er} janvier 1941 implique forcément qu'elle ne correspond aucunement à leur valeur actuelle. Il faut dire que ce relevé se base sur une législation allemande (« Bewertungsgesetz »)

¹⁷ Paul Estgen, « Quelques réflexions sur l'impôt foncier », Forum, février 2011.

¹⁸ Etudes économiques de l'OCDE, Luxembourg, mars 2015, p. 46.

¹⁹ International Monetary Fund, Washington D.C., Luxembourg, STAFF REPORT FOR THE 2018 ARTICLE IV CONSULTATION, p. 17.

²⁰ Commission européenne, Recommandation du Conseil concernant le programme national de réforme du Luxembourg pour 2015 et portant avis du Conseil sur le programme de stabilité du Luxembourg pour 2015. http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2015/csr2015_luxembourg_fr.pdf

²¹ Commission européenne, Recommandation du Conseil concernant le programme national de réforme du Luxembourg pour 2015 et portant avis du Conseil sur le programme de stabilité du Luxembourg pour 2018. https://ec.europa.eu/info/files/2018-european-semester-country-report-luxembourg_en_-_p.24

datant de 1934 et comprend des critères d'évaluation totalement désuets, tels les raccords à l'eau potable, à l'électricité ou encore au chauffage central.²²

Par ailleurs, ce système d'évaluation donne lieu à des variations substantielles des valeurs unitaires entre les différentes communes. Les villes et villages qui, en 1941, avaient la taille de petits villages, se sont développés aujourd'hui et sont devenus des agglomérations. Ceci vaut tout particulièrement pour les communes situées autour de la Ville de Luxembourg.

De plus, la méthode de calcul de l'IFON est complexe, en raison, notamment, des trois facteurs fixés au niveau de trois administrations différentes²³. Un tel système de calcul ne contribue pas à davantage de transparence. Au contraire, les contributeurs le perçoivent comme un impôt opaque.

Le CES se rend compte qu'une réforme de l'IFON n'est pas évidente du fait de sa complexité au niveau de la méthode de calcul et des différents acteurs impliqués. Au lieu d'avoir éventuellement recours à la solution de facilité qui pourrait consister à augmenter la valeur unitaire, il faudrait d'abord déterminer quel est l'intérêt de cet impôt, c'est-à-dire en quoi consiste son objectif: s'agit-il d'un impôt poursuivant des buts d'aménagement du territoire (encouragement ou dissuasion de construire dans certaines communes) ou bien le prélèvement se limite-t-il à contribuer aux recettes communales?

Finalement, il faut mentionner que la Cour constitutionnelle en Allemagne a rendu le 10 avril 2018 un arrêt important concernant la valorisation des immeubles²⁴. La 1^e chambre de la Cour (« Erster Senat ») conclut, au regard du principe d'égalité, à l'inconstitutionnalité de l'actuel impôt foncier dans les « Bundesländer » de l'Ouest. La décision s'étend de fait aux « Bundesländer » de l'Est qui utilisent les mêmes méthodes, mais à partir d'une base de 1935 non révisée. La Cour exige que de nouvelles règles de calcul soient décidées d'ici à la fin de 2019, les valeurs actuelles pouvant être utilisées jusqu'à la fin 2024.

Observations du Groupe salarial relatives à une réforme de l'impôt foncier

D'après le **Groupe salarial**, l'évolution démesurée des prix de l'immobilier au Luxembourg est due avant tout à la pénurie de l'offre de logements et la spéculation foncière. Etant donné que l'impôt foncier n'a pas connu de réforme en profondeur depuis son introduction sous l'occupation allemande en 1940, ses rentrées fiscales sont devenues dérisoires par rapport à la valeur actuelle des immeubles bâtis et non bâtis.

Une réforme doit avoir pour objectif de faire de l'impôt foncier un outil de lutte contre la spéculation foncière et, en outre, de lui rendre sa qualité initiale d'un impôt communal visant à taxer la propriété foncière afin de générer des recettes pour les budgets communaux.

²² « *Bewertungsgesetz* » Mémorial 902 du 3 janvier 1934, page 9002.

²³ La valeur unitaire est fixée par le Service d'évaluation immobilière de l'ACD; le taux d'assiette est défini par RGD; le taux communal est fixé par la commune.

²⁴ BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 10. April 2018 - 1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/11, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14 – Rn. (1 - 181), http://www.bverfg.de/e/ls20180410_1bvl001114.html.

Dans le cadre d'une réforme future, il y a cependant lieu d'éviter de pénaliser le contribuable propriétaire d'un logement servant d'habitation personnelle principale. Ainsi, il faudrait pour ce contribuable maintenir le montant actuel de l'impôt foncier, voire réfléchir sur une exonération complète de l'habitation personnelle principale.

La réforme viserait donc, d'une part, les contribuables propriétaires d'immeubles loués à des tiers et d'immeubles servant à une exploitation commerciale ou une profession libérale, pour lesquels l'impôt foncier constitue toujours une dépense déductible ou une charge d'exploitation.

D'autre part, un impôt foncier plus élevé sur des résidences secondaires, des terrains et des bâtiments inoccupés pourrait, à côté de l'effet bénéfique sur les finances publiques, avoir également un effet dissuasif sur la spéculation immobilière.

Dans cette même optique, le Groupe salarial estime que les réflexions à mener devraient aussi inclure l'introduction d'un élément de progressivité au niveau de l'impôt foncier par rapport à des propriétés multiples d'immeubles ou de terrains.

Finalement, le **Groupe salarial** demande aussi une analyse du véhicule des fonds d'investissements spécialisés (FIS) pour connaître leur envergure, d'une part, et leur capacité à faire échapper des revenus ou des actifs à l'imposition régulière, d'autre part.

34 Impôt sur la fortune (IF)

341 Evolution générale de l'IF

L'IF concerne uniquement les personnes morales du chef de l'ensemble de leur fortune indigène et étrangère, ainsi que les sociétés de capitaux non résidentes, mais ces dernières, uniquement sur la base de leur fortune indigène. L'IF est assis sur la valeur de l'ensemble des biens (la valeur unitaire et non pas leur valeur effective), des droits et avoirs composant le patrimoine au 1^{er} janvier de chaque année, après déduction des dettes grevant ce patrimoine. Les biens situés à l'étranger font partie de l'assiette imposable, sauf s'ils se trouvent dans un pays conventionné ; dans ce cas, les biens sont, en général, exonérés au Luxembourg. Sous certaines conditions²⁵, les sociétés peuvent demander une réduction de l'IF selon le § 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune («VStG»), lors de la déclaration de leur IRC.

Pour rappel, l'IF sur les personnes physiques résidentes a été aboli suite à l'introduction de la retenue libératoire sur les intérêts (RELIBI) en 2006²⁶. Les contribuables non-résidents étaient soumis à la retenue sur intérêts dans l'UE (RIUE), mais avec l'introduction de l'échange automatique d'information sur les paiements d'intérêts, la RIUE n'est plus opérée par les agents payeurs établis au Luxembourg depuis le 1^{er} janvier 2015.

²⁵ Mettre en réserve 5 fois la réduction demandée et maintenir au bilan la réserve en question pendant 5 ans. La réduction ne peut pas excéder la cote d'impôt IRC.

²⁶ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts.

Il est à mentionner que la loi du 18 décembre 2015 portant modification:

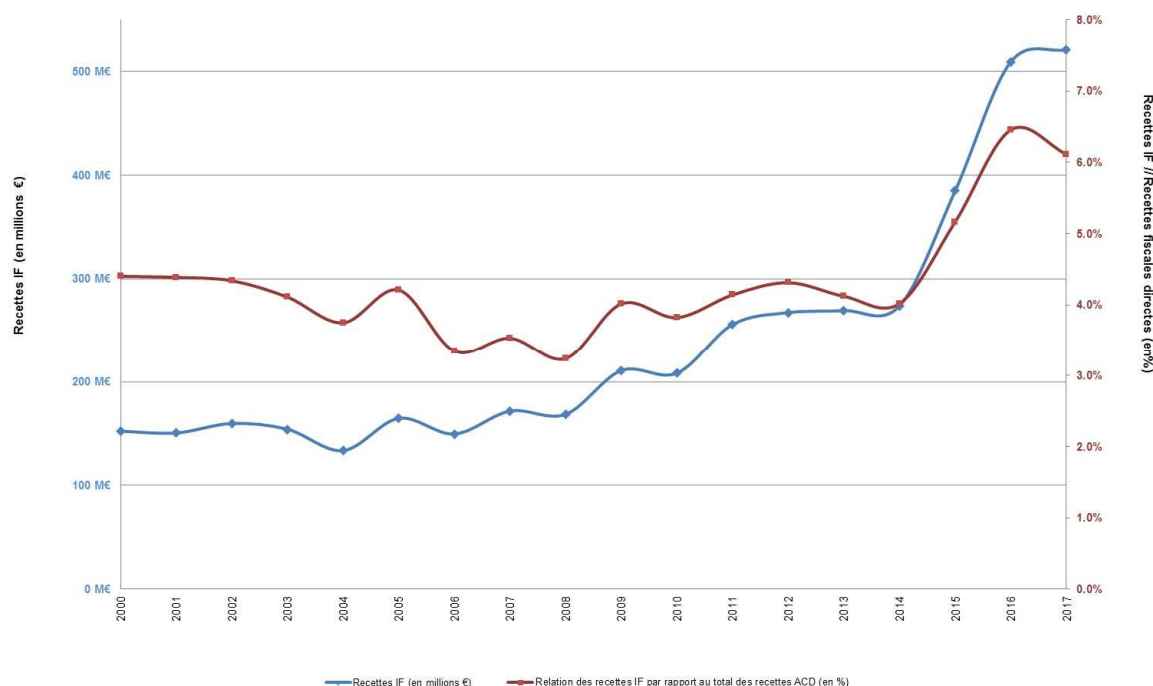
- de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;
- de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune;
- de la loi modifiée du 22 mars 2004 relative à la titrisation;
- de la loi modifiée du 15 juin 2004 relative à la Société d'investissement en capital à risque (SICAR);
- de la loi modifiée du 13 juillet 2005 relative aux institutions de retraite professionnelle sous forme de société d'épargne-pension à capital variable (sepcav) et d'association d'épargne-pension (assep) a introduit certaines modifications à la législation fiscale luxembourgeoise et notamment, à l'impôt sur la fortune, en vue d'assurer sa pleine compatibilité avec le droit européen.

En particulier, la susdite loi abroge l'article 174, alinéa 6 L.I.R., qui prévoit une imposition minimale au niveau de l'IRC, avec effet à partir de l'année d'imposition 2016 et d'autre part, a introduit l'imposition minimale en matière de l'IF, avec effet à partir de la prochaine assiette au 1^{er} janvier 2016. Concrètement, le dispositif actuel de l'article 174, alinéa 6 L.I.R., a été dans son ensemble incorporé au paragraphe 8, alinéa 2 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (VStG), de manière à ce que les montants de l'impôt minimum restent les mêmes tout en basculant vers une autre loi fiscale.

D'autre part, la susdite loi a introduit un tarif de 0,5 pour mille pour la tranche de fortune imposable supérieure à 500 mio EUR. Le taux applicable pour les fortunes inférieures ou égales à 500 mio EUR reste inchangé à 0,5 pour cent avec un aménagement toutefois. Pour les entreprises ayant un total de bilan supérieur à 30 mio EUR, une nouvelle tranche est introduite. Elle s'élève à 30.000 EUR (ou 32.100 EUR en y ajoutant l'impôt de solidarité) et remplace le taux supérieur antérieur de l'impôt minimum qui s'élevait à 20.000 EUR (ou 21.400 EUR en y ajoutant l'IS).

Le graphique 23, ci-dessous, montre que les recettes provenant de l'IF ont connu une tendance à la hausse, notamment les années 2015 et 2016. L'accentuation des recettes en 2016 s'explique notamment par le changement de l'IF minimum. De 2000 à 2006, les données statistiques comprennent également les personnes physiques.

Graphique 23 : Evolutions des recettes IF (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes de 2000 à 2017 (%)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarque:

- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2000 à 2017.

Le Groupe patronal considère l'impôt sur la fortune comme une charge importante pour les sociétés, comme a pu le montrer le graphique/tableau ci-dessus. Il considère cet impôt comme antiéconomique, constituant pour les entreprises luxembourgeoises un handicap concurrentiel car il est inexistant sous cette forme dans les pays voisins, tout comme dans la plupart des pays européens.

En outre, l'impôt sur la fortune, de par son mode de calcul basé sur l'actif net d'une entreprise, est un impôt qui pénalise le financement par fonds propres alors que c'est justement ce que l'on devrait encourager. Dans ce même ordre d'idées, il s'agit d'un impôt qui touche essentiellement les sociétés de participation au sens large, tout comme il frappe les entreprises qui disposent d'une très forte substance au Luxembourg, alors que les efforts sont déployés pour augmenter la substance économique des entreprises.

Pour les raisons liées aux travaux du BEPS et expliquées au point 3522, l'Etat n'échappera pas à un certain déchet fiscal suite à la perte d'attractivité du Luxembourg dans sa quête aux investissements étrangers. Il rétablirait une part de compétitivité fiscale et la confiance des groupes étrangers par l'abolition totale de l'IF. On peut espérer que cette solution, idéale pour les entreprises, sera aussi la moins chère pour le budget : elle maintiendrait au pays la plus grande partie des investissements étrangers et en attirerait sans doute de nouveaux.

En conclusion, les représentants des entreprises sont d'avis que l'impôt sur la fortune devrait idéalement être supprimé de manière graduelle en fonction d'un calendrier pluriannuel annoncé bien à l'avance.

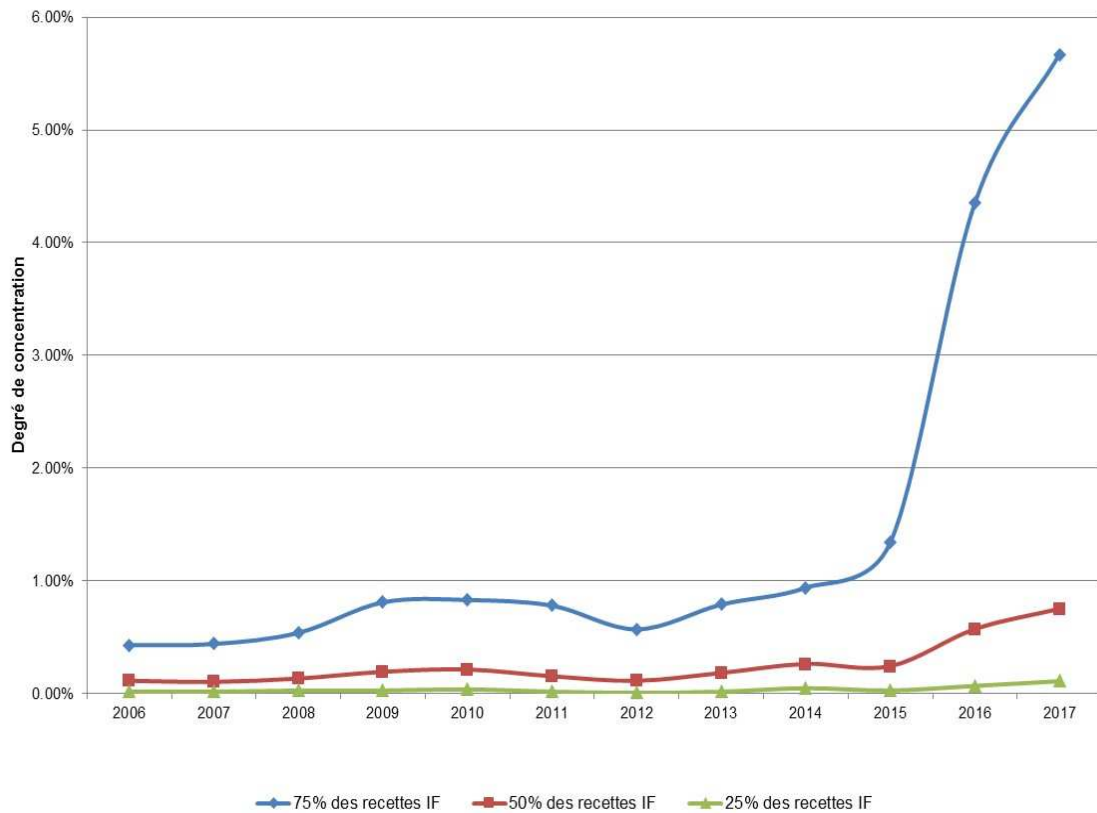
Le **Groupe salarial**, considérant que les entreprises ont une responsabilité à contribuer au financement des infrastructures publiques matérielles et immatérielles, dont elles bénéficient également, demande le maintien de l'impôt sur la fortune pour les sociétés et sa réintroduction pour les personnes physiques afin d'imposer les grandes fortunes dans un souci de renverser la tendance à l'augmentation des inégalités.

- Degré de concentration de l'IF

La part du degré de concentration des contribuables payant 75% de l'IF a connu également des variations importantes sur la période de 2006 à 2017 (graphique 24). Pour cette dernière année, 5,67% des contribuables payent 75% des recettes IF en 2017.

Comme souligné précédemment, il convient de préciser que le degré de concentration est également très variable à cause des remboursements que les contribuables peuvent recevoir pendant une année fiscale.

Graphique 24 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes de l'IF de 2006 à 2017



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les trois courbes ne sont pas à considérer cumulativement mais séparément.
- Les recettes IF se réfèrent aux années budgétaires et comprennent donc les avances ainsi que les soldes d'impôt.

- Répartition de l'IF selon l'année d'imposition et l'année budgétaire

Le tableau 21, ci-dessous, détaille la répartition de l'IF selon l'année d'imposition et l'année budgétaire. Il s'ensuit que les différences sont relativement faibles. Les avances perçues de 2000 à 2006 proviennent également des personnes physiques, alors qu'à partir de 2007, elles ne sont perçues que par les personnes morales.

Tableau 21 : Répartition de l'IF selon l'année d'imposition et l'année budgétaire 2000-2017 (mio EUR)

Année d'imposition	Exercice budgétaire																	
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1994	1.136																	
1995	3.893	1.147																
1996	7.729	3.163	2.140															
1997	7.896	6.669	1.784	4.111														
1998	6.546	5.693	15.406	8.648	1.629													
1999	8.546	5.345	18.349	13.793	4.072	8.942												
2000	116.544	9.023	19.200	19.898	8.940	4.117	0.955											
2001		119.465		18.996	15.934	28.834	26.848	6.465	5.039									
2002			83.776	6.683	0.341	17.291	16.254	14.155	6.474									
2003				85.067	6.222	11.633	19.594	20.179	6.014	-0.661								
2004					83.475	12.837	18.627	21.869	9.165	5.077	-1.324							
2005						82.972	20.818	8.685	29.809	25.784	-3.282	8.354						
2006							66.853	20.425	17.760	22.100	13.934	12.232	2.833					
2007								81.288	20.099	27.657	26.431	9.884	9.835	0.09				
2008									79.237	31.437	34.208	56.917	38.277	8.492	1.984			
2009										99.500	30.931	39.944	41.405	13.517	0.011	1.973		
2010											107.492	32.595	28.79	37.806	14.729	8.489	0.575	
2011												96.039	32.894	39.923	38.87	32.168	25.412	1.797
2012													113.439	32.681	47.782	44.359	19.499	12.487
2013														136.858	34.878	61.204	36.554	15.469
2014															135.708	48.109	44.849	34.504
2015																188.66	70.321	45.049
2016																	312.045	56.958
2017																		354.729
Totaux / année budgétaire	152.290	150.505	159.651	154.134	133.513	164.640	149.566	171.640	168.558	210.894	208.390	255.965	267.473	269.367	273.962	384.962	509.255	520.993
Totaux / année d'imposition	178.677	221.581	144.974	148.048	149.726	173.140	156.137	175.284	250.552	227.281	230.476	267.103	270.247	284.963	263.170	304.030	369.003	354.729

Sources: ACD, Ministère des Finances.

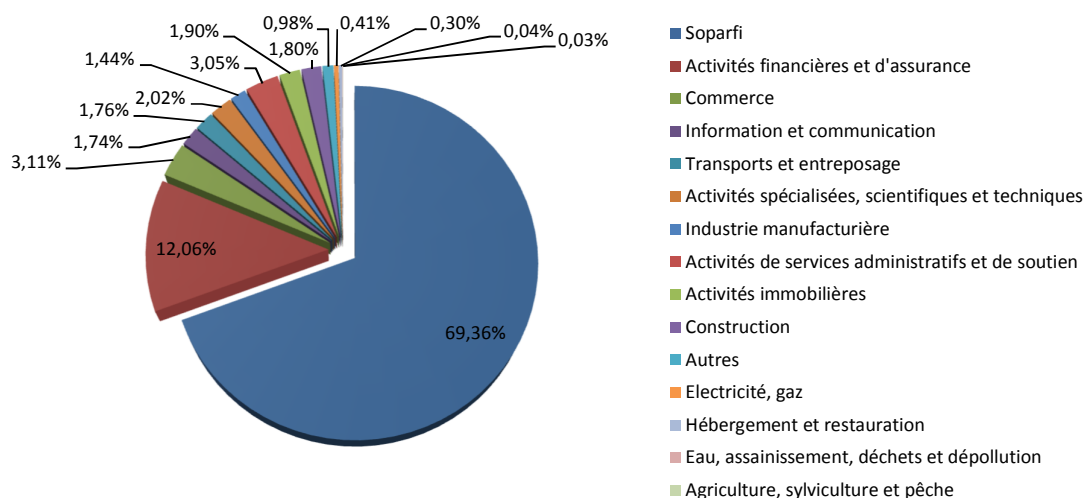
Remarque:

Les soldes d'impôt peuvent être perçus pendant 5 ans au-delà de l'année budgétaire. Les soldes des années 2013 à 2017 (marqués en jaune) et, en conséquence, les années d'imposition peuvent donc encore varier.

342 Analyse de la répartition sectorielle de l'IF

Le secteur des sociétés dites « *Soparfi* » est également au niveau de l'IF de loin le contributeur le plus important et contribue à 69,36% aux recettes totales au titre de l'IF (cf. graphique 25). Cette situation s'explique du fait que souvent les « *Soparfi* » ne paient pas d'IRC et ils n'ont donc pas la possibilité de créditer l'IF selon le paragraphe 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune. De manière générale, le secteur des activités financières et d'assurance représente environ 81% des recettes IF.

Graphique 25 : Répartition sectorielle de l'IF en 2017



Sources: ACD, Ministère des Finances.

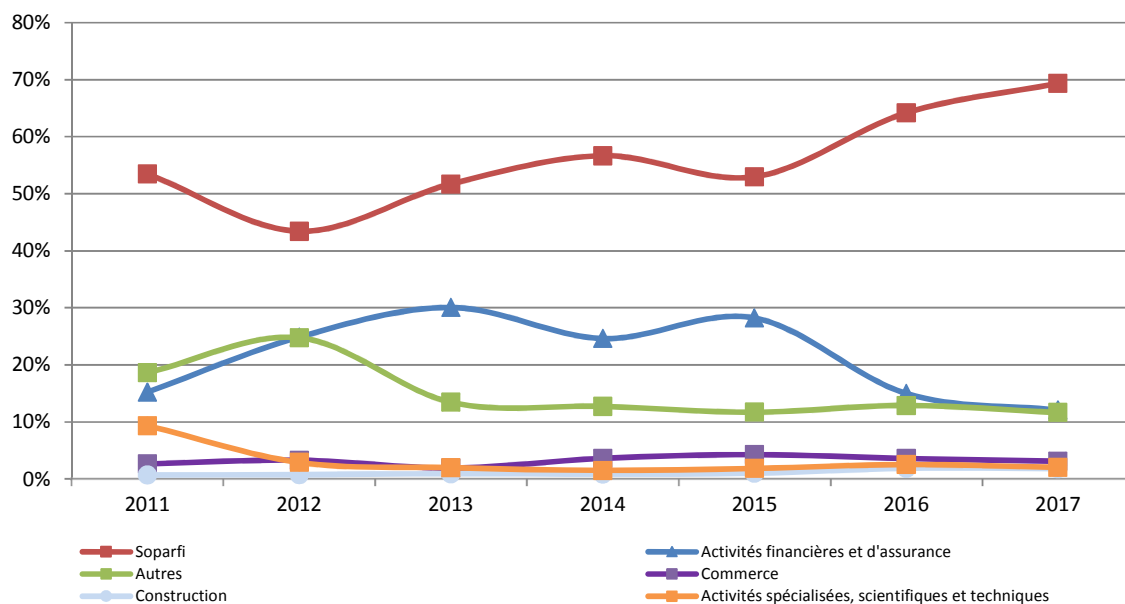
Remarques:

- Les données statistiques sont basées sur l'année budgétaire 2017.

*: Sur le graphique 26, ci-dessous, ces secteurs font partie de la catégorie « Autres ».

Cette caractéristique peut également être observée sur la période de 2011 à 2017 (graphique 26 et tableau 22).

Graphique 26 : IF total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (%)



Source: ACD, Ministère des Finances

Remarques:

- L'ACD n'a appliqué la ventilation selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

Tableau 22 : IF total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (EUR ; %)

IF total - évolution suivant la répartition sectorielle de 2011 - 2017							
en EUR	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Soparfi	136 917 771.92	114 876 890.61	139 298 922.58	155 255 608.51	203 946 972.99	326 776 541.75	361 386 209.07
Activités financières et d'assurance	38 943 976.21	65 769 201.13	80 967 724.07	67 449 073.66	108 599 502.00	76 292 237.81	62 847 547.36
Autres	47 694 314.24	65 447 354.76	36 194 491.37	34 875 724.72	45 056 794.84	65 621 735.24	60 641 555.98
Commerce	6 749 940.43	8 714 177.47	5 150 617.11	9 900 740.99	16 397 786.21	18 240 158.13	16 177 489.17
Construction	1 747 860.55	2 013 338.00	2 462 657.26	2 358 048.04	3 867 196.60	9 469 218.59	9 393 975.75
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	23 914 908.74	7 653 042.62	5 297 075.78	4 125 182.09	7 098 191.94	12 855 233.44	10 546 905.49
Total	255 968 772.09	264 474 004.59	269 371 488.17	273 964 378.01	384 966 444.58	509 255 124.96	520 993 682.82

IF total - évolution suivant la répartition sectorielle de 2011 - 2017 (en %)							
en %	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Soparfi	53.49%	43.44%	51.71%	56.67%	52.98%	64.17%	69.36%
Activités financières et d'assurance	15.21%	24.87%	30.06%	24.62%	28.21%	14.98%	12.06%
Autres	18.63%	24.75%	13.44%	12.73%	11.70%	12.89%	11.64%
Commerce	2.64%	3.29%	1.91%	3.61%	4.26%	3.58%	3.11%
Construction	0.68%	0.76%	0.91%	0.86%	1.00%	1.86%	1.80%
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	9.34%	2.89%	1.97%	1.51%	1.84%	2.52%	2.02%
Total	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

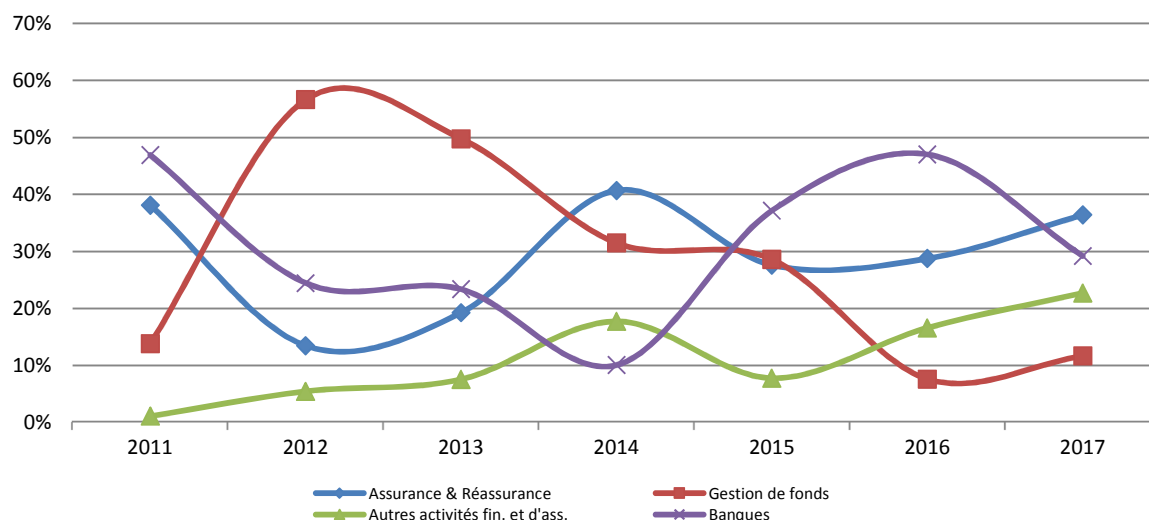
Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques :

- L'ACD n'a appliqué la ventilation selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

L'analyse du secteur des activités financières et d'assurance révèle que le secteur des banques, ainsi que le secteur de la gestion des fonds ont connu des variations importantes sur la période de 2011 à 2017 (graphique 27 et tableau 23).

Graphique 27 : IF du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (%)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- L'ACD n'a appliqué la ventilation selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

Il est à noter que les fluctuations au niveau de l'IF peuvent également être influencées par la possibilité des contribuables d'opter pour l'application du § 8a VStG ou pas. Si le contribuable est en mesure de mettre en réserve 5 fois l'IF dû et de le maintenir au bilan pendant 5 ans, il ne payera pas d'IF pour l'année en question. A noter que la limite absolue de la réduction est la cote d'impôt IRC. Le conseil d'administration doit donc prendre la décision s'il veut éviter le paiement de l'IF en constituant une réserve spécifique ou si la société préfère réallouer le bénéfice aux actionnaires en dépit du paiement de l'IF. Il se peut aussi qu'une société ait une cote d'impôt IRC insuffisante pour créditer le montant intégral de l'IF dû. L'ensemble de ces éléments pourraient expliquer des variations éventuelles des recettes IF d'une année à l'autre à cause de l'application du § 8a VStG.

Tableau 23 : IF du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (EUR ; %)

IF du secteur des activités financières et d'assurance							
Evolution suivant la répartition des sous-secteurs 2011-2017 (EUR)							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Assurance & Réassurance	14 844 868,55	8 853 834,78	15 592 086,75	27 456 836,92	29 990 858,07	21 932 422,78	22 892 596,55
Gestion de fonds	5 392 308,09	37 235 364,47	40 319 450,75	21 244 493,07	30 681 736,61	5 810 755,61	7 336 464,72
Autres activités fin. et d'ass.	427 078,38	3 532 606,21	6 128 368,46	11 960 043,15	7 566 476,32	12 663 602,76	14 279 806,93
Banques	18 279 721,19	16 087 395,67	18 927 818,11	6 787 700,52	40 360 431,00	35 885 476,66	18 338 679,16
Total	38 943 976,21	65 709 201,13	80 967 724,07	67 449 073,66	108 599 502,00	76 292 257,81	62 847 547,36
Evolution suivant la répartition des sous-secteurs 2011-2017 (%)							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Assurance & Réassurance	38,1	13,5	19,3	40,7	26,4	28,8	36,4
Gestion de fonds	13,8	56,6	49,8	31,5	28,6	7,6	11,7
Autres activités fin. et d'ass.	1,1	5,5	7,6	17,7	7,8	16,6	22,7
Banques	46,9	24,5	23,4	10,1	37,2	47,0	29,2
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Source: ACD, Ministère des Finances

Remarques:

- L'ACD n'a appliqué la ventilation selon les codes NACE qu'à partir de 2011.

- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

35 Evolutions internationales

351 Analyse des effets des nouvelles initiatives européennes et internationales en matière fiscale

A l'instar de ce qui s'est passé pour les autres Etats membres de l'Union européenne, le contexte fiscal luxembourgeois a été particulièrement marqué par différentes initiatives fiscales prises au niveau de l'OCDE et au niveau de l'Union européenne.

A) Analyse des mesures fiscales provenant de l'OCDE²⁷

Au niveau de l'OCDE, un plan d'action commun en matière de fiscalité internationale a été mis en place en vue de faire face à un environnement de concurrence fiscale entre les Etats de plus en plus accentuée depuis les années 2000.

Les conséquences de la crise financière de 2007-2008 ont sensiblement changé la donne en raison d'une pression budgétaire et médiatique. En effet, les médias, et donc l'opinion publique, étaient désormais plus sensibles au sujet de l'évasion et de l'optimisation fiscales par

²⁷ OCDE, Cadre inclusif sur BEPS, Manuel d'introduction.

notamment les entreprises multinationales, dans un climat de méfiance généralisée de l'opinion publique envers les banques d'abord, des acteurs économiques en général par la suite. L'OCDE y a vu un momentum politique pour redynamiser ses travaux en matière de fiscalité internationale et le sujet a finalement été abordé au niveau du G20, lors du Sommet de Los Cabos, en 2012.

L'OCDE a été invitée par le G20 à produire un rapport analysant le problème de l'érosion de la base fiscale et du transfert de bénéfices. En date du 19 février 2013, l'OCDE a publié son rapport sur la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices²⁸. Ce rapport s'ouvre sur une description des études et des données publiquement accessibles concernant l'existence et l'ampleur de ce phénomène en présentant un aperçu des évolutions internationales qui ont un impact sur l'imposition des sociétés, et en identifiant les principes fondamentaux sur lesquels repose l'imposition des activités transnationales, ainsi que les possibilités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices auxquelles ils peuvent éventuellement donner lieu.

En date du 19 juillet 2013, l'OCDE a publié son plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices²⁹. L'accent a été mis sur la coopération internationale pour éviter les actions unilatérales de certains États, qui auraient eu des conséquences considérables sur le climat des affaires dans le contexte économique précaire après la crise financière. Le plan d'action *Base Erosion and profit shifting* (« BEPS ») prévoit 15 actions nationales et/ou internationales, articulées autour de trois piliers : cohérence, substance et transparence. L'ensemble des résultats a été adopté par les ministres des Finances des pays du G20 lors d'une réunion tenue le 8 octobre 2015 à Lima, au Pérou. Ce paquet d'actions vise à éliminer les situations de double non-imposition et à s'assurer que les bénéfices sont imposés là où l'activité économique et/ou la création de valeur ont lieu.

Le plan d'action BEPS a abouti à cinq types de résultats ayant un statut différent :

1. Les standards minima

Les **standards minima** ont été retenus comme une réponse appropriée dès lors qu'une absence d'action de certains pays aurait eu des effets négatifs pour les autres pays. Les actions du plan d'action BEPS qualifiées comme standard minimum doivent obligatoirement être implémentées par les États afin de garantir que tous les membres ainsi que toutes les juridictions d'intérêt se conforment aux normes dans le but de garantir une égalité de traitement. Ces standards constituent le pilier de la mise en œuvre du plan d'action BEPS. A titre de suivi, le respect des standards minima sera évalué au moyen d'un rapport public périodique sur les dispositions prises par les pays pour appliquer les mesures adoptées.

4 actions sont considérées comme des standards minima, à savoir :

- Action 5 – Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance : Le Forum sur les pratiques fiscales

²⁸ OCDE (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Editions OCDE.

²⁹ OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE.

dommageables a développé une « modified nexus approach » pour les régimes de propriété intellectuelle (« IP Box ») pour déterminer la substance requise pour des activités de recherche et développement. Les « IP Box » existantes, dont celle du Luxembourg, ont été « gelées » et devront disparaître d'ici 2021. Les Etats restant libres de mettre en place de nouveaux régimes conformes à l'approche « nexus ».

Un autre volet des travaux vise à améliorer la transparence par le biais d'un échange spontané obligatoire d'informations sur les décisions anticipées en général relatives aux régimes préférentiels, à partir du 1^{er} janvier 2016.

- Action 6 – Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales : L'OCDE a développé des recommandations visant à concevoir des dispositions conventionnelles types et des règles nationales anti-abus, notamment pour éviter des situations de double non-imposition et le chalandage fiscal (*treaty shopping*). Le réseau conventionnel de chaque pays en question peut être adapté à ce standard par le biais de l'instrument multilatéral. L'instrument multilatéral est une convention multilatérale qui modifie l'application de milliers de conventions fiscales bilatérales conclues afin d'éliminer les situations de double imposition. L'instrument multilatéral met également en œuvre les standards minima adoptés afin de prévenir l'utilisation abusive des conventions fiscales et d'améliorer le règlement des différends tout en garantissant un degré suffisant de souplesse pour ainsi prendre en compte les politiques fiscales spécifiques relatives aux conventions fiscales.
- Action 13 – Réexaminer la documentation des prix de transfert : Le « country-by-country reporting » vise à accroître la transparence pour l'administration fiscale en matière de prix de transfert, via la documentation demandée aux entreprises, sur base d'un modèle commun. Les entreprises avec un chiffre d'affaires supérieur à 750 mio EUR devront communiquer certaines informations (par exemple le nombre d'employés par pays, les impôts payés, l'existence d'un « ruling », etc.) aux administrations fiscales au courant de 2016, afin que les administrations puissent échanger ces informations dès 2017.
- Action 14 – Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends : L'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE prévoit un mécanisme, indépendant des recours devant les juridictions nationales, permettant aux autorités compétentes des États contractants de résoudre, par voie d'accord amiable, des différends ou des difficultés liées à l'interprétation ou à l'application de la Convention. Ce mécanisme – la procédure amiable – est d'une importance fondamentale pour que les conventions fiscales soient correctement interprétées et appliquées, et notamment pour s'assurer que les contribuables pouvant prétendre aux avantages d'une convention ne sont pas soumis à une imposition, dans l'un ou l'autre des Etats contractants, qui n'est pas conforme aux dispositions de la convention.

Les mesures élaborées dans le cadre de l'action 14 du plan d'action BEPS et décrites dans ce rapport visent à réduire les risques d'incertitude et de double imposition involontaire, en améliorant les mécanismes de règlement des différends et notamment en facilitant l'accès à la procédure amiable.

2. Les approches communes

Des approches communes faciliteront la convergence des pratiques nationales. Les pays ont convenu d'une orientation générale pour leurs politiques fiscales dans ces matières. La mise en œuvre de ces approches devrait permettre un rapprochement progressif des positions des pays, permettant d'évaluer dans le futur si ces mesures ont vocation à devenir des standards minimums.

Deux actions sont classées sous ladite catégorie, à savoir :

- (i) Action 2 – Neutraliser les effets des montages hybrides : Ce rapport présente des recommandations concernant l'adoption de règles nationales qui permettent de neutraliser les effets des dispositifs hybrides et propose des changements à apporter au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE afin de remédier aux effets de tels dispositifs. Les dispositifs hybrides tirent parti des différences de traitement fiscal d'une entité ou d'un instrument entre les législations de deux pays ou plus en vue d'obtenir une double exonération. Les recommandations du rapport permettent de neutraliser les effets des dispositifs hybrides transfrontières qui peuvent induire des déductions multiples au titre d'une dépense unique, ou permettre d'obtenir une déduction dans une juridiction sans imposition correspondante dans l'autre juridiction.
- (ii) Action 4 – Limiter l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers : L'OCDE a développé des recommandations concernant la conception de règles nationales relatives aux déductions d'intérêts et autres frais financiers, qui sont des sources importantes de problèmes BEPS. L'approche recommandée permet de faire en sorte que les charges d'intérêts nettes déductibles d'une entité (excédent de charges d'intérêts après déduction des produits d'intérêts) sont en relation directe avec le bénéfice imposable généré par ses activités économiques, mesuré selon le résultat imposable avant charges d'intérêts, impôts, amortissements et provisions (EBITDA).

3. La mise à niveau de normes internationales

Cette rubrique vise à renforcer l'efficacité des normes existantes pour éliminer la double imposition et remédier aux abus. Les pays se sont accordés sur un ensemble d'orientations qui reflètent leur compréhension et leur interprétation commune des dispositions fondées sur les Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies.

Il s'agit de deux actions spécifiques sur les établissements stables et les prix de transfert :

- Action 7 – Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable : Le rapport présente des modifications à apporter à la définition d'établissement stable qui figure dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour neutraliser les stratégies permettant d'éviter d'avoir une présence imposable dans un pays au regard des conventions fiscales par l'utilisation d'accords de commissionnaire, par le jeu des

exceptions spécifiques à la définition de l'établissement stable ou moyennant d'autres stratégies similaires.

- Actions 8 à 10 – Faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur : Actifs incorporels, Risques et capital, Autres transactions à haut risque : L'OCDE développe depuis plusieurs années des recommandations sur les prix de transfert. Le rapport contient des révisions des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert qui visent à ce que les prix de transfert calculés soient alignés sur la création de valeur. Les instructions révisées portent par exemple sur des questions de prix de transfert dans le cas de transactions impliquant des actifs incorporels, les arrangements contractuels, y compris l'allocation contractuelle des risques et des bénéfices correspondants ou le niveau de rendement octroyé aux financements apportés par une entité du groupe multinational fortement capitalisée, lorsque ces rendements ne correspondent pas au niveau d'activité de cette entité.

4. Des pratiques exemplaires

Des pratiques exemplaires ont été définies afin d'aider les pays qui souhaitent renforcer leur droit interne dans certains domaines. L'approche fondée sur des pratiques exemplaires n'est pas contraignante, mais reflète l'accord auquel les pays participants sont parvenus et qui est censé être suivi dans la pratique. Un pays peut compléter cette approche par d'autres règles.

Il s'agit des actions suivantes :

- Action 3 – Renforcer les règles relatives aux filiales étrangères contrôlées : Les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) sont définies pour éviter qu'un contribuable détenant une participation de contrôle dans une filiale étrangère puisse éroder la base d'imposition dans son pays de résidence voire, dans certains cas, dans d'autres pays, en recourant à un transfert de bénéfice vers une filiale étrangère. Le rapport présente des recommandations sous la forme de grandes composantes pour l'élaboration de règles efficaces applicables aux SEC.
- Action 12 – Obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive : Cette action passe en revue les régimes de communication obligatoire d'informations à partir de l'expérience de pays qui en sont dotés, et formule des recommandations en vue d'établir un cadre modulaire à l'intention des pays qui souhaitent mettre en œuvre un régime de communication obligatoire d'informations permettant d'obtenir très tôt des renseignements sur les stratégies de planification fiscale à caractère potentiellement agressif ou abusif et sur leurs utilisateurs.

5. Des rapports d'analyse

Les rapports d'analyse donneront lieu à des travaux de suivi et de mise en œuvre supplémentaires :

1. Action 1 - Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique : Cette action présente une analyse des défis fiscaux posés par l'économie numérique. Elle souligne que, dans la mesure où l'économie numérique s'assimile de plus en plus à l'économie proprement dite, il serait difficile, pour ne pas dire impossible, de la distinguer du reste de l'économie dans une optique fiscale.
2. Action 11 - Mesurer et suivre les données relatives au BEPS : Les problèmes BEPS sont difficiles à chiffrer. L'OCDE a élaboré des recommandations concernant les indicateurs de l'ampleur et de l'impact économique du phénomène BEPS pour évaluer en permanence l'efficacité des actions engagées pour lutter contre les problèmes BEPS.
3. Action 15 - L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales : Le nombre de conventions fiscales bilatérales en vigueur et fondées sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ou inspirées de ce modèle est estimé à plus de 3.000. La mise en œuvre effective et rapide des modifications des conventions fiscales afin de prendre en compte les mesures correctives issues du plan d'action BEPS nécessite un instrument spécifique. L'action 15 du projet BEPS a analysé la possibilité d'élaborer un instrument multilatéral pour permettre aux pays de modifier rapidement leurs conventions fiscales pour mettre en application les recommandations issues du plan d'action BEPS ayant un lien avec les conventions fiscales.

B) Analyse des mesures fiscales au niveau de l'Union européenne

1. Directive dite « ATAD »

Concomitamment aux initiatives lancées au niveau de l'OCDE, la Commission européenne n'a pas tardé à mettre en œuvre les recommandations BEPS au niveau de l'Union européenne (« UE »).

Dans le prolongement des 15 actions BEPS publiées en automne 2015 par l'OCDE, la Commission européenne a présenté en date du 28 janvier 2016 son paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale qui vise à apporter une réponse coordonnée de l'UE au problème de l'évasion fiscale des entreprises. La Commission européenne s'emploie à mettre en place une fiscalité juste, efficace et propice à la croissance dans l'UE, avec de nouvelles propositions destinées à contrecarrer l'évasion fiscale des entreprises. Le paquet comprend des mesures concrètes pour lutter contre la planification fiscale agressive, améliorer la transparence fiscale et instaurer une concurrence fiscale équitable pour l'ensemble des entreprises dans l'Union. Selon la Commission européenne, ce paquet aidera les Etats membres à prendre des dispositions fermes et coordonnées contre l'évasion fiscale et permettra de faire en sorte que les entreprises paient l'impôt là où elles réalisent des bénéfices au sein de l'UE.

La directive dite « ATAD », selon l'acronyme anglais (*Anti Tax Avoidance Directive*), a pour objectif une implémentation cohérente, coordonnée et flexible par le biais du droit dérivé de certains engagements pris par les Etats membres au niveau de l'OCDE dans le cadre du plan d'action BEPS. Dans cet objectif, les mesures contenues dans l'ATAD posent des règles de

minimis permettant à chaque Etat membre d'aller plus loin lors de l'implémentation nationale. La susdite directive a été publiée au Journal officiel de l'Union européenne le 12 juillet 2016³⁰.

L'ATAD contient cinq mesures anti-évasion fiscale applicables à partir du 1^{er} janvier 2019, visant à lutter contre les phénomènes de l'érosion de la base imposable et le transfert des bénéfices.

Trois des cinq mesures sont issues directement des recommandations BEPS de l'OCDE :

- Limitation de la déductibilité des intérêts : cette mesure vise à décourager les entreprises à mettre en place des montages d'endettement artificiels afin de réduire au minimum leurs charges fiscales par des paiements d'intérêts fiscalement déductibles. Elle vise à limiter la déduction des intérêts nets à 30% de l'EBITDA de la société concernée tout en prévoyant une règle de minimis permettant la déduction des intérêts nets s'élevant à un maximum de 3 mio EUR et indépendamment des mesures permettant aux sociétés consolidées pour les besoins comptables de déduire la totalité de leurs intérêts nets. Grâce à cette directive, il devrait ainsi être moins intéressant pour les entreprises de déplacer artificiellement leur dette afin de réduire au minimum leurs impôts.
- Règle relative aux sociétés étrangères contrôlées (SEC ou CFC) : Cette mesure vise à éviter le transfert des bénéfices de la société mère établie dans un pays à fiscalité élevée vers des filiales contrôlées situées dans des pays à fiscalité faible ou nulle afin de réduire la charge fiscale du groupe. La règle relative aux SEC permettra à l'Etat membre de la société mère d'imposer les bénéfices que celle-ci place dans un pays à fiscalité faible ou nulle si certains seuils sont atteints, notamment en ce qui concerne le niveau de détention/contrôle (50%) et le niveau d'imposition comparé à ce qui aurait été dû dans l'Etat membre de la mère. Pourront être exclues les SEC dans l'Union européenne sous certaines conditions.
- Dispositifs hybrides : L'objectif est d'empêcher les entreprises d'exploiter des asymétries nationales pour éluder l'impôt. Certaines entreprises exploitent le fait que des Etats membres appliquent un traitement fiscal différent à des instruments, des entités ou des établissements stables (dispositifs hybrides) pour tirer parti de ces asymétries pour déduire leurs revenus dans les deux pays ou pour bénéficier, dans l'un d'eux, d'une déduction fiscale sur un revenu qui n'est pas imposé dans le pays de destination (aboutissant soit à une double déduction, à une déduction sans inclusion dans la base imposable ou en exploitant des différences d'attribution de revenu à un établissement stable).

La susdite directive dite ATAD a été complétée par des dispositions spécifiques au niveau des instruments hybrides. En effet, la directive dite ATAD 2 a pour objectif de compléter les dispositions de l'ATAD 1 et contient des mesures visant à neutraliser des dispositifs hybrides qui font intervenir des Etats tiers.

³⁰ DIRECTIVE (UE) 2016/1164 DU CONSEIL du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

Le texte de l'ATAD 1 se limite aux règles visant à neutraliser certains dispositifs hybrides (entités hybrides et instruments financiers hybrides) exploitant des différences entre les dispositions fiscales de deux Etats membres.

Le texte de l'ATAD 2, approuvé par les Ministres des Finances lors de la réunion ECOFIN le 21 février 2017, présenté par la Commission en date du 25 octobre 2016, s'attaque aux dispositifs hybrides entre Etats membres et pays tiers et étend le champ d'application de l'ATAD à d'autres dispositifs hybrides (les établissements stables hybrides, les « imported mismatches », les transferts hybrides, les sociétés à résidence hybride « dual resident entities »).

- Imposition à la sortie : L'objectif de cette mesure est d'empêcher les entreprises de délocaliser leurs actifs dans le seul but d'éluder l'impôt. Souvent, les actifs tels que la propriété intellectuelle ou les brevets, généralement valorisés sur la base d'une projection des revenus qu'ils généreront, ne sont pas taxés lorsqu'ils sont transférés d'un Etat membre vers un pays tiers. Certaines entreprises déplacent leurs actifs de valeur élevée de l'UE vers des pays à fiscalité faible ou nulle, pour éviter de payer des impôts dans l'Union sur les bénéfices qu'elles génèrent une fois qu'elles vendent ces actifs. Cette disposition oblige donc l'Etat membre de déterminer le montant des plus-values latentes sur les immobilisations transférées dans un autre Etat et de prélever l'impôt à la sortie. L'impôt peut être prélevé de manière échelonnée sur 5 ans sur demande du contribuable si l'actif est transféré vers un Etat membre, sans tenir compte de la réalisation effective du bien.
- Clause anti-abus générale : Cette mesure ne provient pas du plan d'action BEPS. La planification fiscale agressive cherche, par nature, à contourner les règles afin de réduire au minimum les impôts qu'une entreprise doit payer. Ceux qui se livrent à la planification fiscale agressive s'efforcent en permanence de trouver des moyens de contourner les dispositions de lutte contre l'évasion ou de mettre au point de nouvelles techniques d'évasion fiscale qui ne soient pas couvertes par des règles spécifiques. La directive propose une règle anti-abus générale, qui vise les montages fiscaux artificiels lorsqu'il n'existe pas d'autre règle anti-abus spécifique et qui sert de filet de sauvetage dans les cas où d'autres dispositions anti-abus ne peuvent être appliquées.

L'ATAD 1 prendra ses effets à partir du 1^{er} janvier 2019 alors que l'ATAD 2 est d'application à partir du 1^{er} janvier 2020. Le gouvernement a déposé à la Chambre des Députés le projet de loi 7318 concernant la transposition de la directive ATAD 1 le 19 juin 2018.

2. Directive dite « CC(C)TB » (ou ACCIS)

La première tentative de la Commission d'adopter au niveau de l'UE des règles communes de détermination de l'assiette imposable des sociétés n'ayant, après 5 années de négociations dans les groupes de travail du Conseil, abouti à aucun accord, la Commission européenne, après

avoir retiré la CCCTB initiale, selon l'acronyme anglais (*Directive for a Common Consolidated Corporate Tax Base*), a proposé en octobre 2016³¹ une CCCTB dans une nouvelle mouture.

Comme déjà mentionné dans le Plan d'Action pour une fiscalité des entreprises plus juste et plus efficace au sein de l'Union publié en juin 2015, la CCCTB initiale se trouve désormais ainsi remplacée par deux nouvelles propositions :

- la première concernant le volet de l'assiette commune (CCTB) ;
- l'autre proposition, bien distincte de cette dernière et dont les négociations devraient être ouvertes seulement après avoir finalisé les travaux sur la 1^{ère} étape, établissant des règles visant la consolidation des revenus et leur répartition sur base d'une formule entre les Etats membres (CCCTB).

L'entrée en vigueur des nouvelles règles est prévue pour le 1^{er} janvier 2020 en ce qui concerne la partie assiette commune et le 1^{er} janvier 2022 pour le volet consolidation.

De manière générale, le texte de la nouvelle CCTB contient différents éléments qui doivent être mis en exergue :

En premier lieu, alors que la CCCTB initiale était une proposition de directive contenant des règles dont l'application était optionnelle, la nouvelle CCTB comprend des règles à caractère obligatoire. La Commission européenne propose que les grands groupes multinationaux dépassant une certaine taille soient soumis de manière obligatoire à la CCTB. Ne seront visées de manière obligatoire par la nouvelle CCTB que des sociétés faisant partie d'un groupe consolidé dont le chiffre d'affaires dépasse 750 mio EUR. Pour des sociétés de plus petite taille qui ne remplissent pas ces critères, la nouvelle CCTB restera optionnelle (pour une période de 5 années).

En deuxième lieu, la CCTB propose l'introduction d'un régime d'incitation fiscale en amont en faveur de l'innovation et de la recherche. Au-delà de la déduction normale des dépenses de R&D, les contribuables auront droit à une « super-déduction de dépenses R&D » qui est conçue comme suit :

- Pour des dépenses de R&D jusqu'à 20 mio EUR: déduction supplémentaire de 50%.
- Pour des dépenses de R&D au-delà de 20 mio EUR: déduction supplémentaire de 25% pour le montant excédant les 20 mio EUR.

De plus, une super-déduction renforcée est prévue pour les contribuables qualifiant de start-up (selon une définition prévue par la CCTB) et pour des dépenses de R&D jusqu'à 20 mio EUR, il y aura une déduction supplémentaire de 100%.

En troisième lieu, la CCTB introduit comme nouveauté une déduction notionnelle sur fonds propres dans l'objectif d'encourager le financement par fonds propres (« Allowance for growth and investment »/ « AGI » (mesure pour la croissance et l'investissement)). En cas d'augmentation de la base de fonds propres définie par la CCTB, il est possible pour le contribuable de porter en diminution du revenu imposable une certaine déduction notionnelle

³¹ Cf. COM(2016) 685 final - 2016/0337 (CNS) - Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Corporate Tax Base: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwiTvrukyebaAhXQKewKHRQ4ALkQFjAAegQIABAn&url=https%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Ftaxation_customs%2Fsites%2Ftaxation%2Ffiles%2Fcom_2016_685_en.pdf&usg=AOvVaw0CeIBcsS9saiH-U8kfdzKI.

par rapport à cette augmentation. En cas de diminution de la base de fonds propres définie par la CCTB, le montant notionnel afférent à cette diminution deviendra imposable.

En dernier lieu, il est prévu dans le texte de la directive d'introduire différentes mesures anti-BEPS dont certaines sont déjà incluses dans la directive ATAD, à savoir une clause anti-abus générale, une limitation de la déduction des intérêts, des règles CFC, des dispositifs anti-hybrides, etc.

3. Directives sur l'économie numérique

En date du 21 mars 2018, la Commission européenne a publié son paquet destiné à assurer une imposition équitable de l'économie numérique³², contenant :

- d'une part, deux propositions de directives, à savoir
 - o une directive sur certains services numériques/ « digital service tax » (DST) basée sur l'article 113 TFEU³³,
 - o ainsi qu'une directive sur la présence numérique significative/ « significant digital presence » (SDP), basée sur l'article 115 TFEU³⁴,
- d'autre part, une recommandation d'introduire une définition de présence virtuelle significative dans les conventions fiscales conclues par les Etats membres avec des Etats non-UE³⁵ et
- finalement, une communication chapeau visant à clarifier le raisonnement et les objectifs poursuivis par la Commission européenne.

Le délai de transposition des deux directives est fixé au 31 décembre 2019.

Dans sa proposition de directive concernant la taxe sur certains services numériques (DST), la Commission propose que les services numériques soient soumis à une taxe prélevée à raison de 3% sur le produit/ chiffre d'affaires annuel brut réalisé sur les produits tirés de certains services numériques, dont (i) le placement sur une interface numérique de publicités ciblant les utilisateurs de cette interface, (ii) la mise à disposition des utilisateurs d'une interface numérique multifaces et (iii) la transmission de données recueillies au sujet des utilisateurs.

Afin d'éviter des effets néfastes sur les start-ups et les PME, la taxe sera seulement due par certaines entreprises qui remplissent des seuils relatifs à leur chiffre d'affaires (750 millions de produits au niveau mondial et 50 millions de produits générés au sein de l'UE sur les services numériques visés par la directive). La double imposition peut être mitigée selon le choix des Etats membres par la déduction de la DST de la base imposable en matière de l'impôt sur les collectivités. Les mécanismes de collecte de cette taxe sont alignés sur ceux en matière de TVA, soit « One-Stop-Shop/OSS ». Les mesures contenues dans ladite directive peuvent être qualifiées de mesures à « court terme ».

³² https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/initiatives/com-2018-148_fr.

³³ COM(2018) 148 final, Directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques.

³⁴ COM(2018) 147 final, Directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative.

³⁵ C(2018) 1650 final.

La directive établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative propose une définition du lien, « nexus », d'une société dans l'Etat membre où sont prestés des services numériques. La Commission propose trois critères alternatifs pour établir la présence virtuelle significative dans un Etat membre, faisant référence en premier lieu (i) aux produits tirés de la fourniture de services numériques (7 millions EUR), au nombre d'utilisateurs des services numériques situés dans cet Etat membre (100.000) ou encore au (iii) nombre de contrats commerciaux pour la fourniture de tels services numériques qui sont conclus au cours d'une période d'imposition par des utilisateurs situés dans cet Etat membre (supérieur à 3.000).

Il est par ailleurs proposé que la définition de la présence numérique significative pourrait être incluse dans la directive ACCIS et à terme dans les conventions fiscales. S'y ajoutent des règles en matière d'attribution des revenus à la présence virtuelle significative qui doivent s'aligner sur les règles de l'OCDE en matière de prix de transfert. Bien qu'il y ait des indices au niveau de l'OCDE sur le besoin de mise à jour, l'OCDE a prévu de finaliser ses travaux en matière de la présence numérique significative (définition et attribution des revenus) à l'horizon de 2020. Cette proposition peut être qualifiée comme contenant des mesures à « long terme ».

La directive établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative est complétée par une recommandation dans le domaine des conventions fiscales visant à recommander la renégociation des conventions fiscales pour y inclure la définition de la présence numérique telle que proposée dans la directive mentionnée ci-avant. Il est précisé que la mise à jour des conventions fiscales par la définition de la présence virtuelle significative écarterait l'application de la DST.

C) Impact des mesures internationales sur le Luxembourg

Compte tenu du nombre de mesures et de la diversité de ces dernières, il est très difficile à évaluer l'impact réel de ces dispositions sur le Luxembourg. Cela est d'autant plus vrai que lesdites répercussions risquent de dépendre des mesures concrètes d'implémentation par les autres Etats membres. Il faut également différencier entre les mesures que le Luxembourg a déjà considérées dans sa législation nationale par rapport aux actions qui restent à transposer en droit interne.

En ce qui concerne les mesures BEPS, il faut mettre en exergue que certaines ont déjà été transposées par le législateur luxembourgeois. D'autres mesures BEPS ont été mises en pratique à l'aide d'une directive européenne spécifique en vue de garantir une transposition uniforme au sein de l'Union européenne.

Au niveau de la **documentation des prix de transfert** (Action 13), la Commission européenne a soumis une proposition de directive relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal dont l'objet est d'étendre les échanges d'informations aux déclarations pays par pays (« DAC4 »). Cette mesure s'inspire directement de l'action 13 BEPS de l'OCDE (*Country-by-Country Reporting*)³⁶. Cette directive a été transposée par la loi du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays.

³⁶ DIRECTIVE 2016/881/UE du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE du Conseil en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

En ce qui concerne l'action 5 sur la lutte contre les pratiques fiscales dommageables, le législateur a aboli, par la loi du 18 décembre 2015 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2016, le régime fiscal favorisant l'investissement dans la **propriété intellectuelle** selon l'article 50bis L.I.R. afin de donner suite à l'accord international pour l'approche du lien modifiée pour les régimes de propriété intellectuelle. Le Luxembourg a introduit un nouveau régime fiscal favorisant l'investissement dans la propriété intellectuelle par la loi du 17 avril 2018 portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en ce qui concerne le régime fiscal de la propriété intellectuelle, et modifiant la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs (« Bewertungsgesetz »).

Par la loi du 23 décembre 2016 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2017, le gouvernement a incorporé dans le droit national des critères de base à respecter dans le cadre d'une **analyse de prix de transfert** en vertu des principes tels que révisés dans le cadre des actions BEPS 8 – 10 du plan d'action BEPS.

Pour toutes les autres mesures BEPS, il est également très difficile, voire impossible, d'évaluer les effets sur le Grand-Duché de Luxembourg. Tel est le cas pour la **limitation de la déductibilité des intérêts** et des **mesures anti-abus comparable à la règle SEC**. L'impact de la règle SEC pourrait varier selon que le Luxembourg est l'Etat qui applique la règle SEC ou l'Etat vis-à-vis duquel les autres Etats membres appliqueront cette règle. L'application de la règle SEC par le Luxembourg pourrait avoir des répercussions positives sur les recettes fiscales alors qu'elle pourrait aboutir à un élargissement de la base imposable de certaines sociétés luxembourgeoises par les revenus réalisés par leurs filiales étrangères ou établissements stables existants et faiblement imposés dans leur Etat d'origine. Il est à noter toutefois qu'il est probable que le Luxembourg sera amené à appliquer la règle de manière restreinte étant donné qu'une proportion très limitée des sociétés mères auxquelles les revenus faiblement imposés dans le chef des sociétés contrôlées pourraient être réattribués se situent au Luxembourg.

Les dispositifs visant à neutraliser les effets des entités et instruments hybrides pourraient être clairement perçus comme des mesures d'élargissement de la base imposable per se. Il pourrait donc y avoir un effet positif sur l'élargissement de la base imposable dans le cas où le Luxembourg serait amené à refuser la déduction d'une charge fiscale effectuée suite à l'application des dispositifs hybrides (sous condition que les sociétés qui ont été au Luxembourg, restent au Luxembourg). Force est néanmoins de constater que le Luxembourg risque surtout d'être impacté par l'extension de cette clause aux pays tiers dans l'ATAD 2.

En ce qui concerne **l'imposition à la sortie et la disposition anti-abus générale (GAAR)**, deux dispositions qui existent d'ores et déjà dans la loi fiscale luxembourgeoise, la nouvelle imposition à la sortie ainsi que la nouvelle mouture de la clause anti-abus générale ne devraient pas impacter de façon substantielle le budget de l'Etat, à la lumière des effets actuels de dispositions de ce type dans la réglementation fiscale existante.

En raison des discussions toujours en cours en ce qui concerne les directives sur l'économie numérique et la directive dite « CC(C)TB », il est très difficile à évaluer l'impact réel de ces dispositions sur le Luxembourg.

352 Les commentaires du CES

3521 Le Grand-Duché de Luxembourg face aux grandes tendances internationales

Des reproches sont régulièrement adressés au Grand-Duché d'être un paradis fiscal. Ils reposent sur des descriptions souvent partielles et parfois fausses ou surannées, ne tenant pas compte des grandes tendances en matière de fiscalité internationale. De fait, les nombreuses discussions internationales au sujet de la fiscalité viennent de ce que les systèmes fiscaux sont nationaux alors que le tissu économique se globalise et devient international. Cette divergence permet à certains acteurs de profiter de lacunes fiscales et même quelquefois de situations de double non-imposition. Plus fréquemment, elle crée aussi des conflits entre les modèles économiques de différents Etats qui chacun estiment pouvoir légitimement prétendre à une imposition. Lorsque dans une telle situation de petits Etats heurtent la base fiscale de grands Etats, ces derniers ont une tendance à accuser les premiers d'être à la source d'injustices fiscales, voire d'être des paradis fiscaux. C'est ce qui arrive fréquemment au Grand-Duché et il a semblé important au CES de décrire les mégatendances qui continueront à accompagner notre politique fiscale pendant de longues années encore.

Le modèle économique du Luxembourg est très lié au marché unique de l'Union européenne. Le pays a résolument parié sur l'ouverture totale qui permet de localiser ici des activités qui servent les clients dans d'autres pays, le plus souvent membres de l'Union européenne. Ce choix est logique et plus ancien que les traités de Rome. Privé de marché notable dans un monde marqué par la division du travail et les économies d'échelle, le pays n'a d'autre choix que d'exporter sur base de niches de compétence ou de souveraineté. Avec la place financière, notre économie s'est construite de plus en plus sur le modèle d'une localisation à Luxembourg des centres d'activités de groupes servant l'ensemble du marché unique à partir d'une seule base européenne. La situation centrale et le multilinguisme renforcent cette ambition. C'est ce qui vaut au Luxembourg d'abriter les centres de décision de si nombreuses activités et cela se vérifie pour la sidérurgie, la place financière, les « GAFA » ou la logistique, allant jusqu'à notre stratégie face au BREXIT. D'autres pays européens, soit petits, soit de taille moyenne, sont dans cette situation, mais aucun ne l'a intégré à ce point dans les fondamentaux de son modèle économique. Les pays disposant d'un grand marché intérieur peuvent se permettre de réfléchir dans les termes d'une économie nationale et ne saisissent le marché unique que dans des activités où les économies d'échelle sont importantes (le charbon et l'acier d'antan, l'automobile, l'aviation, l'énergie, les télécommunications, la finance aujourd'hui). Le succès du Luxembourg tient donc aussi au fait que, pour réussir, il a été obligé de s'adapter aux stratégies des grands groupes internationaux, ce que ne font pas d'autres Etats.

A partir du moment où une activité est localisée juridiquement – et fiscalement – dans un pays et que les produits et services livrés sont consommés dans un autre pays, la question se pose de savoir où est généré la richesse. Cette question est essentielle dans la mesure où il existe deux approches : le droit d'imposition revient-il au pays où se trouve le siège de la société ou au pays où a lieu la consommation finale ? Cette question est à la base de toutes les négociations récentes au niveau de l'OCDE et de l'UE, qui ont tendance à opter pour la deuxième solution.

Or, un déplacement de la fiscalité vers le lieu de consommation ne vise pas seulement à imposer plus les entreprises concernées, mais surtout à répartir les ressources fiscales en proportion du poids démographique des Etats. Les intérêts divergents entre grands et petits Etats, entre Etats exportateurs et Etats à marché intérieur important priment le fond du débat.

C'est ce qui a fait que le Luxembourg a dû se résoudre à abandonner les recettes de TVA du commerce électronique contrairement à ce qui avait fait jusque-là les grands principes en matière de TVA. C'est aussi ce qui a fait que le Luxembourg adapte son régime fiscal de la propriété intellectuelle conformément au Plan d'Action BEPS de l'OCDE. C'est ce qui est à la base des discussions actuelles sur l'imposition des géants du net (GAFA) (v. ci-dessus). C'est ce qui fait tout l'enjeu de la directive CCCTB ou ACCIS³⁷ : la consolidation vise en effet à répartir la taxation des revenus en fonction d'un schéma reflétant les activités de l'entreprise dans différents pays. La même idée se retrouve derrière maintes initiatives dites « anti-abus » de l'OCDE ou de l'Union européenne et même derrière l'initiative de la taxe sur les transactions financières qui concurrencerait, le cas échéant, la taxe d'abonnement luxembourgeoise sur les organismes de placement collectif.

Le CES ne prétend pas définir où dans ce débat se trouve un supplément de justice fiscale, ni quelle serait l'alternative ou la meilleure issue à toutes ces discussions. Mais il entend rendre attentif aux tenants et aboutissants vitaux qui se dessinent pour les recettes fiscales d'un pays dont le modèle économique est celui décrit plus haut.

3522 Les considérations des Groupes patronal et salarial

Techniquement, toutes choses égales par ailleurs, la tendance à l'harmonisation des bases d'imposition se traduit essentiellement par un élargissement de celles-ci dans le chef des groupes internationaux. La plupart des mesures proposées tendent en effet à restreindre le bénéfice d'une déduction fiscale ou d'une réduction d'impôt.

Les groupes patronal et salarial n'en tirent cependant pas des conclusions identiques pour la fiscalité des entreprises au Luxembourg.

Commentaire propre au groupe patronal

Pour les représentants des entreprises il est évident que cette tendance à l'harmonisation et à l'élargissement des assiettes fiscales résultera à relativement court terme en une augmentation de la charge d'impôt supportée par les entreprises à taux d'imposition inchangé. C'est ce qui fait prédire aux experts à l'unisson que la compétition entre les régimes fiscaux des sociétés passera des aménagements de l'assiette vers les taux applicables.

Le Luxembourg doit anticiper à cette évolution. A défaut, les grands groupes internationaux opérant au Luxembourg pourraient voir affectée de manière critique la rentabilité de leurs opérations et donc *in fine* la pérennité de leur présence dans ce pays. Il a été démontré que le niveau d'imposition des entreprises et la prévisibilité de celui-ci constituent un facteur

³⁷ *Common consolidated corporate tax base* - Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés.

important dans les choix de localisation des investissements internationaux. Loin donc de maintenir, voire d'augmenter ses recettes fiscales par une absence de réaction, le Luxembourg risque une réduction de ses ressources budgétaires non seulement du fait d'une fiscalité pêchant par une carence d'attractivité mais aussi du fait d'une redistribution des compétences d'imposition ayant jusque-là prévalu entre Etats.

Certains Etats européens ont d'ailleurs annoncé ou appliqué une baisse de leurs taux d'imposition nominaux afin d'augmenter leur attractivité comme lieu d'établissement. Le gouvernement luxembourgeois a lui aussi partiellement réagi en abaissant le taux d'imposition nominal (IRC et ICC confondus) de 29,22 % à 26,01 % (sur base de l'ICC de la Ville de Luxembourg). Mais le sujet est resté d'actualité pendant la campagne électorale pour la raison illustrée au graphique 11, à savoir le fait que le taux nominal luxembourgeois reste un des taux les plus élevés en Europe et en l'OCDE. Une baisse graduelle et dûment programmée tendant vers le taux médian dans l'Union européenne, actuellement aux alentours 21%, paraît donc indispensable pour ne pas mettre en péril les recettes budgétaires futures.

A défaut d'annonce d'une baisse significative et concrète des taux, notre pays perdra inévitablement du terrain et risque que bon nombre d'investisseurs internationaux se retirent ou réduisent leurs opérations au Luxembourg avec pour conséquence prévisible des pertes majeures de recettes budgétaires. A l'inverse, un taux d'affichage réduit et des règles de détermination de l'assiette plus simples dans leurs modalités d'application constitueraient un avantage compétitif pour le Luxembourg et permettraient de pérenniser les recettes, voire, au moins à terme, de les accroître par l'attraction de nouvelles entreprises internationales. Sur ce dernier point, le Gouvernement devrait se donner les moyens d'estimer les effets d'une baisse du taux d'imposition sur base d'une étude économique sérieuse, à l'instar des pratiques retenues dans d'autres pays. L'établissement de prévisions à court terme à partir d'une base d'imposition présumée constante ne pourra pas produire des résultats concluants.

Un moyen simple et sans frais pour augmenter substantiellement la lisibilité et donc la simplicité [et donc l'attractivité de notre système d'imposition des sociétés] consisterait à fusionner l'ICC et l'IRC, tout en abolissant l'impôt sur la fortune des personnes morales. De cette façon, la fiscalité des sociétés de droit luxembourgeois se résumerait par l'énonciation d'un taux qui lui-même serait appliqué à une base largement harmonisée à l'international.

Commentaire propre au Groupe salarial

Les dispositions décrites ci-dessus (*Note: BEPS/ATAD/ACCIS/Digital tax*) vont considérablement accroître la complexité des législations fiscales nationales, ce qui aura des incidences en termes de charges administratives tant pour les administrations fiscales que pour les contribuables concernés. En raison de cette complexité, les effets des dispositions sur les recettes fiscales sont difficiles à prédire à l'heure actuelle.

Par ailleurs, de nombreuses initiatives internationales étant encore au stade de projets, il serait important d'encourager la mise en place de dispositions dérogatoires évitant que les petits Etats membres exportateurs ne perdent des montants importants de revenus imposables au

bénéfice des Etats membres de l'UE qui sont de plus grands consommateurs.

Si l'harmonisation de la base d'imposition prévue va dans le sens d'une harmonisation des règles fiscales en Europe, elle permettra cependant toujours de jouer sur d'autres aspects de la fiscalité, à savoir les taux d'imposition, les niches fiscales ainsi que les dispositifs d'allègement et d'incitation.

Des informations sur les taux effectifs d'imposition subis par les entreprises font toujours défaut à l'heure actuelle, ce que regrette profondément le Groupe salarial.

Au niveau européen, la Commission européenne fait état d'un taux effectif moyen de 23,5% pour les sociétés à modèle d'affaire traditionnel, alors que le taux correspondant pour les entreprises numériques ne serait que de 9,5%, certaines d'entre elles ayant toutefois fait usage de règles fiscales spécifiques dans certains Etats membres, réduisant ainsi leur taux effectif d'imposition à un niveau proche de zéro.

En ce qui concerne les taux nominaux, le **Groupe salarial** rappelle que la baisse du taux de 21% à 18%, voire à 15% pour les petites entreprises, a déjà été motivée par les mesures fiscales décidées au niveau international (BEPS, ACCIS), sans que lesdites mesures soient complètement implémentées à l'heure actuelle. La réduction est en fait une avance sur les évolutions à venir.

En outre, les sociétés d'une certaine envergure s'intéressant au Luxembourg sont probablement plus intéressées par un taux effectif d'imposition qui leur est fourni par des cabinets de conseils fiscaux que par le taux nominal.

Actuellement, l'impact de la réforme fiscale sur les recettes en matière d'impôt sur le revenu des collectivités n'est pas encore connu. Il n'est donc pas prudent de procéder à une réduction supplémentaire des taux d'imposition nominaux, dont on ne peut pas évaluer l'impact sur les finances publiques.

Or, dans le cas d'une érosion de celles-ci, la conséquence en serait une réduction du rôle de l'Etat et/ou une augmentation de l'imposition des personnes physiques. Le Groupe salarial considère cependant que les sociétés ont également une responsabilité à contribuer au financement des infrastructures publiques matérielles et immatérielles, celles-ci étant également mises au service de l'économie.

Il a été calculé que de 2000 à 2016, la proportion de l'IRC dans les recettes courantes de l'Etat a diminué de 18% à 12%.

Au niveau international, au lieu de prolonger la concurrence fiscale en focalisant l'attention sur les taux nominaux (bas), il est nécessaire de réduire les opportunités de concurrence fiscale entre les Etats européens en leur imposant des règles minimales en matière de détermination de la base imposable.

Afin d'enrayer davantage le nivellement vers le bas auquel on assiste en matière d'imposition des personnes morales, il est urgent de non seulement harmoniser les assiettes fiscales, mais

aussi de fixer un taux d'imposition minimal européen à un niveau approprié pour tous les Etats membres de l'Union européenne.

Références

<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/lutter-contre-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices-9789264192904-fr.htm>
<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/plan-d-action-concernant-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices-9789264203242-fr.htm>
<http://www.oecd.org/fr/ctp/les-ministres-des-finances-des-pays-du-g20-approuvent-des-reformes-du-systeme-fiscal-international-visant-a-endiguer-l-evasion-fiscale-des-entreprises-multinationales.htm>
[http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-16-160 fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm)
http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_fr
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_fr
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

36 Analyse de l'IRPP et de la RTS

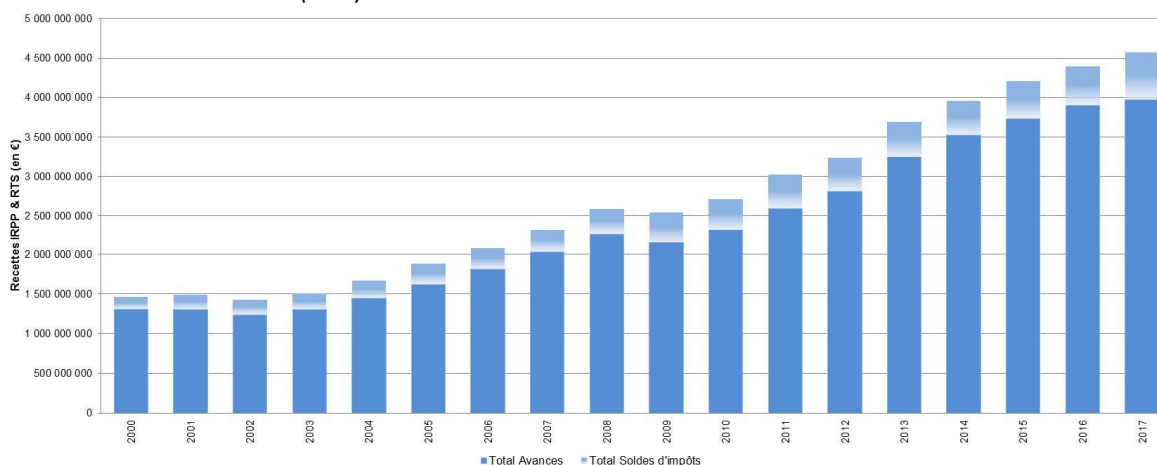
L'IRPP est établi par voie d'assiette après la fin de l'année d'imposition sur base d'une déclaration d'impôt faite par le contribuable. L'année d'imposition coïncide avec l'année calendrier et comprend les bénéfices réalisés et les revenus nets touchés pendant cette période.

Les contribuables avec un revenu annuel en-dessous de 11.265 EUR pour la classe d'impôt 1 et à 22.530 EUR pour les classes d'impôt 1a et 2, sont exempts d'impôt.

Pour le CES, il est important de considérer la RTS et l'IRPP ensemble, puisque la RTS est une avance d'impôt prélevée par l'employeur sur les salaires et versée à l'ACD, alors que l'IRPP est calculé sur base d'une déclaration d'impôt. A elle seule, la RTS contribue à plus de 80% des recettes totales au titre de l'IRPP et de la RTS. Pour comprendre les facteurs qui sont à l'origine de la croissance accrue de la RTS par rapport à l'IRPP, il faut se référer aux explications du tableau 1 au chapitre 2 ci-dessus.

Le graphique 28, ci-dessous, montre que les recettes de la RTS et de l'IRPP ont connu une forte progression sur la période de 2000 à 2017, en augmentant de 213%.

Graphique 28 : Evolution de la RTS et de l'IRPP par voie d'assiette de 2000-2017 – Soldes d'impôt / Avances (EUR)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

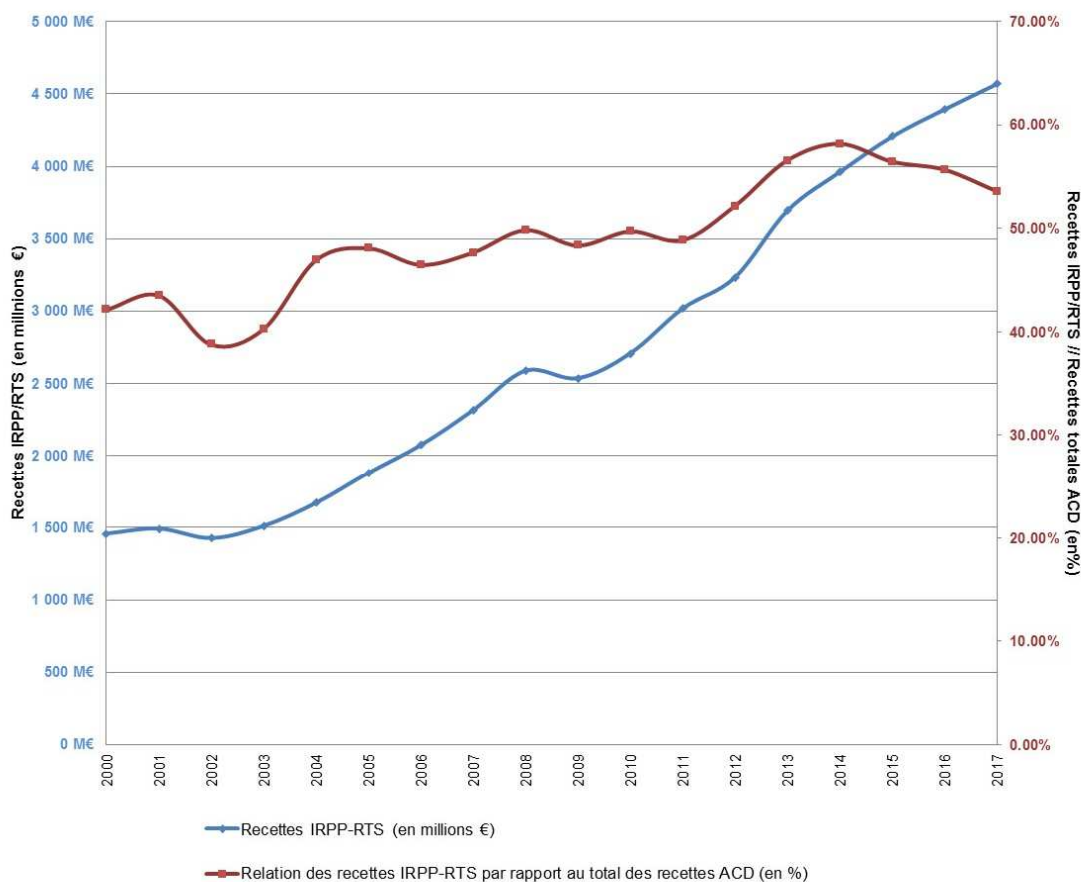
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2000 à 2017.
- L'impôt de solidarité est inclus dans les chiffres.

Sur le graphique 31, ci-dessous, on constate que les recettes de l'IRPP et de la RTS ont fortement progressé sur la période étudiée, de même que leur part relative dans le total des recettes directes a augmenté d'environ 44% en 2000 à 59% en 2017. Certaines variations sont toutefois à observer:

- la baisse en 2002 est due à la réforme intervenue en 2001 portant adaptation du barème d'impôt sur le revenu;
- la baisse observée en 2009 est due à la loi du 19 décembre 2008 portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu qui porte, notamment, adaptation du barème d'impôt pour tenir en compte de l'inflation de 9%.
- la baisse observée en 2017 est due à la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 qui a, entre autres, introduit des allègements fiscaux en modifiant le barème d'imposition dans un souci d'équité sociale.

Concernant leur évolution respective, les recettes totales de l'IRPP ont augmenté, d'un côté, de 261,57 mio EUR à 892,55 mio EUR de 2000 à 2017, soit une variation de 241% et de l'autre côté, les recettes totales de la RTS ont augmenté de 1.196,43 mio EUR à 3.676,34 mio EUR sur cette même période, soit une variation de 207%.

Graphique 29 : Evolutions des recettes IRPP - RTS (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes de 2000-2017 (%)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2000 à 2017.

Le tableau 24 ci-dessous permet de compléter quelque peu le graphique ci-dessus, puisqu'il donne un aperçu de l'évolution du taux maximal de l'IRPP, ainsi que du seuil à partir duquel ce taux est appliqué sur une période allant de 1990 à 2017. L'IS, qui vient en majoration de l'IRPP, est expliqué à la section 391 ci-dessous.

Tableau 24 : Evolution du taux marginal maximal de l'IRPP de 1990 à 2017

Année	IRPP Taux max. (%)	Impôt de solidarité (IS) (% ; EUR)	Taux majoré (%)	à partir de EUR
1990	56	5,0	58,80	32.752
1991	50	2,5	51,25	31.458
1992	50	2,5	51,25	32.469
1993	50	2,5	51,25	32.469
1994	50	2,5	51,25	34.417
1995	50	2,5	51,25	34.417
1996	50	2,5	51,25	34.417
1997	50	2,5	51,25	34.417
1998	46	2,5	47,15	65.444
1999	46	2,5	47,15	65.444
2000	46	2,5	47,15	65.444
2001	42	2,5	43,05	33.540
2002	38	2,5	38,95	34.500
2003	38	2,5	38,95	34.500
2004	38	2,5	38,95	34.500
2005	38	2,5	38,95	34.500
2006	38	2,5	38,95	34.500
2007	38	2,5	38,95	34.500
2008	38	2,5	38,95	36.570
2009	38	2,5	38,95	39.885
2010	38	2,5	38,95	39.885
2011	39	4,0	40,56	41.793
2012	39	4,0	40,56	41.793
2013	39 40 > 100.000	7,0 9,0 > 150.000	41,73 42,80 43,60	41.793 100.000 - 150.000 > 150.000
2014	39 40 > 100.000	7,0 9,0 > 150.000	41,73 42,80 43,60	41.793 100.000 - 150.000 > 150.000
2015	39 40 > 100.000	7,0 9,0 > 150.000	41,73 42,80 43,60	41.793 100.000 - 150.000 > 150.000
2016	39 40 > 100.000	7,0 9,0 > 150.000	41,73 42,80 43,60	41.793 100.000 - 150.000 > 150.000
2017	39 40 41 42 > 200.004	7,0 9,0 > 150.000	41,73 42,80 44,69 45,78	45.897 100.002 - 150.000 150.000 - 200.004 > 200.004

Source: Ministère des Finances, CES.

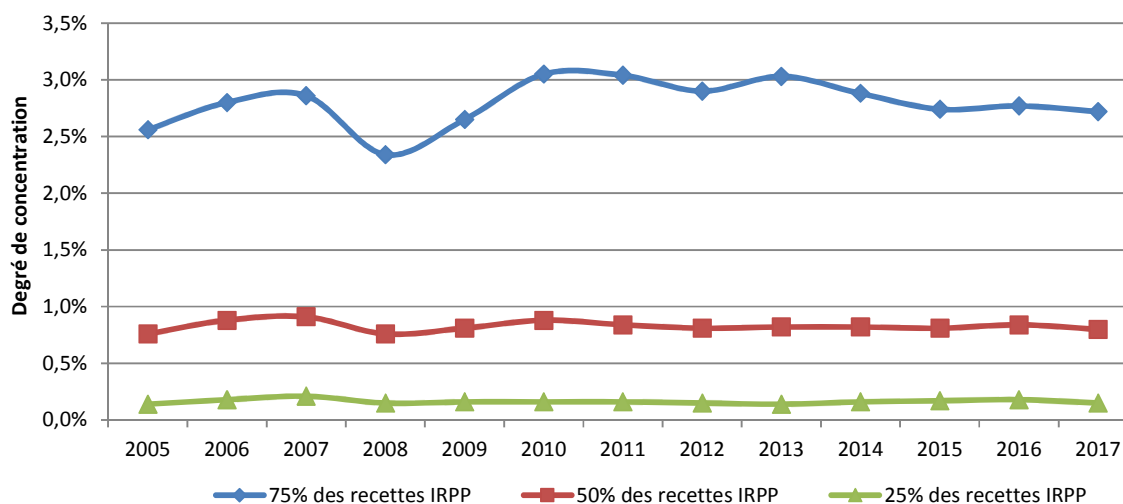
Il y a lieu de constater que sur la période d'observation, telle que retenue au tableau 24 ci-dessus, le taux maximal d'imposition a baissé de 46% en 2000 à 39%, respectivement, à 40% pour les revenus supérieurs à 100.000 EUR. Depuis la réforme fiscale de 2017, le taux maximal s'élève à 42%. L'accroissement des recettes au titre de l'IRPP s'explique donc par une augmentation de l'assiette d'imposition qui est due, notamment, à la croissance soutenue de l'emploi et de la masse salariale.

- Degré de concentration de l'IRPP

Etant donné que la RTS est prélevée sur tous les salaires et traitements, ainsi que sur les rentes et pensions provenant d'une ancienne occupation salariée, il est plus opportun de focaliser l'analyse du degré de concentration sur l'évolution de l'IRPP qui provient des contribuables remplissant les conditions d'une déclaration d'impôt.

Ainsi, on peut observer sur le graphique 30 ci-dessous que les catégories de 25% et 50% sont relativement constantes sur la période de 2005 à 2017, alors que le degré de concentration regroupant 75% des recettes IRPP est plus variable. En 2008, cette catégorie enregistre une baisse de 0,5 point de pourcentage, due notamment, à l'adaptation du barème d'impôt à l'inflation.

Graphique 30 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes IRPP de 2005 à 2017



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les trois courbes ne sont pas à considérer cumulativement, mais séparément.
- Les recettes IRPP se réfèrent aux années budgétaires et comprennent donc les avances, ainsi que les soldes d'impôt.
- Les données statistiques pour les années 2000 à 2004 ne sont pas disponibles.

Il peut sembler étonnant qu'une partie aussi réduite de contribuables paye la majorité des recettes IRPP (par exemple, 0,8% des contribuables payent 50% des recettes totales de l'IRPP en 2017). D'abord, le CES insiste sur le fait qu'il s'agit ici uniquement de l'IRPP, et que la RTS, qui est payée par la grande majorité des salariés et des pensionnés, n'est pas prise en compte. Ensuite, le CES met en garde que ce graphique peut donner une image quelque peu biaisée, dans la mesure où il intègre également les personnes physiques non-résidentes dont les revenus ne sont pas tous compris dans l'assiette luxembourgeoise (par exemple, les revenus de location).

Par ailleurs, le CES tient à souligner le phénomène, suivant lequel la majorité des recettes IRPP proviennent d'une part réduite de contribuables, s'explique par le système d'imposition progressif (les hauts salaires payent plus d'impôt que les faibles salaires). Ainsi, un tel phénomène peut également être observé dans d'autres pays de l'OCDE qui ont un système progressif sur les personnes physiques. Selon une étude de Capgemini et RBC Wealth Management³⁸, au Royaume-Uni, 50% des recettes IRPP proviennent de 3% de contribuables, en 2013 ; au Luxembourg, on constate une concentration plus accrue, à savoir, 3% des personnes physiques contribuent à 75% des recettes IRPP.

³⁸ Art. « Super-rich face fresh scrutiny », *Financial Times*, 13 août 2015.

- Répartition de l'IRPP et de la RTS selon l'année d'imposition et l'année budgétaire

Les deux tableaux suivants (25 et 26) montrent l'évolution des impôts IRPP et RTS selon l'année d'imposition et l'année budgétaire.

Tableau 25 : Répartition de l'IRPP selon l'année d'imposition et l'année budgétaire (mio EUR) (2000-2017)

Année d'imposition	Exercice budgétaire																	
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1994	4,968																	
1995	19,939	4,612																
Soldes d'impôt	12,913	13,976	4,471															
1997	16,580	21,384	18,277	5,884														
1998	9,266	10,617	12,586	18,560	5,496													
1999	-35,707	11,499	15,180	23,562	27,095	4,030												
Avances	233,612	-34,378	13,713	19,194	23,445	28,337	8,270											
2001	233,924	-31,377	14,933	16,178	31,687	23,224	5,138											
2002		237,905	-35,440	10,607	22,473	14,110	22,375	5,101										
2003			242,911	-31,231	25,441	21,733	17,863	18,675	5,702									
2004				254,973	-23,676	35,208	29,382	21,009	25,065	6,144								
2005					276,210	-23,394	39,751	27,084	29,966	35,377	7,208							
2006						298,368	-28,441	36,222	29,923	32,825	35,422	5,311						
2007							320,173	-20,947	69,336	48,043	39,420	55,141	8,392					
2008								323,191	-18,276	49,848	48,722	46,02	50,482	6,6				
2009									349,364	-16,742	61,404	41,834	35,588	33,17	8,889			
2010										384,561	-17,397	65,594	49,438	50,05	42,256	17,212		
2011											427,916	-27,314	83,436	52,12	50,228	28,894	27,202	
2112												468,741	-28,908	81,95	56,889	38,189	40,972	
2013													508,316	-51,52	79,848	55,535	43,214	
2014														542,61	-46,799	112,478	73,995	
2015															576,595	-54,875	122,967	
2016																622,935	-61,621	
2017																	645,823	
Totaux / année budgétaire	261,571	261,634	270,755	289,604	306,563	364,502	377,519	406,241	410,335	491,080	540,056	602,695	655,327	706,744	714,980	767,906	820,368	892,552
Totaux / année d'imposition	292,193	293,707	277,131	301,094	348,105	392,202	409,630	519,558	506,587	513,507	591,714	642,482	657,833	635,393	682,284	644,687	561,314	645,823

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les recettes de l'impôt de solidarité sont intégrées dans les chiffres arrondis.

- Les soldes d'impôt peuvent être perçus pendant 5 ans au-delà de l'année budgétaire. Les soldes des années 2013-2017 (marqués en jaune) et, en conséquence, les années d'imposition peuvent donc encore varier.

Il y a lieu de noter sur le tableau 25 ci-dessus, que pour chaque année sur la période étudiée, des remboursements sont effectués en faveur des contribuables (soldes d'impôt négatifs) dus, principalement, aux dépenses spéciales et aux crédits d'impôt en général.

Tableau 26 : Répartition de la RTS selon l'année d'imposition et l'année budgétaire (mio EUR) (2000-2017)

Impôt général sur le revenu: Impôt retenu sur les traitements et salaires																		
année d'imposition	exercice budgétaire																	
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1994	0.190																	
1995	0.343	0.337																
1996	0.613	0.213	0.303															
1997	0.373	0.488	0.344	0.311														
1998	0.106	0.499	0.739	0.162	0.223													
1999	121.105	0.282	1.602	0.666	0.103	0.760												
2000	1 073.695	150.039	1.397	10.760	5.585	2.278	0.384											
2001		1 079.154	138.530	9.314	3.335	6.489	1.457	0.733										
2002			1 001.258	139.412	9.935	5.320	-12.973	0.867	0.580									
2003				1 060.428	153.315	6.133	17.009	1.679	0.719	0.433								
2004					1 191.648	149.098	4.345	4.573	1.378	0.547	0.918							
2005						1 345.083	173.960	3.126	2.274	1.259	0.881	1.035						
2006							1 512.384	190.279	5.314	2.211	0.976	1.793	-0.329					
2007								1 708.548	226.320	2.424	2.220	1.658	0.626	0.388				
2008									1 942.055	239.115	2.431	2.624	1.361	0.787	1.36			
2009										1 800.887	225.293	0.711	2.414	1.408	1.11	3.99		
2010											1 936.003	243.899	2.987	1.626	1.95	1.71	1.81	
2011												2 163.93	230.166	-0.197	2.71	2.34	1.37	3.570
2012													2 341.54	247.192	0.32	1.47	1.74	1.430
2013														2 736.21	258.42	0.86	2.26	2.330
2014															2 980.43	273.56	1.06	2.220
2015																3 153.68	285.15	-2.100
2016																	3 279.58	343.890
2017																		3 325.000
Total année budgétaire	1 196.425	1 231.012	1 144.173	1 221.053	1 364.144	1 515.161	1 696.566	1 909.805	2 178.640	2 046.876	2 168.722	2 415.653	2 578.763	2 987.417	3 246.300	3 437.594	3 572.957	3 676.340
Total année Imposition	1 244.138	1 239.012	1 144.399	1 239.716	1 352.507	1 527.618	1 712.628	1 942.184	2 189.733	2 035.810	2 189.976	2 403.887	2 593.689	3 000.086	3 257.268	3 436.723	3 623.465	3 325.000

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les recettes de l'impôt de solidarité sont intégrées dans les chiffres arrondis.

- Les soldes d'impôt peuvent être perçus pendant 5 ans au-delà de l'année budgétaire. Les soldes des années 2013-2017 (marqués en jaune) et, en conséquence, les années d'imposition peuvent donc encore varier.

Sur le tableau 26 ci-dessus, on constate que les recettes de la RTS résultent principalement d'avances.

Sur base des données dont il dispose, le CES tient à présenter l'évolution des huit catégories de revenu pour les personnes physiques sur une période allant de 2009 à 2012. Celles-ci sont établies à partir des données provenant de la RTS, de l'IRPP par voie d'assiette et du décompte annuel.

Tableau 27 : Evolution des catégories de revenu pour les personnes physiques de 2009 à 2012 (en EUR et en % par rapport au total)

Catégories de revenu	2009		2010		2011		2012	
	EUR	en % par rapport au total	EUR	en % par rapport au total	EUR	en % par rapport au total	EUR	en % par rapport au total
Revenu net d'une occupation salariée	15 241 169 143,16	74,52	15 862 365 099,52	74,23	16 601 191 696,82	74,66	17 495 475 804,70	74,12
Revenu de pensions et de rentes	3 516 083 779,04	17,19	3 691 900 573,24	17,28	3 914 870 756,06	17,61	4 195 926 136,01	17,77
Bénéfice d'une profession libérale	845 371 911,79	4,13	899 477 492,41	4,21	1 034 458 446,44	4,65	1 132 365 165,36	4,80
Revenus nets divers	274 195 778,02	1,34	297 121 203,87	1,39	296 026 904,69	1,33	315 156 861,23	1,34
Bénéfice commercial	261 188 631,60	1,28	296 358 333,45	1,39	157 914 375,26	0,71	168 228 733,04	0,71
Revenu de location de biens	193 934 659,98	0,95	186 672 900,76	0,87	127 610 644,39	0,57	173 438 887,21	0,73
Revenu de capitaux mobiliers	84 922 254,23	0,42	89 072 195,57	0,42	65 435 021,93	0,29	99 969 461,08	0,42
Bénéfice agricole et forestier	35 260 211,67	0,17	45 572 866,65	0,21	38 311 974,44	0,17	25 270 705,19	0,11
Total	20 452 126 369,49	100,00	21 368 540 665,47	100,00	22 235 819 820,03	100,00	23 605 831 753,82	100,00
Nombre total des contribuables	477 858		488 167		501 569		513 306	

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Cf. également le tableau 39: Evolution de la masse salariale et des impôts payés par les personnes physiques.

Le tableau reprend les données relatives des années pour lesquelles le délai de prescription de 5 ans a expiré, soit en dernier lieu le 31.12.2017 pour l'année d'imposition 2012. Pour les années suivantes, on estime qu'on ne dispose pas de données fiables, puisque le délai de prescription n'est pas encore révolu.

Il découle du tableau 27 ci-dessus que le revenu net provenant d'une occupation salariée, ainsi que le revenu net provenant de pensions et de rentes contribuent à eux seuls à environ 92% du total des revenus des personnes physiques. Dès lors, il faudrait creuser davantage cette donnée, afin, par exemple, de mieux évaluer la part de salaires issus d'entreprises individuelles et celle provenant de dirigeants associés de sociétés. Selon le Statec, le Luxembourg compte 6.049 entreprises individuelles en 2017³⁹.

³⁹ « Répertoire des entreprises luxembourgeoises 2017 », STATEC.

361 Analyse de la répartition sectorielle de la RTS

Etant donné que la RTS représente une des catégories de recettes les plus importantes, il est plus opportun, pour l'analyse sectorielle, de se focaliser sur la RTS prélevée sur les salaires de tous les secteurs.

Sur le tableau 28, ci-dessous, on peut ainsi constater que l'administration publique contribue, avec 995,11 mio EUR en 2017, le plus aux recettes RTS, suivie par les activités financières et d'assurance⁴⁰, avec 873,60 mio EUR.

⁴⁰ Selon « Luxembourg Banking Insights 2018 » de KPMG Luxembourg SC, plus de 26.000 personnes étaient employées dans le secteur bancaire fin 2017.
<https://home.kpmg.com/lu/en/home/campaigns/2018/07/banking-insights-2018.html>

Tableau 28 : RTS totale – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (EUR)

Répartition sectorielle de la RTS 2011 - 2017							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Administration publique	677 415 624,64	720 280 031,16	851 989 406,88	920 525 317,85	977 572 195,70	967 079 991,13	995 109 368,52
Activités financières et d'assurance	603 631 620,19	631 470 644,71	716 879 383,86	769 046 024,32	807 735 705,93	845 926 417,63	873 598 245,95
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	269 827 817,86	290 758 327,78	338 723 432,00	359 202 295,96	394 609 658,72	432 135 846,91	503 777 700,15
Information et communication	134 505 592,94	142 632 724,28	187 590 760,98	184 728 688,12	201 261 074,57	218 232 656,23	232 595 896,70
Commerce	147 726 323,45	163 291 076,17	166 855 824,45	204 549 168,50	226 038 379,39	245 830 085,36	206 274 335,00
Santé humaine et action sociale	123 579 729,97	138 927 605,78	159 536 038,63	181 090 893,65	186 403 456,68	192 420 282,15	203 018 572,03
Transports et entreposage	125 602 205,03	121 240 728,40	132 912 774,44	146 594 118,41	154 673 146,87	151 678 025,50	152 722 349,17
Industrie manufacturière	112 472 769,83	133 395 947,39	140 664 934,35	154 095 932,85	150 550 332,36	152 004 962,81	145 369 271,10
Construction	70 298 378,83	78 681 018,11	91 588 862,23	102 261 724,49	109 754 423,98	117 509 141,02	114 075 652,64
Activités de services administratifs et de soutien	33 566 109,54	37 823 789,73	45 261 788,74	52 687 270,67	58 376 152,69	67 028 158,77	69 189 204,45
Enseignement	23 989 720,39	22 986 263,68	30 086 279,27	33 634 166,37	36 555 603,20	38 503 821,95	39 490 456,03
Hébergement et restauration	17 363 657,11	18 169 895,87	22 848 381,44	26 074 821,01	27 470 160,18	30 295 269,95	26 810 409,85
Autres activités de services	16 876 186,20	18 817 210,69	21 947 207,19	24 590 307,54	24 033 855,53	25 185 402,67	24 546 273,22
Activités immobilières	12 331 127,15	13 014 936,08	15 905 837,47	18 834 671,88	19 355 330,98	22 605 674,29	23 116 856,25
Electricité, gaz	14 830 851,01	14 645 173,23	16 392 449,06	18 115 115,09	16 658 016,47	22 501 338,07	20 169 883,62
Arts, spectacles et activités récréatives	7 149 701,03	6 885 929,72	8 823 696,97	9 964 180,99	10 207 692,04	9 674 382,01	10 182 907,42
Eau, assainissement, gestion des déchets, dépollution	5 494 367,89	5 827 704,91	6 981 997,28	7 459 700,40	8 046 593,59	8 819 555,39	8 409 592,56
Activités extraterritoriales	3 394 008,03	4 213 048,96	3 988 710,15	3 801 604,52	3 835 278,83	3 980 363,35	4 247 852,37
Agriculture, sylviculture et pêche	1 358 704,99	1 593 995,48	1 421 647,67	1 660 848,47	1 756 414,28	1 752 349,41	1 620 401,69
Industries extractives	968 091,19	976 101,61	1 019 682,74	1 094 830,63	1 172 096,01	1 340 028,33	996 619,47
Activités des ménages	150 000,46	184 791,61	205 238,04	251 541,20	180 202,38	263 166,55	249 275,68
Autres	13 123 826,63	12 947 718,33	25 795 872,44	26 035 909,33	21 348 240,36	18 190 972,93	20 769 240,12
Total	2 290 054 209,33	2 578 764 663,68	2 987 420 206,28	3 246 299 132,25	3 437 594 010,74	3 572 957 892,41	3 676 340 363,99

Sources: Ministère des Finances, ACD.

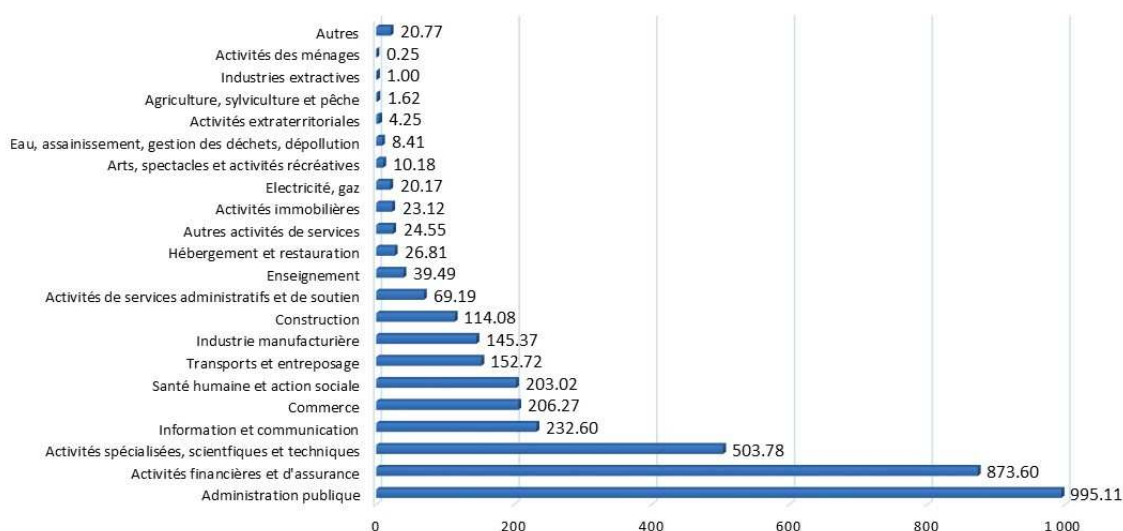
Remarques:

- RTS avant déduction de l'impôt de solidarité

- L'ACD a appliqué la ventilation selon les codes NACE qu'à partir de 2011.

- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

Graphique 31 : RTS totale – Répartition sectorielle en 2017 (mio EUR)



Sources: Ministère des Finances, ACD.

Remarques:

- Les données statistiques sont basées sur l'année budgétaire 2017.
- RTS avant déduction de l'impôt de solidarité.

Il convient de préciser que les entreprises publiques font partie des codes NACE suivants:

- BCEE : catégorie « Activités financières et d'assurance (Banques) » ;
- POST : catégorie « Télécommunications » ;
- CFL : catégorie « Transports et entreposage ».

Le tableau 29 ci-dessous présente le détail de ce secteur.

Tableau 29 : Détail du poste « administration publique » selon le code NACE⁴¹ (EUR)

Détail du poste « administration publique » selon le code NACE			
	2015	2016	2017
1) Administration centrale	545 444 032,49	511 625 281,71	567 509 055,20
2) Administration communale	92 151 770,88	95 693 707,69	92 241 990,94
3) Activités de soutien aux administrations publiques	955 976,83	1 138 280,70	1 110 321,08
4) Administration publique (tutelle=) de la santé, de la formation, de la culture et des services sociaux, autre que la sécurité sociale	1 650 061,15	1 915 952,39	1 292 031,85
5) Administration publique (tutelle) des activités économiques	27 369 503,77	27 068 043,89	23 664 817,96
6) Affaires étrangères	360 568,34	389 910,22	378 810,10
7) Activités d'ordre public et de sécurité	156 813,00	109 130,31	0,00
8) Services du feu et de secours	5 648,30	8 281,50	5 953,31
9) Sécurité sociale obligatoire	309 477 820,94	329 131 402,72	308 906 388,08
TOTAL	977 572 195,70	967 079 991,13	995 109 368,52

Sources : Ministère des Finances, ACD.

Remarques:

- Les données statistiques sont basées sur l'année budgétaire 2017.
- RTS avant déduction de l'impôt de solidarité.

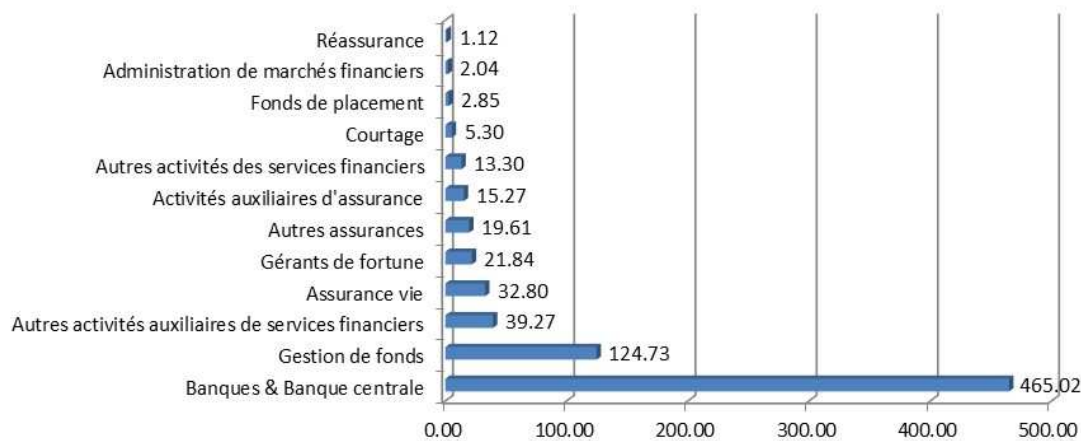
Pour information, les pensionnés font partie du secteur de l'administration publique et plus précisément, de la sous-catégorie « *Sécurité sociale obligatoire* ». Y sont comptabilisés tant les anciens salariés du secteur public, que les anciens salariés du secteur privé.

⁴¹ Cf. annexe 5: « Les sous-catégories du poste de l'administration publique selon le code NACE ».

3611 Analyse du secteur des activités financières et d'assurance

Concernant le secteur des activités financières et d'assurance, le graphique 32 ci-dessous montre qu'en 2017 les banques et la banque centrale sont, avec 465,02 mio EUR (63% de la RTS pour ce secteur), de loin, les contribuables les plus importants, suivies par les gestionnaires de fonds, avec 124,7 mio EUR (17% de la RTS pour ce secteur).

Graphique 32 : Recettes RTS provenant du secteur des activités financières et d'assurance en 2017 (mio EUR)



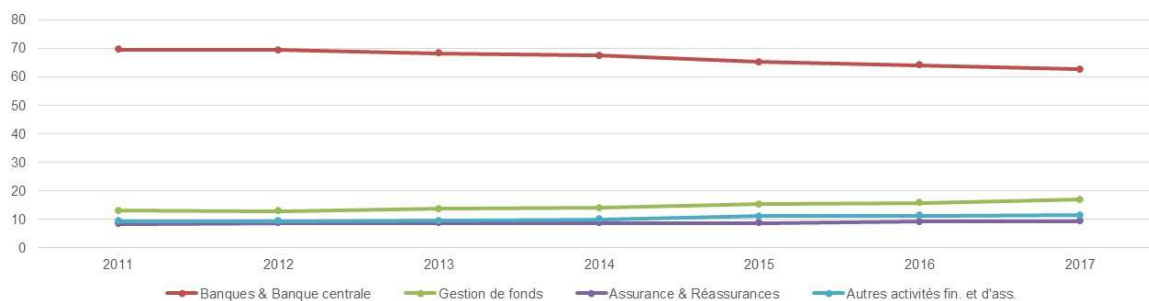
Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les données statistiques sont basées sur l'année budgétaire 2017.
- RTS avant déduction de l'impôt de solidarité.

Le graphique 33 souligne l'importance du secteur bancaire pour la période de 2011 à 2017 dans le secteur des activités financières et d'assurances.

Graphique 33 : RTS du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (%)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- RTS avant déduction de l'impôt de solidarité.
- L'ACD a appliqué la ventilation selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

Tableau 30 : RTS du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (EUR ; %)

RTS du secteur des activités financières et d'assurance - Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2017 (en EUR et en %)							
en EUR	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Banques & Banque centrale	388 002 065,47	401 439 739,45	442 981 345,77	463 607 316,66	461 082 551,31	468 771 941,51	465 018 963,81
Gestion de fonds	72 002 129,27	74 229 134,70	88 764 282,32	95 900 826,27	107 757 059,91	114 764 964,33	124 730 927,82
Assurance & Réassurances	46 491 843,05	49 702 844,03	55 786 342,91	59 215 500,70	61 434 587,60	66 759 389,69	68 803 499,90
Autres activités fin. et d'ass.	51 843 698,24	53 934 742,68	61 751 682,92	68 643 801,55	77 710 169,31	81 493 822,92	84 601 129,87
Total	558 339 736,03	579 306 460,86	649 283 653,92	687 367 445,18	707 984 368,13	731 790 118,45	743 154 521,40
en %	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Banques & Banque centrale	69,49	69,30	68,23	67,45	65,13	64,06	62,57
Gestion de fonds	12,90	12,81	13,67	13,95	15,22	15,68	16,78
Assurance & Réassurances	8,33	8,58	8,59	8,61	8,68	9,12	9,26
Autres activités fin. et d'ass.	9,29	9,31	9,51	9,99	10,98	11,14	11,38
Total	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- RTS avant déduction de l'impôt de solidarité.
- L'ACD a appliqué la ventilation selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

362 Analyse détaillée de la fiscalité des personnes physiques

Après avoir analysé l'évolution de l'IRPP fixé par voie d'assiette et de la RTS d'un point de vue global, il est intéressant de présenter d'amples statistiques disponibles sur la situation des personnes physiques, tout particulièrement, sur la distribution des ménages en fonction des classes de revenu et des impôts payés (IRPP et RTS).

3621 Analyse de la situation des ménages

Mais avant, il convient de préciser que **les ménages sont définis d'un point de vue fiscal**, c'est-à-dire, qu'il est tenu compte des trois classes d'impôt (classe 1, classe 1a et classe 2) auquel appartient chaque contribuable faisant partie du ménage, à savoir:

- La classe 1 comprend les personnes qui n'appartiennent ni à la classe 1a, ni à la classe 2 ;
- La classe 1a comprend les contribuables suivants, pour autant qu'ils n'appartiennent pas à la classe 2:
 - Les personnes veuves,
 - Les personnes qui bénéficient d'une modération d'impôt pour enfants sous quelque forme que ce soit,
 - Les personnes (célibataires) ayant terminé leur 64^e année au début de l'année d'imposition.
- La classe 2 comprend:
 - Les époux et les partenaires imposés collectivement,
 - Les personnes veuves dont le mariage a été dissout par décès au cours des trois années précédant l'année d'imposition,
 - Les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition.

Ainsi, un ménage de classe d'impôt 2 (marié ou en période de transition), est composé de deux contribuables, alors qu'un ménage de la classe d'impôt 1 ou 1a est composé d'un seul contribuable. A titre d'exemple, un jeune (à partir de 18 ans), qui est rémunéré au salaire social minimum et vit chez ses parents, est considéré, à lui seul, comme un ménage, indépendamment du ménage de ses parents.

En ce qui concerne les contribuables non-résidents, il faut souligner que la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 a adapté les classes d'impôt des non-résidents. Jusqu'en 2017, les contribuables non-résidents réalisant au Grand-Duché de Luxembourg un revenu professionnel, y compris des pensions:

- font partie de la classe d'impôt 1a, les contribuables non-résidents suivants:
 - les personnes mariées, ne vivant pas en fait séparés, dont l'un des deux époux réalise un revenu professionnel au Grand-Duché de Luxembourg;
 - les personnes veuves;
 - les personnes qui bénéficient d'une modération d'impôt pour enfants sous quelque forme que ce soit;
 - les personnes (célibataire) ayant accompli leur 64^e année au début de l'année d'imposition.
- font partie de la classe d'impôt 2, les contribuables non-résidents suivants:
 - mariés et les partenaires, ne vivant pas en fait séparés, si plus de 50% des revenus professionnels de leur ménage proviennent du Grand-Duché de Luxembourg et y sont imposés;
 - si les deux époux ou partenaires réalisent des revenus professionnels imposables au Grand-Duché;
 - dont le mariage a été dissout par décès au cours des trois années précédant l'année d'imposition;
 - divorcés, séparés de corps ou séparés de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition.

En ce qui concerne plus particulièrement les contribuables non-résidents mariés, la réforme fiscale 2017 dispose que, sous réserve de remplir certaines conditions, les contribuables non-résidents mariés seront imposés selon les modalités de la classe d'impôt 2. En d'autres termes, lorsqu'au moins 90% des revenus mondiaux du contribuable non résident marié sont imposables au Luxembourg ou lorsque ses revenus nets annuels non soumis à l'impôt sur le revenu luxembourgeois sont inférieurs à 13.000 EUR, le contribuable non résident marié pourra demander à ce que ses revenus indigènes soient imposés au Luxembourg au taux d'impôt qui lui serait applicable s'il était un résident du Luxembourg (conditions d'assimilation du contribuable non résident au contribuable résident). Ce taux sera déterminé en classe d'impôt 2 lorsque les conjoints sont imposés collectivement et en classe d'impôt 1 au cas où les conjoints choisissent conjointement l'imposition individuelle.

Si les conditions ne sont pas remplies, les contribuables non-résidents mariés seront imposés individuellement et rangés en classe d'impôt 1.

Il est également à noter que l'ACD travaille étroitement avec l'IGSS sur les informations et statistiques en relation avec l'IRPP. C'est sur base de l'article 7 de la loi du 19 décembre 2008, que l'IGSS ou le STATEC, d'une part, et l'ACD ou l'AED, d'autre part, échangent à l'aide de procédés automatisés, ou non automatisés, des informations rendues anonymes à des fins statistiques. Les procédés automatisés se font moyennant interconnexion de données et sous garantie d'un accès sécurisé, limité et contrôlé.

Dans ce contexte, l'ACD collabore avec l'IGSS afin de constituer un fichier électronique de l'ensemble des contribuables soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (RTS et IRPP). En effet, jusqu'à présent, seuls les dossiers des contribuables qui remettaient une déclaration de l'impôt sur le revenu des personnes physiques étaient disponibles sous format électronique à l'ACD.

Sur base du *Datawarehouse* de l'IGSS réunissant les données des personnes protégées et des bénéficiaires des différents régimes de sécurité sociale, ainsi que sur base des données de l'ACD des contribuables qui remettent une déclaration d'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'IGSS a pour mission:

- d'identifier les contribuables qui ne remettent pas une déclaration d'impôt sur le revenu,
- de constituer, pour ces contribuables, un fichier à l'image de celui de l'ACD,
- d'empiler le fichier ACD (contribuables remettant une déclaration de l'IRPP) avec celui constitué par l'IGSS (contribuables ne remettant pas de déclaration de l'IRPP) et, au final, transmettre ce fichier à l'ACD.

Pour les contribuables qui ne remplissent pas de déclaration de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'IGSS reconstitue, avec les données à sa disposition, les variables qui figurent dans le fichier ACD (les différentes catégories de revenus nets, la classe d'impôt, les dépenses et les abattements) et estime, à l'aide d'un modèle de micro-simulation, l'impôt dû.

Le fichier final qui est constitué à partir des données ACD et IGSS est donc un fichier qui reprend l'ensemble des contribuables (résidents et non-résidents) d'une année fiscale (présents 1 jour ou 365 jours pendant l'année fiscale).

Il reste à préciser que la classe d'impôt des contribuables non-résidents, pour les données provenant de l'IGSS, a été déterminée conformément aux règles des contribuables résidents car l'IGSS ne dispose pas d'informations sur les revenus perçus à l'étranger. Il y a donc un risque que les contribuables non-résidents de la classe d'impôt 2 soient surestimés et ceux de la classe d'impôt 1a soient sous-estimés.

Encadré 3 : Mise en garde concernant l'extrapolation des données fiscales avant la réforme fiscale de 2017

Les tableaux et graphiques suivants représentent les données statistiques des ménages, d'un point de vue fiscal, issues des fichiers de l'ACD et de l'IGSS. Ces données se basent sur l'année fiscale 2012. Ce choix est guidé par le délai de cinq ans à disposition de l'ACD pour traiter une déclaration de l'IRPP et la volonté d'établir des statistiques avec un fichier qui contient, en priorité, l'ensemble des contribuables soumis à une déclaration de l'IRPP pour une année fiscale donnée. La distribution des données de 2012 est ensuite appliquée aux chiffres de l'année 2016 pour refléter une tendance en termes de ménages et d'impôts payés.

Les tableaux et graphiques ne reflètent donc pas une réalité statistiquement observée en 2016. Leur interprétation des tableaux et graphiques suivants doit dès lors être faite de façon prudente comme il ne s'agit que d'une extrapolation des données de 2012 sur l'année 2016 avant la réforme fiscale de 2017.

Le tableau 31 ci-dessous montre la distribution des ménages selon les classes de revenu imposable. Celles-ci ne correspondent pas aux tranches de revenu du barème d'imposition, qui sont fixées à 1.908 EUR. Mais, en vue d'une meilleure lisibilité, le CES a opté pour une subdivision en classes de 10.000 EUR pour les revenus imposables inférieurs à 200.000 EUR, ensuite de 50.000 EUR pour les revenus imposables inférieurs à 350.000 EUR et de 150.000 EUR, voire de 200.000 EUR et de 300.000 EUR pour les hauts revenus. Il découle ainsi du tableau 31 que sur base de l'année fiscale 2012 extrapolée sur l'année 2016, 513.306 ménages contribuent au paiement de 4.333 mio EUR d'impôts sur le revenu.

Tableau 31 : *Extrapolation de la distribution des ménages selon les classes de revenu imposable et des impôts payés*

Classes de revenu (EUR)	Tous les ménages		Tous les ménages résidents		Tous les ménages non-résidents	
	Ménages (multiplié par 100)	Impôts (millions EUR)	Ménages Résidents (multiplié par 100)	Impôts (millions EUR)	Ménages Non-Résidents (multiplié par 100)	Impôts (millions EUR)
0 - 10.000	978,57	-27,90	252,08	-6,67	726,49	-21,23
10.000 - 20.000	650,87	-5,64	290,36	-0,79	360,51	-4,85
20.000 - 30.000	929,37	73,76	409,45	34,51	519,92	39,25
30.000 - 40.000	707,37	198,82	397,95	114,83	309,42	83,99
40.000 - 50.000	526	286,95	340,52	185,64	185,48	101,31
50.000 - 60.000	355,44	297,63	239,12	199,91	116,32	97,72
60.000 - 70.000	249,39	284,62	171,68	196,04	77,71	88,58
70.000 - 80.000	172,52	257,08	122	182,57	50,52	74,51
80.000 - 90.000	90,15	145,82	63,87	102,21	26,28	43,61
90.000 - 100.000	90,59	209,20	67,29	156,14	23,3	53,06
100.000 - 110.000	62,57	176,74	46,28	131,57	16,29	45,17
110.000 - 120.000	24,03	87,57	15,76	60,32	8,27	27,25
120.000 - 130.000	39,87	148,35	30,42	114,11	9,45	34,24
130.000 - 140.000	40,26	160,50	32,4	129,33	7,86	31,16
140.000 - 150.000	31,58	139,41	25,54	112,74	6,04	26,68
150.000 - 160.000	25,12	121,08	20,6	99,27	4,52	21,80
160.000 - 170.000	21,24	111,34	17,59	92,09	3,65	19,25
170.000 - 180.000	17,71	100,58	14,4	81,62	3,31	18,96
180.000 - 190.000	14,51	88,86	12,32	75,23	2,19	13,63
190.000 - 200.000	12,38	81,18	10,44	68,37	1,94	12,82
200.000 - 250.000	37,54	291,61	31,54	244,53	6	47,08
250.000 - 350.000	27,8	302,29	23,61	256,16	4,19	46,14
350.000 - 500.000	14,05	231,29	12,21	201,08	1,84	30,21
500.000 - 700.000	7,3	177,96	6,36	155,19	0,94	22,78
700.000 - 1.000.000	3,6	126,44	3,26	114,40	0,34	12,03
> 1.000.000	3,23	267,77	2,74	230,34	0,49	37,43
TOTAL	5 133,06	4 333,30	2 659,79	3 330,73	2 473,27	1 002,57

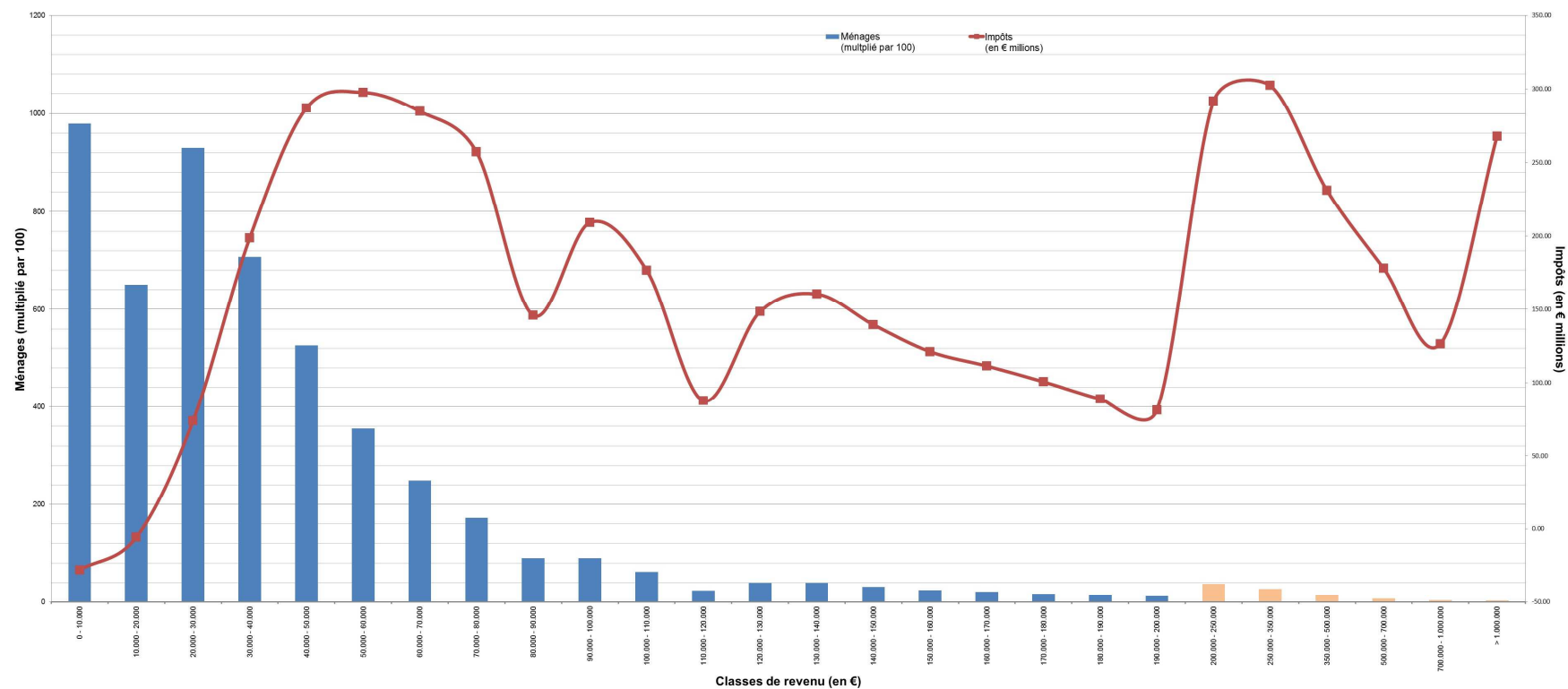
Sources: ACD, IGSS; Ministère des Finances.

Remarques:

- Les données sont basées sur l'année fiscale 2012 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017.

- Les classes de revenu supérieures, marquées en jaune, ont une échelle plus large.

Graphique 34 : Extrapolation de la répartition des ménages (résidents et non-résidents) en fonction des classes de revenu imposable et de l'impôt payé (IRPP et RTS)

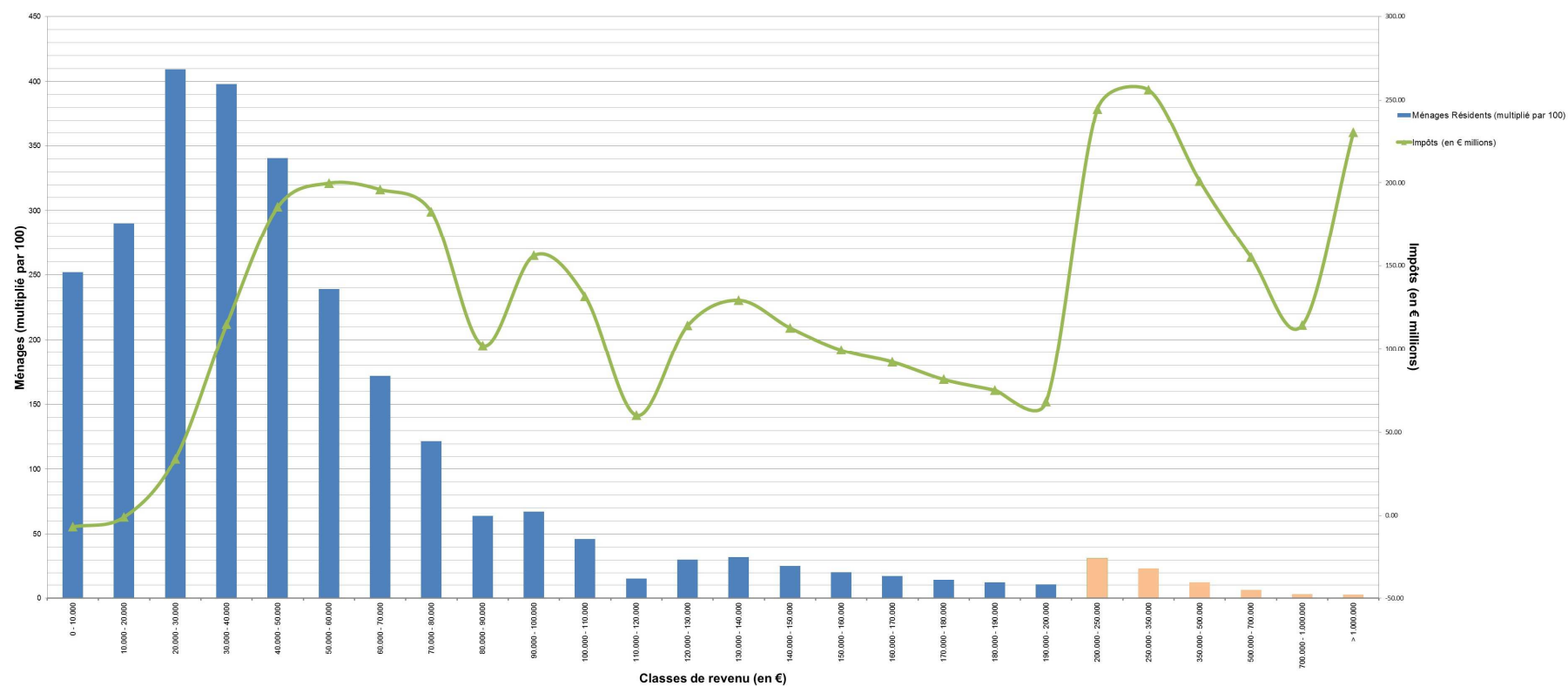


Sources: ACD, IGSS, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les données sont basées sur l'année fiscale 2012 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017.
- Les classes de revenu supérieures, marquées en beige, ont une échelle plus large.

Graphique 35 : Extrapolation de la répartition des ménages résidents en fonction des classes de revenu imposable et de l'impôt payé (IRPP et RTS)

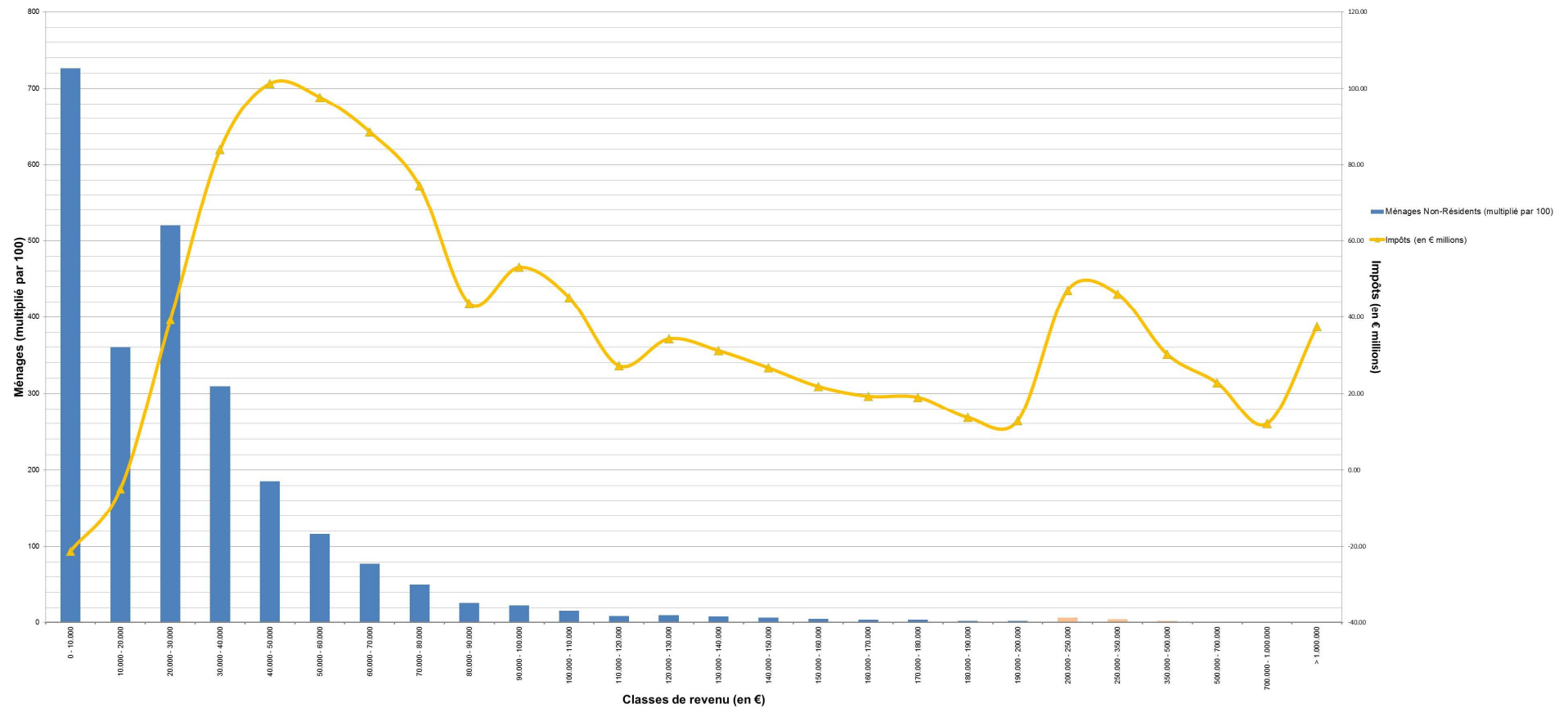


Sources: ACD, IGSS, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les données sont basées sur l'année fiscale 2012 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017.
- Les classes de revenu supérieures, marquées en beige, ont une échelle plus large.

Graphique 36 : Extrapolation de la répartition des ménages non-résidents en fonction des classes de revenu imposable et de l'impôt payé (IRPP et RTS)



Sources: ACD, IGSS, Ministère des Finances

Remarques:

- Les données sont basées sur l'année fiscale 2012 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017.
- Les classes de revenu supérieures, marquées en beige, ont une échelle plus large.

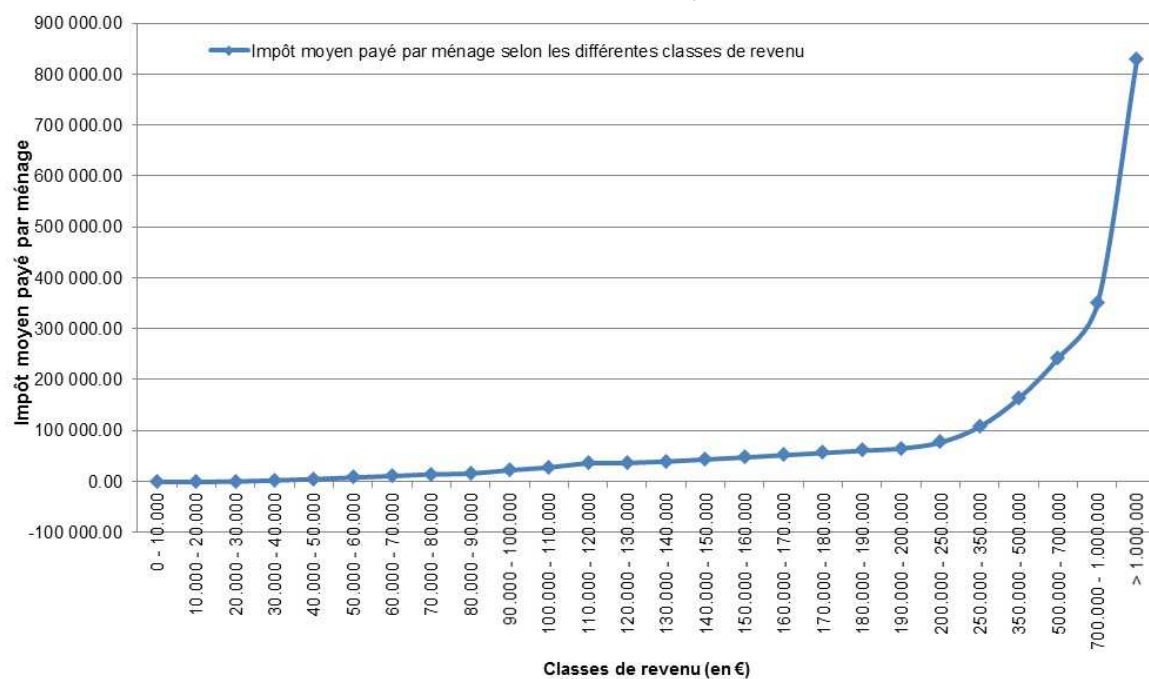
Les graphiques 34, 35 et 36 ci-dessus montrent les impôts payés (la ligne horizontale marque le tarif 0 des impôts payés) :

- en fonction du nombre de ménages fiscaux (résidents et/ou non-résidents);
- selon la classe de revenu imposable.

Il découle de ces graphiques que les ménages des classes de revenu imposable se situant entre 0 et 20.000 EUR sont susceptibles de percevoir « *un impôt négatif* », c'est-à-dire que ces ménages bénéficient des crédits d'impôt, au point de réduire leur impôt en-dessous de l'impôt payé. Sur un total de 513.306 ménages résidents et non-résidents, 162.944 ménages « *ne paient pas d'impôts* ». Les graphiques 37 et 38 montrent qu'une telle situation concerne davantage des ménages non-résidents, à savoir 108.700 ménages, que des ménages résidents, s'élevant à 54.244 ménages.

Afin d'éviter de tirer des conclusions hâtives, le CES renvoie à l'encadré 4, ci-dessous, qui donne des explications supplémentaires concernant cette population de contribuables qui « *ne paient pas d'impôt* ».

Graphique 37 : *Extrapolation du rapport entre les impôts payés et le nombre de ménages (résidents et non-résidents) selon les classes de revenu imposable*



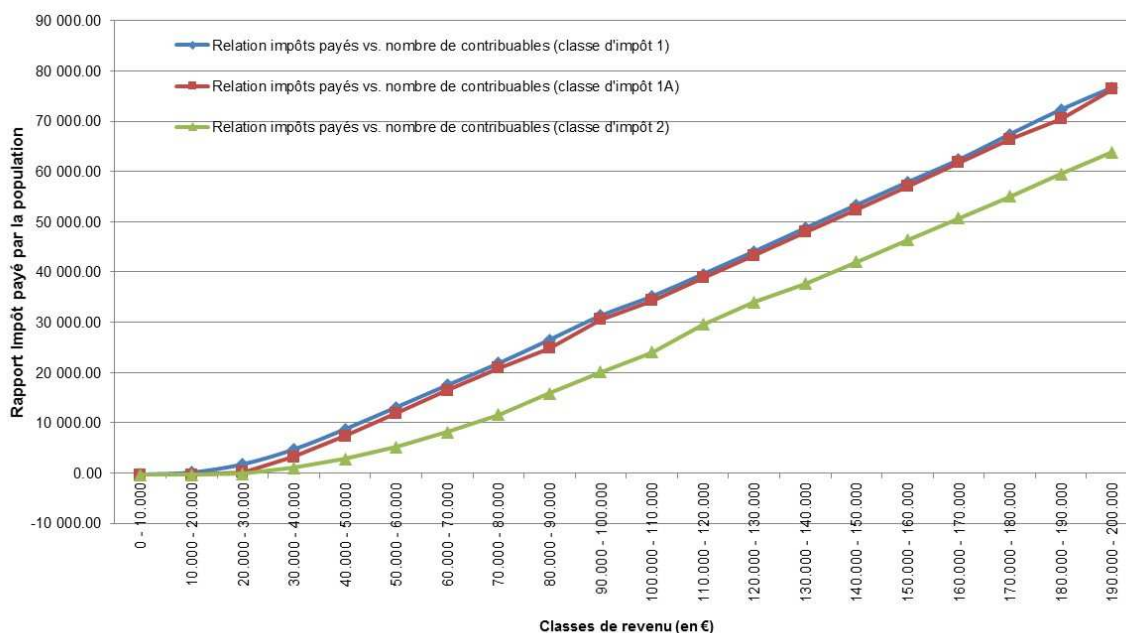
Sources: IGSS, ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les données sont basées sur l'année fiscale 2012 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017. Il est à noter que, à partir d'un revenu supérieur à 200.000 EUR, les classes de revenu ont une échelle plus large.

Le graphique 38 montre le rapport entre les impôts payés et le nombre de ménages selon la classe de revenu imposable ; en d'autres termes, il met en exergue la charge fiscale (des impôts IRPP et RTS) des ménages par classe de revenu imposable. Ce rapport est représenté par une courbe qui augmente légèrement au niveau des classes de revenu inférieures à 100.000 EUR pour croître rapidement à partir de la classe de revenu de 200.000 EUR.

Graphique 38 : *Extrapolation du rapport entre les impôts payés et le nombre de ménages (résidents et non-résidents) des classes d'impôt 1, 1a et 2 et selon les classes de revenu imposable de 0 à 200.000 EUR*



Sources: ACD, IGSS, Ministère des Finances.

Remarque: Les données sont basées sur l'année fiscale 2012 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017.

En focalisant l'analyse sur les classes de revenu imposable inférieures à 200.000 EUR et en distinguant les ménages selon les différentes classes d'impôt (1, 1a et 2), on observe sur le graphique 38, ci-dessus, qu'à partir de la classe de revenu imposable de 30.000 EUR, la courbe relative à la charge fiscale des ménages faisant partie de la classe d'impôt 2 est inférieure aux deux autres courbes (1 et 1a). Pour ces dernières, il y a lieu de constater que la courbe relative à la charge fiscale des ménages faisant partie de la classe 1a suit de près la courbe relative aux ménages de la classe d'impôt 1: la première est légèrement inférieure à la seconde au niveau des classes de revenu de 20.000 EUR à 80.000 EUR et finit, à partir de la classe de revenu de 90.000 EUR, quasiment par se fondre avec elle.

Le tableau 32, ci-dessous, montre le nombre de ménages résidents et les impôts (RTS et IRPP) en fonction de la classe d'impôt 1, 1a et 2 et du revenu imposable.

Tableau 32 : *Extrapolation de la distribution des ménages résidents selon classe d'impôt (1, 1a et 2) en fonction des classes de revenu imposable et des impôts payés*

	Nombre de ménages			Impôts					
	Résidents			Résidents					
	1	1A	2	1		1A		2	
	Somme	Somme	Somme	Somme	%	Somme	%	Somme	%
Classe de revenus (EUR)									
0 - 10.000	17 265	3 290	4 653	-6 307 797,70	-1,83	-5 918 853,10	-4,72	-9 002 073,92	-1,69
10.000 - 20.000	15 974	5 699	7 363	2 603 726,52	0,76	-2 539 660,25	-2,03	-4 914 080,62	-0,92
20.000 - 30.000	18 589	8 264	14 092	39 575 018,87	11,49	1 342 535,19	1,07	-1 663 436,92	-0,31
30.000 - 40.000	12 953	10 180	16 662	52 974 803,03	15,38	15 556 127,58	12,41	15 455 837,92	2,90
40.000 - 50.000	9 295	7 599	17 158	53 222 855,75	15,45	20 038 457,92	15,99	28 053 396,99	5,27
50.000 - 60.000	6 373	3 781	13 758	44 806 703,14	13,01	17 540 719,71	13,99	35 372 313,85	6,64
60.000 - 70.000	4 232	2 015	10 921	33 438 313,02	9,71	14 499 981,42	11,57	40 642 423,21	7,63
70.000 - 80.000	2 931	1 144	8 125	22 431 749,04	6,51	11 456 345,58	9,14	40 624 333,05	7,63
80.000 - 90.000	67	28	6 292	3 963 553,33	1,15	1 489 370,69	1,19	38 156 413,21	7,16
90.000 - 100.000	1 309	567	4 853	11 836 857,07	3,44	5 423 339,71	4,33	35 797 448,70	6,72
100.000 - 110.000	1 316	589	2 723	12 150 239,47	3,53	5 745 667,56	4,58	27 270 268,61	5,12
110.000 - 120.000	965	405	206	8 090 116,29	2,35	4 245 145,62	3,39	14 910 471,45	2,80
120.000 - 130.000	745	318	1 979	6 187 698,08	1,80	3 650 862,15	2,91	24 401 931,83	4,58
130.000 - 140.000	469	212	2 559	4 300 824,96	1,25	2 288 625,87	1,83	24 573 593,01	4,61
140.000 - 150.000	366	129	2 059	3 893 518,09	1,13	1 948 217,85	1,55	20 833 316,29	3,91
150.000 - 160.000	243	97	1 720	2 785 718,59	0,81	1 190 430,48	0,95	17 824 363,02	3,35
160.000 - 170.000	184	74	1 501	2 090 305,74	0,61	1 369 772,54	1,09	15 789 572,29	2,96
170.000 - 180.000	145	53	1 242	2 826 406,28	0,82	859 871,35	0,69	15 274 240,16	2,87
180.000 - 190.000	116	49	1 067	2 091 536,73	0,61	1 136 737,49	0,91	10 399 957,71	1,95
190.000 - 200.000	89	44	911	1 993 244,09	0,58	690 857,05	0,55	10 131 452,58	1,90
200.000 - 250.000	283	126	2 745	6 289 366,44	1,83	4 233 698,64	3,38	36 558 399,20	6,86
250.000 - 350.000	237	107	2 017	6 023 433,87	1,75	3 461 008,13	2,76	36 653 030,25	6,88
350.000 - 500.000	131	84	1 006	4 961 027,69	1,44	2 658 416,52	2,12	22 587 002,61	4,24
500.000 - 700.000	77	37	522	5 714 555,68	1,66	3 018 854,12	2,41	14 045 030,32	2,64
700.000 - 1.000.000	37	23	266	1 499 385,08	0,44	1 114 789,44	0,89	9 419 025,20	1,77
> 1.000.000	32	27	215	14 996 888,57	4,35	8 853 988,25	7,06	13 579 886,75	2,55
Total:	94 423	44 941	126 615	344 440 047,72	100,00	125 355 307,51	100,00	532 774 116,75	100,00

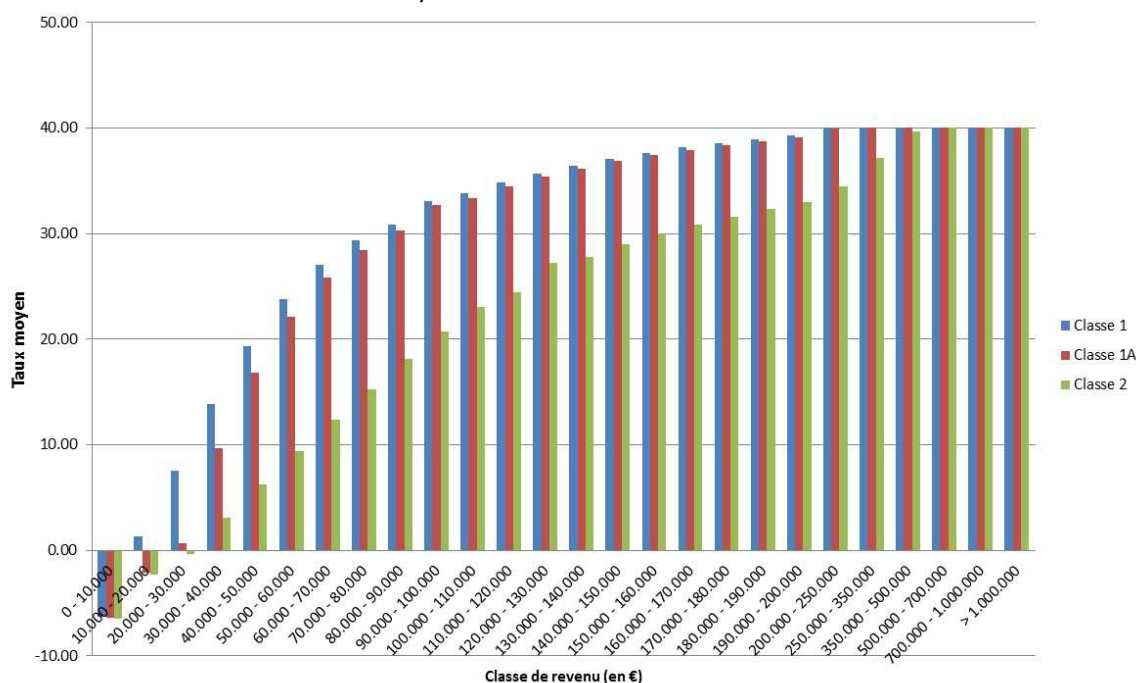
Sources: ACD, IGSS, Ministère des Finances.

Remarque: Les données sont basées sur l'année fiscale 2012 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017.

- Taux moyen des ménages selon la classe de revenu imposable

Le graphique 39 ci-dessous montre la distribution du taux moyen des ménages résidents appartenant aux classes d'impôt 1, 1a et 2 selon leur classe de revenu imposable. Il est utile de préciser que pour le calcul du taux moyen, l'impôt de solidarité n'y est pas inclus.

Graphique 39 : Extrapolation du taux moyen des ménages résidents de la classe d'impôt 1, 1a et 2 selon la classe de revenu imposable



Sources: ACD, IGSS, Ministère des Finances.

Remarque: Les données sont basées sur l'année fiscale 2012 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017.

En ce qui concerne la population étudiée, l'analyse porte uniquement sur les ménages résidents.

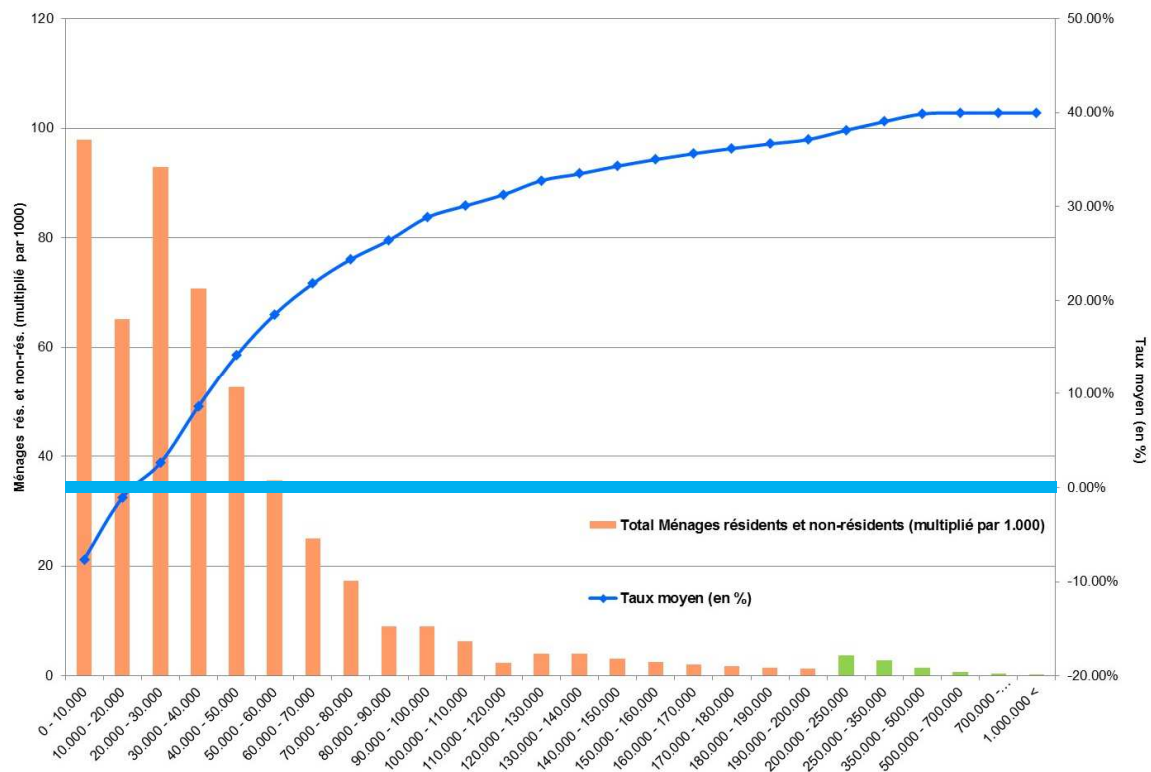
Le graphique 39 ci-dessus met en avant la progressivité du système d'imposition au niveau des trois classes d'impôt, ainsi que les écarts de progression entre les différentes classes.

Concernant la progressivité, on constate que les ménages faisant partie de la classe d'impôt 2 atteignent le taux moyen maximal de 40% au-delà d'un revenu imposable de 350.000 EUR, alors que pour les deux autres classes (1 et 1a), le taux moyen maximal intervient au-delà du revenu imposable de 200.000 EUR.

En termes d'écart de progression, on constate qu'au fur et à mesure, les classes de revenu imposable augmentent, l'écart de progression du taux moyen s'aplanit pour les classes d'impôt 1a et 1.

Outre la mise en évidence du taux moyen par rapport aux classes d'impôt, les graphiques suivants mettent en exergue le taux moyen des ménages en fonction du total des ménages et des classes de revenu imposable.

Graphique 40 : Extrapolation du taux moyen des ménages en fonction du total des ménages (résidents et non-résidents)



Sources: IGSS, ACD, Ministère des Finances.

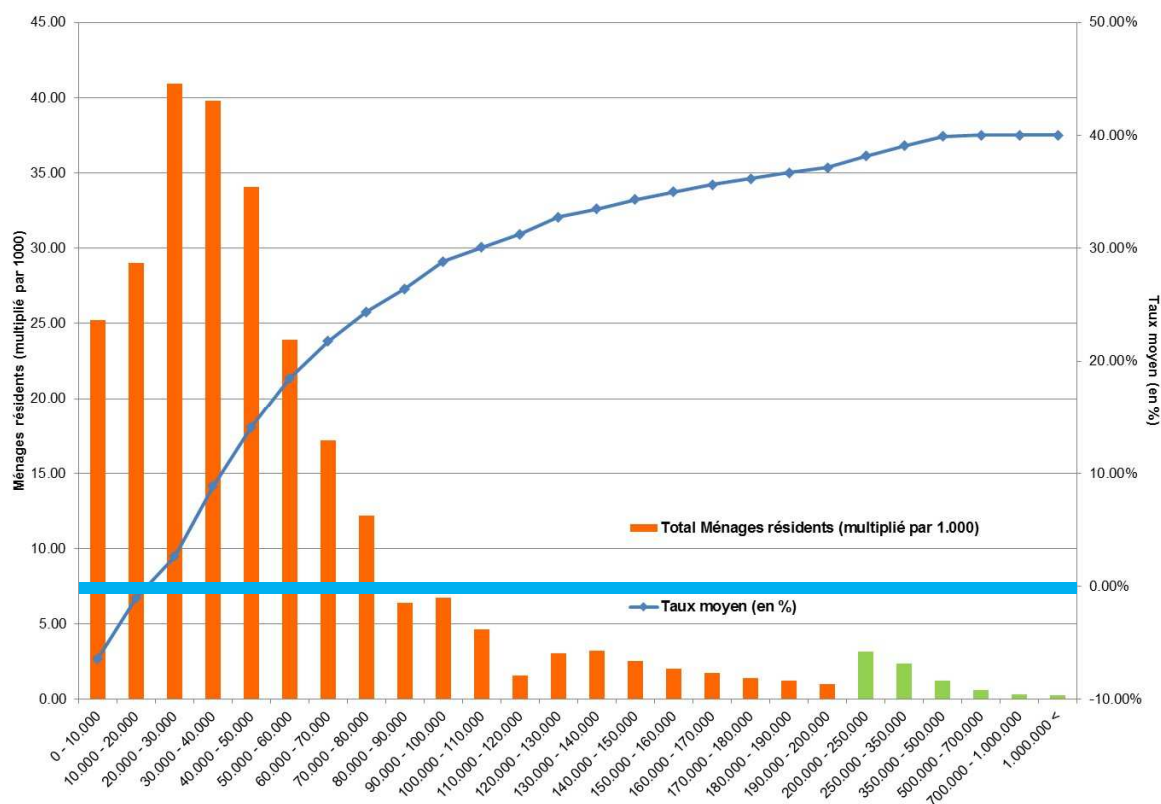
Remarques:

- Les données sont basées sur l'année fiscale 2010 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017.
- Les classes de revenu supérieures, marquées en vert, ont une échelle plus large.

Sur le graphique 40, il y a lieu de constater qu'au niveau des classes de revenu plus faible (20.000-50.000 EUR), la croissance du taux moyen s'accélère d'une classe de revenu imposable à l'autre, alors qu'au niveau des classes de revenu imposable plus élevé (supérieur à 100.000 EUR), la croissance du taux moyen ralentit. Au niveau des deux premières classes de revenu imposable, le taux moyen est négatif (-7,65% pour 97.857 ménages, respectivement -1,10% pour 65.087 ménages).

Le graphique 43 se focalise sur les ménages résidents et on constate également que le taux moyen est négatif au niveau des deux premières classes de revenu imposable (-6,39% pour 25.208 ménages, respectivement, -1,03% pour 29.036 ménages).

Graphique 41 : Extrapolation du taux moyen des ménages en fonction du total des ménages résidents



Sources: IGSS, ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les données sont basées sur l'année fiscale 2012 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017.
- Les classes de revenu supérieures, marquées en vert, ont une échelle plus large.

D'une manière générale, on observe sur les deux graphiques 40 et 41 que la courbe du taux moyen tend vers 40% pour les revenus supérieurs à 200.000 EUR. Ce changement est dû à la classe d'impôt 1a dont la progression du taux moyen diffère des deux autres classes d'impôt. Au fur et à mesure où la classe de revenu imposable augmente, le taux moyen de la classe d'impôt 1a s'accroît rapidement et atteint un taux moyen maximal de près 40%, semblable à la classe d'impôt 1.

Le tableau 33, ci-dessous, met en exergue que les ménages résidents ayant un revenu imposable inférieur à 20.000 EUR sont plus nombreux à faire partie de la classe d'impôt 1, alors que les ménages résidents avec un revenu imposable supérieur à 100.000 EUR sont plus nombreux au niveau de la classe d'impôt 2.

Tableau 33 : Extrapolation des ménages résidents avec un revenu imposable supérieur à 100.000 EUR et inférieur à 20.000 EUR

Classes d'impôt	Revenu imposable < 20.000 EUR	Revenu imposable > 100.000 EUR
Classe 1	33 239 ménages	5 435 ménages
Classe 1a	8 989 ménages	2 374 ménages
Classe 2	12 016 ménages	22 738 ménages

Sources: IGSS, ACD, Ministère des Finances.

Remarque: Les données sont basées sur l'année fiscale 2012 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017.

- Les crédits d'impôt

Le tableau 34, ci-dessous, présente le nombre de contribuables bénéficiant du crédit d'impôt pour salariés⁴² (CIS), respectivement, du crédit d'impôt pour pensionnés (CIP), ainsi que le montant total accordé. Il est utile de rappeler que le CIS et le CIP ont été introduits à partir de l'année d'imposition 2009, et remplacent l'abattement compensatoire des salariés, respectivement de retraite.

Dans le cadre de la réforme fiscale de 2017, les crédits d'impôt pour salariés (CIS), pour pensionnés (CIP) et pour indépendants (CII) ont été adaptés de manière ciblée en introduisant une progressivité du CIS, du CIP et du CII qui se base sur différentes tranches de salaire brut. A partir d'un salaire brut de 80.000 EUR par an, les crédits d'impôt ne sont plus accordés. En dessous d'un salaire brut annuel de 80.000 EUR, le montant annuel varie selon les cas entre 0 EUR et 600 EUR.

Tableau 34 : CIS et CIP - Nombre de contribuables bénéficiaires en 2017⁴³

	CIS	CIP
Nombre de contribuables	347 000	190 000
Montant total accordé	141 000 000 €	88 000 000 €

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Dans ce contexte, le tableau 35 ci-dessous présente le nombre des ménages bénéficiant du crédit d'impôt monoparental (CIM) avant la réforme fiscale de 2017. Celui-ci a été introduit à partir de l'année d'imposition 2009 et remplace l'abattement monoparental pour ainsi venir en aide aux catégories qui sont les plus touchées par la précarité, à savoir, celles qui ont un revenu imposable inférieur au minimum exempt d'impôt (donc qui ne remettent pas une déclaration IRPP à l'ACD).

⁴² Règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 réglant les modalités d'application de l'octroi du crédit d'impôt pour salariés et du crédit d'impôt pour pensionnés.

⁴³ Le nombre de CIS/CIP n'est pas encore définitif en raison du fait que les employeurs n'ont pas encore transmis les extraits de compte salaire ou pension (ECSP) des revenus provenant d'une occupation salariée, de pensions ou de rentes versés à des contribuables résidents et non-résidents.

Il est attribué, indépendamment du revenu, aux contribuables célibataires avec un ou plusieurs enfants à charge appartenant à la classe d'impôt 1a et bénéficiant d'une modération d'impôt pour enfant. Ce contribuable a droit à un CIM de 750 EUR par an. Le CIM est diminué de 50% du montant des allocations de toute nature (rentes alimentaires, paiement des frais d'entretien, de grade, d'éducation et de formation professionnelle⁴⁴) dont bénéficie l'enfant, dans la mesure où elles dépassent soit le montant annuel de 1.920 EUR soit le montant mensuel de 160 EUR.

Depuis la réforme fiscale de 2017, le CIM:

- s'élève à 1.500 EUR par an, pour autant que les revenus annuels sont inférieurs à 35.000 EUR et
- baisse progressivement de 1.500 EUR à 750 EUR par an pour les revenus annuels entre 35.000 EUR et 105.000 EUR.

Le CIM est à diminuer de 50% du montant des allocations de toute nature dont bénéficie l'enfant, dans la mesure où elles dépassent respectivement le montant annuel de 2.208 EUR ou le montant mensuel de 184 EUR. Les rentes-orphelins et les prestations familiales n'entrent pas en ligne de compte.

Le contribuable faisant partie de la classe d'impôt 1, qui assure l'entretien et l'éducation de ses enfants (par exemple à travers le paiement d'une pension alimentaire) et qui ne fait pas partie du ménage, peut également bénéficier sur son revenu imposable d'un abattement maximum de 4.020 EUR par an et par enfant (avant la réforme fiscale de 2017, ce montant s'élevait à 3.480 EUR).

Sur le tableau 35, ci-dessous, on observe que le nombre de bénéficiaires a été plutôt stable pendant les années 2010 à 2016.

Tableau 35 : Nombre de contribuables bénéficiaires du CIM et montant attribué de 2010 à 2017

	2010	2011	2012	2013	2014	2015*	2016*	2017*
Nombre de contribuables	3 506	4 115	3 463	3 489	3 554	3 882	3 726	690
Montant total accordé	2 383 880,74€	2 812 691,96€	2 396 148,24€	2 152 221,75€	2 206 844,39€	2 477 014,17€	2 422 596,83€	818 775,14€

Sources: ACD, Ministère des Finances.

*Remarque : Pour les années 2015 à 2017, les déclarations ne sont pas encore toutes traitées.

- Ventilation des recettes au titre de l'impôt sur le revenu (IRPP et RTS)

Pour mieux cerner la contribution des ménages au niveau des recettes fiscales, le tableau suivant ventile les ménages (résidents et non-résidents) par classes de revenu et par recettes perçues au titre de l'impôt sur le revenu (IRPP et RTS).

⁴⁴ Les rentes-orphelins et les prestations familiales (allocations familiales, boni pour enfants, etc.) n'entrent pas en ligne de compte.

Tableau 36 : *Extrapolation de la ventilation des ménages (résidents et non-résidents) par classes de revenu imposable et par recettes au titre de l'impôt sur le revenu (IRPP et RTS)*

	Classe de revenus (EUR)	Nombre de ménages	%	Cumul (%)	Recettes totales (EUR)	%	Cumul (%)
26	> 1.000.000	323	0,06	0,06	267 772 550,79	6,18	6,18
25	700.000 - 1.000.000	360	0,07	0,13	126 437 508,97	2,92	9,10
24	500.000 - 700.000	730	0,14	0,28	177 963 555,56	4,11	13,20
23	350.000 - 500.000	1 405	0,27	0,55	231 285 451,76	5,34	18,54
22	250.000 - 350.000	2 780	0,54	1,09	302 294 583,00	6,98	25,52
21	200.000 - 250.000	3 754	0,73	1,82	291 607 937,42	6,73	32,25
20	190.000 - 200.000	1 238	0,24	2,06	81 182 253,96	1,87	34,12
19	180.000 - 190.000	1 451	0,28	2,35	88 856 020,53	2,05	36,17
18	170.000 - 180.000	1 771	0,35	2,69	100 577 208,15	2,32	38,49
17	160.000 - 170.000	2 124	0,41	3,10	111 343 841,72	2,57	41,06
16	150.000 - 160.000	2 512	0,49	3,59	121 075 155,05	2,79	43,86
15	140.000 - 150.000	3 158	0,62	4,21	139 411 016,08	3,22	47,07
14	130.000 - 140.000	4 026	0,78	4,99	160 497 758,59	3,70	50,78
13	120.000 - 130.000	3 987	0,78	5,77	148 352 575,96	3,42	54,20
12	110.000 - 120.000	2 403	0,47	6,24	87 568 925,27	2,02	56,22
11	100.000 - 110.000	6 257	1,22	7,46	176 740 296,16	4,08	60,30
10	90.000 - 100.000	9 059	1,76	9,22	209 202 117,31	4,83	65,13
9	80.000 - 90.000	9 015	1,76	10,98	145 821 350,99	3,37	68,49
8	70.000 - 80.000	17 252	3,36	14,34	257 079 621,00	5,93	74,43
7	60.000 - 70.000	24 939	4,86	19,20	284 618 857,94	6,57	80,99
6	50.000 - 60.000	35 544	6,92	26,12	297 627 102,26	6,87	87,86
5	40.000 - 50.000	52 600	10,25	36,37	286 950 409,59	6,62	94,48
4	30.000 - 40.000	70 737	13,78	50,15	198 818 642,84	4,59	99,07
3	20.000 - 30.000	92 937	18,11	68,26	73 759 819,83	1,70	100,77
2	10.000 - 20.000	65 087	12,68	80,94	-5 644 246,30	-0,13	100,64
1	0 - 10.000	97 857	19,06	100,00	-27 902 872,86	-0,64	100,00
	Total:	513 306	100,00		4 333 297 441,57	100,00	

Sources: ACD, IGSS, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les données sont basées sur l'année fiscale de 2012 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017.

- Les classes de revenu supérieures, marquées en vert, ont une échelle plus large.

Il découle du tableau ci-dessus que:

- 2% du total des ménages contribuent à 32% des recettes au titre de l'impôt sur le revenu (classes de revenu 21-26);
- 5% du total des ménages contribuent à 51% des recettes au titre de l'impôt sur le revenu (classes de revenu 14-26) et
- 32% des ménages perçoivent un « *impôt sur le revenu négatif* » (classes de revenu 1-2).

Tableau 37 : Extrapolation de la ventilation des recettes au titre de l'impôt sur le revenu (IRPP et RTS) par classe de revenu imposable et selon ménages résidents et non-résidents

	Classe de revenus (EUR)	Recettes totales (EUR)	Recettes totales Non-résidents (EUR)	%	Recettes totales Résidents (EUR)	%
26	> 1.000.000	267 772 550,79	37 430 763,57	3,73	230 341 787,22	6,92
25	700.000 - 1.000.000	126 437 508,97	12 033 199,72	1,20	114 404 309,27	3,43
24	500.000 - 700.000	177 963 555,56	22 778 440,12	2,27	155 185 115,44	4,66
23	350.000 - 500.000	231 285 451,76	30 206 446,82	3,01	201 079 004,92	6,04
22	250.000 - 350.000	302 294 583,00	46 137 472,25	4,60	256 157 110,75	7,69
21	200.000 - 250.000	291 607 937,42	47 081 464,28	4,70	244 526 473,14	7,34
20	190.000 - 200.000	81 182 253,96	12 815 553,72	1,28	68 366 700,23	2,05
19	180.000 - 190.000	88 856 020,53	13 628 231,93	1,36	75 227 788,59	2,26
18	170.000 - 180.000	100 577 208,15	18 960 517,79	1,89	81 616 690,37	2,45
17	160.000 - 170.000	111 343 841,72	19 249 650,57	1,92	92 094 191,14	2,76
16	150.000 - 160.000	121 075 155,05	21 800 512,09	2,17	99 274 642,96	2,98
15	140.000 - 150.000	139 411 016,08	26 675 052,23	2,66	112 735 963,84	3,38
14	130.000 - 140.000	160 497 758,59	31 163 043,84	3,11	129 334 714,77	3,88
13	120.000 - 130.000	148 352 575,96	34 240 492,06	3,42	114 112 083,90	3,43
12	110.000 - 120.000	87 568 925,27	27 245 733,36	2,72	60 323 191,91	1,81
11	100.000 - 110.000	176 740 296,16	45 166 175,64	4,51	131 574 120,51	3,95
10	90.000 - 100.000	209 202 117,31	53 057 645,48	5,29	156 144 471,83	4,69
9	80.000 - 90.000	145 821 350,99	43 609 337,23	4,35	102 212 013,75	3,07
8	70.000 - 80.000	257 079 621,00	74 512 427,67	7,43	182 567 193,31	5,48
7	60.000 - 70.000	284 618 857,94	88 580 717,65	8,84	196 038 140,28	5,89
6	50.000 - 60.000	297 627 102,26	97 719 736,70	9,75	199 907 365,56	6,00
5	40.000 - 50.000	286 950 409,59	101 314 710,66	10,11	185 635 698,93	5,57
4	30.000 - 40.000	198 818 642,84	83 986 768,53	8,38	114 831 874,31	3,45
3	20.000 - 30.000	73 759 819,83	39 254 117,14	3,92	34 505 702,68	1,04
2	10.000 - 20.000	-5 644 246,30	-4 850 014,35	-0,48	-794 231,95	-0,02
1	0 - 10.000	-27 902 872,86	-21 228 724,72	-2,12	-6 674 148,14	-0,20
	Total:	4 333 297 441,57	1 002 569 471,98	100,00	3 330 727 969,52	100,00

Sources: ACD, IGSS, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les données sont basées sur l'année fiscale 2012 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017.

- Les classes de revenu supérieures, marquées en vert, ont une échelle plus large.

Tableau 38 : Extrapolation de la ventilation des ménages par classes de revenu imposable et par résidence

	Classe de revenus (EUR)	Ménages Total	Ménages non-résidents	%	Ménages résidents	%
26	> 1.000.000	323	49	0,02	274	0,10
25	700.000 - 1.000.000	360	34	0,01	326	0,12
24	500.000 - 700.000	730	94	0,04	636	0,24
23	350.000 - 500.000	1 405	184	0,07	1 221	0,46
22	250.000 - 350.000	2 780	419	0,17	2 361	0,89
21	200.000 - 250.000	3 754	600	0,24	3 154	1,19
20	190.000 - 200.000	1 238	194	0,08	1 044	0,39
19	180.000 - 190.000	1 451	219	0,09	1 232	0,46
18	170.000 - 180.000	1 771	331	0,13	1 440	0,54
17	160.000 - 170.000	2 124	365	0,15	1 759	0,66
16	150.000 - 160.000	2 512	452	0,18	2 060	0,77
15	140.000 - 150.000	3 158	604	0,24	2 554	0,96
14	130.000 - 140.000	4 026	786	0,32	3 240	1,22
13	120.000 - 130.000	3 987	945	0,38	3 042	1,14
12	110.000 - 120.000	2 403	827	0,33	1 576	0,59
11	100.000 - 110.000	6 257	1 629	0,66	4 628	1,74
10	90.000 - 100.000	9 059	2 330	0,94	6 729	2,53
9	80.000 - 90.000	9 015	2 628	1,06	6 387	2,40
8	70.000 - 80.000	17 252	5 052	2,04	12 200	4,59
7	60.000 - 70.000	24 939	7 771	3,14	17 168	6,45
6	50.000 - 60.000	35 544	11 632	4,70	23 912	8,99
5	40.000 - 50.000	52 600	18 548	7,50	34 052	12,80
4	30.000 - 40.000	70 737	30 942	12,51	39 795	14,96
3	20.000 - 30.000	92 937	51 992	21,02	40 945	15,39
2	10.000 - 20.000	65 087	36 051	14,58	29 036	10,92
1	0 - 10.000	97 857	72 649	29,37	25 208	9,48
	Total:	513 306	247 327	100,00	265 979	100,00

Sources: ACD, IGSS, Ministère des Finances.

Remarques:

- Les données sont basées sur l'année fiscale 2012 et extrapolées à l'année 2016. Il est à souligner que les données ne prennent pas en compte la réforme fiscale de 2017.
- Les classes de revenu supérieures, marquées en vert, ont une échelle plus large.

Encadré 4 : Explications concernant la proportion des ménages qui « ne paient pas d'impôts »

A travers cet encadré, le CES tient à mettre en lumière certains aspects essentiels pour comprendre et interpréter correctement le résultat qui s'est dégagé, à plusieurs reprises, des tableaux et graphiques ci-dessus, à savoir qu'environ 31% des ménages résidents et non-résidents perçoivent « *un impôt négatif* » pour les classes de revenu se situant entre 0 EUR et 20.000 EUR.

En raison du minimum exempt d'impôt, qui s'élève, à partir de 2009, à 11.265 EUR par année d'imposition, il s'ensuit qu'une partie des contribuables n'ayant que de faibles revenus ne sont pas redevables d'impôts. Il est, cependant, surprenant que la part des contribuables percevant « *des impôts négatifs* » s'élève au susdit pourcentage, d'autant plus que chaque salarié et pensionné est soumis au paiement de l'impôt sur le revenu à travers la retenue d'impôt à la source, opérée par l'employeur, respectivement par la caisse de pension.

Tout d'abord, le CES souligne que l'impôt sur le revenu est calculé sur base du revenu imposable et non pas du revenu brut. En effet, le revenu imposable est obtenu par la déduction des dépenses spéciales du total des revenus nets:

- Le total des revenus nets est constitué par l'ensemble des revenus nets, déterminés distinctement pour chaque catégorie de revenu, les pertes dégagées pour l'une ou l'autre catégorie de revenu net compensé, s'il n'en est pas autrement disposé, avec les revenus nets des autres catégories. Par exemple, le revenu net provenant d'une occupation salariée est constitué par l'excédent des recettes sur les frais d'obtention. Ceux-ci sont constitués des dépenses réalisées en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes, c'est-à-dire celles en rapport économique direct avec les revenus imposables.
- Sont déductibles du total des revenus nets ajustés, à titre de dépenses spéciales, les charges et dépenses, dans la mesure où elles ne sont à considérer ni comme dépenses d'exploitation, ni comme frais d'obtention. L'on peut citer, par exemple: les prélèvements et cotisations versées en raison de l'affiliation obligatoire des salariés au titre de l'assurance maladie et de l'assurance pension ; ou les primes versées à des compagnies privées agréées au Grand-Duché de Luxembourg ou agréées et ayant leur siège dans un autre Etat membre de l'Union européenne, à titre d'assurance en cas de vie, de décès, d'accidents, d'invalidité, de maladie ou de responsabilité civile, ainsi que les cotisations versées à des sociétés de secours mutuel.

Le revenu imposable ajusté constitué par le total des différents revenus nets (ajusté le cas échéant par la déduction de l'abattement pour cession ou cessation) et diminué des dépenses spéciales, est encore susceptible d'être ajusté, le cas échéant, par les abattements⁴⁵ suivants:

- abattement pour charges extraordinaires;
- abattement pour enfants ne faisant pas partie du ménage du contribuable;
- abattement extra-professionnel.

⁴⁵ L'impôt sur le revenu imposable ajusté ne peut jamais descendre en dessous de zéro. Une cote IRPP négative ne peut résulter que de la RTS payée en cours d'année.

En outre, les contribuables ont également droit, dépendamment de leur situation personnelle, à des crédits d'impôt, à savoir:

- le crédit d'impôt monoparental;
- le crédit d'impôt pour salariés; ou
- le crédit d'impôt pour pensionnés.

Compte tenu de ces différents déterminants, il en résulte qu'au niveau des faibles revenus, les impôts payés par les contribuables concernés deviennent négatifs, c'est-à-dire qu'*« ils obtiennent plus qu'ils ne payent »*.

Les analyses présentées ci-dessus ont montré qu'environ 31% des ménages résidents et non-résidents ont un revenu inférieur à 20.000 EUR par année fiscale. Le fait que ceux-ci *« ne paient pas d'impôts »*, peut être expliqué par les caractéristiques suivantes:

1) Tout d'abord, il faut noter que les données statistiques se basent sur l'année fiscale 2012 et sont extrapolées à l'année 2016. De plus, à l'aide d'une micro-simulation, elles portent sur l'ensemble des contribuables (résidents et non-résidents) d'une année fiscale (présents 1 jour ou 365 jours pendant l'année fiscale). Ainsi, une personne ne travaillant que quelques semaines au Luxembourg est, dès lors, reprise dans le total des revenus imposables.

2) Ensuite, il faut souligner que le pourcentage en question, est sensiblement influencé par les ménages non-résidents. En effet, selon les données extrapolées de l'ACD, environ 45% des ménages non-résidents *« ne payent pas d'impôts »*, tandis que pour les ménages résidents ce pourcentage s'élève à 18%.

Fait est que de nombreux ménages non-résidents ont un revenu ne dépassant pas 20.000 EUR par année fiscale. Différentes raisons sont à la base de cette situation:

- Pour les couples mariés, on peut observer qu'il y a de nombreux contribuables mariés dont seulement un des conjoints travaille au Luxembourg. Grâce à l'allocation de la classe d'impôt 2 ou la classe d'impôt 1a, si certaines conditions sont remplies, la RTS payée par ces contribuables peut être inférieure à la RTS payée par un contribuable résident ayant la même situation fiscale;
- En outre, il est fréquent que les contribuables mariés non-résidents n'occupent qu'un emploi à temps partiel au Luxembourg et exercent encore une autre activité salariale dans un des pays limitrophes ;
- Les contribuables non-résidents bénéficient le plus souvent du maximum des frais de déplacement (FD) c'est-à-dire 2.574 EUR par an (26 unités km x 99 EUR) ;
- Les postes à durée déterminée du secteur intérimaire sont souvent occupés par des contribuables non-résidents ; et
- Un autre facteur déterminant est qu'une part des contribuables non-résidents ne travaille pas pendant toute l'année fiscale au Luxembourg.

3) Il faut également mentionner que les pensions payées à des contribuables non-résidents (et contribuables résidents), ayant travaillé au moins de 10 ans au Luxembourg, sont incluses dans les données statistiques et pourraient aussi expliquer, entre autres, le pourcentage mentionné ci-dessus.

En guise de conclusion, le CES insiste qu'il est indispensable d'interpréter les données statistiques avec prudence, surtout au niveau des classes de revenu les moins élevées qui ont « *un impôt négatif* » sur le revenu. Afin d'éviter de tirer des conclusions trop hâtives, il est important de garder en tête les explications exposées dans le présent encadré.

- L'impôt sur le revenu (IRPP et RTS) et la masse salariale

Finalement, il est intéressant de comparer l'évolution de l'impôt sur le revenu (RTS et IRPP) à celle de la masse salariale sur la période allant de 2000 à 2017.

Mais avant, il est utile de préciser que la masse salariale est définie dans le langage de la comptabilité nationale comme la « *Rémunération des salariés* » et elle inclut les cotisations patronales:

- La rémunération des salariés (D1) se définit comme le total des rémunérations en espèces ou en nature que les employeurs versent à leurs salariés en paiement du travail accompli par ces derniers au cours de la période de référence des comptes ($D1 = D11 + D12$).
- Elle enregistre les dépenses effectuées par les employeurs en contrepartie directe de l'emploi de travail salarié: versements directs aux salariés, en espèces ou en nature, ainsi que les versements aux organismes qui fournissent aux salariés des prestations sociales (régimes privés d'assurance sociale ou administrations de sécurité sociale) ou des avantages sous forme de produits gratuits ou à prix réduit (comités d'entreprise). L'opération D1 correspond à une optique « *coût salarial* » pour l'employeur et non « *revenu disponible* » des salariés. Elle enregistre l'essentiel de ce que les employeurs versent comme charge d'exploitation de l'unité de production au titre du coût du facteur travail. Elle constitue pour les ménages un revenu primaire.
- Les « *salaires et traitements bruts* » (D11) incluent toutes les sommes attribuées aux salariés en contrepartie de leur engagement dans le travail: versements en espèces, versements en nature complétés par les versements des employeurs aux comités d'entreprise et assimilés. Les rémunérations versées sont comptabilisées brutes, c'est-à-dire avant déduction de la part des cotisations sociales et des impôts, à la charge des salariés, mais prélevés à la source.
- Les cotisations sociales à la charge des employeurs (D12) correspondent à la valeur des contributions sociales supportées par les employeurs pour garantir le bénéfice de prestations sociales à leurs salariés. Elles font partie intégrante de la rémunération des salariés. Les entreprises contribuent à concurrence, de près de 20% aux recettes de protection sociale.

Le CES signale que la base de l'IRPP est plus large, car elle ne comprend pas seulement les salaires et traitements, comme c'est le cas pour la masse salariale et la RTS, mais elle inclut également les bénéfices commercial, agricole et forestier, le bénéfice provenant d'une profession libérale, les revenus provenant de rentes ou de pensions, de capitaux mobiliers et de la location de biens.

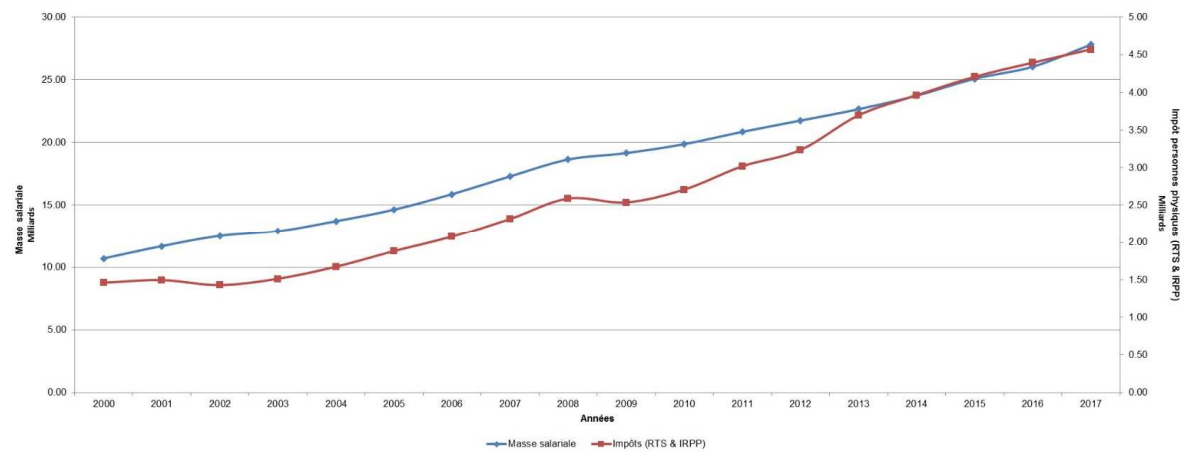
Tableau 39 : Evolution de la masse salariale et des impôts payés par les personnes physiques

Année	Masse salariale (EUR)	RTS (EUR)	IRPP (EUR)	Impôts (RTS & IRPP) (EUR)	Variation Masse salariale (%)	Variation Impôt (RTS & IRPP) (%)	Variation Impôt (RTS) (%)	Variation Impôt (IRPP) (%)
2000	10 568 900 000	1 196 428 545,38	261 574 754,10	1 458 003 299,48	N/A	N/A	N/A	N/A
2001	11 566 200 000	1 231 015 343,05	261 636 420,46	1 492 651 763,51	9,44	2,38	2,89	0,02
2002	12 407 800 000	1 155 660 327,74	270 757 838,37	1 426 418 166,11	7,28	- 4,44	- 6,12	3,49
2003	12 779 600 000	1 221 056 668,16	289 607 235,45	1 510 663 903,61	3,00	5,91	5,66	6,96
2004	13 575 200 000	1 364 146 628,64	306 564 606,61	1 670 711 235,25	6,23	10,59	11,72	5,86
2005	14 515 200 000	1 515 165 178,20	364 544 250,10	1 879 709 428,30	6,92	12,51	11,07	18,91
2006	15 759 700 000	1 696 569 055,57	377 522 291,92	2 074 091 347,49	8,57	10,34	11,97	3,56
2007	17 193 000 000	1 909 803 442,88	406 244 283,61	2 316 047 726,49	9,09	11,67	12,57	7,61
2008	18 513 700 000	2 178 640 088,54	410 335 086,35	2 588 975 174,89	7,68	11,78	14,08	1,01
2009	19 009 600 000	2 046 876 336,07	491 080 393,60	2 537 956 729,67	2,68	- 1,97	- 6,05	19,68
2010	19 899 400 000	2 168 725 344,72	540 058 541,70	2 708 783 886,42	4,68	6,73	5,95	9,97
2011	20 857 800 000	2 415 656 414,36	602 697 121,65	3 018 353 536,01	4,82	11,43	11,39	11,60
2012	21 755 700 000	2 578 764 663,68	655 330 915,02	3 234 095 578,70	4,30	7,15	6,75	8,73
2013	22 654 900 000	2 987 420 206,28	706 745 431,91	3 694 165 638,19	4,13	14,23	15,85	7,85
2014	23 820 500 000	3 246 299 132,65	714 997 034,47	3 961 296 167,12	5,15	7,23	8,67	1,17
2015	24 677 700 000	3 437 594 010,74	767 907 983,71	4 205 501 994,45	3,60	6,16	5,89	7,40
2016	25 723 200 000	3 572 957 892,41	820 368 846,25	4 393 326 738,66	4,24	4,47	3,94	6,83
2017	27 800 900 000	3 676 340 363,99	892 551 313,10	4 568 891 677,09	6,73	4,00	2,89	8,80
Somme	334 905 900 000	39 599 119 643,06	9 140 524 348,38	48 739 643 991,44				
Moyenne	18 605 883 333	2 199 951 091,28	507 806 908,24	2 707 757 999,52	5,81	7,07	7,01	7,61
Variation 2000-2017 (%)	160,31	207,28	241,22	213,37				

Sources: Statec, Ministère des Finances.

Remarque: L'IS est inclus dans les recettes RTS et IRPP.

Graphique 42 : Evolutions de la masse salariale et des impôts payés par les personnes physiques de 2000 à 2017 (mio EUR)



Sources: Statec, Ministère des Finances.

Remarque: L'IS est inclus dans les recettes RTS et IRPP.

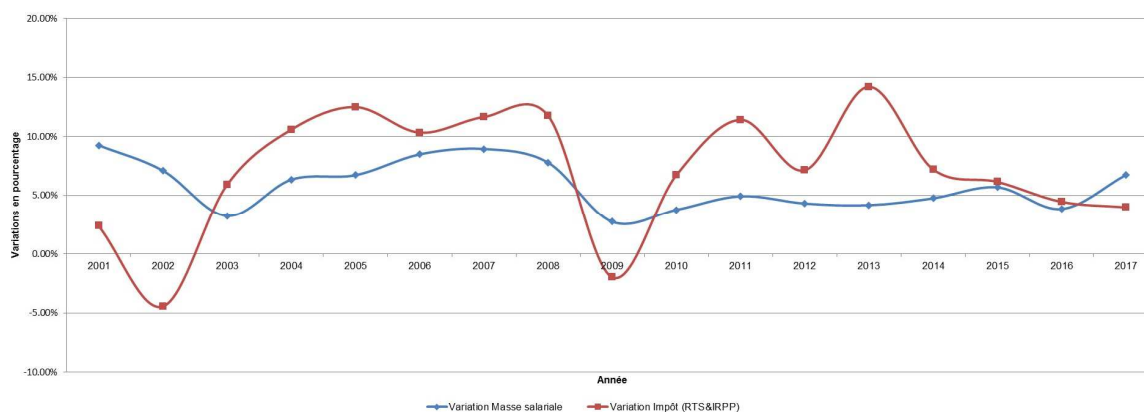
Il découle du tableau et du graphique ci-dessus que les recettes de l'impôt sur le revenu (IRPP et RTS) ont augmenté sur la période observée, tout comme la masse salariale. L'accroissement de la masse salariale s'explique, notamment, par l'augmentation de l'emploi et du salaire nominal, tel que mis en avant par le tableau ci-dessous.

Tableau 40 : Evolutions de l'emploi intérieur et du coût salarial nominal moyen de 2000 à 2017

Par année	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Variation 2017/2000
Emploi salarié intérieur	245,70	260,10	268,00	273,00	279,40	287,20	299,10	312,80	328,10	331,40	337,40	347,40	356,00	362,40	371,50	381,20	392,90	406,10	65,28%
Coût salarial moyen nominal (par tête)	43 466,39	44 867,56	46 622,52	47 249,61	49 095,55	50 966,52	53 100,44	55 313,71	56 842,26	57 808,20	58 910,79	60 031,32	61 115,18	62 535,25	63 895,74	65 843,12	66 336,01	68 965,56	57,74%

Sources: Statec, Comptes nationaux.

Graphique 43 : Variations de la masse salariale et des impôts payés par les personnes physiques de 2001 à 2017 (%)



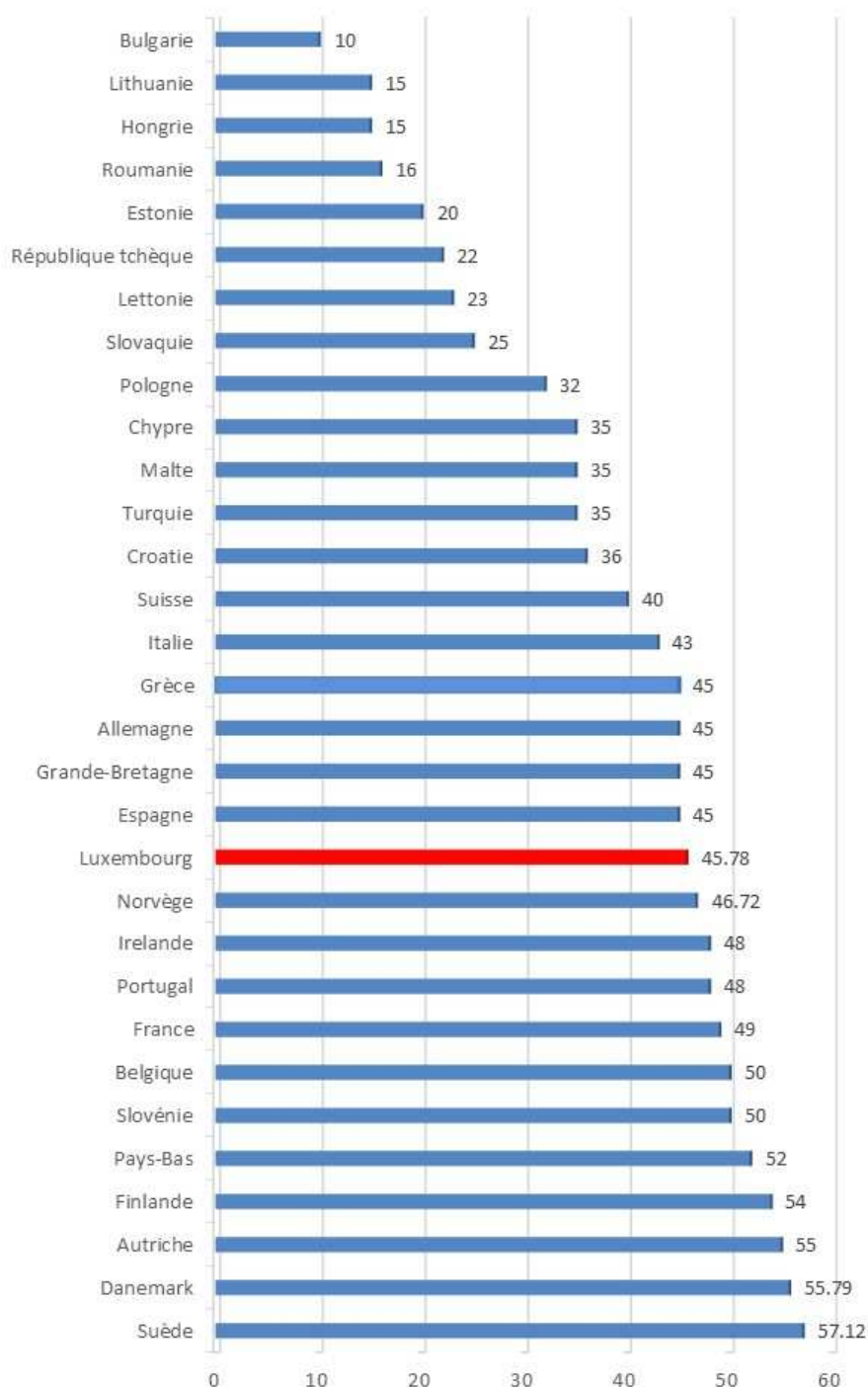
Sources: Statec, Ministère des Finances.

En comparant les variations sur le graphique 43 ci-dessus, on observe que sur la période étudiée, les variations de l'impôt sur le revenu (IRPP et RTS) sont plus prononcées que celles de la masse salariale. Les variations négatives de l'impôt sur le revenu observées pour les années 2002 et 2009 sont dues aux adaptations de barèmes suite aux réformes. Le pic observé en 2013 est à reporter à l'introduction du taux marginal maximal de 40% sur les personnes physiques, ainsi qu'à l'augmentation de l'impôt de solidarité de 2 pts de % pour les personnes physiques et morales. La réforme fiscale a fait que, malgré une augmentation de la masse salariale assez prononcée, les recettes provenant de la RTS et de l'IRPP ont augmenté moins rapidement.

- Le taux marginal maximal au niveau des Etats membres de l'UE

Le graphique 44 compare le taux d'imposition marginal maximal des personnes physiques en Europe pour l'année 2017.

Graphique 44 : Taux d'imposition marginal maximal des personnes physiques en Europe en 2017



Source: Base de données CE « Impôts en Europe » (TEDB/TAXREF), KPMG, « Global Individual Income Tax Rates Table ».

Le Luxembourg a affiché un taux marginal maximal d'imposition de 43,6% avant la réforme fiscale de 2017. A partir du 1^{er} janvier 2017, le taux marginal d'imposition s'élève à 45,78%, notamment en raison de l'augmentation du taux d'imposition marginal maximal hors fonds de l'emploi de 40 à 42%. Il y a lieu de noter que le terme « *taux marginal* » est défini comme étant le taux marginal

d'imposition selon l'article 118 L.I.R., c'est-à-dire les différents tarifs (allant de 0% à 42%) appliqués par tranche de revenu.

Le taux marginal maximal comprend le taux d'impôt de solidarité de 9% et se rapporte à un contribuable de la classe d'impôt 1 avec un revenu annuel de plus de 150.000 EUR, respectivement, à un contribuable de la classe d'impôt 2 avec un revenu annuel de plus de 300.000 EUR.

Les pays de l'Est (Bulgarie, Lituanie) ont un système de « flat tax », c'est-à-dire les seuils d'entrée sont exonérés, et un taux d'impôt fixe est appliqué, à partir d'une certaine tranche, à toutes les tranches de revenu, indépendamment de leur niveau. Les pays scandinaves ont un système d'impôt progressif, tel que le Luxembourg, sauf qu'ils ont moins de tranches de revenu.

Le CES note que ce graphique montre uniquement le taux marginal maximal des personnes physiques. Pour avoir une image plus claire pour appréhender la charge fiscale effective, il faudrait prendre en compte l'assiette d'imposition. En effet, des pays à taux marginal maximal élevé peuvent comprendre un grand nombre de déductions fiscales.

Au-delà, ce graphique est à relativiser du fait qu'il compare des pays avec un système d'impôt « flat tax » aux pays avec un système d'impôt progressif; ces deux systèmes ne peuvent pas être comparés (sauf pour les contribuables avec un revenu élevé au point que leur taux effectif se rapproche au taux marginal maximal).

D'une manière générale, il existe trois systèmes de taxation fondamentaux:

1. Le système d'impôt par tête (« Kopfsteuer »): il s'agit d'un impôt dont le montant est identique pour toutes les personnes. Il ne repose pas sur les biens ou sur les revenus.
2. Le système de « flat tax »: Il est applicable à tous au même taux.
3. Le système d'impôt progressif: il s'agit d'un impôt dont le taux s'accroît en fonction de la base d'imposition. L'application du système d'impôt progressif implique que pour les hauts revenus, il devient un système similaire à celui de « flat tax »⁴⁶.

3622 Impact des allègements fiscaux

La notion « d'allègement fiscal » ne peut pas être définie de manière exacte. Dans la suite, le CES analyse l'impact des charges et dépenses, qualifiées dans le système fiscal luxembourgeois de dépenses spéciales, étant toutefois entendu que les notions d'allègement fiscal ou de dépense fiscale sont bien plus larges.

Les charges et dépenses qualifiées de dépenses spéciales ne sont déductibles que dans la mesure où elles ne constituent ni des dépenses d'exploitation, ni des frais d'obtention et ne sont pas en rapport avec des revenus exemptés.

⁴⁶ Source: KPMG – Global Corporate Tax Rates Table

<http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/individual-income-tax-rates-table.aspx>

L'impact négatif sur les recettes fiscales (souvent qualifié de « déchet fiscal ») peut être calculé, soit en fonction du taux marginal, soit en fonction du taux moyen. Cela dépend du contexte d'analyse: lorsqu'il s'agit de calculer la suppression d'une dépense spéciale ou l'introduction d'une nouvelle dépense spéciale, alors il convient de considérer le taux marginal, car cela aura un impact plus significatif sur les hauts revenus (à cause de la progressivité). Lorsqu'il s'agit de calculer la suppression de plusieurs ou de toutes les dépenses spéciales, alors il convient de considérer le taux moyen, car cela aura un impact sur toutes les classes de revenu. Sur le tableau suivant, le « déchet fiscal » est estimé sur base d'un taux moyen de 25%.

Tableau 41 : Ventilation des dépenses spéciales et abattements par contribuable (« déchet fiscal »)

Dépenses spéciales et abattements (DS)	2014					2016	
	Montant	Nombre de contribuables	Moyenne par contribuable	en % des DS	en %	Montant	Déchet fiscal 25%
Total des revenus nets	16 855 247 857.07	192 821.00	87 414		100.00%		
Rentes et charges permanentes	1 186 119.51	195.00	6 083	0.06%		1 253 728.32	313 432.08
Rentes et charges permanentes payées au conjoint divorcé stipulées à l'occasion d'un divorce par consentement mutuel (Art. 109bis (1) n°1 L.I.R.)	8 237 874.84	758.00	10 868	0.41%		8 707 433.71	2 176 858.43
Rentes et charges permanentes payées au conjoint divorcé et fixées par décision judiciaire (divorce prononcé après 31.12.1997) (Art. 109bis (1) n°2 L.I.R.)	3 224 566.07	331.00	9 742	0.16%		3 408 366.34	852 091.58
Rentes et charges permanentes payées au conjoint divorcé et fixées par décision judiciaire (divorce prononcé avant 1.1.1998) (Art. 109bis (1) n°3 L.I.R.)	343 644.44	31.00	11 085	0.02%		363 232.17	90 808.04
Intérêts débiteurs en relation avec un prêt bancaire à l'exception des prêts contractés pour financer l'acquisition d'une habitation personnelle ou à des fins de location	41 976 812.90	87 239.00	481	2.09%		44 369 491.24	11 092 372.81
Cotisations facultatives à la sécurité sociale en raison d'une assurance continuée et d'un achat de périodes en matière d'assurance maladie et de pension (art.110, no 4 L.I.R.)	17 953 028.32	3 130.00	5 736	0.89%		18 976 350.93	4 744 087.73
Cotisations autres que celles de sécurité sociale et celles versées à des caisses d'épargne-logement (art. 111 L.I.R.)	245 940 995.08	156 823.00	1 568	12.23%		259 959 631.80	64 989 907.95
Primes versées en vertu d'un contrat de prévoyance-vieillesse	93 278 662.84	40 933.00	2 279	4.64%		98 595 546.62	24 648 886.66
Cotisations payées à un régime de pension complémentaire	21 045 639.87	19 092.00	1 102	1.05%		22 245 241.34	5 561 310.34
Cotisations versées à une caisse d'épargne logement	87 633 692.21	61 467.00	1 426	4.36%		92 628 812.67	23 157 203.17
Minimum forfaitaire au titre des dépenses spéciales	17 615 053.99	31 542.00	558	0.88%		18 619 112.07	4 654 778.02
Cotisations de sécurité sociale en raison de l'affiliation obligatoire des salariés et non-salariés à l'assurance maladie et à l'assurance pension (art. 110, no1,2 L.I.R.)	1 437 637 947.34	185 487.00	7 751	71.47%		1 519 583 310.34	379 895 827.58
Dons et libéralités	23 297 024.52	33 701.00	691	1.16%		24 624 954.92	6 156 238.73
Pertes reportables déductibles	12 132 566.68	302.00	40 174	0.60%		12 824 122.98	3 206 030.75
Total des dépenses spéciales	2 011 503 628.61			100.00%	11.93%	2 126 159 335.44	531 539 833.86
Revenu imposable	14 872 086 734.62	192 899.00	77 098		88.23%		

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques: Ventilation des dépenses spéciales et abattements par ménage: Imposition par voie d'assiette ; année d'imposition 2014 ; les données sont extrapolées à l'année 2016.

Le tableau ci-dessus met en évidence l'importance des cotisations obligatoires à la sécurité sociale au niveau des dépenses spéciales; suivent ensuite les primes et cotisations d'assurances.

Les intérêts hypothécaires ne figurent pas sur le tableau, mais leur « déchet fiscal » peut être estimé, approximativement, à 40 mio EUR.

Au niveau des autres abattements, il faut, notamment, citer les charges extraordinaires et les frais de déplacements. Ces derniers représentent le « déchet fiscal » le plus important.

Tableau 42 : Statistiques sur les frais de déplacement et les abattements tarifaires

Libellé	« Déchet fiscal » 2016 (EUR)
Frais de déplacement	115 000 000,00
Abattement pour charges extraordinaires (y compris abattement forfaitaire pour frais de domesticité, etc.)	36 237 695,73
Abattement pour charges extraordinaires en raison des enfants ne faisant pas partie du ménage du contribuable	11 294 674,93
Abattement extraprofessionnel	69 550 892,09

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Note: Imposition par voie d'assiette, année d'imposition 2014, les données sont extrapolées à l'année 2016.

363 Considérations générales du CES sur le tarif d'imposition des personnes physiques

Dans son avis relatif à l'analyse des données fiscales du Luxembourg de 2015, le CES a formulé un certain nombre de considérations sur le tarif d'imposition, le *Mëttelstandsbockel*, la dérive fiscale, ainsi qu'aux classes d'impôt.

Etant donné que l'évolution internationale de l'imposition des sociétés est le sujet prioritaire du présent avis, les passages qui suivent se bornent à résumer les points essentiels du débat sur l'imposition des personnes physiques. Le CES y a incorporé les modifications légales de la réforme fiscale.

Etant donné que les retombées en termes monétaires de la réforme ne peuvent pas encore être évaluées à l'heure actuelle, le CES se propose d'analyser plus en détail l'évolution de l'imposition des personnes physiques lors de sa prochaine actualisation de l'analyse des données fiscales.

1. L'évolution du tarif d'imposition

Depuis la réforme fiscale de 1991, différentes réformes successives ont visé à réduire la contribution fiscale des personnes physiques, alors que la diminution consécutive des recettes de l'Etat a été compensée par un effet volume dû à la croissance continue de l'économie en général et plus particulièrement, de l'emploi.

Ces différentes réformes, entrées en vigueur à partir des années d'imposition 1991, 1995, 1998, 2001, 2002, 2008 et 2009, ont presque toutes été caractérisées par les mesures suivantes:

- l'augmentation du minimum tarifaire de base pour prendre en compte l'inflation;
- la suppression de tranches d'imposition;
- la réduction de la largeur des tranches d'imposition;
- l'uniformisation de la largeur des tranches d'imposition;
- la réduction uniforme des taux d'accroissement des différentes tranches d'imposition;
- la réduction du taux marginal maximal.

La réforme fiscale mise en vigueur par la loi du 23 décembre 2016 n'a pas modifié le minimum exonéré, ni le taux d'entrée, mais elle a réduit la progression pour les tranches de revenu inférieures par l'introduction des taux de 9% et de 11%. Les tranches ont une largeur de 1.872 EUR jusqu'au revenu imposable de 20.625 EUR, et progressent ensuite par largeur de 1.944 EUR jusqu'à un revenu imposable de 45.897 EUR. En outre, la réforme fiscale a allégé l'imposition des revenus faibles par l'augmentation des crédits d'impôt pour salariés, pensionnés et contribuables monoparentaux.

Elle a également ajouté deux taux marginaux pour les revenus élevés, à savoir un taux de 41% pour la tranche de revenu entre 150.000 EUR et 200.004 EUR et le taux de 42% pour les revenus dépassant 200.004 EUR.

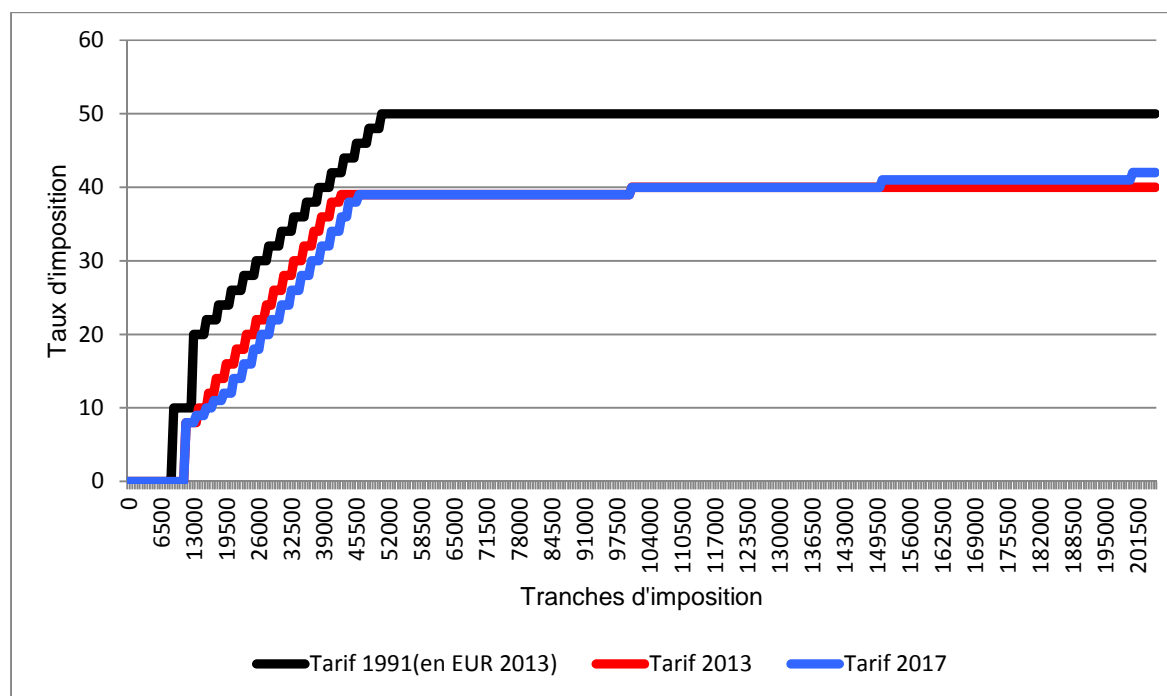
Les caractéristiques essentielles des différents tarifs d'imposition depuis 1991 peuvent être résumées dans le tableau qui suit:

Tableau 43 : Comparaison des caractéristiques importantes des tarifs d'imposition

	1991	2009	2011	2013	2017
Minimum exonéré (EUR)	5.503	11.265	11.265	11.265	11.265
Taux d'entrée (%)	10	8	8	8	8
Taux maximum à partir de EUR	31.458	39.885	41.793	100.000	200.004
Taux maximum (%)	50	38	39	40	42
Nombre de tranches	18	17	18	19	23

Source: CES

Graphique 45 : Comparaison des tarifs d'imposition 1991 (aux prix de 2013), 2013 et 2017



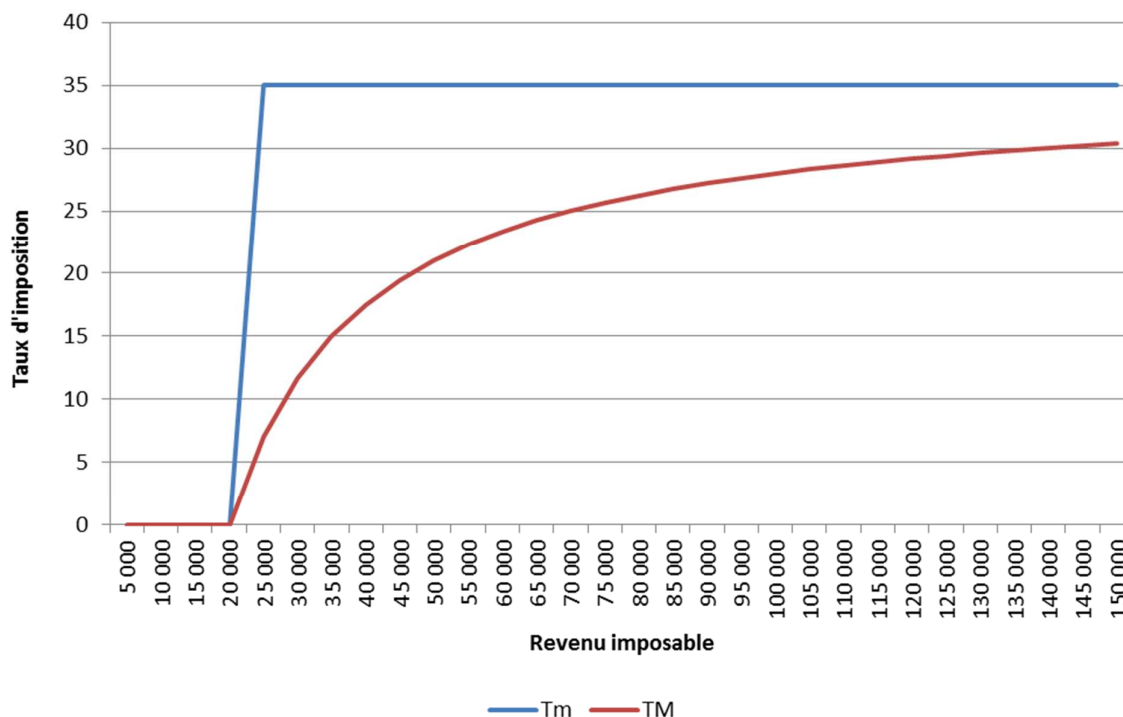
Source: Chambre des salariés/CES

2. La progressivité fiscale et le « Mëttelstandsbockel »

L'avis de 2015 du CES a également consacré un chapitre au « Mëttelstandsbockel », qui est un sujet récurrent dans les discussions sur le système d'imposition au Luxembourg. Mathématiquement, ce phénomène est le résultat de deux caractéristiques incontestées de notre système d'imposition des personnes physiques: la progressivité des taux, d'une part, et de la fixation d'un taux marginal maximal, d'autre part. Puisque les revenus inférieurs donnent lieu

à peu ou pas d'impôt et les revenus plus élevés tendent asymptotiquement vers le taux d'impôt marginal maximal, il est logique que la progression frappe quelque-part entre les deux, c'est-à-dire auprès de ceux que l'on appelle communément le « Mëttelstand ».

Graphique 46 : Comparaison entre un taux d'imposition marginal (T_m) de 35% et un taux moyen (TM) à partir d'une tranche exonérée de 20.000 EUR



Source: Chambre de commerce, CES

La « bosse fiscale » étant inévitable dans un système d'imposition progressif, la question essentielle est de savoir à quels niveaux de revenu imposable elle frappe les contribuables, c'est-à-dire, à partir de quels revenus imposables ils se rapprochent du taux maximal. Avec le barème applicable en 2017, le taux marginal maximal de 39% (si nous faisons abstraction des derniers taux "atypiques" de 40%, 41% et 42% qui ne s'appliquent qu'à partir de revenus de 100.000 EUR, 150.000 EUR et 200.004 EUR respectivement), intervient à partir d'un revenu imposable de 45.897 EUR.

Les possibilités de modification de la structure du barème sont diverses. Dans son avis de 2015, le CES a montré, à l'aide de quelques exemples purement illustratifs, comment on peut adapter le tarif d'imposition.

Techniquement, des adaptations possibles sont :

- l'augmentation des tranches et des taux et la réduction de la largeur des tranches ;
- un tarif linéaire ;
- la réduction du nombre des tranches et des taux d'imposition.

3. La dérive fiscale (« kalte Progression »)

Un phénomène qui a un impact relativement important sur la pression fiscale sur les revenus faibles et moyens est la dérive fiscale, plus connue sous son nom allemand « *kalte Progression* ». Le défaut d'adaptation du tarif d'imposition à l'inflation signifie que l'Etat prélève des impôts sur une augmentation nominale des revenus, donc une hausse due uniquement à l'adaptation des revenus à l'inflation. Cette non-indexation génère chaque année des recettes considérables⁴⁷. Du fait de la progressivité du tarif, les revenus faibles et moyens sont proportionnellement plus touchés que les revenus élevés. Une non-adaptation sur plusieurs années déplace la distribution des revenus vers la droite sur les graphiques ci-dessus alors que le tarif reste figé.

Avant la réforme fiscale de 2017, les barèmes d'imposition n'avaient pas connu d'adaptation à la progression du coût de la vie depuis 2009⁴⁸. Comme le montre le tableau qui suit, la réforme fiscale a redressé en grande partie cette progression à froid depuis 2009. Le CES précise que le tableau est basé sur des revenus imposables. Si l'on prend en compte l'augmentation du crédit d'impôt salarié pour les revenus salariaux faibles, la perte due à l'inflation a été plus que résorbée.

⁴⁷ D'après le rapport de la COFIBU relatif au projet de budget pour 2012, (doc. parl. 6350/5, p. 5.), les recettes fiscales supplémentaires annuelles liées à une non-adaptation automatique du barème de l'impôt sur le revenu à l'échelle mobile des salaires peuvent être chiffrées à 170 mio EUR.

⁴⁸ L'article 125 de la loi sur l'impôt sur le revenu prévoyant une adaptation des barèmes à l'inflation a été abrogé en 2013. Dans sa dernière version du 28 décembre 1995, cet article prévoyait une adaptation des barèmes d'imposition si l'indice des prix avait augmenté de plus de 3,5% au cours des six premiers mois de l'année par rapport à la même période de l'année précédente. Dans la version existant jusqu'en 1995, l'article 125 L.I.R. avait créé pour le Gouvernement l'obligation de proposer un nouveau tarif d'impôt à appliquer à partir de l'année d'imposition suivante, chaque fois que l'indice du coût de la vie avait enregistré une variation de 5%. La variation s'établissait en raison de la moyenne de l'indice des prix des six premiers mois d'une année par rapport à celle de l'année ayant précédé l'entrée en application du tarif en vigueur.

Tableau 44 : La non-adaptation du tarif d'imposition sur les revenus (EUR) et l'impact de la réforme fiscale

Revenu imposable (EUR)	20870	38429 (sal. médian)	45000	90000	150000
Impôt tarif 2013	1152	5761	8272	25822	49722
Impôt tarif 2013 adapté	862	4804	7009	24523	48283
Impôt tarif 2017	967	4874	7165	24706	48606
Différence 2013 adapté -2013	-290	-957	-1263	-1299	-1439
Différence 2013 adapté -2017	-105	-70	-156	-183	-323
Différence en % par rapport à l'imposable 2013 adapté-2013	-1.4	-2.5	-2.8	-1.4	-1.0
Différence en % par rapport à l'imposable 2013 adapté-2017	-0.5	-0.2	-0.3	-0.2	-0.2

Source: CES

Le tableau suivant représente une actualisation du tableau 46 de l'avis du CES de 2015, tenant compte de l'adaptation d'un certain nombre de mesures de tempérament fiscal par la réforme fiscale.

Tableau 45 : Evolution de différents frais d'obtention, dépenses spéciales, abattements, exemptions ou crédits d'impôt

Mio EUR	1991	2016 (ancienne législation)	Valeur ajustée 2017 (b)	2017 (a)* (après la réforme fiscale)	(b)-(a)	Pour info
Frais d'obtention (minimum forfaitaire)	521	540	891	540	351	x 2 si IC **
Frais de déplacement (par km)	97	99	163	99	64	-
Dépenses spéciales (forfait)	446	480	792	480	312	x2 si IC
Primes assurance	669	672	1.109	672	437	x2 si IC (ou+)
Prévoyance vieillesse (max.)	1.190	1.500 (-3.200) ^o	2.000 (-4.266)	3.200	-1.200 (-1.066)	-
Pension complémentaire (max.)	1.190 ^{oo}	1.200	1.712	1.200	512	-
Epargne logement (max.)	669	672	1.109	1.344	-235	x2 si IC (ou+)
Intérêts sur prêts hypothécaires (max.)	744	750-1.500	1.238-2.475	1.000-2.000	238-475	x2 si IC (ou+)
Intérêts débiteurs consommation (max.)	672	336	378	Fusionné avec primes d'ass.	378	x2 si IC (ou+)
Abattement pour enfant hors ménage	3.332	3.480	5.498	4.020	1.478	-
Abattement pour frais de domesticité, aides et soins, garde d'enfants (max.)	595	3.600 [#]	5.094	5.400	-306	-
Abattement de revenu extraprofessionnel	4.462	4.500	7.425	4.500	2.925	-
Economie d'intérêts habitation(-consommation) (max.)	2.974 (-496)	3.000 (-500)	3.375 (-562)	3.000 (-500)	375(-62)	x2 si IC
Cadeau employeur ancienneté 25 ans(-40 ans)	2.230	2.250(-3.400)	3.713	2.250(-3.400)	1.463	-
Indemnités pour proposition d'amélioration	248 ^{###}	250	606	250	356	-
Exonération de l'épargne (10%)	250 ^{oo}	250	297	250	47	-
Crédit d'impôt salarié (ancien abattement)	600	300 ^{**}	338	600 (max)	-262 (max)	-
Crédit d'impôt monoparental (ancien abattement)	1.785	750 ^{**}	844	1.500 (max)	-656 (max)	-
Boni pour enfant	-	922,5 ^{**}	1.037	Intégré dans les alloc fam.	114,5	-
Modération et bonification pour enfant (max.)	5.503 max.	922,5 ^{**}	1.037	922,5	114,5	-
Abattement pour mobilité durable (cycle/voiture à 0 émissions)				300/5.000	-300/-5.000	

Sources: Chambre des salariés, CES.

*Les variations par rapport à la valeur d'introduction sont généralement dues aux arrondis lors du passage à l'euro fiduciaire en 2002, à moins d'un changement de législation.

*Abstraction faite de l'arrondissement lors du passage à l'euro s'élevant à un maximum de 4,4% hors rupture de série.

^o2002 ; ^{oo}1999 ; [#]Fortement revalorisé en 1998 à 3.570 EUR ; ^{###}1981 ; ^{#o}2006 ; ^{**}2009.

**Multiplié par 2 ou plus si imposition collective.

Note : les valeurs ajustées sont les montants des différentes déductions fiscales depuis 1991, multipliés par le taux d'inflation cumulé de 1991 à 2016 inclus. Si des montants ont été adaptés ou introduits après 1991, l'ajustement se fait à partir de l'année de l'adaptation ou de l'introduction.

Une valeur négative (couleur verte) dans la colonne (b)-(a) signifie que la réforme fiscale a plus que compensé le retard d'adaptation à l'inflation.

4. La poursuite des travaux du CES en matière d'imposition des personnes physiques

Lors de ses discussions, le CES a constaté qu'un certain nombre de sujets sont publiquement discutés et pourraient, au besoin, être analysés dans une prochaine actualisation des données fiscales.

Il s'agit notamment :

- *de la modification de la structure du tarif d'imposition (augmentation ou diminution du nombre de tranches d'imposition) et des taux d'imposition marginaux ;*

Le Groupe salarial, afin de mieux écrêter le « Mëttelstandsbockel », se prononce notamment en faveur d'une augmentation du nombre de tranches d'imposition, et, éventuellement, un taux marginal maximum plus élevé.

Le Groupe patronal, confronté à une forte pénurie de main-d'œuvre hautement qualifiée, craint de ne pouvoir attirer et maintenir au Luxembourg ses salariés les mieux rémunérés si l'imposition marginale est plus importante qu'à l'étranger.

- *de l'exonération des bas revenus et notamment des minima sociaux (salaire social minimum, pension minimum) ;*

Dans le cadre de la lutte contre la pauvreté, une augmentation du pouvoir d'achat des personnes à faible revenu pourrait être obtenue par une augmentation du salaire social minimum net. L'exonération fiscale serait un des moyens pour atteindre cet objectif.

- *du rangement dans des classes d'impôt différentes de personnes dont la situation familiale matérielle est en fait la même (contribuables célibataires, divorcés, veufs) ;*

A terme, une discussion sur le mérite d'une imposition individuelle s'impose. Depuis le 01 janvier 2018, les conjoints mariés (résidents et non-résidents) ont la possibilité d'opter pour une imposition individuelle. Un couple marié a le choix entre

- l'individualisation avec réallocation des revenus ; ou
- l'individualisation pure sur base de la classe d'impôt 1 pour chaque conjoint.

L'individualisation peut éviter en principe le paiement d'avances supplémentaires en optant pour le taux réel sur la fiche d'impôt pour les contribuables qui n'ont qu'un revenu d'une occupation salariée et il n'y a plus de responsabilité solidaire en cas de recouvrement forcé.

- *de la forte progressivité de la classe 1a ;*

De par sa situation entre la classe 2 (pour les revenus les plus faibles) et la classe 1 (pour les revenus les plus élevés), l'évolution du taux marginal est plus prononcée dans la classe 1a, ce qui est notamment critiqué par les contribuables monoparentaux.

- *des cas de rigueur parmi certains contribuables monoparentaux rangés dans la classe 2 en raison de la période transitoire de trois ans, et qui, de ce fait, ne peuvent pas demander le crédit d'impôt monoparental ;*

Ainsi un contribuable à revenu annuel imposable ajusté de 30.000 EUR dispose, dans la classe 2, d'un revenu net inférieur de 901 EUR par rapport au revenu net qu'il toucherait dans la classe 1a avec le bénéfice du CIM.

- *de l'adaptation du tarif à l'inflation.*

Afin d'éviter des retards d'adaptation du tarif à l'évolution des prix à l'avenir, le **Groupe salarial** se prononce d'ores et déjà en faveur de la réintroduction de l'adaptation automatique du tarif d'imposition à l'inflation. Le défaut d'adaptation entraîne une réduction des revenus réels après impôt des contribuables, ce qui constitue une ponction sur leur pouvoir d'achat. Du fait de la progressivité du tarif, les revenus faibles et moyens sont proportionnellement plus touchés que les revenus élevés.

37 Impôt sur le revenu des capitaux (IRCAP)

371 Evolution générale de l'IRCAP

L'IRCAP est un impôt prélevé sur les différentes sortes de revenus émanant des capitaux mobiliers. Sont considérés comme revenus provenant de capitaux mobiliers, notamment, les dividendes⁴⁹, les parts de bénéfice, les arrérages, les intérêts d'obligation et les intérêts de créances, ainsi que les différents types d'indemnités perçues (cf. article 97 L.I.R.).

Cependant, il intervient principalement lors de la distribution de dividendes indigènes alloués à des actionnaires, à des contribuables (personnes morales et physiques) résidents et non-résidents.

Les dividendes versés aux actionnaires par des sociétés luxembourgeoises, pour autant que leur siège statutaire ou leur administration centrale se trouve au Luxembourg, sont soumis à une retenue à la source de 15% calculée sur le montant brut des sommes allouées.

Les dividendes versés aux actionnaires par des sociétés étrangères sont en principe soumis à une retenue à la source, déterminée sur base de la législation applicable dans ce pays et conformément à la convention applicable tendant à éviter les doubles impositions. Le taux spécial selon traité peut s'élever à 10%, à 5% ou même à 0%.

Les revenus d'une participation détenue par un organisme à caractère collectif résident pleinement imposable, une société de capitaux résidente pleinement imposable, un établissement stable indigène, sont exonérés de l'IRCAP, si les conditions énumérées à l'article 166 L.I.R. (« Schachtelprivileg ») sont remplies.

Les dividendes de sociétés luxembourgeoises ou étrangères perçus par un contribuable résident doivent être déclarés dans le cadre de la déclaration de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et sont soumis aux taux progressifs du barème de l'IRPP (de 0%, à 44,69%, voire 45,78%). Toutefois, en vertu de l'article 115 (15a) L.I.R., les dividendes alloués à des personnes physiques résidentes sont exonérés à hauteur de 50% s'ils sont distribués par une société de capitaux résidente pleinement imposable, par une société de capitaux pleinement imposable qui est un résident d'un Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions, ou par une société qui est un résident d'un Etat membre de l'UE visée par la directive applicable aux sociétés mères et filiales.

Les dividendes perçus par un contribuable non-résident sont en principe imposables dans son pays de résidence. Néanmoins, si le contribuable non-résident travaillant au Luxembourg opte pour être considéré comme résident fiscal luxembourgeois, il doit déclarer les dividendes dans la déclaration de l'impôt sur le revenu.

La retenue à la source sur les dividendes est appliquée de manière globale et aucune distinction n'est faite parmi celles de sources étrangère ou indigène. Selon l'ACD, concernant les personnes

⁴⁹ Les dividendes et autres revenus d'actions ou de parts de sociétés de capitaux, à savoir, notamment les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, de sociétés à responsabilité limitée et les sociétés européennes, les sociétés coopératives et les associations agricoles, les congrégations et associations religieuses, les établissements d'utilité publique, ainsi que les entreprises de nature commerciale, industrielle, minière ou artisanale.

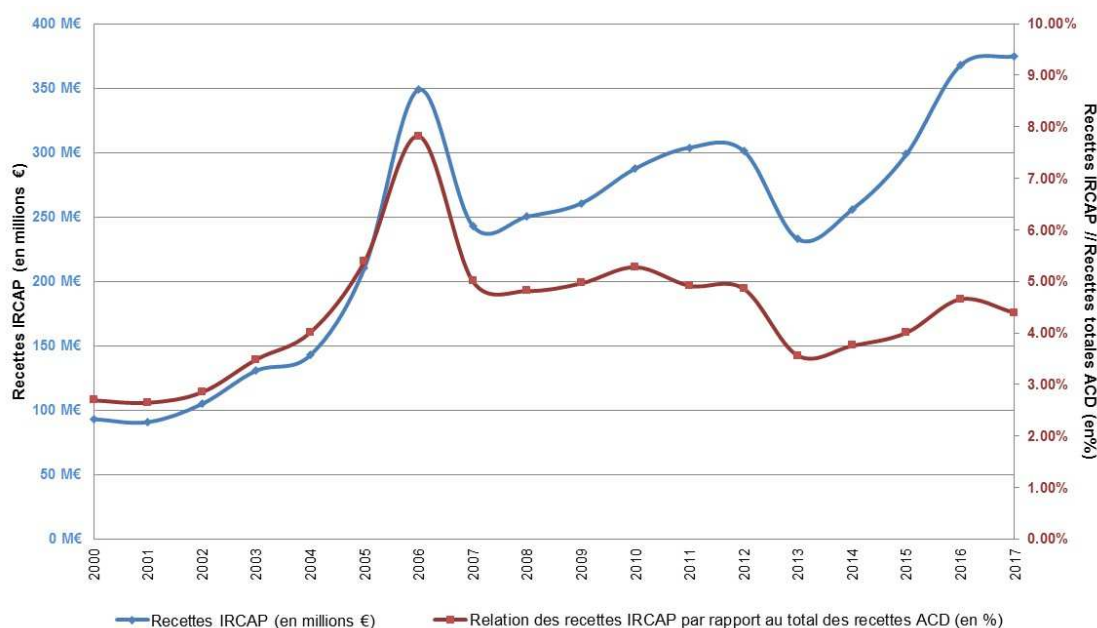
physiques résidentes, la retenue à la source provient essentiellement de dividendes indigènes, alors que pour les personnes morales, la majorité des retenues à la source est opérée à l'étranger lors de la distribution de dividendes de sociétés étrangères.

Quant à la retenue à la source sur les intérêts, son mode d'imposition a été introduit, d'une part, par la loi modifiée du 23 décembre 2005, dénommée loi « RELIBI »⁵⁰ destinée aux résidents et de l'autre, par la loi modifiée du 21 juin 2005, dénommée loi « RIUE »⁵¹, destinée aux non-résidents afin de favoriser l'épargne (voir ci-dessous les sections 392 et 393). Depuis 2006, les revenus sur l'épargne ne sont donc plus soumis à l'IRPP, étant donné que la retenue à la source est libératoire.

Le graphique 47 ci-dessous montre que l'évolution de l'IRCAP a une tendance à la hausse sur la période étudiée. Entre 2000 et 2017, les recettes IRCAP annuelles ont augmenté de 302%.

Au niveau de l'évolution de l'IRCAP dans le total des recettes courantes, IRCAP était fortement volatile sur la période de 2000 à 2017.

Graphique 47 : Evolutions des recettes IRCAP (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes (%) de 2000 à 2017



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarque: Ce graphique devrait être complété par une analyse sur l'évolution de l'assiette et du taux de l'IRCAP sur une période de 2000 à 2017.

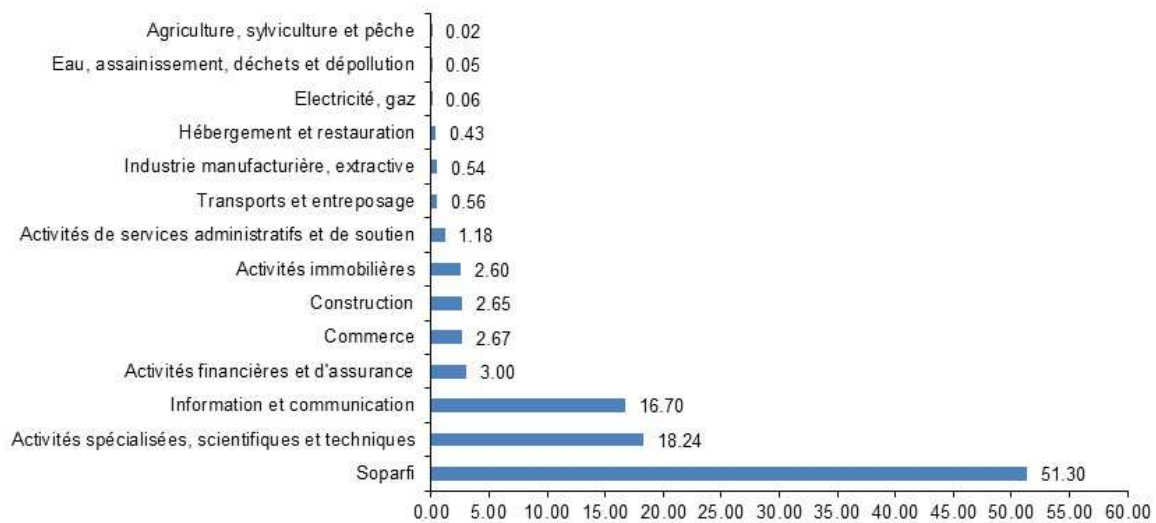
⁵⁰ La loi modifiée du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière.

⁵¹ La loi modifiée du 21 juin 2005 transposant en droit luxembourgeois la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 du Conseil de l'Union européenne en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts.

372 Analyse de la répartition sectorielle de l'IRCAP

Le secteur des sociétés dites « Soparfi » est, de nouveau, le secteur qui contribue majoritairement aux recettes IRCAP pour l'année 2017.

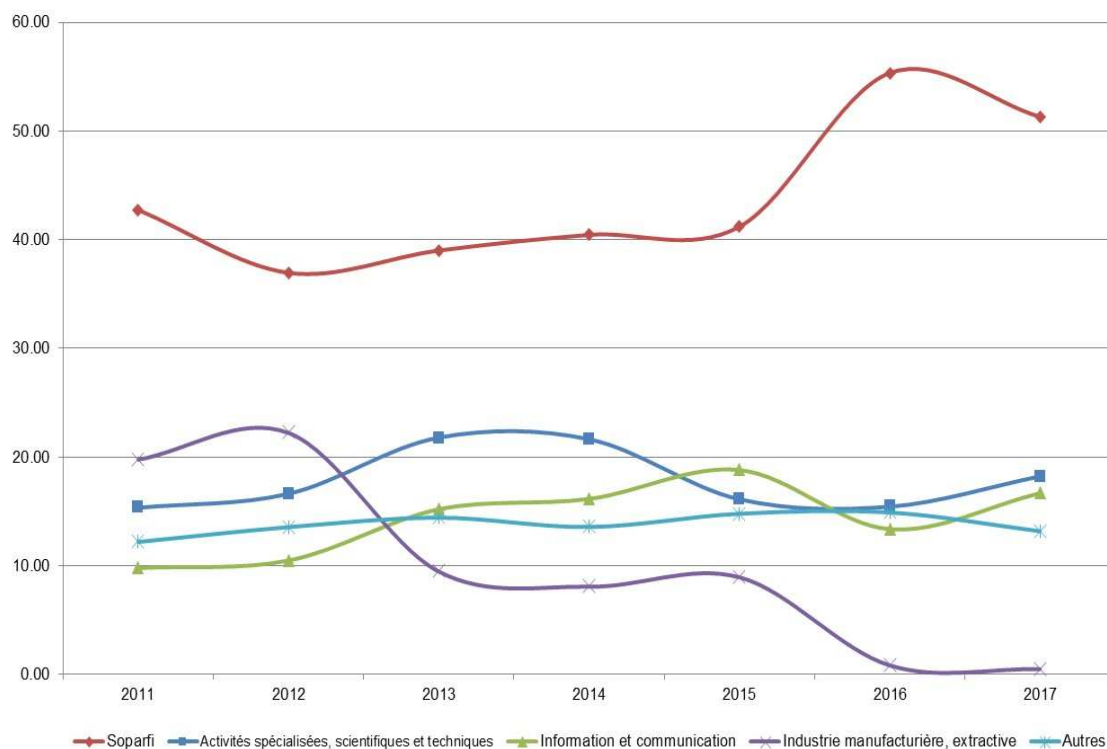
Graphique 48 : Répartition sectorielle des recettes de l'IRCAP en 2017



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Sur la période allant de 2010 à 2017, les « Soparfi » sont également en tête, au niveau de la répartition des recettes par secteur d'activité.

Graphique 49 : IRCAP total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2017 (%)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques :

- L'ACD n'a appliqué la ventilation selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques se basent sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

38 Impôt sur le revenu des tantièmes (IT)

381 Evolution générale de l'IT

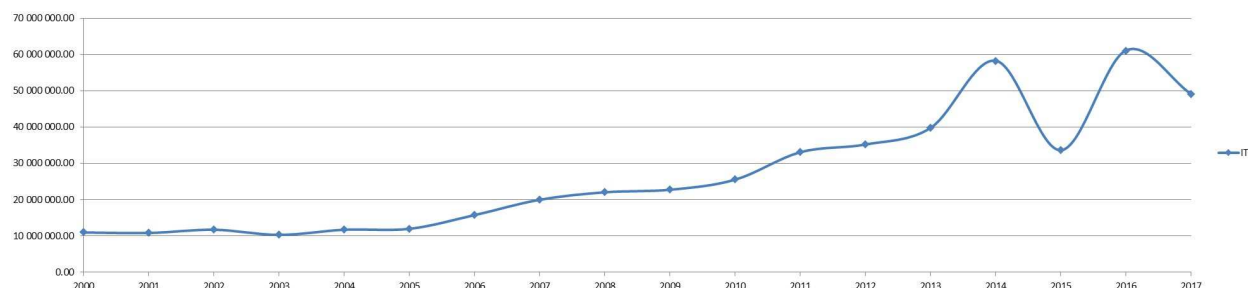
Les tantièmes sont définis comme des indemnités pour rémunérer l'activité des administrateurs, des commissaires et des personnes exerçant des fonctions analogues auprès des sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés coopératives ou d'autres collectivités au sens des dispositions régissant l'impôt sur le revenu des collectivités.

Le taux de la retenue sur les revenus de tantièmes est fixé à 20% du montant brut alloué sans aucune déduction. La retenue est imputée au Luxembourg pour des contribuables résidents et non-résidents.

Le CES signale que l'ACD ne peut saisir que les sociétés rémunératrices de tantièmes, mais elle ne peut pas déterminer qui en est le bénéficiaire. La saisie de ce genre d'informations est d'autant plus difficile parce qu'aucune distinction n'est faite au niveau de la L.I.R. et que les tantièmes sont imposables dans la catégorie des « *bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale* ». Même si la profession libérale n'est pas exercée comme activité principale, toutes sortes de tantièmes peuvent figurer sous cette catégorie.

Le graphique suivant montre que les revenus provenant des tantièmes se sont accentués depuis 2005. Entre 2000 et 2017, les recettes IT annuelles ont augmenté de 344,37%. Certaines fluctuations peuvent s'expliquer par des erreurs de saisie lors de la comptabilisation.

Graphique 50 : Evolution des recettes IT de 2000 à 2017 (mio EUR)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

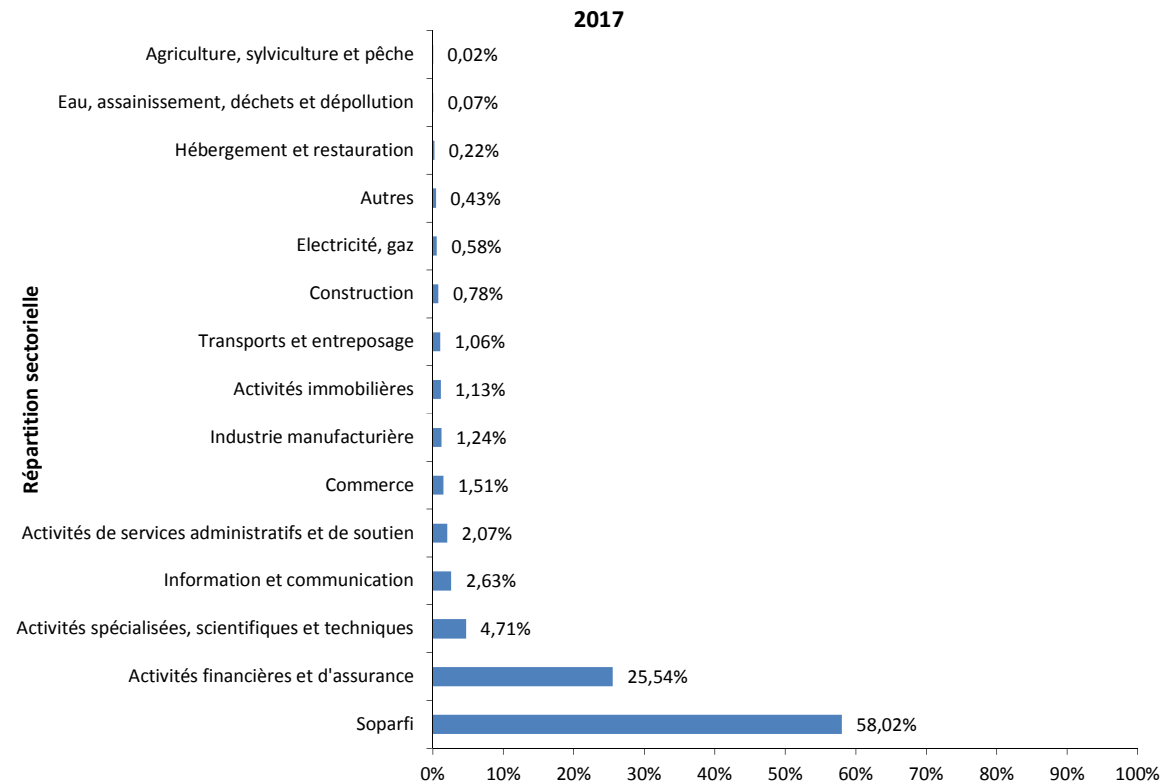
Remarque:

Ce graphique devrait être complété par une analyse sur l'évolution de l'assiette et du taux de l'IT sur une période de 2000 à 2017.

382 Analyse du secteur des activités financières et d'assurance

Les secteurs des sociétés dites « *Soparfi* » et des activités financières et d'assurance sont quasiment l'unique contributeur d'IT pendant l'année budgétaire 2017.

Graphique 51 : Répartition sectorielle des recettes IT en 2017 (%)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

La même situation se présente sur la période de 2011 à 2017.

Tableau 46 : Recettes IT - Evolution suivant la répartition sectorielle 2011-2017 (EUR ; %)

Impôt retenu sur les tantièmes – Répartition par secteur (EUR)							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Soparfi	19 185 165,70	19 351 858,43	23 781 416,99	38 746 485,13	11 715 474,93	39 717 943,40	28 432 332,10
Activités financières et d'assurance	6 539 474,99	7 447 201,74	9 446 842,37	11 356 458,92	12 511 352,22	13 092 411,36	12 516 134,89
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	2 185 447,35	2 182 356,61	2 675 149,53	2 378 537,52	3 029 057,99	2 780 048,73	2 308 733,94
Information et communication	807 735,70	1 111 336,90	1 126 537,73	975 424,81	944 217,12	1 498 547,97	1 289 564,34
Activités de services administratifs et de soutien	311 204,59	524 854,06	816 958,51	1 432 478,98	1 246 426,31	870 679,59	1 013 434,28
Commerce	665 041,13	1 008 889,20	-410 898,82	488 863,23	727 622,76	1 045 077,94	740 451,70
Industrie manufacturière	210 840,13	282 889,65	615 939,11	610 902,18	1 188 640,46	211 281,18	606 312,87
Activités immobilières	187 322,65	235 500,72	283 905,24	521 396,36	331 094,03	255 367,51	551 579,38
Transports et entreposage	557 816,57	973 793,36	434 253,56	551 869,61	755 964,16	605 932,69	518 040,39
Construction	115 546,91	168 071,93	191 071,28	116 688,13	226 735,05	168 330,31	382 588,85
Electricité, gaz	307 736,44	493 543,50	327 635,72	325 252,10	368 984,59	280 405,65	285 099,95
Autres	1 985 982,14	1 393 064,10	467 201,41	663 253,71	466 533,85	394 196,35	209 891,81
Hébergement et restauration	6 850,71	7 770,00	13 871,70	5 712,34	82 224,20	89 440,56	107 096,42
Eau, assainissement, déchets et dépollution	21 515,87	20 515,87	20 313,35	26 025,99	38 515,86	45 075,00	35 612,50
Agriculture, sylviculture et pêche	8 366,72	10 935,65	6 907,84	9 145,60	8 434,00	8 212,72	7 962,16
Total	33 096 047,60	35 212 581,72	39 797 105,52	58 208 494,61	33 641 277,53	61 062 950,96	49 004 835,58

Impôt retenu sur les tantièmes – Répartition par secteur (%)							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Soparfi	57,97	54,96	59,76	66,57	34,82	65,04	58,02
Activités financières et d'assurance	19,76	21,15	23,74	19,51	37,19	21,44	25,54
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	6,60	6,20	6,72	4,09	9,00	4,55	4,71
Information et communication	2,44	3,16	2,83	1,68	2,81	2,45	2,63
Activités de services administratifs et de soutien	0,94	1,49	2,05	2,46	3,71	1,43	2,07
Commerce	2,01	2,87	-1,03	0,84	2,16	1,71	1,51
Industrie manufacturière	0,64	0,80	1,55	1,05	3,53	0,35	1,24
Activités immobilières	0,57	0,67	0,71	0,90	0,98	0,42	1,13
Transports et entreposage	1,69	2,77	1,09	0,95	2,25	0,99	1,06
Construction	0,35	0,48	0,48	0,20	0,67	0,28	0,78
Electricité, gaz	0,93	1,40	0,82	0,56	1,10	0,46	0,58
Autres	6,00	3,96	1,17	1,14	1,39	0,65	0,43
Hébergement et restauration	0,02	0,02	0,03	0,01	0,24	0,15	0,22
Eau, assainissement, déchets et dépollution	0,07	0,06	0,05	0,04	0,11	0,07	0,07
Agriculture, sylviculture et pêche	0,03	0,03	0,02	0,02	0,03	0,01	0,02
Total	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Remarques:

- L'ACD a appliqué la ventilation selon les codes NACE qu'à partir de 2011.

- Les données statistiques se basent sur les années budgétaires de 2011 à 2017.

39 Autres impôts directs

Pour compléter la liste des impôts directs existants au Luxembourg, le CES reprend, dans la section suivante, d'autres impôts et recettes directs.

391 Impôt de solidarité

L'IS est un impôt qui sert à financer le fonds national de solidarité (ou fonds pour l'emploi) dans un souci de redistribution de richesse et de solidarité réciproque entre les citoyens. Les personnes physiques, ainsi que les collectivités sont redevables de l'IS. Ces recettes ne couvrent toutefois pas la totalité des dépenses du fonds pour l'emploi, le solde étant apporté par le budget usuel.

L'impôt de solidarité de 7% s'applique au revenu des personnes physiques (IRPP). Il est majoré de 9% pour la tranche de revenu imposable ajusté dépassant 150.000 EUR pour les classes 1 et 1a, respectivement, 300.000 EUR pour la classe 2. Au niveau des personnes morales, l'impôt sur le revenu des collectivités (IRC) est majoré de 7%⁵².

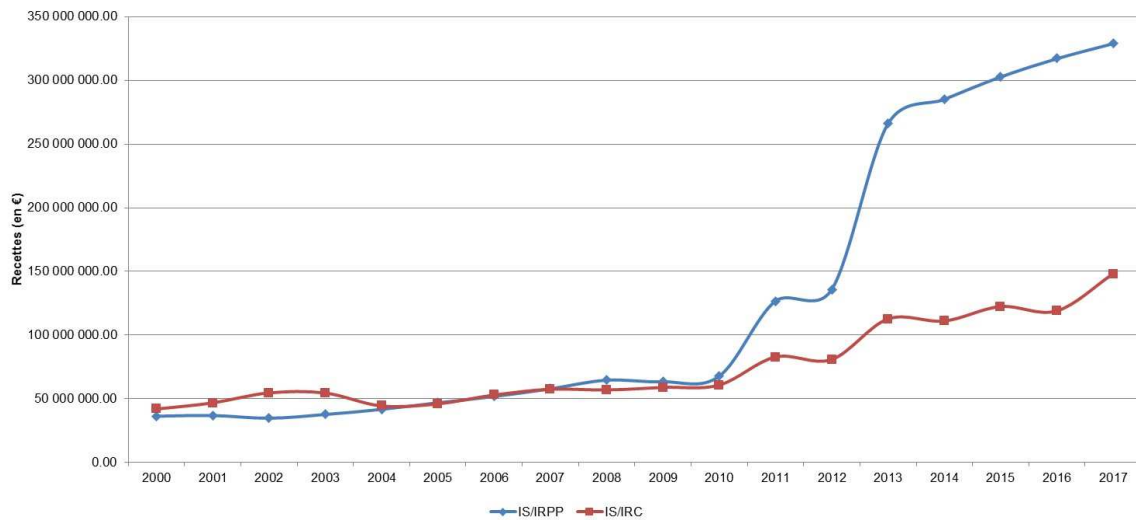
Il y a lieu de noter que l'alimentation du fonds pour l'emploi s'effectue à raison de 7,2% des recettes réalisées au titre de l'IRPP durant l'année civile portant le même millésime et à raison de 7% à titre de l'IRC.

Le graphique suivant montre une variation positive importante des recettes au titre de l'IS/IRPP sur la période de 2010 à 2017. Cette variation s'explique, notamment, par la forte augmentation des recettes au titre de l'IRPP fixé par voie d'assiette au cours de cette période. Il est à noter que ceci est également dû à l'augmentation de l'impôt de solidarité des personnes physiques. En effet, à partir de l'année d'imposition 2013, le taux de la majoration est de 7% et, au-delà d'un revenu imposable ajusté de 150.000 EUR en classes d'impôt 1 et 1a ou de 300.000 EUR en classe d'impôt 2, de 9%. Pour les années d'imposition 2011 et 2012, le taux de la majoration a été de 4% et, au-delà d'un revenu imposable ajusté de 150.000 EUR en classes d'impôt 1 et 1a ou de 300.000 EUR en classe d'impôt 2, de 6%.

Le même constat peut être fait pour les recettes au titre de l'IS/IRC, même si la variation est beaucoup moins importante que dans le cas précédent. En effet, entre 2010 et 2017, les variations des recettes IS/IRPP et IS/IRC varient, respectivement, de 385,77% et de 143,40%.

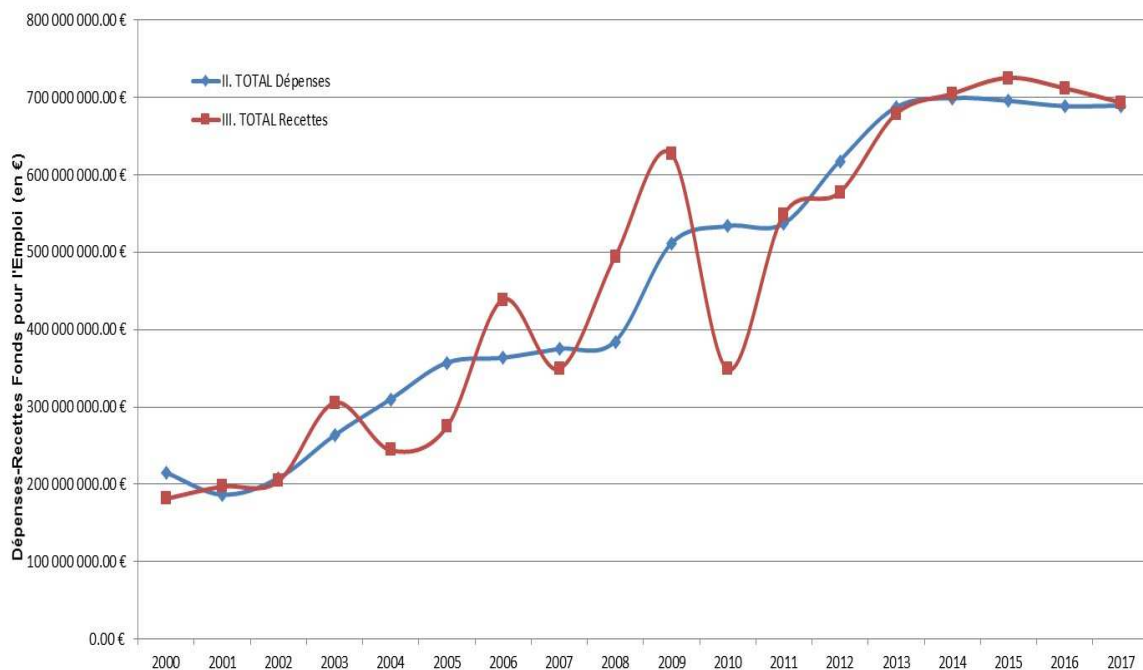
⁵² A partir du 1^{er} janvier 2013, l'impôt de la solidarité a été relevé de 4% à 7%, respectivement de 6% à 9%.

Graphique 52 : Evolution des recettes au titre de l'IS/IRPP et IS/IRC de 2000 à 2017 (EUR)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Graphique 53 : Evolution des dépenses du fonds pour l'emploi de 2004 à 2016 (EUR)



Source: Ministère des Finances.

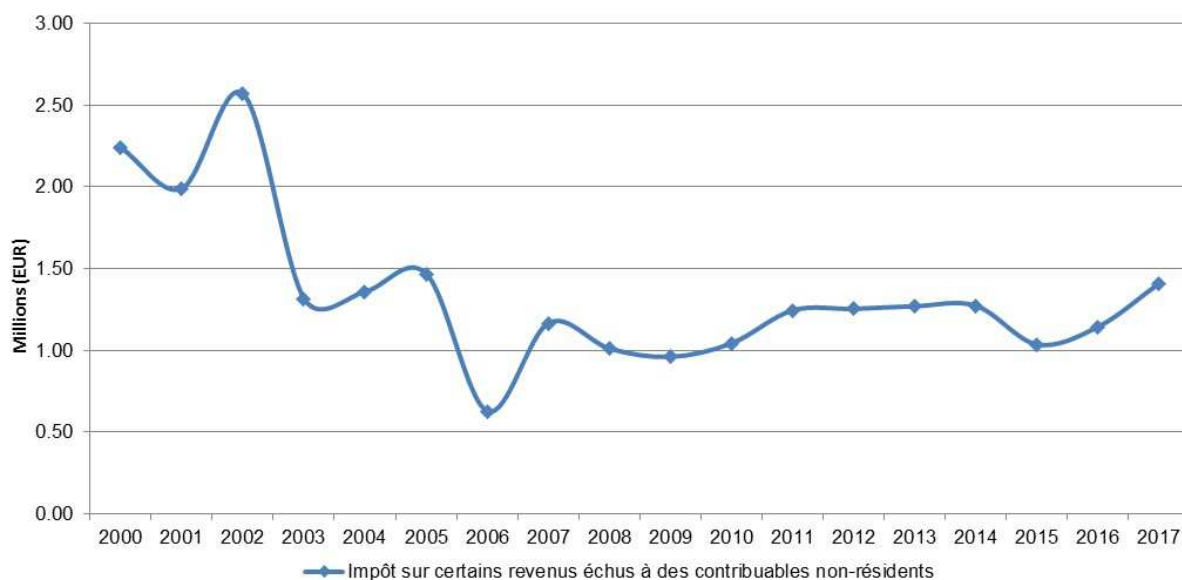
Les discussions actuelles au niveau européen tendant à imposer au pays d'emploi le paiement des indemnités de chômage des salariés frontaliers qui ont perdu leur emploi au Luxembourg risque de soulever la question du financement de l'assurance chômage et éventuellement une discussion autour d'une cotisation spécifique.

392 Impôt sur le revenu des non-résidents

La présente analyse se focalise sur la retenue d'impôt sur le revenu des non-résidents qui se compose des deux impôts suivants:

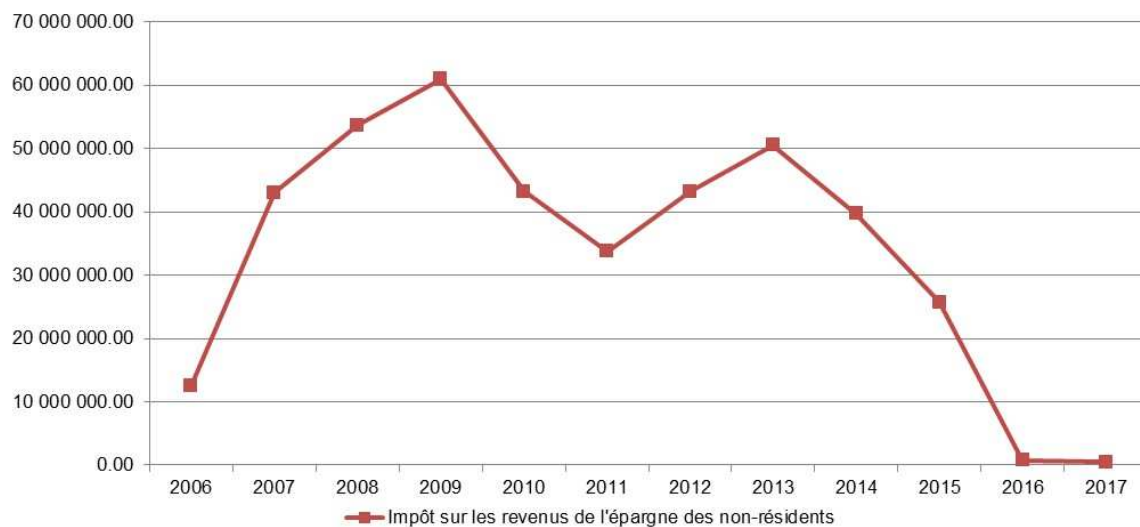
1. Les recettes au titre de l'impôt sur certains revenus échus à des contribuables non-résidents. Il s'agit de la retenue d'impôt sur les activités littéraires et artistiques et sur les activités sportives professionnelles selon l'article 152 Titre 1 L.I.R.
2. Les recettes au titre de l'impôt sur les revenus de l'épargne des non-résidents, la RIUE (retenue d'impôt sur les intérêts dans l'Union européenne) est en relation avec la retenue d'impôt sur les revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts selon la loi du 21 juin 2005 transposant en droit luxembourgeois la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003 du Conseil de l'UE. Elle a été introduite à partir du 1^{er} juillet 2005, de façon à que les recettes aient été perçues pour la première fois en 2006. Le taux de la retenue à la source était de 15% durant les trois premières années à compter du 1^{er} juillet 2005, de 20% pendant les trois années suivantes, pour passer à 35% à compter du 1^{er} juillet 2011. Cette retenue n'est plus prélevée à partir du 1^{er} janvier 2015, en conséquence, cette recette figure pour la dernière année à l'exercice budgétaire de 2015.

Graphique 54 : Evolution des recettes au titre de l'impôt sur certains revenus échus à des contribuables non-résidents de 2000 à 2017 (mio EUR)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Graphique 55 : Evolution des recettes au titre de l'impôt sur les revenus de l'épargne à des contribuables non-résidents de 2006 à 2017 (EUR)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

393 Retenue libératoire nationale sur les intérêts

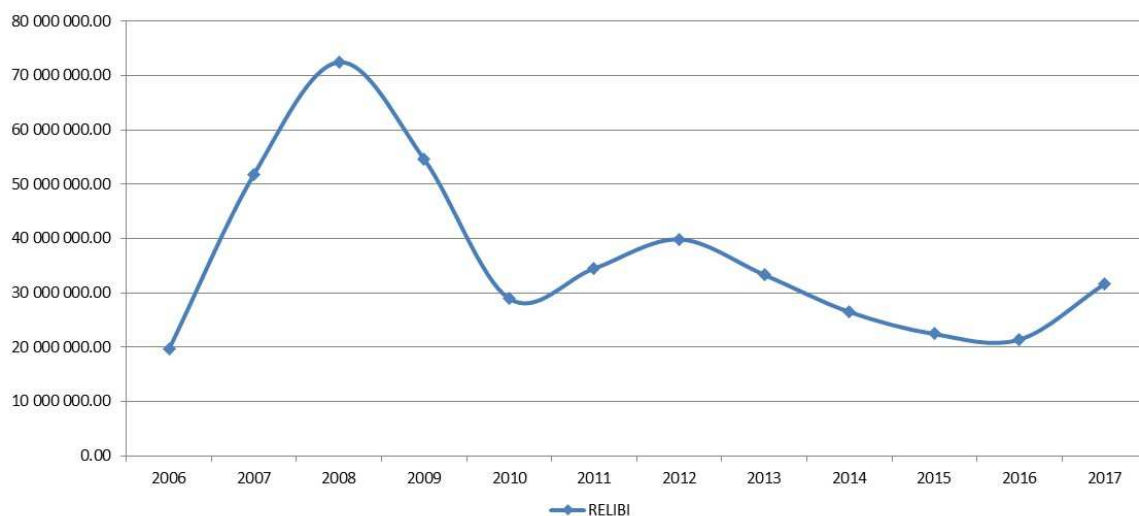
La loi du 23 décembre 2005 a introduit une retenue à la source libératoire de 10% sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière, en faveur de personnes physiques, qui sont des résidents fiscaux luxembourgeois (« RELIBI »).

La retenue d'impôt à la source vaut imposition définitive dans le chef du bénéficiaire, personne physique, contribuable résident. Ainsi, le contribuable n'a, sur ces revenus, plus aucune obligation de déclaration.

Le CES rappelle qu'à travers l'introduction de la RELIBI, la contribution dépendance sur les intérêts produits par l'épargne mobilière tombant sous le champ d'application de la loi a été supprimée. Ainsi pour dédommager la Caisse nationale de Santé (CNS), en sa qualité de gestionnaire de l'assurance dépendance, l'Etat a versé pendant les exercices 2006 à 2012 inclus, une indemnité forfaitaire de 30 mio EUR. Depuis 2013, il verse, par prélèvement sur la retenue à la source libératoire de 10% et à titre de contribution dépendance pour les revenus soumis à cette loi RELIBI, un montant en principal égal à 1,4% des revenus de l'épargne mobilière constituant l'assiette donnant lieu à la retenue libératoire des 10%.⁵³

Depuis l'introduction de la RELIBI en 2005, force est de constater qu'il y avait des variations importantes au niveau des recettes RELIBI. Ces dernières sont en baisse depuis l'année 2013, en raison, probablement du faible niveau des taux d'intérêt. Néanmoins, entre 2006 et 2017, les recettes RELIBI ont augmenté de 60,78%. Cette augmentation peut être expliquée par la hausse du taux de 10% à 20% qui est d'application à partir du 01 janvier 2017 en raison de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017.

Graphique 56 : Evolution des recettes au titre de la RELIBI de 2006 à 2017 (EUR)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

⁵³ Voir Budget de l'assurance dépendance de l'exercice 2013 établi au mois de décembre 2012 et adopté par le comité directeur de la CNS en sa séance du 12 décembre 2012.

http://www.cns.lu/files/publications/Budget_AD_2013.pdf

Tableau 47 : Evolution des recettes au titre de la RELIBI de 2006 à 2017 (EUR)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Variation 2017/2006
RELIBI	19,66	51,78	72,38	54,62	29,02	34,5	39,86	33,38	26,56	22,51	21,45	31,61	60,78%

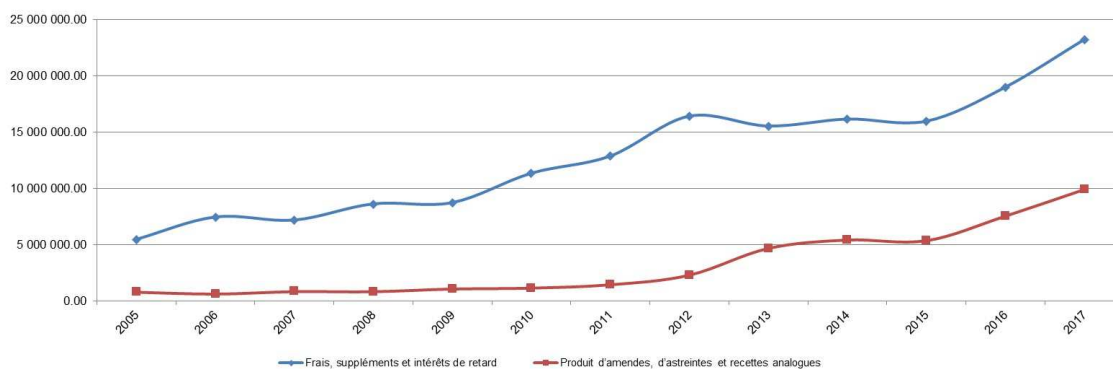
Sources: ACD, Ministère des Finances.

394 Evolution d'autres recettes fiscales

Au niveau des autres impôts directs, il faut en tenir compte des « Frais, suppléments et intérêts de retard » (FSI) et des « Produits d'amendes, d'astreintes et recettes analogues » (PAR). (Voir également le Chapitre 6 sur les fraudes fiscales).

Le graphique suivant met en évidence une variation positive des recettes FSI au cours de la période de 2005 à 2017. Les recettes PAR sont également en progression depuis l'année 2005.

Graphique 57 : Evolution des recettes au titre des FSI et PAR de 2005 à 2017 (EUR)



Sources: ACD, Ministère des Finances.

Tableau 48 : Evolution des recettes au titre des FSI de 2005 à 2017 (mio EUR)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Variation 2017/2005
FSI	5,46	7,45	7,18	8,62	8,73	11,34	12,87	16,42	15,54	16,16	15,97	18,99	23,23	325,46%

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Tableau 49 : Evolution des recettes au titre des PAR de 2005 à 2017 (mio EUR)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Variation 2017/2005
PAR	0,81	0,64	0,86	0,85	1,09	1,17	1,47	2,32	4,7	5,45	5,38	7,56	9,93	1125,93%

Sources: ACD, Ministère des Finances.

Le CES signale que parmi les autres recettes figure également « l'impôt d'équilibrage budgétaire temporaire » (IEBT), introduit à partir de l'année d'imposition 2015, et abrogé à partir de l'année 2017.

L'IEBT était à charge des personnes physiques et perçu sur tous les revenus professionnels, de remplacement et du patrimoine, au taux de 0,5%.

4 REVUE STATISTIQUE DES IMPOTS INDIRECTS

Dans la présente section, les impôts indirects au Luxembourg sont analysés en compilant les statistiques qui sont à la disposition du Ministère des Finances et de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (AED).

Avant d'analyser les différents types d'impôts indirects, il s'avère utile de présenter le poids relatif du total des impôts indirects sur base du principe de la « consommation finale ».

Le graphique 58 et le tableau 50 ci-après indiquent la répartition de la consommation finale et partant la structure de la charge fiscale. Ladite répartition et les données y relatives sont fournies par le STATEC.

La catégorie « ménages » comprend la consommation finale des ménages résidents et des non-résidents travaillant au Luxembourg, alors que la catégorie « entreprises » comprend essentiellement la « consommation intermédiaire des personnes morales ». Cette terminologie est employée au niveau des comptes nationaux.

Est considéré comme assujetti « *quiconque accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant d'une activité économique généralement quelconque, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité et quel qu'en soit le lieu* » (art. 4§1 de la LTVA⁵⁴). De ce fait une personne morale, aussi bien qu'une personne physique, peut être considérée comme un assujetti.

Par contre un salarié ou une personne liée par un contrat de louage n'est pas un assujetti à la TVA.

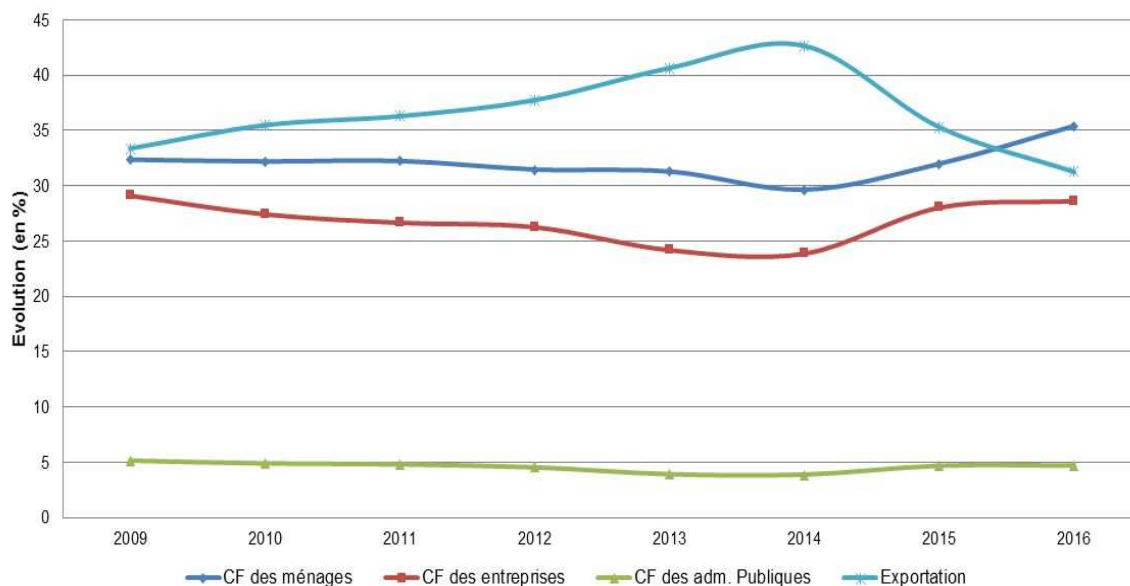
Les personnes physiques exerçant une profession libérale et ne bénéficiant d'aucun droit à déduction de la TVA payée ou due sur leurs achats (par exemple un médecin ou un médecin-dentiste) font partie de la catégorie des « ménages ». La TVA payée par ces derniers sur leurs achats est imputée sur leur consommation finale.

Des a.s.b.l. exerçant une activité imposable à la TVA, telles que les crèches ou les foyers de jour, font partie de la catégorie « entreprises ».

Il y a lieu de noter que la TVA payée à l'Etat par « les entreprises » qui ont un droit à déduction intégrale de la taxe en amont est supportée en fin de compte par le consommateur final qui peut être un ménage ou une entreprise ne disposant que d'un droit à déduction de la taxe en amont restreint.

⁵⁴ Loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Graphique 58 : Evolution de la charge fiscale des impôts indirects ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2016 (en % par rapport au total)



Sources: STATEC, AED, Ministère des Finances.

Tableau 50 : Evolution de la charge fiscale des impôts indirects ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2016 (mio EUR)

Année (montants en euros)	Répartition de la consommation par agrégat							
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
CF des ménages	1001	1071	1176	1251	1395	1418	1529	1711
CF des entreprises	902	914	974	1046	1080	1144	1342	1385
CF des adm. Publiques	159	162	175	180	174	184	224	227
Exportation	1033	1181	1324	1500	1812	2039	1688	1511
dont E-commerce	408	419	570	749	949	1077	554	383
dont Intermédiation financière	146	167	136	139	172	192	216	224
TABO	479	595	618	612	691	770	919	903
Total	3095	3328	3649	3977	4461	4785	4783	4833

Sources : STATEC, AED, Ministère des Finances.

Le graphique 58 et le tableau 50 donnent une vue d'ensemble des impôts prélevés par l'AED (TVA, Taxe d'abonnement, Droits de mutation par décès et de succession, Taxe sur les assurances, Droits d'hypothèques, etc.) ventilés selon les différents agrégats (les ménages, les entreprises, l'administration publique et l'exportation) et montrent leur évolution de 2009 à 2016.

La taxe d'abonnement (TABO) a été intégrée aux exportations vu que cette taxe est surtout prélevée sur des investisseurs étrangers. Il en va de même de la TVA prélevée au niveau du commerce électronique et de l'intermédiation financière (tout particulièrement la gestion de fortune) qui est essentiellement payée par des personnes non assujetties résidant à l'étranger.

41 Taxe sur la valeur ajoutée

411 Nature de la taxe

La TVA n'est en réalité pas une taxe, mais un impôt. L'impôt diffère de la taxe en ce sens qu'il est perçu sans contrepartie, en vue de procurer des ressources aux collectivités de droit public.

La TVA est un impôt sur la consommation : bien qu'elle soit due à l'Etat par le commerçant qui effectue une livraison de bien ou une prestation de service (redevable légal), celui-ci reporte la charge de l'impôt sur le consommateur qui en devient dès lors le véritable redevable.

La TVA est un impôt réel, en ce sens qu'elle atteint une opération déterminée sans prise en considération de la situation personnelle de l'assujetti.

Le principe de la TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

La taxe est calculée sur le prix de vente du bien ou du service (taxe en aval), mais le redevable peut déduire la taxe facturée par la personne qui l'a précédé dans le circuit économique (taxe en amont), pour ne verser que le solde au Trésor Public.

Le système commun de TVA est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus.

4111 Taux de TVA au Luxembourg

Lors de l'introduction de la TVA au 1^{er} janvier 1970, les taux de TVA, échappant à l'époque à l'emprise du droit communautaire, étaient fixés à 8% (taux normal), à 4% (taux réduit) et à 2% (taux spécial).

Au 1^{er} janvier 1971, les taux normal et réduit ont été relevés à 10% et 5%. Au 1^{er} juillet 1983, les taux normal et réduit ont été augmentés à 12% et 6%, le taux spécial à 3%.

Suite à l'adoption, au niveau communautaire, de mesures de rapprochement en matière de taux (fixation d'un seuil minimum pour les taux normal et réduit) à appliquer par les Etats membres au plus tard à partir du 1^{er} janvier 1993, les autorités luxembourgeoises ont adopté, au 1^{er} janvier 1992, les taux de TVA suivants : 15% (taux normal), 12% (taux intermédiaire), 6% (taux réduit) et 3% (taux super-réduit).

Le CES avait émis, le 2 juin 1988, un avis sur « *l'harmonisation des fiscalités indirectes en vue de la réalisation du marché intérieur communautaire* » qui mettait en avant la situation particulière du Luxembourg, à savoir, que le niveau de prix hors taxe des biens au Luxembourg était supérieur à celui des autres pays d'Europe. L'avis expliquait que ce désavantage était dû, principalement, à l'exiguïté de son territoire qui ne permettait pas de bénéficier d'économies d'échelle, tels les grands pays et que de ce fait, le Luxembourg était obligé de s'approvisionner par le biais de fournisseurs intermédiaires (représentations générales). Le CES recommandait aux autorités politiques d'appliquer, lors de la transposition de la directive sur la fiscalité indirecte, les taux les

plus bas prévus. Cette recommandation, qui faisait consensus au niveau des autorités politiques nationales, a été suivie, de façon à ce que le Luxembourg s'est tenu de manière quasi-permanente au minimum communautaire, sans prendre en considération d'éventuels autres objectifs politiques.

Les taux font actuellement l'objet d'un encadrement par la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, issue de la refonte de la directive 77/388/CEE (sixième directive TVA). Il existe des règles générales applicables à chaque Etat membre, ainsi que des dispositions particulières qui ne s'appliquent qu'à certains Etats membres et qui ont été adoptées au fur et à mesure du processus d'harmonisation et des adhésions respectives. Ces dispositions particulières ne sont applicables que jusqu'à l'introduction du régime définitif prévu par la directive.

En vertu des règles générales, chaque Etat membre applique un taux normal de TVA qui, actuellement, ne peut être inférieur à 15%. Les Etats membres peuvent en outre appliquer soit un, soit deux taux réduits non inférieurs à 5%, mais uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services visées à l'annexe III de ladite directive. Les services fournis par voie électronique sont expressément exclus de l'application des taux réduits.

Quant aux dispositions particulières, le Luxembourg est en situation de pouvoir faire usage de certaines d'entre elles. Ainsi, en tant qu'Etat membre qui, au 1^{er} janvier 1993, s'est vu obligé d'augmenter de plus de 2% le taux normal en vigueur au 1^{er} janvier 1991, le Luxembourg peut appliquer un taux inférieur à 5% aux opérations figurant à l'annexe III de la directive et il peut appliquer ce même taux aux vêtements et aux chaussures pour enfants et au logement. C'est sur cette base que le Luxembourg applique le taux super-réduit de TVA de 3% aux biens et services visés à l'annexe B de la loi TVA. Il est à noter dans ce contexte que le Luxembourg ne fait pas usage de la faculté, en vertu de l'annexe III de la directive, d'appliquer un taux réduit à la construction et à la rénovation de logements dans le cadre de la politique sociale, mais qu'il fait usage de la disposition particulière permettant d'appliquer le taux super-réduit au logement tout court.

En outre, le Luxembourg ayant appliqué au 1^{er} janvier 1991 un taux réduit à des biens et des services autres que ceux visés à l'annexe III de la directive, peut appliquer un taux réduit non inférieur à 12% à ces opérations. Cette disposition particulière constitue la base légale pour l'application du taux intermédiaire (actuellement 14%).

Le Luxembourg applique quatre taux de TVA dont trois ont fait l'objet d'un relèvement au 1^{er} janvier 2015:

- le taux normal de 17%;
- le taux intermédiaire de 14%;
- le taux réduit de 8%;
- le taux super-réduit qui est maintenu à 3%⁵⁵.

⁵⁵ Sauf en ce qui concerne l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale dans le chef d'un tiers et des services de restauration consistant dans la fourniture de boissons alcooliques et alcoolisées (taux de 17% à partir du 01.01.2015).

- Outre ces quatre taux applicables aux opérations soumises au régime normal de la TVA, il existe dans le cadre du régime forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture deux taux de compensation, à savoir 12% pour l'agriculture et la sylviculture.

4112 Taux de TVA au regard des taux appliqués sur le plan international

Actuellement, les discussions portant sur une harmonisation plus poussée de la fiscalité indirecte entre les pays membres de l'UE perdent en importance en raison de la généralisation du principe du pays de destination, surtout en matière de taux de TVA. En effet, le taux de TVA appliqué devrait être celui du pays où le produit/service est finalement consommé. L'application du principe de la taxation au pays de destination a émergé lors de la transposition de la directive portant modification du lieu d'imposition des prestations de services, notamment en ce qui concerne la prestation de services par voie électronique (avec l'introduction du mini guichet unique (MOSS)⁵⁶), et va se trouver renforcée par la transposition au 1^{er} janvier 2021 d'une directive adoptée en décembre 2017 et modifiant, au niveau de la directive TVA, certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens (avec l'ouverture du guichet unique à la vente de biens à distance et à toutes les prestations de services pour lesquelles le prestataire serait le redevable de la TVA dans un Etat membre dans lequel il n'est pas établi).

La première phase vers un régime définitif en matière de TVA avec taxation de toutes les opérations au lieu de consommation des services respectivement d'arrivée des biens a commencé par la présentation, de la part de la Commission européenne, d'une proposition de directive relative à la taxation des échanges de biens entre Etats membres⁵⁷.

La phase finale de l'introduction du régime définitif impliquerait, le cas échéant, également la remise en question des dérogations nationales en matière de taux et d'exonérations. Dans cette perspective, une proposition de directive en matière de taux de TVA⁵⁸ a déjà été présentée par la Commission. Cette proposition comprend une liste des biens et services auxquels les Etats membres doivent appliquer le taux normal, laissant ainsi aux Etats membres la faculté d'appliquer un taux réduit à tout bien ou service non compris dans cette liste.

Toutes ces mesures au niveau communautaire, adoptées ou au stade de proposition, ont comme conséquence qu'un taux normal bas, tel que les 17% appliqués au Luxembourg, ne perde en avantages.

Le tableau 51 ci-dessous montre qu'au 31.12.2017 uniquement cinq Etats membres (Luxembourg, Espagne, France, Irlande et Italie) appliquaient un taux super-réduit (taux réduit inférieur à 5%) sans que, dans ces Etats, le champ d'application ne soit aussi large qu'au Luxembourg.

Les taux réduits varient entre 5% et 18%.

⁵⁶ MOSS (mini one stop shop) désigne l'ensemble des dispositions légales TVA et des logiciels informatiques permettant qu'une entreprise n'ait pas besoin de s'identifier dans l'Etat membre dans lequel la TVA à la consommation est due.

⁵⁷ COM(2018) 329 final.

⁵⁸ COM(2018) 20 final.

Cinq Etats membres (Belgique, Irlande, Autriche, Portugal) y inclus le Luxembourg, appliquent un taux intermédiaire (deuxième taux réduit) allant de 12% à 14%.

Finalement, malgré le relèvement de 2%, le taux normal de 17% appliqué au Luxembourg est le taux normal le plus bas appliqué au sein de l'UE, le taux normal d'application dans les autres Etats membres s'échelonnant de 18% à 27%. A titre d'exemple, la France applique le taux de 20%, l'Allemagne celui de 19%, la Belgique celui de 21%, les Pays-Bas celui de 21% et l'Autriche celui de 20%. Dans le peloton de tête figurent la Finlande (24%), la Suède (25%), le Danemark (25%) et la Hongrie (27%).

Au niveau de l'UE, le taux de TVA normal moyen est de 21,5% et il y a une tendance dans la plupart des Etats membres d'augmenter les taux de TVA, les recettes de TVA constituant une ressource budgétaire primordiale.

Tableau 51 : Taux de TVA des Etats membres de l'Union européenne

I. List of VAT rates applied in the Member States (in %)

Member States	Code	Super-reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
Belgium	BE	-	6 / 12	21	12
Bulgaria	BG	-	9	20	-
Czech Republic	CZ	-	10 / 15	21	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	9	20	-
Ireland	IE	4,8	9 / 13,5	23	13,5
Greece	EL	-	6 / 13	24	-
Spain	ES	4	10	21	-
France	FR	2,1	5,5 / 10	20	-
Croatia	HR	-	5 / 13	25	-
Italy	IT	4	5 / 10	22	-
Cyprus	CY	-	5 / 9	19	-
Latvia	LV	-	12	21	-
Lithuania	LT	-	5 / 9	21	-
Luxembourg	LU	3	8	17	14
Hungary	HU	-	5 / 18	27	-
Malta	MT	-	5 / 7	18	-
Netherlands	NL	-	6	21	-
Austria	AT	-	10 / 13	20	13
Poland	PL	-	5 / 8	23	-
Portugal	PT	-	6 / 13	23	13
Romania	RO	-	5 / 9	19	-
Slovenia	SI	-	9,5	22	-
Slovakia	SK	-	10	20	-
Finland	FI	-	10 / 14	24	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	20	-

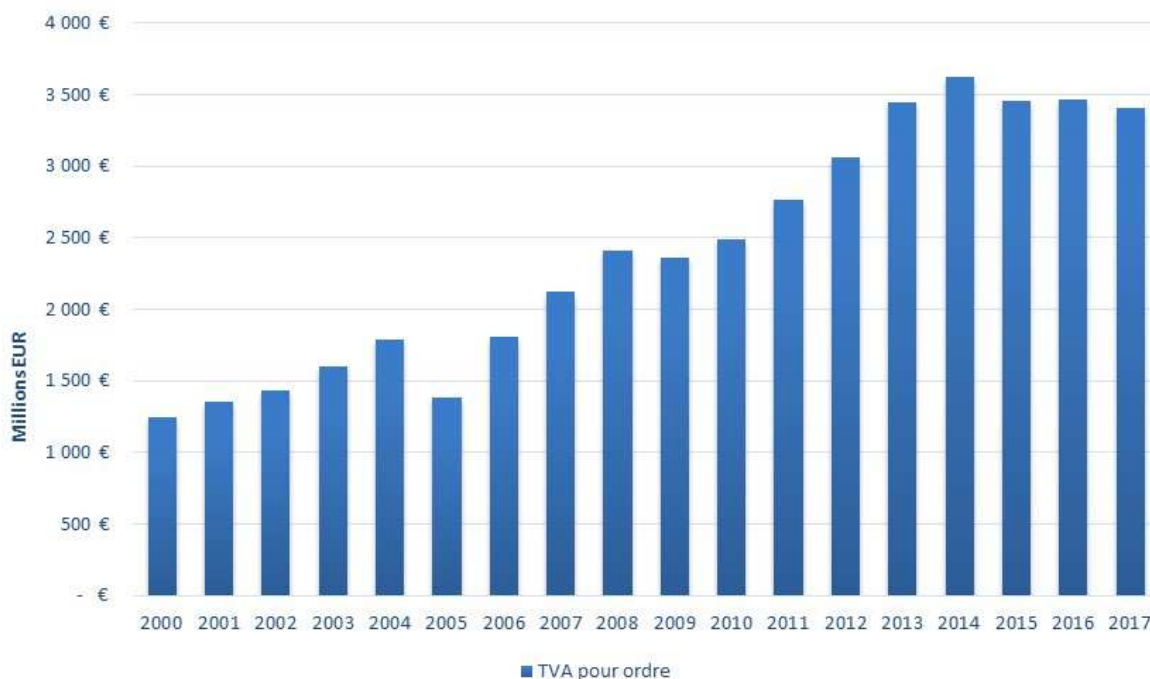
N.B.: Exemptions with a refund of tax paid at preceding stages (zero rates) are not included above.

Source: VAT Rates, Applied in the Member States of the European Union, Taxud.c.1 (2018) – EN

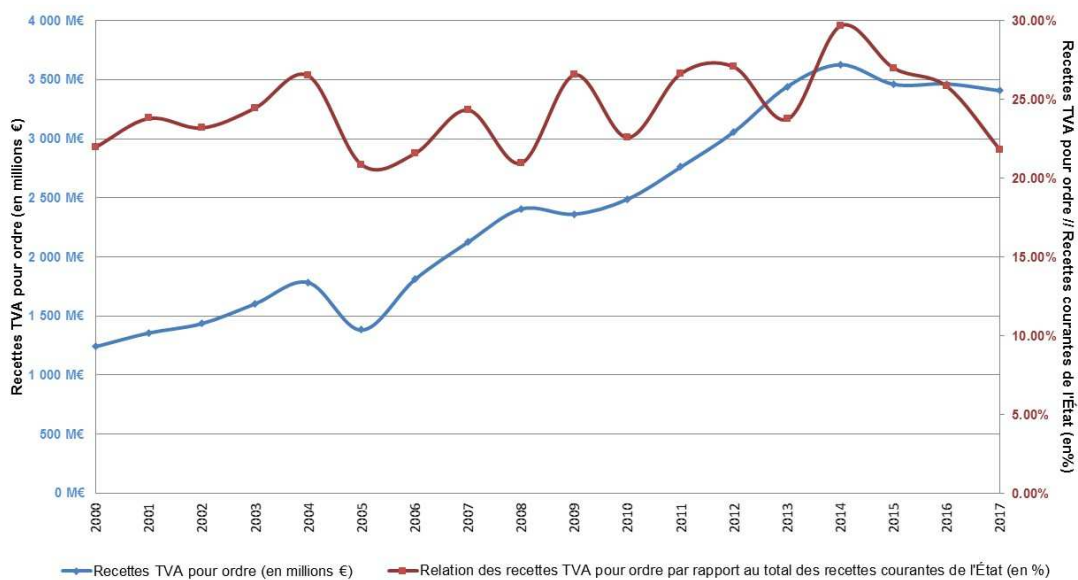
412 Données statistiques sur la TVA pour ordre

Entre 2000 et 2017, la TVA pour ordre a augmenté de 174,11%.

Graphique 59 : Evolution de la TVA pour ordre de 2000 à 2017 (mio EUR)



Graphique 60 : Evolution de la TVA pour ordre (mio EUR) et de la part relative de la TVA pour ordre dans les recettes totales courantes de l'Etat de 2000 à 2017



Sources : AED, Ministère des Finances.

Il est possible d'observer sur le graphique ci-dessus que les recettes de TVA pour ordre augmentent de façon presque linéaire au long de la période de 2000 à 2014 (à l'exception des années 2005 et 2009), alors que leur part dans les recettes totales courantes (directes et indirectes) est très volatile. La stagnation des recettes TVA pour ordre à partir de l'année 2015 s'explique par les changements législatifs relatifs au lieu d'imposition des services de télécommunication, des services de radiodiffusion et de télévision et des services électroniques, effectués par des assujettis établis au Luxembourg à des personnes non assujetties établies dans un autre Etat membre. Pour l'année 2017, la TVA pour ordre s'élève à 3,41 mia EUR.

Tableau 52 : Evolution de la TVA pour ordre par rapport aux recettes totales courantes de l'Etat de 2000-2017 (EUR ; %)

Part de la TVA pour ordre dans le total des recettes courantes (budget ordinaire) de l'Etat 2000-2017			
Année	TVA pour ordre (EUR)	Recettes courantes de l'Etat (EUR)	% de TVA P.O. dans recettes courantes
2000	1 242 977 373	5 658 607 830	21,97
2001	1 359 006 061	5 709 344 957	23,80
2002	1 438 741 572	6 200 420 987	23,20
2003	1 605 605 544	6 563 544 417	24,46
2004	1 785 877 766	6 734 791 773	26,52
2005	1 383 855 670	6 629 300 041	20,87
2006	1 810 050 757	8 391 951 070	21,57
2007	2 126 541 973	8 735 747 093	24,34
2008	2 407 517 942	11 479 989 155	20,97
2009	2 363 948 274	8 898 855 702	26,56
2010	2 490 830 186	11 021 516 749	22,60
2011	2 763 024 893	10 367 345 961	26,65
2012	3 060 326 888	11 305 987 449	27,07
2013	3 443 095 081	14 497 912 406	23,75
2014	3 627 788 628	12 221 500 131	29,68
2015	3 461 014 631	12 818 774 907	27,00
2016	3 465 610 645	13 417 546 308	25,83
2017	3 407 069 746	15 627 749 174	21,80

Sources: AED, Ministère des Finances.

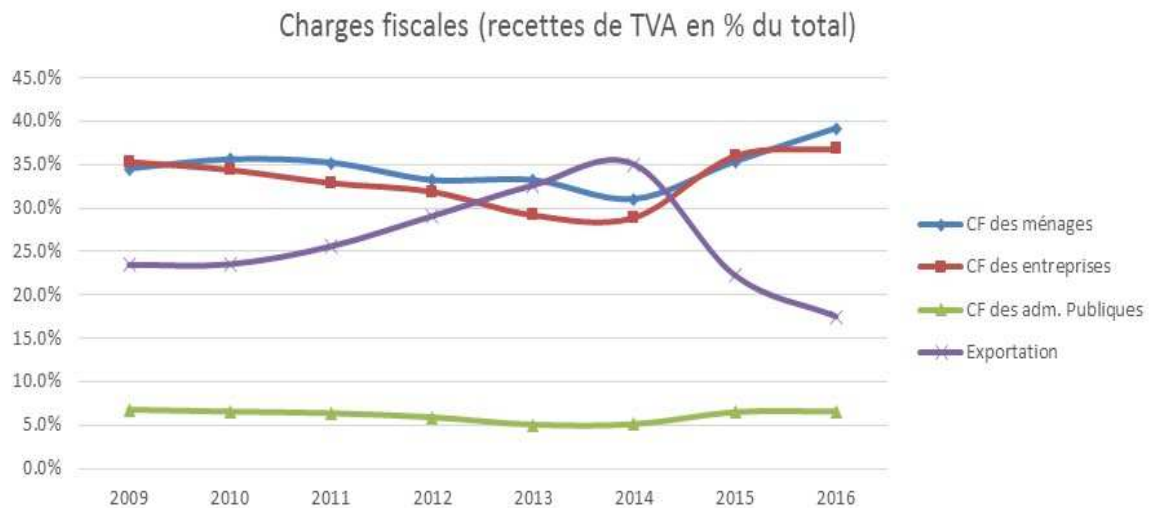
Tel que présenté en début de ce chapitre, les recettes peuvent être ventilées selon la charge fiscale des différents agents économiques.

Tableau 53 : Evolution de la charge fiscale de la TVA pour ordre ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2016 (mio EUR)

Charges fiscales (en mio EUR)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
CF des ménages	816	886	973	1016	1143	1125	1223	1357
CF des entreprises	835	857	909	976	1006	1049	1245	1275
CF des adm. Publiques	159	162	175	180	174	184	224	227
Exportation	554	585	706	888	1121	1269	769	607
dont E-commerce	408	419	570	749	949	1077	554	383
dont Intermediation financière	146	167	136	139	172	192	216	224
	2364	2491	2763	3060	3443	3628	3461	3466
Charges fiscales (en %)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
CF des ménages	34.5%	35.6%	35.2%	33.2%	33.2%	31.0%	35.3%	39.2%
CF des entreprises	35.3%	34.4%	32.9%	31.9%	29.2%	28.9%	36.0%	36.8%
CF des adm. Publiques	6.7%	6.5%	6.3%	5.9%	5.0%	5.1%	6.5%	6.5%
Exportation	23.4%	23.5%	25.6%	29.0%	32.6%	35.0%	22.2%	17.5%

Sources: AED, Ministère des Finances.

Graphique 61 : Evolution de la charge fiscale de la TVA pour ordre ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2016 (%)

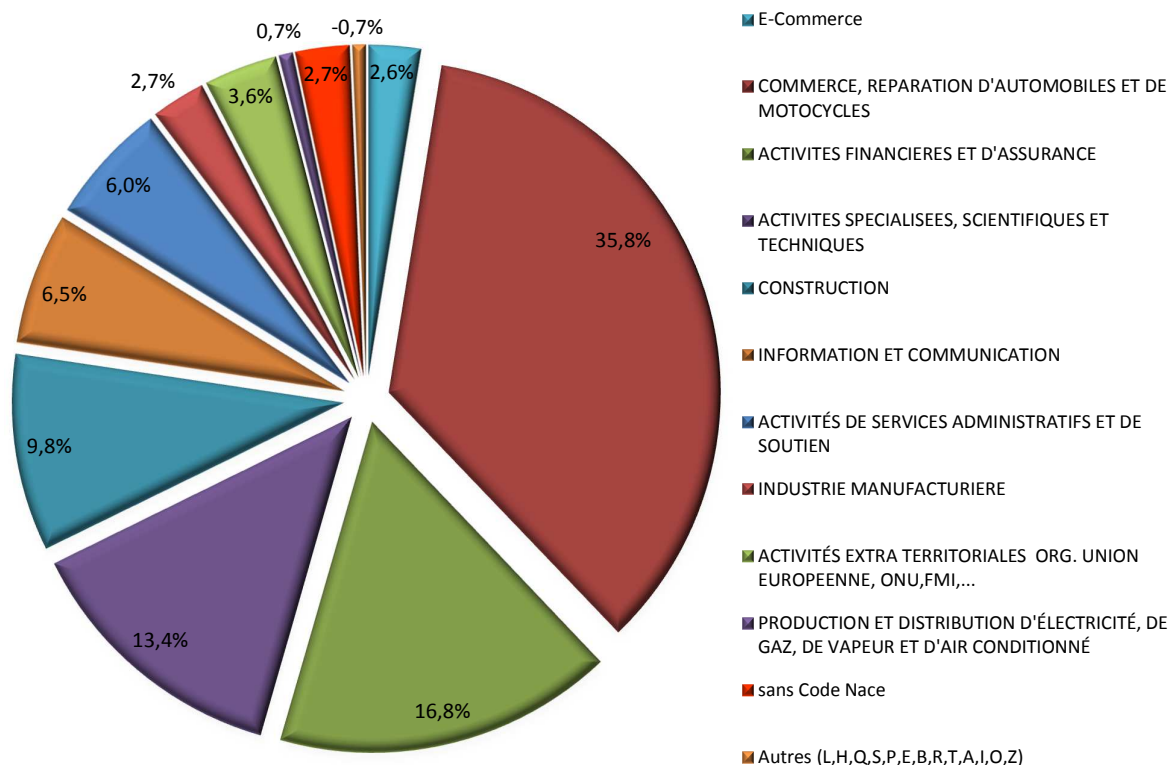


Sources: AED, Ministère des Finances.

413 Répartition sectorielle des recettes de la TVA pour ordre

Le graphique 62 ci-dessous montre la répartition des recettes de TVA pour ordre, en 2017, selon les différents secteurs.

Graphique 62 : Répartition sectorielle de la TVA pour ordre en 2017 (%)



Sources : STATEC, AED, Ministère des Finances.

- En première position se situe le secteur du commerce de gros et de détail traditionnel et de réparation qui contribue à hauteur de 35,8% aux recettes de TVA pour ordre. Le « *tourisme à la pompe* », qui aux yeux du CES représente un concept assez flou, fait partie de ce secteur. Il se réfère, à ce propos, à la section 4131 qui détaille les recettes de TVA provenant de la vente du fuel, ainsi qu'à l'encadré 5 sur la définition du « *tourisme à la pompe* ».
- En deuxième position figurent les activités financières et d'assurance qui contribuent à hauteur de 16,8% aux recettes de TVA pour ordre (572,5 mio EUR). Ce secteur comprend, entre autres, les activités des banques dépositaires de fonds ou autres activités de conseil et de gestion de titres.
- Les activités spécialisées scientifiques et techniques se placent en troisième position ; celles-ci comprennent principalement les bureaux d'avocats et les « *Big 4* », qui ont développé leur activité grâce au secteur financier.

Le tableau 54 ci-dessous reprend les résultats du graphique 62 sur l'analyse sectorielle en détaillant leur contribution aux recettes de TVA pour ordre pour l'année 2017.

Tableau 54 : Répartition sectorielle de la TVA en 2017 (EUR ; %)

NACELUX Rév.2 - Structure générale		
NOMENCLATURE STATISTIQUE	RECETTES TVA 01.2017 - 12.2017	
	(EUR)	(%)
A AGRICULTURE, SYLVICULTURE ET PÊCHE	2 837 605	0,08
B INDUSTRIES EXTRACTIVES	6 020 873	0,18
C INDUSTRIE MANUFACTURIERE	91 654 930	2,69
D PRODUCTION ET DISTRIBUTION D'ELECTRICITE ET DE GAZ	23 987 171	0,70
E PRODUCTION ET DISTRIBUTION D'EAU; GESTION DES DECHETS	10 446 423	0,31
F CONSTRUCTION	332 783 236	9,77
G COMMERCE, REPARATION D'AUTOMOBILES ET DE MOTO.	1 220 119 050	35,81
H TRANSPORTS ET ENTREPOSAGE	21 236 290	0,62
I HEBERGEMENT ET RESTAURATION	28 674 260	0,84
J INFORMATION ET COMMUNICATION	221 900 077	6,51
K ACTIVITES FINANCIERES ET D'ASSURANCE	572 481 128	16,80
L ACTIVITES IMMOBILIERES	56 872 593	1,67
M ACTIVITES SPECIALISEES, SCIENTIFIQUES ET TECHNIQUES	457 951 481	13,44
N ACTIVITES DE SERVICES ADMINISTRATIVES ET DE SOUTIEN	205 991 330	6,05
O ADMINISTRATION PUBLIQUE	-86 791 311	-2,55
P ENSEIGNEMENT	10 632 665	0,31
Q SANTE HUMAINE ET ACTION SOCIALE	19 791 820	0,58
R ARTS, SPECTACLES ET ACTIVITES RECREATIVES	1 953 208	0,06
S AUTRES ACTIVITES DE SERVICES	21 998 394	0,65
T ACTIVITES MENAGES EN TANT QU'EMPLOYEURS	355 154	0,01
U ACTIVITES EXTRA TERRITORIALES	123 514 010	3,63
X SANS CODE NACE	91 630 827 €	2,69
Y E-COMMERCE	87 978 184 €	2,58
Z REMBOURSEMENTS TVA LOGEMENT ET ASSUJETTIS ETRANGERS	-116 949 652 €	-3,43
Total général	3 407 069 746 €	100,00

Sources: STATEC, Ministère des Finances.

Les sections suivantes se focalisent sur certains sous-secteurs particuliers pour souligner leur impact au niveau des recettes de TVA.

4131 Recettes de TVA résultant de la vente du fuel

En vertu du principe de la neutralité de la TVA, tous les assujettis étrangers ne disposant pas de numéro TVA au Luxembourg (mais avec un droit à déduction dans leur Etat membre d'origine) et qui paient de la TVA sur le carburant acheté au Luxembourg ont la possibilité de demander le remboursement de ladite TVA sur base de la directive 2008/9/CE appliquée au Luxembourg à partir du 1^{er} janvier 2010⁵⁹. Ainsi pour les exercices 2016 et 2017, 33,8% respectivement 32,6% des recettes brutes de TVA en la matière ont été remboursées aux assujettis étrangers visés.

⁵⁹ Directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée prévu par la directive 2006/112/CE en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre du remboursement, mais dans un autre Etat membre.

Le montant repris sous la rubrique « solde » est également un montant brut duquel doit être déduit la taxe en amont déclarée par les assujettis luxembourgeois.

Tableau 55 : Evolution des recettes de TVA provenant de la vente de fuel de 2011 à 2017

Recettes de TVA avec pour origine la vente de fuel (de 2011 à 2017)					
Année	Total (EUR)	Remboursements (EUR)	SOLDE (EUR)	Remboursements (%)	SOLDE (%)
2011	428 936 698	- 216 215 399	212 721 299	50,4	49,6
2012	470 028 797	- 198 987 386	271 041 411	42,3	57,7
2013	431 697 316	- 123 076 407	308 620 909	28,5	71,5
2014	400 694 174	- 147 610 405	253 083 769	36,8	63,2
2015	358 864 800	- 147 540 901	211 323 899	41,1	58,9
2016	317 404 292	- 107 375 115	210 029 177	33,8	66,2
2017	352 973 724	- 115 208 651	237 765 074	32,6	67,4

Sources: AED, Ministère des Finances.

En ce qui concerne la directive 2008/9/CE, le système de remboursement mis en place est un système de demande par voie électronique : l'assujetti étranger introduit auprès de son administration compétente une demande de remboursement en indiquant uniquement le numéro de la facture du fournisseur luxembourgeois.

Le système par voie électronique met en réseau toutes les administrations fiscales de l'UE ce qui implique que celles-ci sont ainsi informées des remboursements qui sont effectués par l'AED aux différents opérateurs de leur pays. La Commission européenne a adopté une proposition de Règlement du Conseil modifiant le règlement (UE) n° 904/2010⁶⁰ prévoyant, entre autres, une mesure de compensation entre Etats membres suivant laquelle, au cas où une entreprise étrangère aurait des dettes auprès de son administration fiscale nationale, cette dernière pourrait se substituer à l'assujetti et recevoir le montant remboursé par l'AED en vue de l'imputer sur la dette d'impôt de l'assujetti.

⁶⁰ COM (2017) 706 final du 30.11.2017

4132 Recettes de TVA provenant du commerce électronique

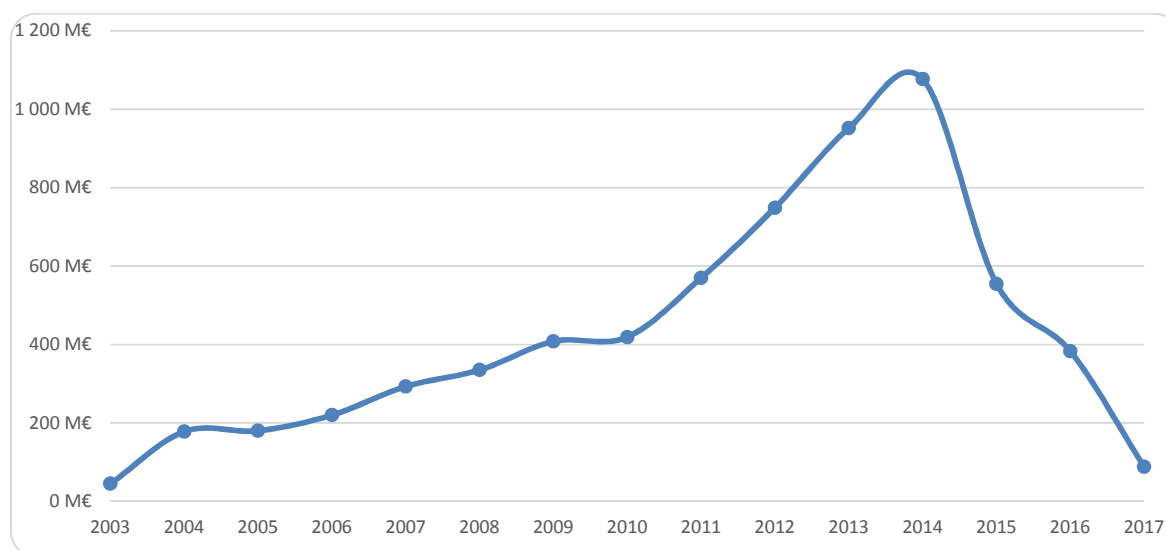
Le tableau 56 et le graphique 63 ci-dessous montrent une décroissance importante au niveau des recettes provenant du commerce électronique depuis l'année 2015. Cette diminution sensible est due à la modification des dispositions légales relatives au lieu de taxation des prestations de service en question.

Tableau 56 : Evolution des recettes de TVA pour ordre provenant du secteur de l'e-commerce de 2003 à 2017 (mio EUR ; %)

Année	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
mio EUR	45	178	180	220	293	335	408	419	570	749	952	1.077	555	383	88
Variation annuelle (%)		298,6	0,9	22,2	33,3	14,3	21,8	2,7	36,0	31,5	27,1	13,1	-48,5	-30,9	-77,0

Sources: AED, Ministère des Finances.

Graphique 63 : Evolution des recettes du secteur de l'e-commerce de 2003 à 2017 (mio EUR)



Sources: AED, Ministère des Finances.

La directive TVA sur les services fournis par voie électronique adoptée en 2002 ne modifiait le lieu d'imposition desdits services que lorsqu'ils étaient fournis par des prestataires non établis dans l'UE à des personnes non assujetties résidants dans l'UE. Elle laissait inchangé le principe de taxation dans l'Etat membre du prestataire pour les services électroniques fournis par des prestataires établis dans l'UE, c'est-à-dire que la TVA applicable à ces services électroniques était celle du lieu d'établissement du prestataire et non pas celle du lieu de résidence du consommateur.

La directive 2008/8/CE du 12 février 2008 a apporté des modifications significatives en ce qui concerne le lieu de taxation des prestations de services, et notamment en ce qui concerne les prestations de services électroniques fournies par des prestataires établis dans l'UE à des personnes non assujetties. Pour ces prestations de services la TVA applicable doit être celle de l'Etat membre dans lequel réside le consommateur final.

Les dispositions concernant le changement du lieu d'imposition des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique ne devenant applicables qu'à partir du 1^{er} janvier 2015, le Luxembourg a continué à bénéficier de l'intégralité des recettes TVA du commerce électronique jusqu'à la fin de l'année 2014.

A partir du 1^{er} janvier 2015 et jusqu'au 31 décembre 2018, l'Etat membre d'établissement du prestataire de services électroniques peut prélever un pourcentage déterminé (30% pour 2015 et 2016, 15% pour 2017 et 2018) de la TVA déclarée en faveur des autres Etats membres, à condition que le prestataire, pour déclarer cette TVA, soit enregistré dans le mini guichet unique (MOSS) luxembourgeois.

Avec l'introduction du principe du pays de destination, pour les opérations B2C, la Commission européenne entend appliquer les mêmes « règles de jeu » à tous les pays de l'UE (« level playing field »).

4133 « TVA Logement »

La mesure « TVA Logement » a été introduite en 1991⁶¹ en vue d'encourager l'offre en matière de logement. Ainsi de 1991 à 2001, les propriétaires devaient introduire, pour la construction, la transformation et l'agrandissement d'un logement, des demandes de remboursement du différentiel de TVA entre le taux normal de 15% et le taux super-réduit de 3%. Ces demandes ne pouvaient être faites que postérieurement à la réalisation et au paiement, TVA comprise au taux de 15%, des travaux éligibles et devaient obligatoirement être accompagnées des factures originales.

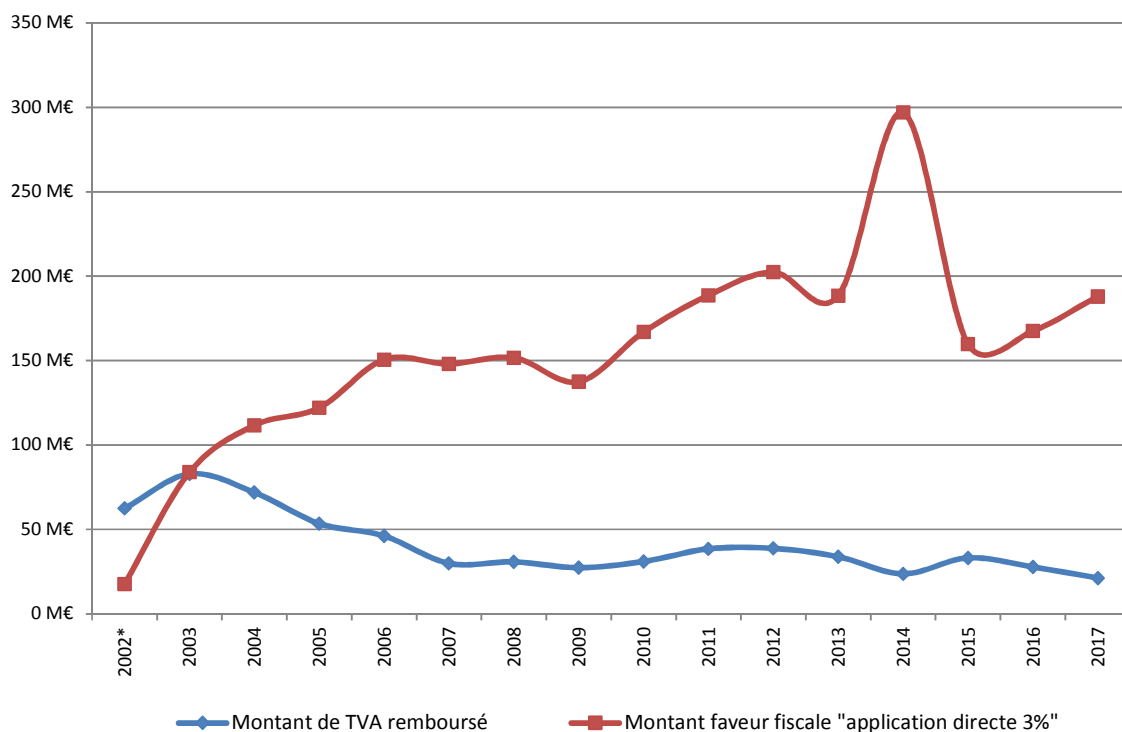
A partir du 1^{er} novembre 2002, la loi du 30 juillet 2002⁶² a introduit une modification majeure, à savoir, l'application directe du taux de TVA super-réduit de 3%. Le dispositif de remboursement de TVA sur base des demandes faites postérieurement reste toutefois valable.

Le graphique 64 ci-dessous montre l'impact financier global de cette mesure « TVA Logement » de 2002 à 2017. Le montant relatif à la faveur fiscale résultant de « l'application directe 3% » est en croissance, tandis que le montant de la TVA remboursée a une tendance à la baisse.

⁶¹ Règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 déterminant les limites et les conditions d'application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire de la taxe sur la valeur ajoutée.

⁶² Loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation.

Graphique 64 : Impact financier global de la mesure « TVA Logement » de 2002 à 2017 (EUR)



Sources: AED, Ministère des Finances.

*01/11/2002 - 31/12/2002 en ce qui concerne le montant de la faveur fiscale « application directe 3% ».

Tableau 57 : Impact financier global de la mesure « TVA Logement » de 2002 à 2017 (EUR)

Année	Montant de TVA remboursé (EUR)	Montant faveur fiscale « Application directe 3% » (EUR)	Total annuel (EUR)
2002*	62 514 037	17 624 338	80 138 375
2003	82 883 365	83 844 409	166 727 774
2004	71 970 030	111 660 513	183 630 543
2005	53 546 647	122 089 206	175 635 853
2006	46 161 611	150 608 158	196 769 769
2007	29 942 245	148 127 814	178 070 059
2008	30 823 021	151 698 355	182 521 376
2009	27 395 038	137 475 754	164 870 793
2010	31 041 043	166 969 947	198 010 990
2011	38 533 813	188 713 746	227 247 559
2012	38 797 539	202 352 278	241 149 817
2013	33 837 674	188 493 245	222 330 919
2014	23 736 824	296 913 914	320 650 738
2015	33 166 826	159 793 901	192 960 727
2016	27 806 141	167 608 611	195 414 752
2017	21 263 759	188 045 817	209 309 576
Total	653 419 612	2 482 020 006	3 135 439 619

Sources: AED, Ministère des Finances.

*01/11/2002 - 31/12/2002 : en ce qui concerne le montant de la faveur fiscale « application directe 3% ».

Il est à noter que l'application directe de 3% augmente tout au long de la période d'observation, de 2002 jusqu'en 2017, alors que le remboursement ex-post diminue. Au total, l'avantage fiscal pour les particuliers dans le secteur de la construction s'élève à 3,135 mia EUR de 2002 à 2017.

Le CES donne à considérer que le taux super-réduit de la TVA sur le logement rend le travail clandestin dans le secteur de la construction moins attractif, sans qu'il ne soit, pour des raisons évidentes, possible d'en évaluer l'impact. Dans ce contexte, le CES renvoie à ses considérations formulées dans son avis sur le logement « L'abolition projetée par le Gouvernement du taux de TVA super-réduit pour le logement locatif » du 11 novembre 2014.

Une hausse importante de l'impact financier de la mesure « TVA-logement » concernant l'application directe du taux super-réduit est observée en 2014 (+64% sur un an). Cette hausse est à voir en relation avec le relèvement du taux de TVA de 3% à 17% sur le logement locatif avec effet au 1^{er} janvier 2015, en combinaison avec la possibilité de profiter d'une période transitoire de deux ans, au cours de laquelle le taux super-réduit restait applicable aux logements pour lesquels la demande d'application a été introduite avant le 31 décembre 2014.

42 Taxe d'abonnement (TABO)

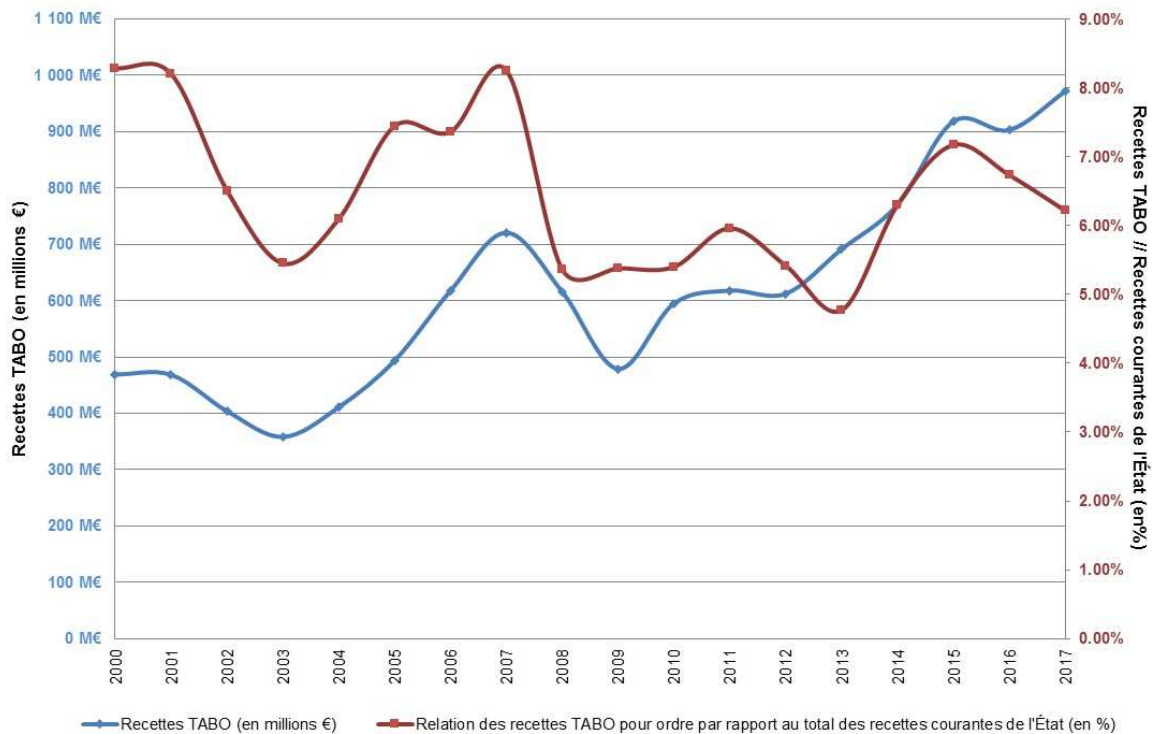
La taxe d'abonnement (TABO) est un droit d'enregistrement établi sur la négociabilité des titres. Elle a pour objet l'imposition de la circulation présumée des actions en tenant compte des variations de leur valeur vénale. Elle représente, sous une autre forme, le droit d'enregistrement auquel donnerait lieu la cession des titres. Sa perception est ainsi organisée suivant un mode spécial, mais elle n'en conserve pas moins sa nature essentielle et originaire qui est d'être un droit d'enregistrement.

Si la TABO trouve sa base légale dans la loi organique du 23 décembre 1913, son champ d'application a été réduit par la suite. Actuellement elle s'applique aux sociétés de gestion de patrimoine familial (SPF), aux fonds d'investissement spécialisés (FIS), aux organismes de placement collectif (OPC) ainsi qu'aux fonds d'investissement alternatifs réservés (FIAR) et son taux varie entre 0,01% et 0,25%. Il y a lieu de noter que des exonérations sont prévues pour certains OPC et FIS.

Actuellement, des débats ont lieu au sein des institutions européennes en vue de l'introduction au niveau de l'UE d'une taxe sur les transactions financières (TTF) sous le mécanisme de la coopération renforcée⁶³. Si le mécanisme et le champ d'application d'une telle taxe restent actuellement très discutés, son introduction en tant qu'impôt indirect sur les transactions financières pourrait avoir - d'après la proposition de directive actuelle - pour conséquence la nécessité de supprimer la TABO établie sur la négociabilité des titres: en effet, les deux impôts risqueraient d'avoir une assiette largement identique.

⁶³ Proposition de directive du Conseil mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières (COM (2013) 71 final).

Graphique 65 : Evolutions des recettes TABO (mio EUR) et de la part relative de la TABO dans le total des recettes courantes de l'Etat (%) de 2000 à 2017



Sources: AED, Ministère des Finances.

Le graphique 65 et le tableau 58 indiquent que de 2000 à 2017 les recettes de la TABO ont significativement augmenté, avec cependant une forte volatilité des taux de croissance (de +25,2% pour 2006 à -22,2% pour 2009). En ce qui concerne la régression des recettes en la matière, les baisses importantes en 2002/2003 et en 2008/2009 sont liées à des chocs exogènes en relation notamment avec l'évolution des cours boursiers mondiaux et des taux d'intérêts qui impactent le rendement et partant le prix des actions.

Tableau 58 : Evolution de la part relative de la TABO dans le total des recettes courantes de l'Etat de 2000 à 2017

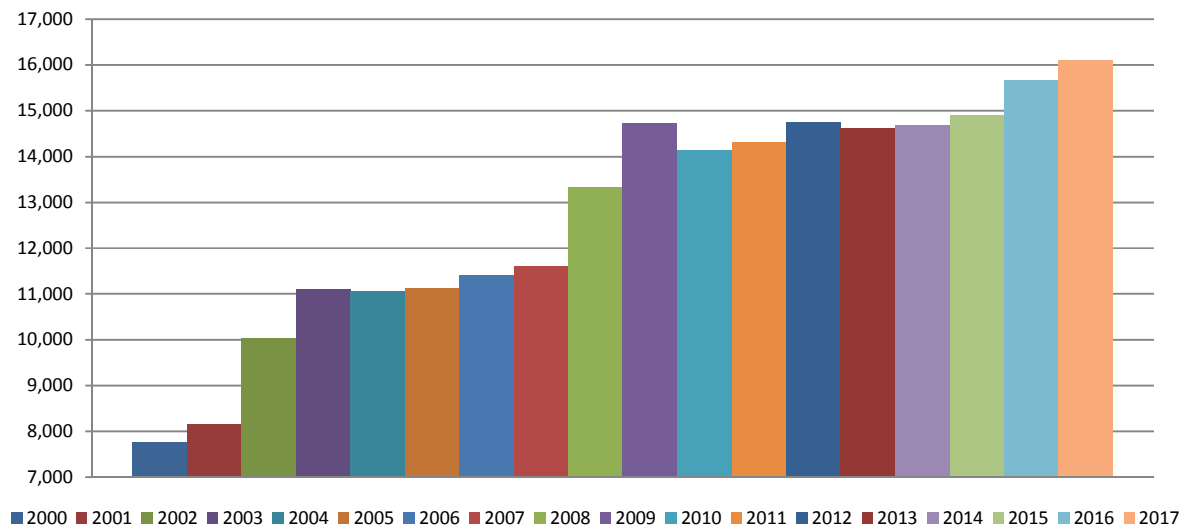
Part de la taxe d'abonnement dans le total des recettes courantes de l'Etat 2000-2017			
Année	Taxe d'abonnement (EUR)	Recettes courantes de l'Etat (EUR)	% de la taxe d'abonnement dans recettes courantes
2000	468 835 942	5 658 607 830	8,29
2001	468 216 943	5 709 344 957	8,20
2002	403 560 929	6 200 420 987	6,51
2003	357 832 043	6 563 544 417	5,45
2004	410 569 525	6 734 791 773	6,10
2005	493 484 469	6 629 300 041	7,44
2006	617 645 760	8 391 951 070	7,36
2007	720 828 931	8 735 747 093	8,25
2008	615 643 066	11 479 989 155	5,36
2009	478 694 841	8 898 855 702	5,38
2010	595 154 426	11 021 516 749	5,40
2011	617 932 788	10 367 345 961	5,96
2012	612 368 402	11 305 987 449	5,42
2013	691 469 405	14 497 912 406	4,77
2014	770 450 486	12 221 500 131	6,30
2015	918 706 986	12 818 774 907	7,17
2016	903 499 563	13 417 546 308	6,73
2017	971 668 886	15 627 749 174	6,22

Sources: AED, Ministère des Finances.

Bien que les recettes provenant de la TABO aient doublé entre 2000 et 2017, leur part dans les recettes courantes a régressé de 8,29% à 6,22%.

Le graphique 66 et le tableau 59 montrent que le rapport actifs nets/1 EUR TABO (ratio d'encaissement) a fortement augmenté entre 2000 et 2017, passant de 7.770,88 à 16.108,49 EUR (+107,29%). Ceci s'explique entre autres par le fait que de nombreuses réductions de taux et exonérations ont été introduites au fil des années. Ainsi la variation de +22,75% entre 2001 et 2002 doit être vue en relation avec la loi du 21 décembre 2001, suite à laquelle le taux normal est passé de 0,06% à 0,05%. La dernière modification législative remonte à 2016 et soumet les FIAR au taux réduit de 0,01%, voire exonère certains d'entre eux complètement.

Graphique 66 : Rapport actifs nets/1 EUR de recette AED de 2000 à 2017



Sources: AED, Ministère des Finances.

Pour l'exercice 2017, le ratio d'encaissement de 16.108,49 a connu une progression de 2,84% respectivement 444,30.

Tableau 59 : Evolution du rapport actifs nets/1 EUR de recette AED de 2000 à 2017

Prorata « Actifs nets des OPC et recettes Taxe d'abonnement »			
Année	Rapport moyen actifs nets/1 EUR	Variation (EUR)	Variation (%)
2000	7 770,88		
2001	8 158,88	388,00	4,99
2002	10 015,43	1856,55	22,75
2003	11 097,90	1082,47	10,81
2004	11 051,71	-46,19	-0,42
2005	11 129,24	77,53	0,70
2006	11 409,73	280,49	2,52
2007	11 595,72	185,99	1,63
2008	13 331,25	1735,53	14,97
2009	14 714,78	1383,53	10,38
2010	14 127,87	-586,91	-3,99
2011	14 318,31	190,44	1,35
2012	14 750,30	431,99	3,02
2013	14 613,69	-136,61	-0,93
2014	14 688,55	74,86	0,51
2015	14 895,25	206,70	1,41
2016	15 664,19	768,94	5,16
2017	16 108,49	444,30	2,84

Sources: AED, Ministère des Finances.

Il importe de relever que les dispositions législatives et plus particulièrement l'introduction du taux réduit de 0,01% ont certes contribué à diminuer la charge fiscale des actifs nets des OPC. Ledit taux réduit a cependant été introduit pour attirer et développer des fonds monétaires au Luxembourg. Si cela a impliqué dans un premier temps une baisse du rendement par actif net, cela a permis d'augmenter en fin de compte le nombre total d'actifs nets et donc les recettes fiscales. Ces modifications sont le résultat d'une politique volontariste qui a permis au Luxembourg de faire face à une concurrence accrue au niveau mondial.

43 Droits d'enregistrement

Les droits d'enregistrement se divisent en droits fixes et en droits proportionnels, suivant la nature des actes et mutations. En dehors d'un droit fixe général de 12 EUR, il existe un droit fixe spécifique de 75 EUR frappant les actes relatifs aux sociétés.

Le droit proportionnel est assis sur les valeurs ou sur les choses susceptibles d'évaluation qui font l'objet des conventions ou des mutations. Il frappe tous les actes qui constatent et tous les faits qui constituent un mouvement de valeur. Il est notamment établi pour les obligations de sommes et valeurs, les échanges, les donations, les baux. Toutefois les mutations de biens et droits mobiliers sont enregistrées au droit fixe, si elles déclenchent l'exigibilité effective de la taxe sur la valeur ajoutée. Les droits d'enregistrement concernent ainsi surtout les mutations de droits à caractère immobilier.

Les droits proportionnels varient de 0,20% à 12,00%. Il y a lieu de noter que tous les tarifs se trouvent majorés de 2/10 sur base de la loi du 13 mai 1964. Par conséquent, les tarifs effectifs varient entre 0,24% et 14,40%.

La perception des droits d'enregistrement s'établit pour les transmissions à titre onéreux sur le prix payé augmenté, le cas échéant, du prix des charges accessoires. Toutefois, ce montant ne pourra pas être inférieur à la valeur vénale du bien. En effet, si le prix paraît être inférieur à la valeur vénale, cette dernière sera établie dans le cadre d'une expertise fiscale. Pour les baux les droits d'enregistrement ont pour assiette le prix cumulé de toutes les années du bail.

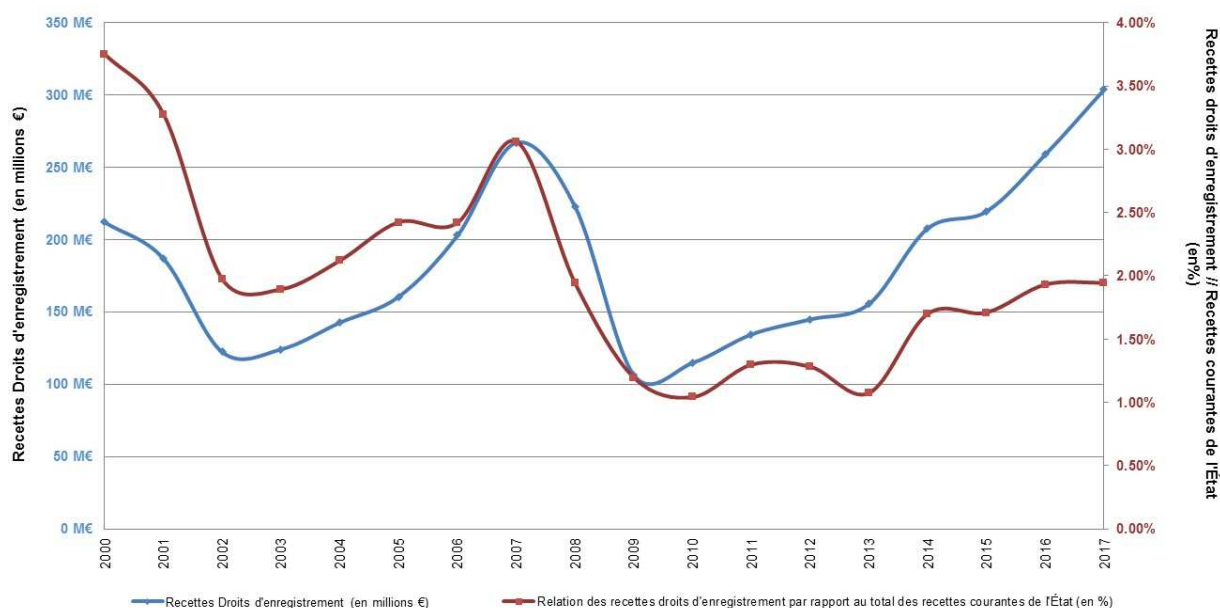
Pour les cessions à titre gratuit les droits d'enregistrement sont perçus d'après la déclaration des parties sur la valeur vénale des biens transmis. A noter que des règles particulières s'appliquent en cas de transmission de l'usufruit d'un bien.

Finalement un crédit d'impôt de 20.000 EUR est accordé, sous certaines conditions, à tout particulier qui fait l'acquisition d'un immeuble à des fins d'habitation personnelle (« Bëllegen Akt »).

L'enregistrement de certains actes doit se faire sous peine d'amende dans un délai de rigueur. C'est ainsi que les actes notariés doivent être enregistrés dans un délai de dix, respectivement de quinze jours. Le délai est de trois mois pour les actes sous seing privé relatifs aux immeubles, à l'exception des contrats de bail qui ne doivent plus être enregistrés obligatoirement depuis le 1^{er} janvier 2017.

Si la formalité de l'enregistrement constitue ainsi surtout une obligation fiscale, elle permet aussi de donner une date certaine à tout acte sous seing privé en matière de droit civil.

Graphique 67 : Evolutions des recettes de droits d'enregistrement (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes courantes de l'Etat (%) de 2000 à 2017



Sources: AED, Ministère des Finances.

L'évolution des droits d'enregistrement de 2000 à 2017, représentée sur le graphique 67 ci-dessus, est marquée par un affaiblissement des recettes de droits d'enregistrement entre 2007 et 2009.

Cette baisse s'explique, notamment, par :

- l'introduction de la loi du 19 décembre 2008 portant abrogation du droit d'apport,
- les modifications du crédit d'impôt sur les actes notariés (« Bëllegen Akt ») introduites par la loi modifiée du 22 octobre 2008 relative au paquet logement (cf. ci-dessous),
- par la crise économique (baisse des transactions immobilières de 15% de 2007 à 2008).

La croissance observée en 2014 est principalement due à une forte augmentation du nombre d'actes notariés, le marché immobilier ayant connu une véritable explosion avant l'entrée en vigueur des modifications de taux de TVA, à partir du 1^{er} janvier 2015. Pour rappel, seuls les logements servant d'habitation principale dans le chef du propriétaire du logement sont soumis à l'application du taux super-réduit de 3%, les logements mis à la disposition de tiers ne bénéficient plus de la faveur fiscale.

Le poids relatif des droits d'enregistrement dans les recettes totales courantes de l'Etat a varié fortement entre 2000 et 2017, passant de 3,75% à 1,95%.

Tableau 60 : Evolution de la part des droits d'enregistrement dans le total des recettes courantes de l'Etat de 2000 à 2017

Part des droits d'enregistrement dans le total des recettes courantes de l'Etat			
Année	Droits d'enregistrement (EUR)	Recettes courantes de l'Etat (EUR)	% des droits d'enregistrement dans recettes courantes
2000	212 207 829	5 658 607 830	3,75
2001	186 979 262	5 709 344 957	3,27
2002	122 351 055	6 200 420 987	1,97
2003	124 273 201	6 563 544 417	1,89
2004	142 755 845	6 734 791 773	2,12
2005	160 642 088	6 629 300 041	2,42
2006	203 000 325	8 391 951 070	2,42
2007	267 308 893	8 735 747 093	3,06
2008	223 076 817	11 479 989 155	1,94
2009	106 469 191	8 898 855 702	1,20
2010	114 879 567	11 021 516 749	1,04
2011	134 568 281	10 367 345 961	1,30
2012	145 008 914	11 305 987 449	1,28
2013	155 705 571	14 497 912 406	1,07
2014	207 946 388	12 221 500 131	1,70
2015	219 724 644	12 818 774 907	1,71
2016	259 089 156	13 417 546 308	1,93
2017	303 983 614	15 627 749 174	1,95

Sources: AED, Ministère des Finances.

La loi du 30 juillet 2002 prévoit que toute personne physique, lors de la passation de l'acte notarié portant acquisition d'une habitation personnelle, peut bénéficier d'un crédit d'impôt d'un montant maximal de 20.000 EUR, à faire valoir sur les droits d'enregistrement et de transcription normalement dus. La mesure de crédit d'impôt a donc un impact conséquent sur les recettes des droits d'enregistrement (et des droits d'hypothèques) et donc sur le budget de l'Etat.

En ce qui concerne l'impact budgétaire non cumulé, le graphique 68 ainsi que tableau 61 ci-après mettent en évidence une volatilité marquée du crédit d'impôt pour les exercices 2007 à 2012 ainsi qu'une nette tendance à la hausse depuis l'année 2012. Le nombre de bénéficiaires augmente quant à lui d'une façon continue depuis l'exercice 2012, passant de 12.047 à 14.770.

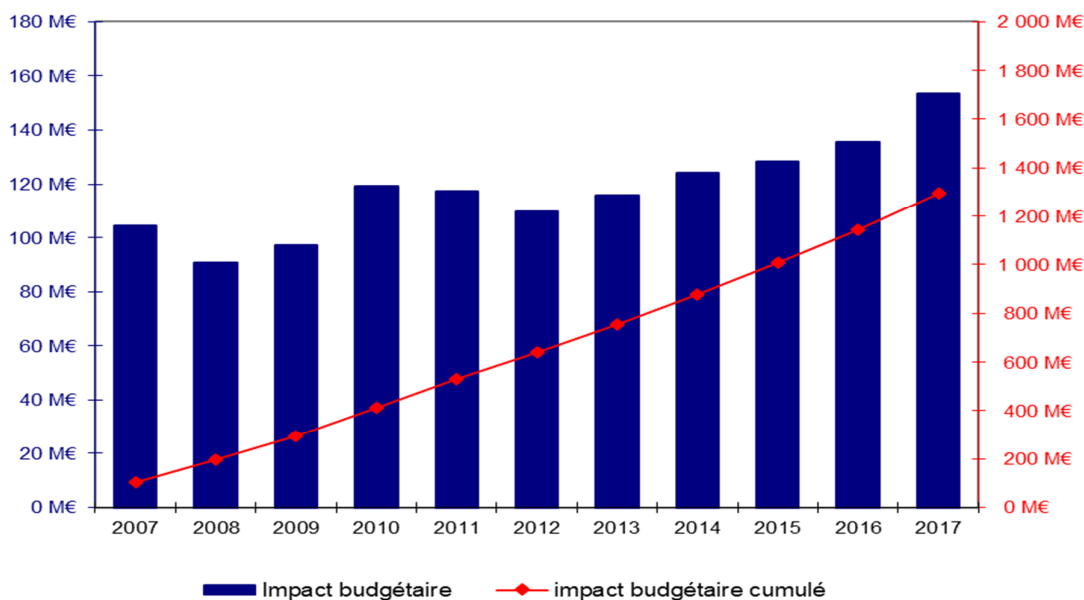
L'impact net⁶⁴ du crédit d'impôt sur les recettes budgétaires 2017 s'est chiffré à 153.391.079 EUR, ce qui représente une croissance de 13,1%, respectivement de 17.763.498 EUR par rapport à l'exercice 2016. Le nombre d'intervenants de 14.770 a connu une croissance de 1.125 unités, respectivement +8,24% par rapport à l'exercice précédent.

Le CES voudrait cependant relever que les recettes en relation avec les droits d'enregistrement, qui revêtent un caractère proportionnel en ce qui concerne les mutations de droit à caractère

⁶⁴ 504 personnes ont été obligées de rembourser le crédit d'impôt leur accordé pour non-accomplissement des conditions imparties par la loi et ce pour un montant de 4.943.625 EUR.

immobilier, évoluent non seulement en fonction du volume, mais également des prix du marché immobilier résidentiel.

Graphique 68 : Evolution de l'impact budgétaire de la mesure « Bëllegen Akt » 2007 à 2017 (mio EUR)⁶⁵



Sources: AED, Ministère des Finances.

Tableau 61 : Evolutions de l'impact budgétaire et du nombre de bénéficiaires de la mesure « Bëllegen Akt » de 2007 à 2017

Crédit d'impôt en matière d'enregistrement Loi du 30 juillet 2002 telle que modifiée				
Année	Impact budgétaire (EUR)	Impact budgétaire cumulé (EUR)	Nbre d'intervenants	Nbre d'intervenants cumulé
2007	104 248 571	104 248 571	13 721	13 721
2008	90 724 258	194 972 829	12 230	25 951
2009	97 052 947	292 025 776	12 477	38 428
2010	119 338 214	411 363 990	13 647	52 075
2011	117 444 682	528 808 672	12 928	65 003
2012	109 573 576	638 382 248	12 047	77 142
2013	115 876 086	754 258 334	12 055	89 277
2014	124 150 735	878 409 069	12 706	101 983
2015	128 431 466	1 006 840 535	13 341	115 324
2016	135 627 581	1 142 468 116	13 645	128 969
2017	153 391 079	1 295 859 195	14 770	143 739

Sources : AED, Ministère des Finances⁶⁶.

⁶⁵ Les montants n'incluent pas le crédit d'impôt relatif au droit de transcription, mais uniquement celui relatif aux droits d'enregistrement.

⁶⁶ Le crédit d'impôt total net accordé depuis l'année 2002 se chiffre à 1.990.202.649 EUR (y compris le crédit d'impôt accordé en matière d'hypothèques) et ce en faveur de 193.999 intervenants.

44 Droit de succession

Le droit de succession et de mutation par décès sont des impôts sur les transmissions de biens qui s'opèrent par le décès. L'utilité économique de l'impôt est théoriquement identifiée comme *« moyen de limiter l'inégalité de la répartition des richesses ou d'enrayer la concentration excessive de celle-ci »*.

Le tarif des droits de succession et de mutation par décès est celui de la loi en vigueur au moment du décès. Le droit de succession est établi sur la valeur de tout ce qui est recueilli dans la succession d'un habitant du Grand-Duché : seuls certains biens du défunt ne sont pas pris en compte dont, notamment, les immeubles situés à l'étranger.

Par contre, le droit de mutation par décès ne s'applique qu'en cas de décès d'un non-habitant du Grand-Duché : il n'est établi que sur la valeur des biens immeubles situés au Grand-Duché.

Si l'assiette imposable varie donc fondamentalement pour le droit de succession et le droit de mutation par décès, le calcul de cette assiette se fait selon des règles similaires en partant de l'actif brut dont on déduit le passif en relation avec la succession. A noter que l'actif successoral se trouve augmenté pour le droit de succession par certains legs fictifs: il s'agit notamment des dons faits au cours de l'année précédant le décès et de certaines stipulations pour autrui, lorsque ces dons et stipulations n'ont pas été assujettis au droit d'enregistrement établi pour les donations.

Les taux d'imposition varient fortement selon le degré de parenté. C'est ainsi qu'une exemption s'applique en ligne directe, à condition que la part des descendants ne dépasse pas leur part légale. Cette exonération en ligne directe est de politique constante au Luxembourg. A noter l'existence depuis le 1^{er} janvier 2018 d'une exemption des successions entre époux et partenaires liés par un partenariat depuis trois ans au moins.⁶⁷ Pour les parents en ligne collatérale et les non parents les tarifs varient de 6% à 15%.

Ces tarifs se trouvent majorés de dixièmes selon l'importance de la part nette imposable reçue par l'héritier ou le légataire : si cette part dépasse 1.750.000 EUR la majoration est de 22/10. Le tarif maximal en matière de droit de succession et de mutation par décès est ainsi de 48%.

Le droit de succession et le droit de mutation par décès sont perçus sur base des données fournies par les parties sous forme d'une déclaration à déposer dans un délai de rigueur auprès de l'AED. Si le décès a eu lieu au Luxembourg ce délai est de six mois à partir du jour du décès. Si des prorogations sont possibles, tout dépôt tardif donne par contre lieu à la perception d'une amende.

La valeur retenue pour les immeubles dans le cadre du droit de succession et de mutation par décès est la valeur vénale établie, le cas échéant, par voie d'expertise fiscale comme en matière de droits d'enregistrement.

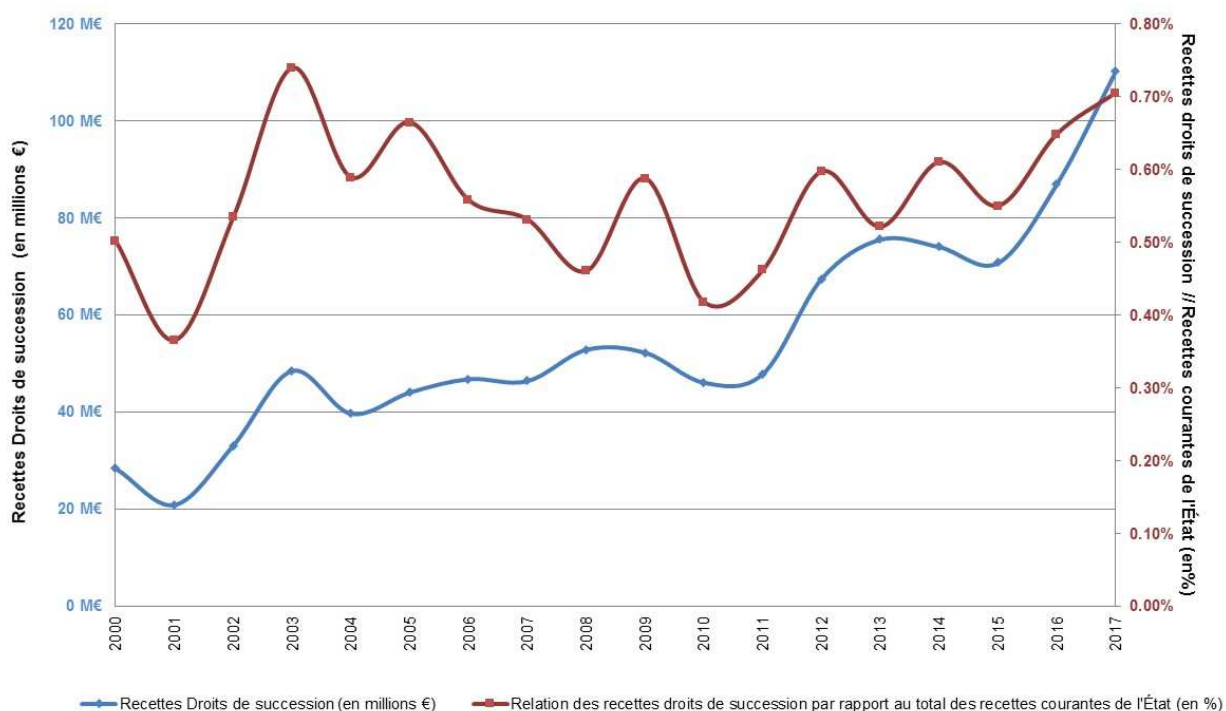
⁶⁷ Avant le 1^{er} janvier 2018 l'exemption ne s'appliquait qu'aux époux et partenaires ayant des descendants communs. En absence de descendants communs le taux applicable s'élevait à 5% et un abattement de 38.000 EUR était accordé sur la part nette recueillie.

En cas de succession exempte de droits, la déclaration de succession n'est établie qu'aux fins de mutation aux héritiers des immeubles tombant dans la succession avec information à l'ACT.

Le CES salue le système de la « Publicité foncière » mis en place en 2004, qui réunit les valeurs de tous les biens immobiliers ayant fait l'objet d'une mutation. Ce système permet à l'AED un échange d'information efficace avec l'ACT et une bonne vue d'ensemble au niveau des mutations.

Le graphique 69 ci-dessous montre que sur la période de 2000 à 2017 l'évolution des recettes provenant des droits de succession est assez volatile avec un maximum historique de 110.205.601 EUR pour l'exercice 2017. Au niveau du total des recettes courantes (directes et indirectes), leur poids relatif se situe entre 0,37% et 0,74% au long de la période d'observation.

Graphique 69 : Evolutions des droits de succession (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes courantes de l'Etat (%) de 2000 à 2017



Sources: AED, Ministère des Finances.

Tableau 62 : Evolution de la part des droits de succession dans le total des recettes courantes de l'Etat de 2000 à 2017

Part des droits de succession dans le total des recettes courantes de l'Etat de 2000 à 2017			
Année	Droits de succession (EUR)	Recettes courantes de l'Etat (EUR)	% des droits de succession dans recettes courantes
2000	28 410 677	5 658 607 830	0,50
2001	20 877 216	5 709 344 957	0,37
2002	33 129 339	6 200 420 987	0,53
2003	48 509 046	6 563 544 417	0,74
2004	39 682 263	6 734 791 773	0,59
2005	44 057 046	6 629 300 041	0,66
2006	46 809 788	8 391 951 070	0,56
2007	46 408 610	8 735 747 093	0,53
2008	52 870 569	11 479 989 155	0,46
2009	52 269 090	8 898 855 702	0,59
2010	46 075 230	11 021 516 749	0,42
2011	47 873 932	10 367 345 961	0,46
2012	67 502 318	11 305 987 449	0,60
2013	75 568 784	14 497 912 406	0,52
2014	74 036 404	12 221 500 131	0,61
2015	70 777 059	12 818 774 907	0,55
2016	87 035 173	13 417 546 308	0,65
2017	110 205 601	15 627 749 174	0,71

Sources: AED, Ministère des Finances.

5 REVUE STATISTIQUE DES DROITS D'ACCISES ET LA TAXE SUR LES VEHICULES ROUTIERS

51 Généralités

Les droits d'accise se divisent en deux catégories, à savoir:

1. les droits d'accises communs (U.E.B.L.), et
2. les droits d'accises autonomes ou taxes y assimilées.

511 Droits d'accises communes (U.E.B.L.)

C'est depuis le 25 juillet 1921 que, suite à la Convention instituant une Union Economique entre la Belgique et le Luxembourg, entrée en vigueur le 1^{er} mars 1922 et reconduite tacitement en 2012 pour une autre période de 10 ans, les droits d'accise sont communs aux deux pays pour certaines catégories de produits.

Le régime de communauté en matière d'accises concerne les produits suivants⁶⁸:

- 1) les bières, telles que définies à l'article 4 de la loi belge du 7 janvier 1998 concernant la structure et les taux des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées ;
- 2) les vins, tels que définis à l'article 9 de la même loi ;
- 3) les boissons fermentées, autres que le vin ou la bière (autres boissons fermentées), telles que définies à l'article 11 de la même loi ;
- 4) les produits intermédiaires, tels que définis à l'article 14 de la même loi ;
- 5) l'alcool éthylique et les boissons spiritueuses, telles que définies à l'article 16 de la même loi ;
- 6) l'essence avec plomb, l'essence sans plomb, le pétrole lampant utilisé comme carburant, le pétrole lampant utilisé pour des usages industriels et commerciaux, le gasoil utilisé comme carburant, le gasoil utilisé pour des usages industriels et commerciaux, le fuel domestique, le fuel lourd de toute espèce, ainsi que les gaz de pétrole liquéfiés et le méthane destinés à des usages industriels et commerciaux, tels que définis à l'article 7 de la loi belge du 22 octobre 1997 relative à la structure et aux taux des droits d'accises sur les huiles minérales ;
- 7) les tabacs manufacturés, tels que définis aux articles 4 (cigares), 5 (cigarettes), 6 (tabac à fumer) et 7 (tabac à fumer fine coupe destiné à rouler les cigarettes), de la loi belge du 3 avril 1997 relative au régime fiscal des tabacs manufacturés.

Depuis mai 1972, le produit des droits d'accise communs n'est plus réparti proportionnellement à la population de leurs territoires, mais suivant les recettes perçues sur la base de la consommation ou de l'utilisation dans chacun des deux pays des marchandises sujettes aux droits d'accise communs. La part revenant à chaque pays est fixée par le Comité des Ministres, sur proposition du Conseil des Douanes, institutions prévues par la Convention U.E.B.L.

⁶⁸ Cf. article 10 de la Convention U.E.B.L. - Version coordonnée Mémorial A-2004, N° 89, p. 1514.

La clé de répartition s'établit comme suit:

Tableau 63 : Fixation de la clé de répartition de 2001 à 2017

Période	Belgique (%)	Luxembourg (%)
2001 - 2002	80,91866	19,08134
2003 - 2004	81,15062	18,84938
2005 - 2006	79,04263	20,95737
2007 - 2008	78,81378	21,18613
2009 - 2010	79,00214	20,99786
2011 - 2012	79,84438	20,15562
2013 - 2014	78,30523	21,69477
2015	79,14412	20,85588
2016	81,58393	18,41607
2017	81,28710	18,71290

Sources: ADA, Ministère des Finances.

Cette clé s'élevait initialement à 5% pour le Luxembourg et elle a augmenté, au long des années, jusqu'à 21,7% en 2014 pour redescendre à 18,71% en 2017.

Jusqu'en 2014, cette clé de répartition a été évaluée tous les deux ans. A partir de 2015, elle est adaptée annuellement.

Le nombre de produits et de marchandises soumis au droit d'accise commun U.E.B.L. n'a pas été élargi en raison de la complexité liée à la répartition des recettes communes.

512 Accises autonomes et taxes assimilées aux accises

A côté des accises communes, existent également des accises autonomes et des taxes assimilées aux accises, qui ne rentrent pas dans le pot commun de l'U.E.B.L., mais qui constituent des ressources propres au Grand-Duché.

Suite à la restructuration fin 1980 par la Belgique des fiscalités grevant les produits soumis à accises, se sont ajoutés aux accises communes des droits d'accise supplémentaires, dénommés en Belgique « droits d'accise spéciale » et au Luxembourg « droits d'accise autonome ». Le Grand-Duché de Luxembourg a instauré, par la loi budgétaire de 1981, ce droit d'accise autonome.

Ni l'accise spéciale belge, ni l'accise autonome luxembourgeoise ne rentrent dans le pot commun et ne sont donc pas réparties entre les deux pays. Chaque pays garde ses propres recettes. Ainsi, les recettes d'accises autonomes sont directement attribuées aux caisses du Trésor luxembourgeois, sans passer par la caisse commune U.E.B.L.

Il s'agit des accises autonomes / taxes assimilées suivantes:

- tabacs manufacturés ;
- essence et diesel ;
- contribution sociale sur les carburants ;
- contribution changement climatique sur les carburants ;
- gasoil industriel ;
- mazout chauffage ;
- fuel lourd ;
- pétrole lampant ;
- LPG ;
- gaz naturel ;
- électricité ;
- taxe de consommation sur les boissons alcooliques ;
- taxe sur les alcopops ;
- taxe sur les cabarets ;
- taxe sur les véhicules routiers ;
- Eurovignettes ;
- taxe sur la navigation de plaisance ;
- taxe de contrôle vétérinaire ;
- intérêts de retard ;
- amendes ;
- divers.

Pour l'alimentation du fonds pour l'emploi, il a été instauré par la loi du 17 juin 1994⁶⁹, entre autres, un droit d'accise autonome additionnel, dénommé « contribution sociale », prélevé sur les essences et les gasoils utilisés comme carburant dans les moteurs des véhicules circulant sur la voie publique.

Pour l'alimentation du fonds Kyoto, la loi budgétaire du 22 décembre 2006⁷⁰ a instauré un droit d'accise autonome additionnel, dénommé « contribution changement climatique », prélevé sur les essences et les gasoils utilisés comme carburants dans les moteurs des véhicules circulant sur la voie publique. A cette même occasion, le législateur a attribué au même fonds Kyoto, 40% des recettes de la taxe sur les véhicules routiers.

Certains produits sont donc soumis seulement à un droit d'accise commun (p.ex. LPG industriel), d'autres à un droit d'accise commun et autonome (p.ex. essences, diesel, cigarettes, alcool) et finalement d'autres sont soumis uniquement à un droit d'accise autonome (gaz naturel, électricité).

Le droit d'accise est donc un impôt indirect qui frappe la consommation ou l'utilisation de certains produits à l'intérieur du pays. Sont donc imposables aussi bien les produits fabriqués dans le pays, que ceux importés d'autres pays de l'UE ou de pays tiers.

⁶⁹ Loi du 17 juin 1994 fixant les mesures en vue d'assurer le maintien de l'emploi, la stabilité des prix et la compétitivité des entreprises.

⁷⁰ Loi du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement (Tripartite).

Les droits d'accise présentent un caractère nettement fiscal (alimentation du Trésor public), mais le législateur les utilise parfois comme instrument de politique sociale ou autre (p.ex. fonds de solidarité, restructuration de la sidérurgie, environnement, fonds pour l'emploi, fonds Kyoto-émissions CO₂).

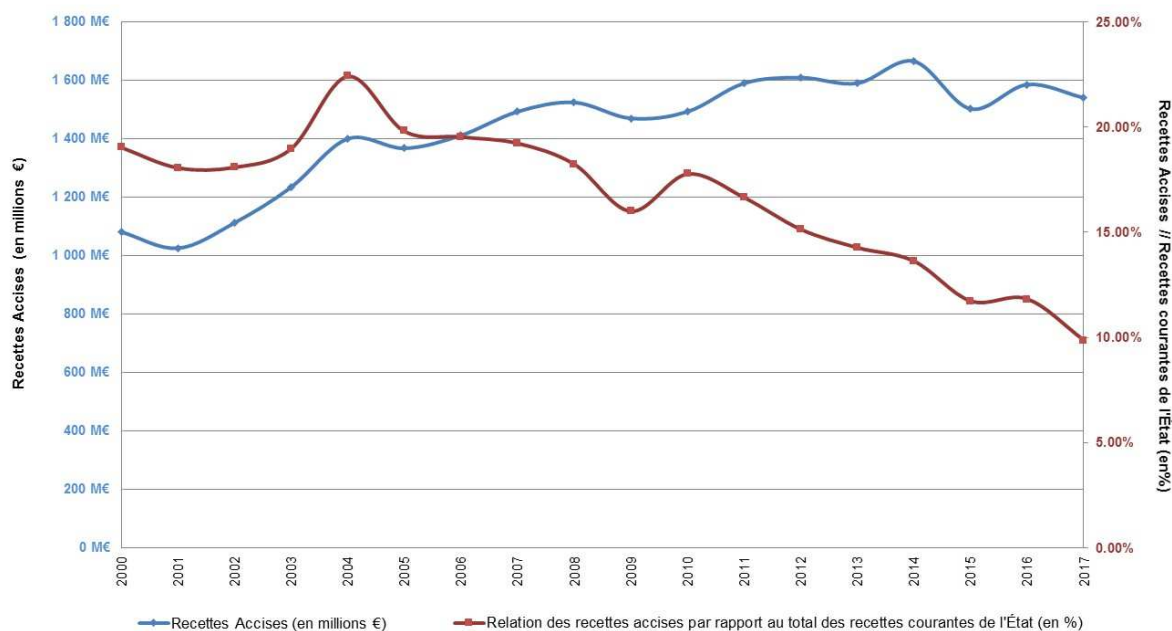
Quiconque veut faire un commerce avec des produits soumis aux accises au Grand-Duché doit se faire enregistrer auprès de l'Administration des Douanes et Accises (ADA). Vu que les produits se trouvent, jusqu'à leur mise à la consommation, en régime suspensif des accises et taxes, le dépôt au préalable d'une caution bancaire auprès du bureau compétent est exigé. Cette caution bancaire garantit le paiement des droits en jeu, à raison de 10%, lors de l'entreposage et à 100%, si un délai de paiement est accordé lors de la mise à la consommation. Sans cette caution, aucun paiement différé n'est accordé et les droits et taxes sont à acquitter de suite.

52 Impact budgétaire des accises

Les accises communes, autonomes et taxes assimilées aux accises représentent en moyenne entre 10% et 18% des recettes globales.

Le graphique 70 ci-dessous montre une certaine stabilité des recettes sur les produits soumis à accises communes, autonomes et taxes assimilées de 2007 à 2017, alors que leur poids relatif par rapport au budget total diminue en raison de l'accroissement du budget de l'Etat luxembourgeois pendant la même période, à l'exception de l'année 2010.

Graphique 70 : Evolutions des recettes accises (mio EUR) et de leur part relative par rapport au total des recettes courantes de l'Etat (%) de 2000 à 2017



Sources: ADA, Ministère des Finances.

Tableau 64 : Evolution du poids relatif des accises par rapport au total des recettes courantes de l'Etat de 2000 à 2017

Part des accises dans le total des recettes courantes de l'Etat de 2000 à 2017			
Année	Accises (EUR)	Recettes courantes de l'Etat (EUR)	% des accises dans recettes courantes
2000	1 081 772 251	5 680 973 428	19,04
2001	1 025 572 951	5 676 935 100	18,07
2002	1 112 252 820	6 149 413 900	18,09
2003	1 234 020 859	6 504 666 700	18,97
2004	1 399 852 748	6 242 721 900	22,42
2005	1 367 454 168	6 902 466 730	19,81
2006	1 411 300 608	7 223 700 000	19,54
2007	1 492 825 381	7 760 972 242	19,24
2008	1 524 179 904	8 355 401 373	18,24
2009	1 469 915 109	9 188 710 886	16,00
2010	1 492 471 861	8 398 711 866	17,77
2011	1 589 819 833	9 547 234 905	16,65
2012	1 609 240 843	10 632 514 812	15,14
2013	1 589 861 894	11 146 037 371	14,26
2014	1 664 804 360	12 221 500 126	13,62
2015	1 502 073 355	12 818 774 907	11,72
2016	1 585 534 322	13 417 546 308	11,82
2017	1 540 111 168	15 627 749 174	9,85

Sources: ADA, Ministère des Finances.

Le CES attire l'attention que le poids relatif des accises continuera à diminuer à l'avenir compte tenu des tendances au niveau mondial en faveur d'une réduction de la demande de tabac ou de la demande d'huiles minérales (même si le nombre de véhicules a augmenté, ceux-ci consomment moins).

53 Taxation des produits énergétiques et de l'électricité

Les produits énergétiques et l'électricité sont imposés, depuis le 1^{er} janvier 2017, comme suit:

Tableau 65 : Imposition des produits énergétiques et de l'électricité

	Produits énergétiques	UEBL (EUR)	Autonomes lux. (EUR)	TOTAL (EUR)	TVA (%)
	Essence (1.000 l)				
(1)	- au plomb (p.m.)	245,4146	113,08	516,6646	17
(2)			138,17		
(3)			20,00		
(1)	- sans plomb > 10mg/kg soufre	245,4146	61,00	464,5846	17
(2)			138,17		
(3)			20,00		
(1)	- sans plomb <= 10mg/kg soufre	245,4146	58,51	462,0946	17
(2)			138,17		
(3)			20,00		
	Pétrole lampant (1.000 l)				
	- carburant	294,9933	35,0067	330,0000	17
	- usage indust./comm.	18,5920	2,41	21,0020	17
	- chauffage	0,0000	10,00	10,0000	14
	Gasoil (1.000 l)				
	utilisé comme carburant				
(1)	- contenant > 10mg/kg soufre	198,3148	83,84	338,3548	17
(2)			31,20		
(3)			25,00		
(1)	- contenant <= 10mg/kg soufre	198,3148	80,4852	335,0000	17
(2)			31,20		
(3)			25,00		
	- usage indust./comm.	18,5920	2,41	21,0020	17
	- chauffage	0,0000	10,00	10,0000	14
	- usage agricole, horticole, etc.	0,0000	0,00	0,0000	17
	Fuel lourd (1.000 kg)	13,0000	2,00	15,0000	17
	LPG/Méthane (1.000 kg)				
	- carburant	0,0000	101,64	101,6400	8
	- usage indust./comm.	37,1840	0,00	37,1840	8
	- chauffage	0,0000	10,00	10,0000	8
	Charbon et coke	0,0000	0,00	0,0000	14
	Gaz naturel				
	- carburant	0,0000	0,00	0,0000	8
	combustible / MWh				
(4)	consommation/an < 550MWh cat. A	0,0000	1,08	1,0800	8
(5)	consommation/an > 550MWh cat. B	0,0000	0,54	0,5400	8

(6)	consommation/an > 4100 MWh cat C1	0,0000	0,05	0,0500	8
(7)	consommation/an > 4100 MWh cat C2	0,0000	0,30	0,3000	8
(8)	cogénération cat. D	0,0000	0,00	0,0000	8
	Electricité				
	consommation/an en MWh				
	cat A (≤ 25 MWh)	0,0000	1,00	1,0000	8
	cat B (> 25 MWh)	0,0000	0,50	0,5000	8
	cat.C (procédés métal./minéral.)	0,0000	0,10	0,1000	8

Sources: ADA, Ministère des Finances.

(1) accise autonome

(2) contribution sociale

(3) contribution climatique

(4) les points de comptage affichant une consommation de gaz naturel annuelle ≤ à cinq 500.000 kWh font partie de la catégorie A;

(5) les points de comptage affichant une consommation de gaz naturel annuelle > à 500.000 kWh font partie de la catégorie B, à l'exception de ceux de la catégorie C1, C2 et D;

(6) les points de comptage affichant une consommation annuelle > à 4,1 mio kWh et participant au système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre, hormis ceux de la catégorie D, ou utilisant le gaz naturel principalement pour la réduction chimique ou dans les procédés métallurgiques ou minéralogiques font partie de la catégorie C1;

(7) les points de comptage affichant une consommation annuelle > à 4,1 mio kWh et dont les débiteurs de la taxe s'engagent à la réalisation d'une amélioration substantielle de leur efficacité énergétique globale par accord à conclure entre le Gouvernement et l'entreprise concernée, respectivement un représentant mandaté par cette entreprise, font partie de la catégorie C2. L'accord à conclure sera doté d'une clause de sanction en cas de non-respect des engagements. En absence d'un accord conclu, les points de comptage concernés font d'office partie de la catégorie B;

(8) les points de comptage utilisant le gaz naturel pour la production d'électricité font partie de la catégorie D.

Divers produits énergétiques ne sont pas soumis à un droit d'accise commun U.E.B.L., tels que le gaz naturel ou l'électricité. Ces produits ne font pas partie des produits énumérés à l'article 10 de la Convention.

Tous les produits sont imposés sur base de 1.000 litres ou 1.000 kg ou MWh. Pour tous les produits énergétiques, il y a des minimums communautaires qui sont respectés par le Luxembourg.

L'évolution des accises sur les carburants est reprise dans les tableaux suivants:

Tableau 66 : Essence sans plomb d'une teneur en soufre de 10 mg ou moins de 2007 à 2017

Année	Droit d'accise U.E.B.L. / 1000 l (EUR)	Droit d'accise autonome (EUR)	Droit d'accise auton. additionnel (EUR)	Contribution changement climatique (EUR)
01/01/2007	245,4146	58,5100	138,1700	20,0000
01/01/2011	245,4146	61,0000	138,1700	20,0000

Sources: ADA, Ministère des Finances.

Tableau 67 : Diesel routier d'une teneur en soufre de 10 mg ou moins de 2007 à 2017

Année	Droit d'accise U.E.B.L. / 1000 l (EUR)	Droit d'accise autonome (EUR)	Droit d'accise auton. additionnel (EUR)	Contribution changement climatique
01/01/2007	198,3148	48,3400	31,2000	12,5000
01/01/2008	198,3148	47,4852	31,2000	25,0000
01/01/2010	198,3148	55,4852	31,2000	25,0000
01/01/2011	198,3148	65,4852	31,2000	25,0000
01/01/2012	198,3148	75,4852	31,2000	25,0000
01/08/2012	198,3148	80,4852	31,2000	25,0000

Sources: ADA, Ministère des Finances.

Selon les estimations de l'ADA, 75% de la consommation du diesel est d'origine professionnelle (la TVA est donc remboursée) et 25% représentent la consommation privée. (Voir ci-dessous *Encadré 5: Définition du « tourisme à la pompe » et conclusions de l'étude Ewringmann*).

Les recettes totales de tous les produits énergétiques et de l'électricité (hors TVA) sont reprises sur le tableau suivant pour la période de 2000 à 2017.

Tableau 68 : Evolution des recettes totales des produits énergétiques et de l'électricité de 2000 à 2017 (hors TVA, EUR)

Année	Produits énergétiques (EUR)	Electricité (EUR)	Total recettes (EUR)
2000	577 600 000	n/a	577 600 000
2001	597 099 000	2 797 000	599 896 000
2002	632 196 000	4 176 000	636 372 000
2003	695 616 000	3 792 000	699 408 000
2004	800 778 000	4 435 000	805 213 000
2005	848 696 000	3 926 000	852 622 000
2006	857 887 000	2 184 000	860 071 000
2007	887 774 777	2 753 588	890 528 365
2008	906 830 563	2 907 008	909 737 571
2009	860 325 207	2 920 423	863 245 630
2010	876 210 180	2 830 008	879 040 186
2011	942 024 647	2 993 661	945 018 308
2012	963 307 855	2 715 486	966 023 341
2013	929 913 593	3 224 613	933 138 206
2014	898 372 689	2 644 117	901 016 806
2015	854 303 976	2 702 468	857 006 444
2016	835 003 331	2 940 331	837 943 662
2017	864 774 452	2 950 890	867 725 342

Sources: ADA, Ministère des Finances.

Pour information, le gaz naturel et l'électricité ne sont pas soumis à l'accise U.E.B.L. du fait que ce sont des produits qui ont récemment été imposés sur base d'un mécanisme de taxation européen et soumis à un taux minimal.

Sur le tableau suivant qui montre l'évolution, en quantité, des huiles minérales, on peut constater que l'essence avec et sans plomb et le fuel ont, tout particulièrement, diminué sur la période de 2000 à 2017. Le diesel routier a une tendance à la baisse depuis 2012.

Tableau 69 : Evolution des quantités des huiles minérales 2000-2017

Année	Essence - pb	Diesel routier	Gasol ind.	LPG carb.	Gasol chauff.	Gaz naturel	Electricité
	(Litres)					(MWh)	
2000	768 083 327	1 134 623 825	26 672 655				
2001	758 777 586	1 241 697 772	25 304 914				
2002	707 784 137	1 309 447 151	21 885 586	2 130 214	390 875 000		
2003	741 104 687	1 523 331 039	22 774 187	1 658 736	532 614 800		
2004	668 445 711	1 730 335 165	20 573 444	1 463 862	418 937 266		
2005	665 638 601	2 095 484 313	23 781 742	1 300 737	326 106 414		
2006	600 725 270	2 111 407 030	27 995 436	1 625 078	313 125 587		
2007	576 476 408	2 121 795 442	32 110 788	1 742 680	258 154 919		
2008	546 751 182	2 143 054 503	31 789 626	1 851 131	299 696 025		
2009	516 426 905	2 035 418 836	31 957 311	1 760 640	295 239 818		
2010	480 762 261	2 085 562 411	38 372 952	1 770 914	278 803 848	6 165 967	6 425 068
2011	482 916 448	2 221 246 502	34 236 860	2 108 617	235 524 669	8 189 451	6 643 085
2012	464 436 558	2 234 074 733	32 365 955	2 287 737	235 585 693	7 398 248	5 911 882
2013	430 832 573	2 156 905 333	33 026 753	2 306 387	249 759 837	10 779 411	6 809 520
2014	416 413 509	2 084 880 666	34 401 621	2 214 545	210 288 422	6 998 747	5 764 290
2015	394 927 685	1 982 940 798	39 291 857	2 230 446	212 506 341	7 088 045	5 828 416
2016	391 314 849	1 928 492 340	40 698 775	1 982 514	208 886 799	8 533 399	6 305 658
2017	406 773 833	1 997 188 326	41 385 362	1 666 757	208 098 392	8 004 106	6 327 003

Sources: ADE, Ministère des Finances.

54 Taxation du tabac

La taxation des produits de tabacs est un peu plus complexe, ce qui vaut surtout pour les cigarettes et le tabac à rouler. En ce qui concerne les accises à percevoir, il y a des minimums communautaires à respecter :

- soit au moins une accise globale de 60% du prix moyen pondéré (PMP),
- soit une accise globale minimale de 115 EUR du PMP.

Le PMP se calcule en divisant le total du prix de vente de tous les paquets mis à la consommation par le total des cigarettes y contenues. Pour l'année 2016, le PMP se chiffrait à 225,56 EUR pour 1000 cigarettes, celui du tabac à rouler à 100,26 EUR pour 1000 grammes.

Les taux applicables sont basés sur une partie ad valorem et une partie spécifique par 1.000 pièces. Pour prévenir la mise sur le marché de produits à très bas prix, le Grand-Duché fixe, en plus, un minimum d'accise nationale, qui doit être payé, même si d'après les calculs avec les taux ordinaires la taxation était inférieure à ce minimum.

Les tabacs manufacturés, désignés ci-dessous, mis à la consommation dans le pays, sont soumis à un droit d'accise commun U.E.B.L. et à un droit d'accise autonome luxembourgeois fixés comme suit:

1) Cigares et cigarillos:

- a. accise commune: 5,00%
- b. accise autonome: 5,00%

Le minimum des accises à payer s'élève à 23,50 EUR/1.000 pièces.

2) Cigarettes:

- a. accise commune: 45,84%
- b. accise autonome: 0,81%

Les cigarettes sont, en outre, passibles:

- a) d'un droit d'accise spécifique commun de 6,8914 EUR/1.000 pièces
- b) d'un droit d'accise spécifique autonome de 11,5000 EUR/1.000 pièces

En 2016, le minimum des accises à payer sur les cigarettes s'élève à 116,00 EUR/1.000 pièces. La charge fiscale totale (toutes taxes comprises) d'un paquet de 25 cigarettes à 6,25 EUR représente 69% du prix de vente, tel que présenté sur le tableau ci-dessous:

Tableau 70 : Impact des différentes charges fiscales pour un paquet de 25 cigarettes à 6,25 EUR

Charge fiscale	EUR
Accise ad valorem U.E.B.L 45,84%	2,8650
Accise spécifique U.E.B.L. 6,8914/1000 pièces	0,1723
Accise autonome ad valorem 0,81%	0,0506
Accise autonome spécifique 12,00/1000 p.	0,3000
Total Accises	3,3879
TVA 17%	0,9081
Total de la charge fiscale	4,2960
Part privée	1,9540
Prix de vente	6,2500

Sources: ADA, Ministère des Finances.

3) Tabac à rouler et autres tabacs à fumer:

- a. accise commune: 31,50%
- b. accise autonome: 1,65% + 14,00 €/kg

Les droits d'accise ad valorem sont calculés sur le prix de vente au détail suivant un barème établi par le Ministère des Finances.

L'évolution des recettes totales de tous les produits de tabacs (hors TVA) de 2000 à 2017 est représentée sur le tableau et le graphique suivant:

Tableau 71 : Evolution des recettes totales sur les produits de tabacs de 2000 à 2017 (hors TVA, EUR)

Année	Cigares (EUR)	Tabac à rouler (EUR)	Cigarettes (EUR)	Total recettes (EUR)
2000	948 500	57 513 765	346 660 515	405 122 780
2001	523 275	43 139 721	280 559 094	324 222 090
2002	936 701	55 628 609	348 178 353	404 743 663
2003	1 232 000	85 003 797	381 483 513	467 719 310
2004	1 019 328	64 820 972	458 786 000	524 626 300
2005	1 118 559	58 821 820	443 829 742	503 770 121
2006	827 344	63 572 656	421 200 000	485 600 000
2007	1 070 714	84 438 703	467 216 713	552 726 130
2008	1 080 000	77 885 781	438 451 962	517 417 743
2009	1 832 054	72 501 219	512 970 151	587 303 424
2010	1 674 468	100 724 394	432 536 920	534 935 782
2011	1 775 671	96 928 060	425 259 416	523 963 147
2012	1 783 000	114 950 000	421 298 000	538 031 000

2013	1 788 000	136 940 000	394 834 000	533 562 000
2014	1 772 400	180 442 000	461 083 000	643 297 400
2015	1 703 000	154 840 000	314 496 000	471 039 000
2016	1 765 219	174 267 008	356 509 892	532 542 120
2017	1 788 693	176 007 168	357 338 378	535 134 239

Sources: ADA, Ministère des Finances.

Les recettes perçues sur le tabac s'élèvent annuellement à 500-600 mio EUR. L'année 2014 était assez exceptionnelle, à cause de la mise à la consommation anticipée fin décembre 2014 de produits de tabacs manufacturés suite à l'annonce de la hausse du taux TVA applicable à partir du 1^{er} janvier 2015. Cette mise à la consommation anticipée a engendré une baisse considérable des recettes pour les mois de janvier à mars 2015. Il convient de souligner que 80% sont consommés par des non-résidents, ce qui s'explique en grande partie par la différence de prix par rapport aux pays voisins.

Le tableau ci-dessous montre que ce sont surtout les quantités des cigarettes qui diminuent tout au long de la période d'observation. Cela s'explique, notamment, par l'impact des politiques de prévention et de la réduction du différentiel de prix.

Tableau 72 : Evolution des quantités de cigarettes et du tabac de 2000 à 2017

Année	Pièces de cigarettes	Tonnes de tabac
2000	6.007.618.400	na
2001	4.777.321.100	na
2002	5.787.903.500	na
2003	5.617.769.000	na
2004	6.471.368.500	3.015
2005	5.203.926.000	2.970
2006	4.770.000.000	2.904
2007	4.850.000.000	3.607
2008	4.499.000.000	3.413
2009	4.260.000.000	3.483
2010	4.100.000.000	3.600
2011	3.994.510.000	3.742
2012	3.757.161.000	3.922
2013	3.351.473.000	4.028
2014	3.758.082.000	4.878
2015	2.550.431.000	3.585
2016	2.884.138.285	3.843
2017	2.820.068.925	3.597

Sources: ADA, Ministère des Finances.

55 Taxation des alcools

Les boissons alcooliques sont subdivisées en quatre catégories, à savoir les bières, les vins, les produits intermédiaires et les alcools titrant plus de 22%.

Une taxe spéciale est prélevée sur les « alcopops » (boissons du type limonade, bière, vin d'une teneur en alcool inférieure ou égale à 10% à laquelle on ajoute de l'alcool éthylique).

En 1993, l'accise prélevée sur les vins et vins mousseux importés a été abolie. Actuellement, l'accise sur tous les vins et vins mousseux, ainsi que sur les produits fermentés, autres que les bières, est fixée à 0,00 EUR, tandis que pour toutes les autres boissons alcooliques et alcools, les droits et taxes sont les suivants:

Tableau 73 : Droits et taxes sur les boissons alcooliques et alcools

Boissons alcooliques	UEBL (EUR)	Autonomes lux. (EUR)	Total (EUR)	TVA (%)
Bières (hl ° Plato)				
production annuelle de 50.000 hl (cat 1)	0,3966	0,0000	0,3966	17
200.000 hl (cat 2)	0,4462	0,0000	0,4462	17
> 200.000 hl (cat 3)	0,7933	0,0000	0,7933	17
Vins tranquilles (/hl)				
	0,0000	0,0000	0,0000	14
> 13°	0,0000	0,0000	0,0000	17
Vins mousseux (/hl)	0,0000	0,0000	0,0000	17
Autres boissons fermentées (/hl)	0,0000	0,0000	0,0000	17
Autres boissons fermentées mousseuses (/hl)	0,0000	0,000	0,0000	17
Produits intermédiaires (/hl)				
	47,0998	0,0000	47,0998	17
> 15°	66,9313	0,0000	66,9313	17
Surtaxe sur les boissons confectionnées (/hl)	0,0000	600,0000	600,0000	17
Alcools (hl 100% vol)	223,1042	818,0486	1.041,1528	17

Sources: ADA, Ministère des Finances.

La consommation des boissons alcooliques reste assez stable et en conséquence, les recettes pour tous ces produits restent, plus ou moins, inchangées au fil du temps:

Tableau 74 : Evolution des recettes provenant des accises sur les boissons alcooliques de 2000 à 2017 (mio EUR)

Année	Alcool étranger	Alcool indigène	Taxe de consommation sur alcool	Bières étrangères	Bières indigènes	Vins	Produits intermédiaires
2000	5,30	0,12	19,79	1,63	1,19	0,00	0,99
2001	5,50	0,11	20,60	2,02	1,22	0,00	1,02
2002	5,56	0,10	20,75	1,39	2,00	0,00	1,03
2003	6,43	0,12	23,58	1,67	1,93	0,00	1,20
2004	6,13	0,11	22,89	1,77	2,00	0,00	1,08
2005	5,87	0,11	21,89	1,76	1,90	0,00	1,16
2006	5,53	0,11	20,58	1,87	1,89	0,00	1,00
2007	5,74	0,12	21,51	1,83	1,78	0,00	1,19
2008	5,70	0,08	21,17	1,88	1,64	0,00	1,10
2009	5,78	0,09	21,53	2,01	1,65	0,00	1,05
2010	5,52	0,07	20,40	2,13	1,57	0,00	1,02
2011	5,94	0,08	22,10	2,13	1,57	0,00	1,03
2012	5,96	0,07	22,09	2,30	1,55	0,00	1,00
2013	6,72	0,07	24,91	2,29	1,46	0,00	1,07
2014	7,58	0,09	28,08	2,36	1,44	0,00	0,98
2015	7,57	0,09	28,08	3,91	1,21	0,00	0,99
2016	9,70	0,08	35,86	2,58	1,11	0,00	1,04
2017	10,16	0,05	37,45	2,75	1,17	0,00	1,04

Sources: ADA, Ministère des Finances.

56 Taxation sur les véhicules routiers

La taxe sur les véhicules repose, depuis le 1^{er} janvier 2007, sur une imposition « écologique » en relation avec les émissions CO₂, pour tous les véhicules immatriculés à partir du 1^{er} janvier 2001.

Les véhicules dont la première immatriculation remonte avant le 1^{er} janvier 2001 sont taxés suivant la cylindrée.

La taxe normale est calculée suivant la formule: Taxe (EUR) = a * b * c:

- « a » représente la valeur des émissions de CO₂ en g/km;
- « b » représente un multiplicateur qui est fixé actuellement à:
 - 0,9 pour les véhicules équipés d'un moteur à carburant diesel;
 - 0,6 pour les véhicules équipés d'un moteur autre qu'à carburant diesel;
- « c » représente un facteur exponentiel qui équivaut à 0,5 lorsque les émissions de CO₂ ne dépassent pas 90 g/km de CO₂ et qui est incrémenté de 0,10 pour chaque tranche supplémentaire de 10 g de CO₂/km.

Le calcul de la taxe normale concerne uniquement les voitures de tourisme (classées M1 par la SNCA). Les autres véhicules, tels que les motos, les camionnettes, les camions, les tracteurs, les

remorques et semi-remorques utilisant la voie publique, sont taxés suivant leur propre barème en fonction de la cylindrée, de la masse maximale autorisée, de la suspension, etc.

Tableau 75 : Evolution des recettes totales de la taxe sur les véhicules de 2000 à 2017

Année	Taxe sur les véhicules (EUR)
2000	28 072 000
2001	27 643 000
2002	28 304 000
2003	29 120 000
2004	30 312 000
2005	31 067 000
2006	32 173 000
2007	62 958 461*
2008	73 727 700
2009	72 300 000
2010	64 999 372
2011	63 092 000
2012	60 919 000
2013	67 906 000
2014	68 206 000
2015	68 130 000
2016	66 604 000
2017	66 473 459

Sources: ADA, Ministère des Finances.

* Introduction de la nouvelle taxe CO₂.

En 2006 les recettes s'élevaient à quelques 30 mio EUR, pour doubler 2 ans plus tard, aux alentours de 70 mio EUR, et se stabiliser à ce niveau au cours de années suivantes. Cette stabilité des recettes s'explique par le fait que même si le nombre de véhicules augmente annuellement, les émissions en CO₂ diminuent en même temps.

Encadré 5 : Définition du « tourisme à la pompe » et conclusions de l'étude Ewringmann

Dans l'avis de 2015, le CES avait tiré la conclusion que le « tourisme à la pompe » est un concept qui est employé, à tort, pour désigner l'ensemble des achats effectués auprès des stations-service, notamment celles situées sur nos autoroutes et le long de nos frontières. Les produits concernés sont surtout les carburants, le tabac et l'alcool. Le CES réitère qu'il n'est pas correct de considérer toutes ces ventes comme du « tourisme à la pompe ». C'est pourquoi le CES avait donné une définition de ce qu'il y a lieu d'entendre par « tourisme à la pompe ».

Partant du principe que l'ensemble des ventes réalisées auprès des stations-services se font par deux catégories de clients, à savoir, d'une part, par les professionnels du transport routier et d'autre part, par des personnes privées, le « tourisme à la pompe » se retrouve essentiellement dans la deuxième catégorie.

En effet, le « tourisme à la pompe » devrait représenter les ventes de produits aux personnes privées qui se déplacent au Luxembourg exclusivement dans le but d'acheter à moindre prix des produits comme le carburant, le tabac et l'alcool.

Il n'y a pas lieu d'inclure dans la définition du « tourisme à la pompe », les clients professionnels car leur itinéraire passe généralement de toute façon par le Luxembourg. En ce qui concerne les frontaliers, l'approvisionnement en produits accisés n'est en général pas leur principale raison pour venir au Luxembourg.

Bien qu'il soit difficile de chiffrer exactement la part des ventes liée au « tourisme à la pompe », on peut considérer qu'elles représentent une partie très marginale du total des ventes faites auprès des stations-services au Luxembourg.

En 2014, le Gouvernement avait chargé Dr. Ewringmann et son équipe d'élaborer une étude qui viserait à identifier les externalités liées aux ventes de carburants. L'étude du Dr. Dieter Ewringmann intitulée « *Ermittlung und Bewertung der positiven und negativen Wirkungen des Treibstoffverkaufs unter besonderer Berücksichtigung negativer externer Umwelt- und Gesundheitseffekte – Status quo 2012 und maßnahmeninduzierte Veränderungen* » datant de mai 2016, identifie le « Tanktourismus » comme « ... *Der Tanktourismus ist also eigentlich kein Synonym für den Treibstoffexport. Er bezeichnet - jedenfalls im üblichen und auch hier verwendeten Verständnis – nur solche Treibstoffexporte, die im Tank der Fahrzeuge von Ausländern über die Grenze mitgenommen werden, die ihre Fahrt nach Luxemburg ausschließlich oder ganz überwiegend zum Zwecke der dort billigeren Kraftstoffaufnahme antreten.* »

Par ailleurs, le Dr. Ewringmann note que « ... *Zu prüfen ist aber noch, welche Bedeutung der reine Tanktourismus im Rahmen des gesamten Treibstoffexports und des Gesamtverbrauchs [...]. Dies ist schwierig. Schon zur Bestimmung des Inlands- und des Exportanteils an den Kraftstoffen sind Hilfsrechnungen und Schätzungen erforderlich. Noch schwieriger ist die Aufteilung auf die einzelnen genannten Verwendungsarten bzw. Nachfragergruppen [wie z. B. Tanktouristen]. [...]* Wertet man die bekannten Daten aus, so entfällt die größte Verkaufsmenge auf den Transitverkehr, insbesondere auf den Lkw-Transit; er macht mehr als die Hälfte des Gesamtverbrauchs und mehr als 70% des Treibstoffexports aus. Nimmt man den Anteil des Inlandsverbrauchs von rd. 25% hinzu, so wird schon deutlich, dass Tanktouristen und

Berufspendler nur kleinere Anteile repräsentieren, und zwar in etwa gleich große Anteile von knapp über 10%. »

Parmi les résultats de cette étude, il y a lieu de relever dans ce contexte que dans le coût des effets externes nuisibles liés au trafic routier, le tourisme à la pompe pèse moins de 5%, « ... *Der ausländische Tanktourismus trägt demgegenüber im Pkw-Bereich wegen seiner vergleichsweise geringen Fahrstrecken innerhalb von Luxemburg nur zu 3,7% (oder 0,029 Mrd. Euro) zu den national anfallenden externen [Umwelt- und Gesundheits]Kosten bei.* »

Le Dr. Ewringmann estime que « ... *Das Gesamtaufkommen an Steuern aus dem Tanktourismus, der immerhin an der Kraftstoffnachfrage in Luxemburg zu rd. 10% beteiligt ist, lag 2012 bei rd. 0,18 Mrd. € und beträgt gegenwärtig (2014) etwa 0,167 Mrd. €. Dabei sind neben den reinen Akzisen-Einnahmen aus Treibstoffverkäufen auch diejenigen aus dem anteiligen Verkauf von Tabak und Alkohol an Tanktouristen sowie die auf diese Verkäufe jeweils entfallende Mehrwertsteuer eingerechnet.* »

Outre l'évaluation de l'envergure des ventes dites « tourisme à la pompe », l'étude en question veut présenter une comparaison entre les effets positifs et négatifs engendrés par la consommation des carburants vendus au Luxembourg.

Pour évaluer les effets négatifs, l'étude chiffre les coûts liés à la pollution, aux accidents et aux problèmes de santé liés aux transports effectués avec les quantités achetées au Luxembourg. Pour évaluer les effets positifs, l'étude se limite à citer les recettes fiscales luxembourgeoises.

LE CES se permet d'exprimer de sérieux doutes quant à la méthodologie de cette étude. Sans vouloir minimiser les problèmes sanitaires, environnementaux et de sécurité liés aux transports, en général et à la consommation de carburants fossiles, en particulier, le CES donne à considérer qu'il est beaucoup trop simpliste de les imputer arbitrairement aux seuls carburants, voire au niveau des accises.

D'autre part, le CES estime qu'une étude qui évalue toutes les externalités négatives du transport devrait aussi prendre en compte ses effets positifs, lesquels ne se limitent pas à des recettes de taxes indirectes. Tout effet bénéfique des transports inévitables pour l'économie luxembourgeoise devrait être considéré dans cette balance, y compris tous les avantages économiques imputables aux faits qu'un bien ou une personne ont été transportés d'un point A vers un point B moyennant un moteur à combustion.

Une telle étude ne peut d'ailleurs pas se limiter au Luxembourg, mais devrait au moins prendre en considération la mobilité au niveau de la Grande Région.

En conclusion, le CES partage les calculs d'évaluation du poids du tourisme à la pompe contenu dans l'étude, mais il considère que les tentatives d'évaluation des effets négatifs et positifs des ventes de carburants sont insuffisantes pour constituer une bonne base de décision politique en matière de taxation des carburants.

6 FRAUDES FISCALES

Dans son avis sur l'évolution économique, sociale et financière de 1993, le CES avait déjà mis garde contre les conséquences liées aux fraudes fiscales. Il expliquait, notamment, que : « La fraude fiscale, qui a pour résultat de soustraire à la collectivité nationale une part des moyens financiers qui lui reviennent légalement, provoque une discrimination inacceptable et, par la même, une injustice entre les contribuables qui paient correctement leurs impôts et ceux qui pratiquent la fraude. »

De même, dans le cadre de la première mouture de l'avis « Analyse des données fiscales au Luxembourg » tel que publié le 27 novembre 2015, le CES avait notamment déploré, outre la difficulté de cerner et de chiffrer avec exactitude l'ampleur du phénomène qui consiste à détourner de manière illégale le système fiscal d'un pays, des incohérences d'une administration fiscale à l'autre en ce qui concerne la procédure de sanctions fiscales d'un côté et le délai de prescription de l'autre côté. Dans ce contexte, le CES avait insisté sur la nécessité d'avoir un arsenal juridique cohérent et une coopération renforcée.

Les CES avait en outre approfondi les volets décharges et faillites ainsi que le besoin de renforcement par du personnel hautement qualifié et spécialisé de l'ACD et de l'AED.

La loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 a complété, également dans le sillage d'évolutions internationales en la matière, les mesures de modernisation et d'allègement de la charge fiscale par un volet dédié au renforcement de la lutte contre la fraude fiscale, ce dont le CES se félicite.

Ainsi, les textes de loi applicables en la matière, en l'occurrence la loi générale des impôts (« Abgabenordnung ») pour les impôts directs ainsi que la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée et la loi du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession pour les impôts indirects ont été réformées.

L'objectif principal était de distinguer dorénavant trois formes de fraude fiscale, à savoir la fraude fiscale simple, la fraude fiscale aggravée et l'escroquerie fiscale.

Depuis l'entrée en vigueur des dispositions concernées, la fraude fiscale simple est poursuivie et sanctionnée administrativement par l'administration fiscale compétente tandis que les deux autres formes de fraude sont poursuivies exclusivement pénalement, ceci en raison de leur caractère de gravité particulier.

La dépénalisation, couplée à des amendes administratives conséquentes, devrait permettre d'éviter un engorgement éventuel auprès des autorités judiciaires, permettant ainsi au Parquet de mieux se focaliser sur les cas les plus substantiels.

S'il paraît prématuré de tirer des conclusions quant à l'impact réel des mesures de renforcement mises en œuvre, le CES se félicite d'ores et déjà desdites mesures visant à garantir une lutte plus efficace et moderne contre les fraudes fiscales, d'autant plus que les efforts d'amélioration de l'arsenal juridique ont été accompagnés par une politique d'augmentation des effectifs des administrations fiscales.

Parallèlement, dans le contexte d'une évolution des exigences internationales en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme l'infraction de blanchiment a été étendue aux infractions fiscales pénales. A ce titre certaines dispositions en rapport avec l'entraide judiciaire internationale en matière fiscale ont également été adaptées.

Au final, le CES salue la mise en place par l'ACD d'une déclaration électronique obligatoire pour les sociétés de capitaux, à partir de l'année d'imposition 2017. En effet, une telle déclaration permettra à l'administration, grâce à l'émission de bulletins automatiques des impôts à payer, d'investir davantage d'effort dans des contrôles approfondis de certains dossiers complexes « douteux » et de renforcer sa lutte contre les fraudes fiscales. Au niveau de l'AED le dépôt électronique des déclarations périodiques de TVA est possible depuis 2003, celui des déclarations annuelles depuis 2006. 328.574 déclarations électroniques ont été déposées en 2017 (317.892 en 2016).

* * *

Résultat du vote:

Le présent avis a été arrêté à l'unanimité des voix des membres présents.

Daniel Becker

Marco Wagener

Secrétaire Général

Président

Luxembourg, le 22 novembre 2018

ANNEXES

Annexe 1 : Evolution du tarif IRC depuis 1984

tarif 1984 (résidents)	IRC dû
ne dépasse pas 9.916 EUR (400.000 LUF)	20% du revenu imposable
entre 9.916 EUR et 14.874 EUR (400.000 et 600.001 LUF)	1.983 EUR (80.000 LUF) + 50% du revenu dépassant 9.916 EUR (400.000 LUF)
entre 14.874 EUR (600.000 LUF) et 24.790 EUR (1.000.001 LUF)	30% du revenu imposable
entre 24.790 EUR (1.000.000 LUF) et 32.548 EUR (1.313.000 LUF)	7.437 EUR (300.000 LUF) + 72% du revenu dépassant 24.790 EUR (1.000.000 LUF)
supérieur à 32.524 EUR (1.312.000 LUF)	40% du revenu imposable

tarif 1986 (résidents)	IRC dû
ne dépasse pas 9.916 EUR (400.000 LUF)	20% du revenu imposable
entre 9.916 EUR et 14. 874 EUR (400.000 et 600.001 LUF)	1.983 EUR (80.000 LUF) + 50% du revenu dépassant 9.916 EUR (400.000 LUF)
entre 14.874 EUR (600.000 LUF) et 24.790 EUR (1.000.001 LUF)	30% du revenu imposable
entre 24.790 EUR (1.000.000 LUF) et 32.548 EUR (1.313.000 LUF)	7.437 EUR (300.000 LUF) + 52,50% du revenu dépassant 24.790 EUR (1.000.000 LUF)
supérieur à 32.524 EUR (1.312.000 LUF)	36% du revenu imposable

tarif 1988 (résidents)	IRC dû
ne dépasse pas 9.916 EUR (400.000 LUF)	20% du revenu imposable
entre 9.916 EUR et 14. 874 EUR (400.000 et 600.001 LUF)	1.983 EUR (80.000 LUF) + 50% du revenu dépassant 9.916 EUR (400.000 LUF)
entre 14.874 EUR (600.000 LUF) et 24.790 EUR (1.000.001 LUF)	30% du revenu imposable
entre 24.790 EUR (1.000.000 LUF) et 32.548 EUR (1.313.000 LUF)	7.437 EUR (300.000 LUF) + 46,80% du revenu dépassant 24.790 EUR (1.000.000 LUF)
supérieur à 32.524 EUR (1.312.000 LUF)	34% du revenu imposable

tarif 1997 (résidents)	IRC dû
ne dépasse pas 9.916 EUR (400.000 LUF)	20% du revenu imposable
entre 9.916 EUR et 14.874 EUR (400.000 et 600.001 LUF)	1.983 EUR (80.000 LUF) + 50% du revenu dépassant 9.916 EUR (400.000 LUF)
entre 14.874 EUR (600.000 LUF) et 24.790 EUR (1.000.001 LUF)	30% du revenu imposable
entre 24.790 EUR (1.000.000 LUF) et 32.548 EUR (1.313.000 LUF)	7.437 EUR (300.000 LUF) + 38,40% du revenu dépassant 24.790 EUR (1.000.000 LUF)
supérieur à 32.524 EUR (1.312.000 LUF)	32% du revenu imposable

tarif 1998 (résidents)	IRC dû
ne dépasse pas 9.916 EUR (400.000 LUF)	20% du revenu imposable
entre 9.916 EUR et 14. 874 EUR (400.000 et 600.001 LUF)	1.983 EUR (80.000 LUF) + 50% du revenu dépassant 9.916 EUR (400.000 LUF)
supérieur à 14. 874 EUR (600.000 LUF)	30% du revenu imposable

tarif 2002	IRC dû
ne dépasse pas 10.000 EUR	20% du revenu imposable
entre 10.000 EUR et 15.001 EUR	2.000 EUR + 26% du revenu dépassant 10.000 EUR
supérieur à 15.000 EUR	22% du revenu imposable

tarif 2009 – 2016*	IRC dû
ne dépasse pas 15.000 EUR	20%
supérieur à 15.000 EUR	21%

*Impôt minimum depuis 2011

tarif 2017	IRC dû
ne dépasse pas 25.000 EUR	15%
entre 25.000 EUR et 30.001 EUR	3.750 EUR plus 39% du revenu dépassant 25.000 EUR,
supérieur à 30.000 EUR	lorsque le revenu imposable est compris entre 25.000 EUR et 30.001 EUR 19%

tarif 2018	IRC dû
ne dépasse pas 25.000 EUR	15%
entre 25.000 EUR et 30.001 EUR	3.750 EUR plus 39% du revenu dépassant 25.000 EUR,
supérieur à 30.000 EUR	lorsque le revenu imposable est compris entre 25.000 EUR et 30.001 EUR 18%

Source: Ministère des Finances

Remarque: L'IS, l'ICC ne sont pas compris dans le calcul de l'IRC.

Annexe 2 : Taux de l'ICC de 2015 à 2018 – Ventilation par commune

Commune	Taux ICC 2015	Taux ICC 2016	Taux ICC 2017	Taux ICC 2018
Beaufort	270	270	270	270
Bech	300	300	300	300
Beckerich	325	325	325	325
Berdorf	300	300	300	300
Colmar-Berg (Berg)	300	300	300	300
Bertrange	300	300	300	300
Préizerdaul (Bettborn)	300	300	300	300
Bettembourg	350	350	350	350
Bettendorf	350	350	350	350
Betzdorf	250	250	250	250
Bissen	300	300	300	300
Biwer	300	300	300	300
Boevange-sur-Attert	325	325	325	
Boulaide	400	400	400	350
Bourscheid	240	240	240	240
Bous	300	300	300	300
Consdorf	275	275	300	300
Contem	300	300	300	300
Dalheim	320	320	320	320
Diekirch	350	350	350	350
Differdange	350	350	350	350
Dippach	290	290	290	290
Dudelange	350	350	350	350
Echtemach	300	300	300	300
Ell	300	300	300	300
Erpeldange-sur-Sûre	300	300	300	300
Esch-sur-Alzette	325	325	325	325
Ettelbruck	265	285	300	300
Feulen	300	300	300	300
Fischbach	300	300	300	300
Flaxweiler	300	300	300	300
Frisange	300	300	300	300
Garnich	275	275	275	275
Goesdorf	250	250	250	250
Grevenmacher	300	300	300	300
Grosbous	350	350	350	350
Heffingen	300	300	300	300
Hesperange	250	250	250	250
Hobscheid	300	300	300	
Junglinster	250	250	250	250

Kayl	325	325	325	325
Kehlen	300	300	300	300
Koerich	300	300	300	300
Kopstal	285	285	285	285
Lac de la Haute-Sûre	300	300	300	300
Larochette	285	285	285	285
Lenningen	300	300	300	300
Leudelange	250	250	250	250
Lintgen	300	300	300	300
Lorentzweiler	300	300	300	300
Luxembourg	225	225	225	225
Mamer	350	350	350	350
Mantemach	250	250	250	250
Mersch	300	300	300	300
Merttert	300	300	300	300
Mertzig	300	300	300	300
Mompach	260	260	260	
Mondercange	325	325	325	325
Mondorf-les-Bains	310	310	310	310
Niederanven	225	225	225	225
Nommern	300	300	300	300
Pétange	325	350	350	350
Putscheid	400	400	420	350
Rambrouch	280	280	280	280
Reckange-sur-Mess	300	300	300	300
Rédange-sur-Attert	300	300	300	300
Reisdorf	300	300	300	300
Remich	310	310	310	310
Roeser	300	300	300	300
Rosport	250	250	250	

Rumelange	350	350	350	350
Saeul	300	300	300	300
Sandweiler	225	225	225	225
Sanem	325	325	325	325
Schieren	300	300	300	300
Schiffange	350	350	350	350
Schuttrange	225	225	225	225
Septfontaines	300	300	300	
Stadbredimus	250	250	250	250
Steinfort	300	300	300	300
Steinsel	300	300	300	300
Strassen	250	250	250	250
Troisvierges	300	330	330	330
Tuntange	325	325	325	
Useldange	235	275	275	275
Vianden	300	300	300	300
Vichten	300	300	300	300
Wahl	300	300	300	300
Waldbillig	250	250	250	250
Waldbredimus	280	280	280	280
Walferdange	260	260	260	260
Weiler-la-Tour	300	300	300	300
Weiswampach	275	275	300	300
Wintrange	300	330	330	330
Winseler	300	300	300	300
Wormeldange	250	250	250	250
Kiischpelt	350	350	350	350
Tandel	275	275	275	275
Clervaux	330	330	330	330
Esch-sur-Sûre	400	300	300	300
Käerjeng	350	350	350	350
Parc Hosingen	300	330	330	330
Schengen	300	300	300	300
Vallée de l'Emz	300	325	325	325
Wiltz	275	275	275	275
Habscht				300
Helperknapp				325
Rosport-Mompach				250

Annexe 3 : Distribution de l'IFON selon les différentes communes du Grand-Duché du Luxembourg pour l'année 2016

2016	IMPOT FONCIER (en euros) COMMUNE	A Bases calculées	Taux	Produit	B Bases calculées	Taux	Produit	B1 Bases calculées	Taux	Produit	B2 Bases calculées	Taux	Produit	B3 Bases calculées	Taux	Produit	B4 Bases calculées	Taux	Produit	B5 Bases calculées	Taux	Produit	B6 Bases calculées	Taux	Produit	TOTAL B Bases calculées	Taux pond.moy.	Produit	TOTAL IMPOT FONCIER (A+B) Bases calculées	Taux pond.moy.	Produit
1		0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
2		0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
3	BEAUFORT	1 613	360	5 807,30	16 819	360	60 547,80	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	16 819	360,00	60 547,80	18 432	360,00	66 355,10
4	BECH	4 868	300	14 605,20	10 157	300	30 472,40	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	10 157	300,01	30 472,40	15 025	300,02	45 077,60
5	BECKERICH	5 536	500	27 679,05	0		0,00	3 804	700	26 627,70	747	500	3 733,70	633	400	2 533,40	16 051	300	48 184,30	387	600	2 323,30	2 556	900	23 000,20	24 188	439,90	106 402,60	29 724	451,09	134 081,65
6	BERDORF	3 057	300	9 171,30	0		0,00	3 884	375	14 566,10	510	300	1 531,30	274	200	548,40	9 450	200	18 899,70	248	300	744,90	989	500	4 946,20	15 355	268,55	41 236,60	18 412	273,78	50 407,90
7	BERG (Colmar-)	1 875	300	5 624,90	0		0,00	30 521	420	128 190,00	481	300	1 443,70	181	150	272,00	13 358	150	20 037,60	849	300	2 545,70	0		0,00	45 390	335,95	152 489,00	47 265	334,53	158 113,90
8	BERTRANGE	3 200	450	14 400,30	0		0,00	72 421	675	488 840,00	1 374	450	6 183,80	881	225	1 981,60	61 936	225	139 356,10	2 069	450	9 312,30	4 287	450	19 293,20	142 968	465,12	664 967,00	146 168	464,79	679 367,30
9	BETTBORN	2 753	400	11 010,40	0		0,00	431	550	2 368,20	400	400	1 601,50	63	400	251,30	11 747	200	23 494,20	84	400	337,60	3 858	400	15 430,40	16 583	262,22	43 483,20	19 336	281,82	54 493,60
10	BETTEMBOURG	3 634	700	25 440,20	0		0,00	32 810	1000	328 095,70	3 676	750	27 571,80	2 366	500	11 828,60	68 905	500	344 525,60	2 208	1000	22 075,00	2 395	1000	23 947,40	112 360	674,66	758 044,10	115 994	675,45	783 484,30
11	BETTENDORF	5 252	350	18 382,40	17 010	350	59 536,40	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	17 010	350,01	59 536,40	22 262	350,01	77 918,80
12	BETZDORF	4 253	300	12 757,70	0		0,00	18 404	800	147 228,00	660	300	1 981,30	162	145	234,40	24 219	145	35 117,30	1 067	600	6 403,00	0	900	0,00	44 512	429,02	190 964,00	48 765	417,76	203 721,70
13	BISSEN	2 996	300	8 989,20	0		0,00	34 552	450	155 483,80	564	300	1 691,00	414	300	1 240,90	17 102	150	25 653,00	852	400	3 408,00	1 286	400	5 143,10	54 770	351,69	192 619,80	57 766	349,01	201 609,00
14	BIWER	5 000	300	14 999,50	25 795	300	77 383,60	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	25 795	299,99	77 383,60	30 795	299,99	92 383,10
15	BOEVANGE s/A	3 383	375	12 687,90	19 454	375	72 951,10	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	19 454	374,99	72 951,10	22 837	375,00	85 639,00
16	BOULAIDE	3 687	400	14 748,40	0		0,00	252	400	1 007,20	403	600	2 417,40	146	400	584,80	7 762	400	31 048,30	200	400	798,00	0		0,00	8 763	409,17	35 855,70	12 450	406,46	50 604,10
17	BOURSCHEID	4 095	350	14 333,00	0		0,00	4 786	350	16 749,60	634	350	2 218,90	607	350	2 123,60	9 119	350	31 916,50	347	350	1 213,80	1 896	350	6 637,20	17 389	349,99	60 859,60	21 484	349,99	75 192,60
18	BOUS	3 216	300	9 648,40	0		0,00	400	300	1 199,10	218	300	652,80	247	300	739,50	10 707	300	32 121,20	318	600	1 906,30	0		0,00	11 890	307,98	36 616,90	15 106	306,28	46 267,30
19		0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
20		0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
21		0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
22	CONSDORF	4 310	300	12 931,00	0		0,00	1 835	300	5 504,40	558	300	1 674,30	463	300	1 389,70	10 164	300	30 492,30	376	450	1 692,80	267	600	1 603,30	13 663	310,01	42 356,80	17 973	307,62	55 287,80
23		0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
24	CONTERN	3 686	500	18 431,10	0		0,00	29 359	800	234 868,60	649	500	3 243,80	2 413	280	6 755,00	27 717	280	77 608,20	1 102	500	5 510,70	1 102	500	5 510,60	62 342	534,95	333 496,90	66 028	533,00	351 928,00
25	DALHEIM	4 978	300	14 933,70	15 017	300	45 052,20	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	15 017	300,01	45 052,20	19 995	300,00	59 985,90
26	DIEKIRCH	1 908	500	9 539,20	0		0,00	23 434	750	175 752,13	6 825	500	34 123,00	1 601	250	4 001,80	49 476	250	123 689,10	1 186	500	5 927,50	1 614	750	12 104,00	84 136	422,65	355 597,53	86 044	424,36	365 136,73
27	DIFFERDANGE	2 366	250	5 915,90	0		0,00	69 791	750	523 431,80	12 255	250	30 638,70	4 389	250	10 972,40	118 772	250	296 931,20	4 088	250	10 219,10	4 411	250	11 027,10	213 706	413,29	883 220,30	216 072	411,50	889 136,20
28	DIPPACH	4 410	240	10 584,90	0		0,00	2 166	370	8 012,40	409	240	980,90	141	130	183,90	30 285	130	39 370,80	801	240	1 923,20	445	240	1 068,40	34 247	150,49	51 539,60	38 657	160,71	62 124,50
29	DUDELANGE	1 823	500	9 113,10	0		0,00	53 060	750	397 952,80	9 757	500	48 783,00	3 167	250	7 918,70	126 116	250	315 290,60	2 918	500	14 591,60	5 057	600	30 343,10	200 075	407,29	814 879,80	201 898	408,12	823 992,90
30	ECHTERNACH	2 462	500	12 311,90	0		0,00	33 529	750	251 468,90	7 127	500	35 635,90	1 508	250	3 769,20	32 265	250	80 661,90	995	500	4 974,60	922	1000	9 219,20	76 346	505,24	385 729,70	78 808	505,08	398 041,60
31	ELL	3 373	300	10 117,90	9 512	300	28 534,80	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	9 512	299,99	28 534,80	12 885	299,98	38 652,70
32		0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
33	ERPELDANGE s/SURE	2 551	440	11 223,40	0		0,00	13 718	660	90 537,80	641	440	2 822,30	462	220	1 015,60	16 061	220	35 335,20	1 298	440	5 709,20	0		0,00	32 180	420,82	135 420,10	34 731	422,23	146 643,50
34	ESCH s/ALZETTE	747	600	4 481,70	0		0,00	165 974	900	1 493 768,66	32 220	600	193 322,18	18 788	300	56 363,32	185 178	300	555 534,26	4 187	600	25 122,18	3 500	600	20 997,10	409 847	572,19	2 345 107,70	410 594	572,24	2 349 589,40
35		0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
36		0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0	0,00	0,00	0	0,00	0,00
37	ETTELBRUCK	2 776	500	13 878,70	0		0,00	18 174	750	136 302,60	11 072	500	55 360,30	1 002	250	2 504,90	60 919	250	152 297,70	1 432	500	7 161,50	3 288	500	16 440,20	95 887	385,94	370 067,20	98 663	385,94	383 945,90
38	FEULEN	4 000	350	13 998,50	0		0,00	1 885	500	9 427,30	557	350	1 950,30	35	350	124,10	12 650	350	44 098,70	258	350	902,70	1 228	400	4 912,20	16 563	370,80	61 415,30	20 563	366,75	75 413,80
39	FISCHBACH	2 950	320	9 440,50	0		0,00	1 028	450	4 625,50	30	450	136,00	76	450	342,80	8 275	165	13 653,20	64	500	318,10	2 357	600	14 142,70	11 830	280,80	33 218,30	14 700	288,63	42 658,80
40	FLAXWEILER	6 524	300	19 571,90	18 988	300	56 962,86	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	0		0,00	18 988	299,99	56 962,86	25 512	300,00	76 534,76

[illegible]

Annexe 4 : Evolution du tarif IRPP de 1984 à 2017

Tarif 1984			Tarif 1985			Tarif 1986		
à partir d'un revenu imposable de		taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de		taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de		taux d'impôt
en LUF	en EUR		en LUF	en EUR		en LUF	en EUR	
117 600,00	2 915,23	12%	126 600,00	3 138,33	12%	129 600,00	3 212,70	12%
130 800,00	3 242,45	14%	140 400,00	3 480,43	14%	144 000,00	3 569,67	14%
153 000,00	3 792,77	16%	164 400,00	4 075,37	16%	168 600,00	4 179,48	16%
175 200,00	4 343,09	18%	188 400,00	4 670,31	18%	193 200,00	4 789,30	18%
197 400,00	4 893,42	20%	212 400,00	5 265,26	20%	217 800,00	5 399,12	20%
223 800,00	5 547,86	22%	240 600,00	5 964,32	22%	247 200,00	6 127,93	22%
250 800,00	6 217,17	24%	269 400,00	6 678,25	24%	276 600,00	6 856,73	24%
277 200,00	6 871,61	26%	297 600,00	7 377,31	26%	305 400,00	7 570,67	26%
324 000,00	8 031,75	28%	348 000,00	8 626,69	28%	357 000,00	8 849,80	28%
370 200,00	9 177,02	30%	397 800,00	9 861,20	30%	408 000,00	10 114,06	30%
416 400,00	10 322,29	33%	447 000,00	11 080,84	33%	459 000,00	11 378,31	33%
462 600,00	11 467,55	36%	497 400,00	12 330,22	36%	510 000,00	12 642,57	36%
508 800,00	12 612,82	39%	546 600,00	13 549,86	39%	561 000,00	13 906,83	39%
555 600,00	13 772,96	42%	597 000,00	14 799,24	42%	612 600,00	15 185,96	42%
605 400,00	15 007,47	45%	650 400,00	16 122,99	45%	667 200,00	16 539,46	45%
654 600,00	16 227,11	48%	703 800,00	17 446,75	48%	721 800,00	17 892,95	48%
704 400,00	17 461,62	50%	757 200,00	18 770,50	50%	777 000,00	19 261,33	50%
787 200,00	19 514,18	52%	846 000,00	20 971,79	52%	868 200,00	21 522,12	52%
869 400,00	21 551,86	54%	934 800,00	23 173,09	54%	959 400,00	23 782,90	54%
1 026 600,00	25 448,75	56%	1 103 400,00	27 352,57	56%	1 132 200,00	28 066,50	56%
1 266 600,00	31 398,19	57%	1 361 400,00	33 748,22	57%	1 396 800,00	34 625,77	57%
Nombre de tranches:								
			22			22		

Tarif 1987			Tarif 1988			Tarif 1989		
à partir d'un revenu imposable de		taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de		taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de		taux d'impôt
en LUF	en EUR		en LUF	en EUR		en LUF	en EUR	
144 000,00	3 569,67	10%	153 600,00	3 807,64	10%	164 400,00	4 075,37	10%
168 000,00	4 164,61	12%	178 800,00	4 432,34	12%	191 400,00	4 744,68	12%
192 000,00	4 759,56	14%	204 000,00	5 057,03	14%	218 400,00	5 413,99	14%
216 000,00	5 354,50	16%	229 200,00	5 681,72	16%	245 400,00	6 083,31	16%
240 000,00	5 949,44	18%	254 400,00	6 306,41	18%	272 400,00	6 752,62	18%
276 000,00	6 841,86	20%	292 800,00	7 258,32	20%	313 200,00	7 764,03	20%
312 000,00	7 734,28	22%	331 200,00	8 210,23	22%	354 000,00	8 775,43	22%
348 000,00	8 626,69	24%	369 600,00	9 162,14	24%	394 800,00	9 786,84	24%
384 000,00	9 519,11	26%	408 000,00	10 114,06	26%	435 600,00	10 798,24	26%
420 000,00	10 411,53	28%	445 200,00	11 036,22	28%	476 400,00	11 809,65	28%
456 000,00	11 303,94	30%	483 600,00	11 988,13	30%	517 200,00	12 821,05	30%
504 000,00	12 493,83	32%	524 400,00	12 999,54	32%	561 600,00	13 921,70	32%
552 000,00	13 683,72	34%	574 800,00	14 248,92	34%	615 000,00	15 245,45	34%
600 000,00	14 873,61	36%	624 000,00	15 468,56	36%	667 800,00	16 554,33	36%
648 000,00	16 063,50	38%	674 400,00	16 717,94	38%	721 800,00	17 892,95	38%
696 000,00	17 253,39	40%	723 600,00	17 937,58	40%	774 000,00	19 186,96	40%
744 000,00	18 443,28	42%	774 000,00	19 186,96	42%	828 000,00	20 525,58	42%
792 000,00	19 633,17	44%	823 200,00	20 406,59	44%	880 800,00	21 834,46	44%
840 000,00	20 823,06	46%	873 600,00	21 655,98	46%	934 800,00	23 173,09	46%
888 000,00	22 012,94	48%	924 000,00	22 905,36	48%	988 800,00	24 511,71	48%
936 000,00	23 202,83	50%	973 200,00	24 125,00	50%	1 041 600,00	25 820,59	50%
1 008 000,00	24 987,67	52%	1 048 800,00	25 999,07	52%	1 122 000,00	27 813,65	52%
1 080 000,00	26 772,50	54%	1 123 200,00	27 843,40	54%	1 201 800,00	29 791,84	54%
1 152 000,00	28 557,33	56%	1 198 800,00	29 717,48	56%	1 282 800,00	31 799,78	56%
Nombre de tranches:								
25			25			25		

Tarif 1990			Tarif 1991			Tarif 1992/93		
à partir d'un revenu imposable de		taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de		taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de		taux d'impôt
en LUF	en EUR		en LUF	en EUR		en LUF	en EUR	
170 400,00	4 224,11	10%	222 000,00	5 503,24	10%	229 200,00	5 681,72	10%
198 000,00	4 908,29	12%	324 000,00	8 031,75	20%	334 200,00	8 284,60	20%
225 600,00	5 592,48	14%	387 000,00	9 593,48	22%	399 600,00	9 905,83	22%
253 200,00	6 276,66	16%	450 000,00	11 155,21	24%	464 400,00	11 512,18	24%
280 800,00	6 960,85	18%	513 000,00	12 716,94	26%	529 200,00	13 118,53	26%
322 800,00	8 002,00	20%	576 000,00	14 278,67	28%	594 600,00	14 739,75	28%
364 800,00	9 043,16	22%	639 000,00	15 840,40	30%	659 400,00	16 346,10	30%
406 800,00	10 084,31	24%	702 000,00	17 402,13	32%	724 200,00	17 952,45	32%
448 800,00	11 125,46	26%	765 000,00	18 963,85	34%	789 600,00	19 573,67	34%
490 800,00	12 166,61	28%	828 000,00	20 525,58	36%	854 400,00	21 180,02	36%
532 800,00	13 207,77	30%	891 000,00	22 087,31	38%	919 800,00	22 801,25	38%
578 400,00	14 338,16	32%	954 000,00	23 649,04	40%	984 600,00	24 407,60	40%
633 600,00	15 706,53	34%	1 017 000,00	25 210,77	42%	1 049 400,00	26 013,95	42%
687 600,00	17 045,16	36%	1 080 000,00	26 772,50	44%	1 114 800,00	27 635,17	44%
744 000,00	18 443,28	38%	1 143 000,00	28 334,23	46%	1 179 600,00	29 241,52	46%
798 000,00	19 781,90	40%	1 206 000,00	29 895,96	48%	1 244 400,00	30 847,87	48%
853 200,00	21 150,28	42%	1 269 000,00	31 457,69	50%	1 309 800,00	32 469,09	50%
907 200,00	22 488,90	44%						
963 600,00	23 887,02	46%						
1 018 800,00	25 255,39	48%						
1 072 800,00	26 594,02	50%						
1 155 600,00	28 646,58	52%						
1 238 400,00	30 699,13	54%						
1 321 200,00	32 751,69	56%						
Nombre de tranches:								
25			18			18		

Tarif 1994			Tarif 1995-1997			Tarif 1998-2000		
à partir d'un revenu imposable de		taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de		taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de		taux d'impôt
en LUF	en EUR		en LUF	en EUR		en LUF	en EUR	
237 600,00	5 889,95	10%	243 600,00	6 038,69	10%	270 000,00	6 693,13	6%
346 200,00	8 582,07	20%	354 000,00	8 775,43	20%	354 000,00	8 775,43	16%
414 000,00	10 262,79	22%	423 600,00	10 500,77	22%	423 000,00	10 485,90	18%
481 200,00	11 928,64	24%	492 000,00	12 196,36	24%	492 000,00	12 196,36	20%
548 400,00	13 594,48	26%	561 600,00	13 921,70	26%	561 000,00	13 906,83	22%
616 200,00	15 275,20	28%	630 600,00	15 632,17	28%	630 000,00	15 617,29	24%
683 400,00	16 941,04	30%	699 000,00	17 327,76	30%	699 000,00	17 327,76	26%
750 000,00	18 592,01	32%	767 400,00	19 023,35	32%	768 000,00	19 038,22	28%
818 400,00	20 287,61	34%	837 600,00	20 763,56	34%	837 000,00	20 748,69	30%
885 600,00	21 953,45	36%	906 000,00	22 459,15	36%	906 000,00	22 459,15	32%
952 800,00	23 619,30	38%	975 000,00	24 169,62	38%	975 000,00	24 169,62	34%
1 020 000,00	25 285,14	40%	1 043 400,00	25 865,21	40%	1 044 000,00	25 880,08	36%
1 087 200,00	26 950,98	42%	1 112 400,00	27 575,68	42%	1 113 000,00	27 590,55	38%
1 155 000,00	28 631,70	44%	1 182 000,00	29 301,01	44%	1 182 000,00	29 301,01	40%
1 221 600,00	30 282,67	46%	1 249 800,00	30 981,73	46%	1 251 000,00	31 011,48	42%
1 288 800,00	31 948,52	48%	1 318 800,00	32 692,20	48%	1 320 000,00	32 721,95	44%
1 357 200,00	33 644,11	50%	1 388 400,00	34 417,54	50%	2 640 000,00	65 443,89	46%
Nombre de tranches:								
18			18			18		

Tarif 2001			Tarif 2002-2007		Tarif 2008		Tarif 2009/10	
à partir d'un revenu imposable de		taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de		à partir d'un revenu imposable de		à partir d'un revenu imposable de	
en LUF	en EUR		(en EUR)	taux d'impôt	(en EUR)	taux d'impôt	(en EUR)	taux d'impôt
390 000,00	9 667,85	14%	9 750,00	8%	10 335,00	8%	11 265,00	8%
459 000,00	11 378,31	16%	11 400,00	10%	12 084,00	10%	13 173,00	10%
528 000,00	13 088,78	18%	13 050,00	12%	13 833,00	12%	15 081,00	12%
597 000,00	14 799,24	20%	14 700,00	14%	15 582,00	14%	16 989,00	14%
666 000,00	16 509,71	22%	16 350,00	16%	17 331,00	16%	18 897,00	16%
735 000,00	18 220,17	24%	18 000,00	18%	19 080,00	18%	20 805,00	18%
804 000,00	19 930,64	26%	19 650,00	20%	20 829,00	20%	22 713,00	20%
873 000,00	21 641,10	28%	21 300,00	22%	22 578,00	22%	24 621,00	22%
942 000,00	23 351,57	30%	22 950,00	24%	24 327,00	24%	26 529,00	24%
1 011 000,00	25 062,04	32%	24 600,00	26%	26 076,00	26%	28 437,00	26%
1 080 000,00	26 772,50	34%	26 250,00	28%	27 825,00	28%	30 345,00	28%
1 149 000,00	28 482,97	36%	27 900,00	30%	29 574,00	30%	32 253,00	30%
1 218 000,00	30 193,43	38%	29 550,00	32%	31 323,00	32%	34 161,00	32%
1 287 000,00	31 903,90	40%	31 200,00	34%	33 072,00	34%	36 069,00	34%
1 356 000,00	33 614,36	42%	32 850,00	36%	34 821,00	36%	37 977,00	36%
			34 500,00	38%	36 570,00	38%	39 885,00	38%
Nombre de tranches:		16	17		17		17	

Tarif 2011-2012		Tarif 2013-2016		Tarif 2017	
à partir d'un revenu imposable de		à partir d'un revenu imposable de		à partir d'un revenu imposable de	
(en EUR)	taux d'impôt	(en EUR)	taux d'impôt	(en EUR)	taux d'impôt
11 265,00	8%	11 265,00	8%	11.265	8%
13 173,00	10%	13 173,00	10%	13.137	9%
15 081,00	12%	15 081,00	12%	15.009	10%
16 989,00	14%	16 989,00	14%	16.881	11%
18 897,00	16%	18 897,00	16%	18.753	12%
20 805,00	18%	20 805,00	18%	20.625	14%
				22.569	16%
				24.513	18%
				26.457	20%
				28.401	22%
22 713,00	20%	22 713,00	20%	30.345	24%
				32.289	26%
24 621,00	22%	24 621,00	22%	34.233	28%
26 529,00	24%	26 529,00	24%	36.177	30%
28 437,00	26%	28 437,00	26%	38.121	32%
30 345,00	28%	30 345,00	28%	40.065	34%
32 253,00	30%	32 253,00	30%	42.009	36%
34 161,00	32%	34 161,00	32%	43.953	38%
36 069,00	34%	36 069,00	34%	45.897	39%
				100.002	40%
37 977,00	36%	37 977,00	36%	150.000	41%
39 885,00	38%	39 885,00	38%	200.004	42%
41 793,00	39%	41 793,00	39%		
		100 000,00	40%		
Nombre de tranches: 18		Nombre de tranches : 18		Nombre de tranches : 22	

Annexe 5: Sous-catégories du poste de l'administration publique selon le code NACE**1) Administration centrale:**

Cette sous-classe comprend:

- les activités exécutives et législatives aux niveaux central et régional ;
- la gestion et la supervision des questions fiscales:
 - mise en œuvre des régimes fiscaux ;
 - perception des droits et taxes sur les biens et enquêtes sur les infractions à la législation fiscale ;
 - administration des douanes
- l'exécution du budget et la gestion des fonds publics et de la dette publique:
 - collecte et perception des fonds et contrôle des dépenses
- la gestion de la politique générale de R&D (civile) et des fonds associés ;
- la gestion et le fonctionnement des services généraux de la planification économique et sociale ;
- ainsi que des services statistiques aux différents niveaux de l'administration publique

2) Administration communale

Cette sous-classe comprend:

- les activités exécutives et législatives au niveau local
- l'exécution du budget et la gestion des fonds communaux et de la dette communale:
- collecte et perception de fonds et contrôle des dépenses

3) Activités de soutien aux administrations publiques:

Cette sous-classe comprend:

- les services d'administration et de gestion publique des affaires qui intéressent le personnel de l'ensemble de l'administration, que ces services soient ou non liés à une fonction spécifique ;
- les services liés à l'élaboration et à l'application des politiques et procédures générales en matière de personnel pour des questions telles que la sélection, les promotions, le système de notation, les descriptions d'emploi, l'évaluation et la classification, l'administration des règlements de la fonction publique et les questions analogues
- *les services centralisés de marchés publics et d'approvisionnement*

4) Administration publique (tutelle) de la santé, de la formation, de la culture et des services sociaux, autre que la sécurité sociale

Cette sous-classe comprend:

- l'administration publique des programmes visant à accroître le bien-être des personnes:
 - santé
 - éducation
 - culture
 - sport
 - loisirs
 - environnement
 - logement
 - services sociaux
- l'administration publique des politiques de R&D et des fonds associés dans ces domaines
- le parrainage d'activités récréatives et culturelles
- l'octroi de subventions publiques à des artistes

- l'administration des programmes d'approvisionnement en eau potable
- l'administration des opérations de collecte et d'élimination des déchets
- l'administration des programmes de protection de l'environnement
- l'administration des programmes de logement

5) Activités publique (tutelle) des activités économiques

Cette sous-classe comprend:

- l'administration publique et la tutelle des différents secteurs de l'activité économique, y compris
- l'octroi des subventions:
 - agriculture
 - aménagement du territoire
 - énergie et ressources minières
 - équipements
 - transports
 - communications
 - hôtellerie et tourisme
 - commerce de gros et de détail
 - la gestion des politiques de R&D et des fonds associés destinés à améliorer la performance économique
 - l'administration des affaires générales concernant l'emploi
 - la mise en œuvre de politiques de développement régional, p.ex. pour réduire le chômage

6) Affaires étrangères

Cette sous-classe comprend:

- l'administration et la gestion du ministère des Affaires étrangères et des missions diplomatiques et consulaires à l'étranger ou auprès des secrétariats d'organisations internationales
- l'administration, la gestion et le soutien des services d'information et des services culturels dont le champ d'activité s'étend au-delà du territoire national
- l'octroi d'une aide à des pays étrangers, directement ou par le truchement d'organisations internationales
- la fourniture d'une aide militaire à des pays étrangers
- la gestion du commerce extérieur ainsi que des affaires financières et techniques internationales

7) Activités d'ordre public et de sécurité

Cette sous-classe comprend:

- l'administration et le fonctionnement des forces de police régulières et des forces auxiliaires financées par les pouvoirs publics ainsi que de la police des ports, de la police des frontières, des garde-côtes et des autres forces de police spécialisées, notamment dans le surveillance de la circulation, l'enregistrement des étrangers et la tenue des fichiers des personnes arrêtées
- la fourniture à la population d'articles de premières nécessités en cas de catastrophe survenant en temps de paix

8) Services du feu et de secours

Cette sous-classe comprend:

- la lutte contre les incendies et la prévention des incendies:

- administration et fonctionnement des corps réguliers et des corps auxiliaires de pompiers chargés de la lutte contre les incendies, de la prévention des incendies, du sauvetage des personnes et des animaux, de l'assistance en cas de catastrophe naturelle, d'inondations, d'accidents de la circulation.

9) Sécurité sociale obligatoire

Cette sous-classe comprend:

- le financement et l'administration des régimes de sécurité sociale mis en place par l'administration
 - assurance maladie, accident et chômage
 - pensions de retraite
 - régimes couvrant les pertes de revenus en cas de maternité, invalidité temporaire, veuvage.

Annexe 6 : Statistiques complémentaires

IRC: Evolution des Soldes d’impôt/Avance et de la part de l’IRC dans le total des recettes directes (2000-2017)

Exercice budgétaire	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Avances	737 157 125,82 €	765 067 842,37 €	777 916 026,32 €	756349 950,40 €	786 347 341,90 €	869 009 408,56 €	893 24 642,52 €	955 715 702,46 €	1 017 592 889,46 €	885 0582,31,66 €	925 843 044,52 €	969 335 820,06 €	1 041 729637,16 €	1 185 154 859,56 €	1 235 683 756,12 €	1 363 82 373,00 €	1 296 837 370,32 €	1 468 037 088,45 €
Soldes d'impôt	313 547 724,74 €	405 784 423,14 €	589 257 524,76 €	609423 365,91 €	326 770 835,81 €	282 798 165,85 €	432 78 651,85 €	483 530 929,43 €	407 224 831,46 €	590 765 96,19 €	594 479 279,77 €	687 336 792,89 €	576 028 51441 €	423 981 462,68 €	350 875 275,51 €	384 957 653,00€	402 750 205,08 €	646 389 619,69 €
Total	1 050 704 850,56 €	1 170 852 265,51 €	1 367 17351,08 €	1 365 769 316,31 €	1 113 118 177,71 €	1 151 807 574,41 €	1 326 009 294,37 €	1 439 246 631,89 €	1 424 817 720,92 €	1 475 824 157,85 €	1 520 322 324,29 €	1 656 672 612,95 €	1 617 751 151,57 €	1 609 136 322,24€	1 586 559 031,63 €	1 747 990 026,00 €	1 699 587 579,00 €	2 114 426 708,14 €
% IRC	30,38%	34,14%	37,18%	36,44%	31,28%	29,47%	29,72%	29,63%	27,43%	28,12%	27,81%	26,82%	26,10%	24,64%	23,29%	23,46%	21,54%	24,80%

ICC : Evolution des Soldes d’impôt/Avance et de la part de l’ICC dans le total des recettes directes (2000-2017)

Exercice budgétaire	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Avances	300 206 802,10 €	305 279 505,69 €	313 809 080,75 €	289693 647,02 €	298 472 121,78 €	313 789 561,41 €	336 898 742,05 €	363 687 491,25 €	376 604 552,37 €	341 117 42,28 €	346 261 738,92 €	349 910 188,41 €	371 626 76467 €	387 390 581,82 €	407 655 354,16 €	436 221 357,41€	487 681 552,13 €	549 229 847,44 €
Soldes d'impôt	160 491 539,36 €	155 780 247,41 €	232 339 323,91 €	250735 234,22 €	156 665 617,25 €	145 624 476,39 €	145 624 699,11 €	175 217 852,60 €	201 504 049,83 €	246 874 93,94 €	240 012 638,98 €	358 427 816,81 €	230 366 32365 €	168 613 112,17 €	156 576 845,04 €	165 951 430,85€	222 655 886,69 €	248 616 212,66 €
Total	460 698 341,46 €	461 059 753,10 €	546 148 404,66€	540 428 881,24 €	455 137 739,03 €	459 414 037,80 €	82 479 441,16 €	538 905 343,85 €	578 108 602,20 €	58791 978,22 €	586 274 377,90 €	708 338 085,22 €	601 99388 32 €	556 003 693,99 €	564 232 199,20 €	602 172 78,26 €	710 337 438,82 €	797 846 060,10 €
% ICC	13,32%	13,44%	14,85%	14,42%	12,79%	11,75%	10,81%	11,09%	11,13%	11,20%	10,76%	11,47%	9,71%	8,51%	8,28%	8,08%	9,00%	9,36%

IF : Evolution des Soldes d’impôt/Avance et de la part de l’IF dans le total des recettes directes (2000-2017)

Exercice budgétaire	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Avances	116 544 669,41 €	119 465 038,93 €	83 776 053,67 €	85 87 495,33 €	83 475 978,34 €	82 972 509,35 €	66 853 176,53 €	81 288 361,72 €	79 236 880,80 €	99 500 890,72 €	67 492 851,91 €	96 039 460,49 €	113 439 573,47 €	136 88 518,61 €	135 708 402,55 €	188 660 909,67 €	312 045541,99 €	354 729 120,93 €
Soldes d'impôt	35 747 827,06 €	31 043 961,84 €	75 876 735,45 €	69 07674,42 €	50 040 674,68 €	81 689 791,69 €	82 715 757,88 €	90 359 175,50 €	89 322 133,74 €	111 393 416,08 €	10 900 572,49 €	159 929 611,60 €	154 034 431,12 €	132 92 969,56 €	138 255 975,46 €	196 305 534,91 €	197 20982,97 €	166 284 561,89 €
Total	152 292 496,47 €	150 508 700,77 €	159 652 789,12 €	154 138 069,75 €	133 516 653,02 €	164 642 301,04 €	49 568 934,41 €	171 644 537,22 €	168 559 014,54 €	210894 308,80 €	208 393 424,40 €	255 969 072,09 €	267 47404 59 €	269 371 488,17 €	273 964 378,01 €	384 966 44,58 €	509 255 124,96 €	520 993 682,82 €
% IF	4,40%	4,39%	4,34%	4,11%	3,75%	4,21%	3,35%	3,53%	3,24%	4,02%	3,83%	4,14%	4,31%	4,12%	4,02%	5,17%	6,45%	6,11%

IRPP et RTS : Evolution des Soldes d’impôt/Avance et de la part de l’IRPP et de la RTS dans le total des recettes directes (2000-2017)

IRPP	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Exercice budgétaire																		
Avances	233 612 811,63 €	233 924 127,91 €	237 905 11249 €	242 911 458,16 €	254 973 122,83 €	276 210 536,12€	298 368 618,45 €	320 173 151,89 €	323 191 360,61 €	343 363 980,76 €	384 561 802,09 €	427 916 125,87 €	468 21 709,49 €	508 316 347,55 €	542 610 310,92 €	576 595507,33 €	622 935 623,16 €	645 823 748,52 €
Soldes d'impôt	27 961 942,47 €	27 712 292,55 €	32 852725,88 €	46 695 777 29 €	51 591 483,78 €	88 333 713,98€	79 153 673,47 €	86 071 131,72 €	87 143 725,74 €	149716 412,84 €	155 496 739,61 €	174 780 995,78 €	186 589205,53 €	198 429 084,36 €	172 386 723,55 €	191 312 426,38 €	197 433 223,09 €	246 727 564,58 €
Total	261 574 754,10 €	261 636 420,46 €	270 757 838,37 €	289 607 235,45 €	306 564 606,61 €	364 544 250,10 €	37 522 291,92 €	406 244 283,61 €	410 335 086,35 €	499080 393,60 €	540 058 541,70 €	602 697 121,65 €	655 33015,02 €	706 745 431,91 €	714 997 034,47 €	767 907 98,71 €	820 368 846,25 €	892 551 313,10 €
RTS																		
Avances	1 073 695 207,09 €	1 070 675 274,74 €	1 001 298 813,39 €	1 060 428 695,06 €	1 191 648 099,60 €	1 345083 888,23 €	1 512 384 278,46 €	1 708 548 171,14 €	1942 054 695,04 €	1 800 886 696,01 €	1 936 003 404,05€	2 163 933 480,38 €	2 341 538 823,04 €	2 736 213 96864 €	2 980 434 971,60 €	3 153 677 272,40 €	3 279 575 81,31 €	3 325 000 540,79 €
Soldes d'impôt	122 733 338,29 €	160 340 068,11 €	154 411 514,35 €	160 627 973,10 €	172 498 539,04 €	170 081289,97 €	184 184 777,11 €	201 255 271,74 €	236 585 393,60 €	245 899 640,06 €	232 721 940,67 €	251 722 933,98€	237 225 840,64 €	251 206 238,44 €	265 864 161,05 €	33 916 738,34 €	293 382 551,10 €	351 339 832,20 €
Total	1 196 428 545,38 €	1 231 015 343,05 €	1 155 660 327,74 €	1 221 056 668,16 €	1 364 146 628,64 €	1 515 165 18,20 €	1 696 569 055,57 €	1 909 803 442,88 €	2 046 876 336,07 €	2 178 64088,54 €	2 168 795 336,07 €	2 41556 414,36 €	2 578 764 663,68 €	2 987 420 206,28 €	3 247 094 10,74 €	3 487 957 892,41 €	3 572 957 892,41 €	3 676 340 363,99 €
IRPP & RTS																		
Avances	1 307 308 018,72 €	1 304 599 402,65 €	1 239 163 925,88 €	1 303 340 153,22 €	1 446 621 212,43 €	1 621 294 42,35 €	1 810 752 896,91 €	2 028 721 323,03 €	2 265 248055,65 €	2 150 250 676,77 €	2 320 565 206,14 €	2 591849 606,25 €	2 810 280 532,53 €	3 244 530 317,39 €	3 523 045 282,52 €	3 730 272 779,73 €	3 902 510 964,47 €	3 970 824 289,31 €
Total Soldes d'impôts	150 695 280,76 €	188 052 360,86 €	187 254 240,23 €	207323 750,39 €	224 090 022,52 €	258 415 003,95 €	263 338 450,58 €	287 326 403,46 €	323 729 119,24 €	387 706 82,90 €	388 218 680,28 €	426 503 929,76 €	423 815 04617 €	449 635 320,80 €	438 250 884,60 €	475 229 214,72€	490 815 774,19 €	598 067 387,78 €
Total	1 458 003 299,48 €	1 492 651 763,51 €	1 426 418166,11 €	1 510 663 903,61 €	1 670 711 235,25 €	1 879 89 428,30 €	2 074 091 347,49 €	2 316 047 726,49 €	2 58 975 174,89 €	2 537 956 729,67 €	2 708 785 886,42 €	3018 353 536,01 €	3 234 095 578,70 €	3 694 165 638,19€	3 961 296 167,12 €	4 205 501 994,45 €	4 393 328 7386 €	4 568 891 677,09 €
% IRPP & RTS	42,16%	43,53%	38,79%	40,31%	46,95%	48,09%	46,49%	47,68%	49,84%	48,36%	49,72%	48,87%	52,17%	56,56%	58,16%	56,44%	55,67%	53,59%

IRCAP : Evolution des Soldes d’impôt/Avance et de la part de l’IRCAP dans le total des recettes directes (2000-2017)

Exercice budgétaire	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Recettes	93 309 651 23 €	90 903 102 50 €	104 923 713,72 €	130 86 544,52 €	142 834 660,41 €	210 734 336,48 €	348 94 702,22,04 €	243 101 109,03 €	250 324 508,34 €	260 653 952,2 €	287 759 632,77 €	303 917 321,23 €	301 296 918,19€	232 780 328,54 €	255 848 645,79 €	298 653 618,02 €	87 718 159,77 €	374 817 422,71 €
% IRCAP	2,70%	2,65%	2,85%	3,49%	4,01%	5,39%	7,82%	5,00%	4,82%	4,97%	5,28%	4,92%	4,86%	3,56%	3,76%	4,01%	4,66%	4,40%

IT : Evolution des recettes IT dans le total des recettes directes (2000-2017)

Exercice budgétaire	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Recettes	11 028 852,31 €	10 894 181,92 €	11 781 292,59 €	10 370398,90 €	11 780 402,12 €	12 041 250,24 €	15 823 024,8 €	20 032 678,88 €	22 077 496,25 €	22 768 768,66 €	25654 616,58 €	33 096 047,60 €	36 212 581,71 €	39 797 18,52 €	58 208 494,61 €	33 641 277,53 €	61 062 950,96 €	49 004 835,58 €

Impôt de solidarité: Evolution des recettes IS/IRPP et IS/IRC (2000-2017)

Exercice budgétaire	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
IS/IRPP	36 390 000,00 €	36 990 000,00 €	34 840 000,00 €	37 770000,00 €	41 770 000,00 €	46 990 000,00 €	51 850 000,00 €	57 900 000,00 €	64 720 000,00 €	63 450 000,00 €	67720 000,00 €	126 770 000,00 €	135 830 000,00 €	265 980000,00 €	285 210 000,00 €	302 796 143,60 €	317 200 31,84 €	328 960 200,74 €
IS/IRC	42 030 000,00 €	46 830 000,00 €	54 690 000,00 €	54 630000,00 €	44 520 000,00 €	46 070 000,00 €	53 040 000,00 €	57 570 000,00 €	56 990 000,00 €	59 030 000,00 €	60810 000,00 €	82 830 000,00 €	80 890 000,00 €	112 640 00,00 €	111 060 000,00 €	122 359 301,91 €	118 971 13028 €	148 009 659,56 €

Evolution des recettes au titre de l'impôt sur certains revenus échus à des contribuables non-résidents (2000-2017)

Exercice budgétaire	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Recettes	2 238 203,93 €	1 990 089,98 €	2 566 986,28 €	1 315 37360 €	1 360 187,46 €	1 468 106,56 €	628 266,65 €	1 16846,07 €	1 010 784,85 €	960 382,79 €	1 043 623,41 €	1 84 769,80 €	1 253 634,99 €	1 269 952,04 €	1 272 136,90€	1 036 087,89 €	1 144 849,71 €	1 410 105,96 €