



CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL

CES/AVIS FISCALITE (2021)

ANALYSE DES DONNEES FISCALES AU LUXEMBOURG 2021

Avis

Luxembourg, le 18 janvier 2022

SOMMAIRE

Page :

1 INTRODUCTION	1
2 REVUE GENERALE DES RECETTES FISCALES AU LUXEMBOURG	4
21 Poids relatif des différentes catégories d'impôt	4
22 Répartition des recettes fiscales entre les différents types d'impôts	5
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
32 Impôt commercial communal (ICC)	37
321 Evolution générale de l'ICC	37
322 Analyse de la répartition sectorielle de l'ICC	43
33 Impôt foncier (IFON) - Oui à une réforme, mais quelle réforme ?	46
331 Principales caractéristiques de l'IFON	47
332 Considérations budgétaires	51
333 Comparaison avec d'autres pays	53
334 Les raisons qui plaident pour une réforme de l'IFON	53
335 Une réforme pour quoi faire ?	55
336 Pistes de réflexions et modalités possibles d'une réforme de l'IFON	56
34 Impôt sur la fortune (IF)	67
341 Evolution générale de l'IF	67
342 Analyse de la répartition sectorielle de l'IF	72
35 Evolutions internationales	76
351 Analyse des effets des nouvelles initiatives européennes et internationales en matière fiscale	76
352 Les commentaires du CES	81
36 Analyse de l'IRPP et de la RTS	86
361 Analyse de la répartition sectorielle de la RTS	95
362 Analyse détaillée de la fiscalité des personnes physiques	99
363 Commentaires du CES relatifs à l'imposition des personnes physiques	134

37	Impôt sur le revenu des capitaux (IRCAP)	136
371	Evolution générale de l'IRCAP	136
372	Analyse de la répartition sectorielle de l'IRCAP	138
38	Impôt sur le revenu des tantièmes (IT)	139
381	Evolution générale de l'IT	139
382	Analyse du secteur des activités financières et d'assurance	139
39	Autres impôts directs	142
391	Impôt de solidarité	142
392	Impôt sur le revenu des non-résidents	144
393	Retenue libératoire nationale sur les intérêts	145
394	Evolution d'autres recettes fiscales	145
4	REVUE STATISTIQUE DES IMPOTS INDIRECTS	147
41	Taxe sur la valeur ajoutée	148
411	Nature de la taxe	148
412	Données statistiques sur la TVA	152
413	Répartition sectorielle des recettes de la TVA	155
42	Taxe d'abonnement (TABO)	158
43	Droits d'enregistrement	163
44	Droit de succession	166
5	REVUE STATISTIQUE DES DROITS D'ACCISES ET LA TAXE SUR LES VEHICULES ROUTIERS	169
51	Généralités	169
511	Droits d'accises communes (U.E.B.L.)	169
512	Accises autonomes et taxes assimilées aux accises	170
52	Impact budgétaire des accises	172
53	Taxation des produits énergétiques et de l'électricité	174
54	Taxation du tabac	178
55	Taxation des alcools	181
56	Taxation sur les véhicules routiers	182

Relevé des tableaux

Tableau 1 : Evolution des différents types d'impôts de 1991 à 2020 (mio EUR)	6
Tableau 2 : Taux de variation des principales recettes fiscales totales, de l'IPCN et des différents types d'impôts entre 1991 et 2020	8
Tableau 3 : Répartition des différents types d'impôts par catégorie de personnes	9
Tableau 4 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts directs de 2020	11
Tableau 5 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts indirects de 2020	12
Tableau 6 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des douanes et accises de 2020	13
Tableau 7 : Evolution des recettes totales provenant des impôts directs et indirects et des cotisations sociales de 2010 à 2020 (en % du PIB)	15
Tableau 8 : Evolution des différents taux d'imposition pour personnes morales de 1990 à 2020	19
Tableau 9 : Principaux contribuables à l'IRC de 2014 à 2020	23
Tableau 10 : Répartition de l'IRC selon l'année d'imposition et l'année budgétaire de 2000 à 2020 (mio EUR)	25
Tableau 11 : IRC – Les dépenses non-déductibles et les exonérations de l'année fiscale 2018 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 en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)	33
Tableau 13 : IRC du secteur « Commerce, réparations d'automobiles et de motocycles » – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)	34
Tableau 14 : IRC du secteur « Construction » - Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)	35
Tableau 15 : IRC du secteur « Activités spécialisées, scientifiques et techniques » - Evolution suivant la répartition des sous-secteurs en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)	36
Tableau 16 : Principaux contribuables à l'ICC de 2014 à 2020	40
Tableau 17 : Répartition de l'ICC selon l'année d'imposition et l'année budgétaire de 2000 à 2020 (mio EUR)	41
Tableau 18 : ICC, IRC et Rapport ICC/IRC de 2000 à 2020	42
Tableau 19 : ICC total - Evolution suivant la répartition sectorielle en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)	44

Tableau 20 : ICC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)	45
Tableau 21 : Dépenses fiscales – Estimation pour 2022 en mio EUR	61
Tableau 22 : Aperçu des règles d'imposition des loyers et plus-values au Luxembourg, en Allemagne, en Belgique et en France	64
Tableau 23 : Répartition de l'IF selon l'année d'imposition et l'année budgétaire 2000-2020 (mio EUR)	71
Tableau 24 : IF total – Evolution suivant la répartition sectorielle en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)	73
Tableau 25 : IF du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)	75
Tableau 26 : Evolution du taux marginal maximal de l'IRPP de 1990 à 2020	86
Tableau 27 : Répartition de l'IRPP selon l'année d'imposition et l'année budgétaire (mio EUR) (2000-2020)	92
Tableau 28 : Répartition de la RTS selon l'année d'imposition et l'année budgétaire (mio EUR) (2000-2020)	93
Tableau 29 : Evolution des catégories de revenu pour les personnes physiques de 2016 à 2018 (en EUR et en % par rapport au total)	94
Tableau 30 : RTS totale – Evolution suivant la répartition sectorielle en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR)	95
Tableau 31 : Détail du poste « administration publique » selon le code NACE (EUR) de 2015 à 2020	97
Tableau 32 : RTS du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)	99
Tableau 33 : Distribution des ménages selon les classes de revenu imposable et des impôts payés de l'année d'imposition 2018	101
Tableau 34 : Ménages résidents avec un revenu imposable supérieur à 100.000 EUR et inférieur à 20.000 EUR	102
Tableau 35 : Distribution des ménages résidents selon classe d'impôt (1, 1a et 2) en fonction des classes de revenu imposable et des impôts payés	110
Tableau 36 : Exemple 1 : Classe d'impôt 1 : Célibataire < 40 ans	113
Tableau 37 : Exemple 2 : Classe d'impôt 1 : Célibataire < 40 ans	114
Tableau 38 : Exemple 3 : Classe d'impôt 1A : Célibataire < 40 ans, sans enfants	115
Tableau 39 : Exemple 4 : Classe d'impôt 1A : Célibataire < 40 ans, sans enfants	115
Tableau 40 : Exemple 5 : Classe d'impôt 1A : Célibataire < 40 ans, 1 enfant	116
Tableau 41 : Exemple 6 : Classe d'impôt 1A : Célibataire < 40 ans, 1 enfant	117
Tableau 42 : Exemple 7 : Couple marié sans enfants, âge < 40 ans	117

Tableau 43 : Exemple 8 : Couple marié sans enfants, âge < 40 ans	118
Tableau 44 : Exemple 9 : Couple marié 2 enfants, âge < 40 ans	119
Tableau 45 : Exemple 10 : Couple marié 2 enfants, âge < 40 ans	119
Tableau 46 : CIS et CIP - Nombre de contribuables bénéficiaires de 2016 à 2020	120
Tableau 47 : Crédit d'impôt salaire social minimum (CISSM) – Montant total accordé aux contribuables bénéficiaires en 2019 et en 2020	121
Tableau 48 : Nombre de contribuables bénéficiaires du CIM et montant attribué de 2010 à 2020	121
Tableau 49 : 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)	122
Tableau 50 : 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	123
Tableau 51 : Ventilation des ménages par classes de revenu imposable et par résidence	124
Tableau 52 : Evolution de la masse salariale et des impôts payés par les personnes physiques de 2000 à 2020	126
Tableau 53 : Evolutions de l'emploi intérieur et du coût salarial nominal moyen de 2000 à 2020	127
Tableau 54 : Ventilation des dépenses spéciales et abattements par contribuable (« déchet fiscal ») de 2016 à 2018	132
Tableau 55 : Statistiques sur les frais de déplacement et les abattements tarifaires de 2016 à 2018	133
Tableau 56 : Recettes IT - Evolution suivant la répartition sectorielle en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)	141
Tableau 58 : Evolution des recettes au titre de la RELIBI de 2006 à 2020 (mio EUR)	145
Tableau 59 : Evolution des recettes au titre des FSI et des PAR de 2005 à 2020 (mio EUR)	146
Tableau 60 : Evolution de la répartition de la charge fiscale des impôts indirects ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2017 (mio EUR)	147
Tableau 61 : Taux de TVA des États membres de l'Union européenne	150
Tableau 62 : Evolution de la TVA par rapport aux recettes totales courantes de l'État de 2000 à 2020 (EUR , %)	153
Tableau 63 : Evolution de la charge fiscale de la TVA ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2017 (mio EUR)	154
Tableau 64 : Répartition sectorielle de la TVA en 2020 (EUR ; %)	156
Tableau 65 : Evolution des recettes de TVA provenant de la vente de fuel de 2011 à 2020	156
Tableau 66 : Impact financier global de la mesure « TVA Logement » de 2002 à 2020 (EUR)	158

Tableau 67 : Evolution de la part relative de la TABO dans le total des recettes courantes de l'État de 2000 à 2020	160
Tableau 68 : Evolution du rapport actifs nets/1 EUR de recette AED de 2000 à 2020	161
Tableau 69 : Evolution de la part des droits d'enregistrement dans le total des recettes courantes de l'État de 2000 à 2020	164
Tableau 70 : Evolutions de l'impact budgétaire et du nombre de bénéficiaires de la mesure « Bëllegen Akt » de 2007 à 2020	165
Tableau 71 : Evolution de la part des droits de succession dans le total des recettes courantes de l'État de 2000 à 2020	168
Tableau 72 : Fixation de la clé de répartition de 2001 à 2020	170
Tableau 73 : Evolution du poids relatif des accises par rapport au total des recettes courantes de l'État de 2000 à 2020	173
Tableau 74 : Imposition des produits énergétiques et de l'électricité	174
Tableau 75 : Essence sans plomb d'une teneur en soufre de 10 mg ou moins de 2007 à 2020	175
Tableau 76 : Diesel routier d'une teneur en soufre de 10 mg ou moins de 2007 à 2020	176
Tableau 77 : Evolution des recettes totales des produits énergétiques et de l'électricité de 2000 à 2020 (hors TVA, EUR)	176
Tableau 78 : Evolution des quantités des huiles minérales 2000-2020	177
Tableau 79 : Impact des différentes charges fiscales pour un paquet de 25 cigarettes à 6,25 EUR	179
Tableau 80 : Evolution des recettes totales sur les produits de tabacs de 2000 à 2020 (hors TVA, EUR)	179
Tableau 81 : Evolution des quantités de cigarettes et du tabac de 2000 à 2020	180
Tableau 82 : Droits et taxes sur les boissons alcooliques et alcools	181
Tableau 83 : Evolution des recettes provenant des accises sur les boissons alcooliques de 2000 à 2020 (mio EUR)	182
Tableau 84 : Evolution des recettes totales de la taxe sur les véhicules de 2000 à 2017	183
Tableau 85 : Taux de la Taxe CO2 sur les principaux produits énergétiques applicables pour l'année 2021	185
Tableau 86 : Evolution de la quantité de carburant (en litres) et des recettes dont la contribution climatique et la taxe carbone de 2018 à 2022	185

Relevé des graphiques

Graphique 1 : Répartition du total des recettes fiscales de 2000 à 2020	4
Graphique 2 : Evolution des différents types d'impôts de 1991 à 2020 (mio EUR)	5
Graphique 3 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts directs de 2020	12
Graphique 4 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts indirects de 2020	13
Graphique 5 : Comparaison entre les prévisions de 2020 et les recettes effectives en 2020 des douanes et accises	14
Graphique 6 : Recettes totales provenant des impôts directs et indirects et des cotisations sociales en 2020 (en % du PIB)	16
Graphique 7 : Evolution de l'IRC total de 2000 à 2020 – Soldes d'impôt / Avances (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 2020	21
Graphique 9 : Evolutions de l'IRC et de l'excédent brut d'exploitation des entreprises 2000-2020	22
Graphique 10 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes de l'IRC de 2005 à 2020	23
Graphique 11 : Taux d'imposition nominal des personnes morales en Europe (2021)	26
Graphique 12 : Répartition sectorielle de l'IRC en 2020 (%)	29
Graphique 13 : IRC total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2020	31
Graphique 14 : Répartition des recettes IRC provenant du secteur des activités financières et d'assurance en 2020 (%)	32
Graphique 15 : IRC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2020 (en mio EUR)	32
Graphique 16 : Evolution de l'ICC total de 2000 à 2020 – Soldes d'impôt / Avances (EUR)	38
Graphique 17 : Evolutions de l'ICC (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes (%) de 2000 à 2020	38
Graphique 18 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes de l'ICC de 2005 à 2020	39
Graphique 19 : Répartition sectorielle ICC en 2020 (%)	43
Graphique 20 : ICC total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2020 (mio EUR)	44

Graphique 21 : ICC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2020 (mio EUR)	45
Graphique 22 : Evolution de l'IFON (EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes et des recettes courantes de l'État (%) de 2000 à 2020	51
Graphique 23 : Evolution de l'IFON de 1970-2020 (en % des recettes fiscales totales et en mio EUR)	52
Graphique 24 : IFON en Europe (en % du PIB)	53
Graphique 25 : Evolutions des recettes IF (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes de 2000 à 2020 (%)	68
Graphique 26 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes de l'IF de 2006 à 2020	70
Graphique 27 : Répartition sectorielle de l'IF en 2020	72
Graphique 28 : IF total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2020 (en EUR)	73
Graphique 29 : IF du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2020 (en %)	74
Graphique 30 : Evolution de la RTS et de l'IRPP par voie d'assiette de 2000-2020 – Soldes d'impôt / Avances (mia EUR)	88
Graphique 31 : Evolutions des recettes IRPP+RTS (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes de 2000-2020 (%)	89
Graphique 32 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes IRPP de 2005 à 2020	90
Graphique 33 : RTS totale – Répartition sectorielle en 2020 (en %)	96
Graphique 34 : Recettes RTS provenant du secteur des activités financières et d'assurance en 2020 (mio EUR)	98
Graphique 35 : RTS du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2020 (EUR)	98
Graphique 36 : Répartition des ménages (résidents et non-résidents) en fonction des classes de revenu imposable et de l'impôt payé (IRPP et RTS)	103
Graphique 37 : Répartition des ménages résidents en fonction des classes de revenu imposable et de l'impôt payé (IRPP et RTS)	103
Graphique 38 : Répartition des ménages non-résidents en fonction des classes de revenu imposable et de l'impôt payé (IRPP et RTS)	104
Graphique 39 : Charge fiscale des ménages résidents et non-résidents par classe de revenu imposable	105
Graphique 40 : Charge fiscale des ménages résidents et non-résidents par classe de revenu imposable - Comparaison entre l'avis Fiscalité 2021 et l'avis Fiscalité 2018	106

Graphique 41 : Charge fiscale des ménages résidents et non-résidents par classe de revenu imposable de 0 EUR à 100.000 EUR - Comparaison entre l'avis Fiscalité 2021 et l'avis Fiscalité 2018	107
Graphique 42 : Charge fiscale des ménages résidents et non-résidents par classe de revenu imposable pour les classes d'impôt 1, 1a et 2 – Comparaison entre l'avis Fiscalité 2021 et l'avis Fiscalité 2018 selon les classes de revenu imposable de 0 EUR à 100.000 EUR	108
Graphique 43 : Charge fiscale des ménages résidents et non-résidents par classe de revenu imposable pour les classes d'impôt 1, 1a et 2 – Comparaison entre l'avis Fiscalité 2021 et l'avis Fiscalité 2018 selon les classes de revenu imposable de 0 EUR à 250.000 EUR	109
Graphique 44 : Comparaison entre le taux moyen des ménages résidents par classe d'impôt de 2018 par rapport au taux moyen des ménages résidents par classe d'impôt de 2016 (extrapolé sur base de l'année 2012)	111
Graphique 45 : Comparaison entre le taux moyen des ménages en fonction du total des ménages résidents et non-résidents de l'année 2018 et le taux moyen des ménages en fonction du total des ménages résidents et non-résidents de l'année 2016 (extrapolé sur base de l'année 2012)	112
Graphique 46 : Comparaison entre le taux moyen des ménages en fonction du total des ménages résidents de l'année 2018 et le taux moyen des ménages en fonction du total des ménages résidents de l'année 2016 (extrapolé sur base de l'année 2012)	113
Graphique 47 : Evolutions de la masse salariale et des impôts payés par les personnes physiques de 2000 à 2020 (mia EUR)	126
Graphique 48 : Variations de la masse salariale et des impôts payés par les personnes physiques de 2001 à 2020 (%)	127
Graphique 49 : Taux d'imposition marginal maximal des personnes physiques en Europe en 2021	129
Graphique 50 : Evolutions des recettes IRCAP (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes (%) de 2000 à 2020	137
Graphique 51 : Répartition sectorielle des recettes de l'IRCAP en 2020	138
Graphique 52 : IRCAP total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2020 (EUR)	138
Graphique 53 : Evolution des recettes IT de 2000 à 2020 (EUR)	139
Graphique 54 : Répartition sectorielle des recettes IT en 2020 (%)	140
Graphique 55 : Evolution des recettes au titre de l'IS/IRPP et IS/IRC de 2000 à 2020 (EUR)	143
Graphique 56 : Evolution des dépenses du fonds pour l'emploi de 2004 à 2020 (mio EUR)	143

Graphique 57 : Evolution des recettes au titre de l'impôt sur certains revenus échus à des contribuables non-résidents de 2000 à 2020 (mio EUR)	144
Graphique 58 : Evolution des recettes au titre de la RELIBI de 2006 à 2020 (EUR)	145
Graphique 59 : Evolution des recettes au titre des FSI et PAR de 2005 à 2020 (EUR)	146
Graphique 60 : Evolution de la charge fiscale des impôts indirects ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2017 (en % par rapport au total)	147
Graphique 61 : Evolution de la TVA de 2000 à 2020 (mio EUR)	152
Graphique 62 : Evolution de la TVA (mio EUR) et de la part relative de la TVA dans les recettes totales courantes de l'État de 2000 à 2020	152
Graphique 63 : Evolution de la charge fiscale de la TVA ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2017 (% du total)	154
Graphique 64 : Répartition sectorielle de la TVA en 2020 (%)	155
Graphique 65 : Impact financier global de la mesure « TVA Logement » de 2002 à 2020 (mio EUR)	157
Graphique 66 : Evolutions des recettes TABO (mio EUR) et de la part relative de la TABO dans le total des recettes courantes de l'État (%) de 2000 à 2020	159
Graphique 67 : Rapport actifs nets/1 EUR de recette AED de 2000 à 2020	161
Graphique 68 : Evolutions des recettes de droits d'enregistrement (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes courantes de l'État (%) de 2000 à 2020	163
Graphique 69 : Evolution de l'impact budgétaire de la mesure « Bëllegen Akt » 2007 à 2020 (mio EUR)	165
Graphique 70 : Evolutions des droits de succession (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes courantes de l'État (%) de 2000 à 2020	167
Graphique 71 : Evolutions des recettes accises (mio EUR) et de leur part relative par rapport au total des recettes courantes de l'État (%) de 2000 à 2020	172

Relevé des encadrés

Encadré introductif :	L'impact de la crise sanitaire liée à la COVID-19 sur les impôts	3
Encadré 1 :	Etablissement et mise à disposition des statistiques fiscales	10
Encadré 2 :	« Soparfi » une notion ambiguë	29
Encadré 3 :	Le cadre fiscal en matière de logement	59
Encadré 4 :	La Taxe CO₂	184

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
AO	=	Loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)
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
CISSM	=	Crédit d'impôt salaire social minimum
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 (CES), le Premier ministre a saisi le Conseil économique et social, en date du 2 mars 2021, pour avis dans « le cadre du débat d'orientation sur la modernisation et les défis de notre système fiscal sur lequel la Chambre des Députés est actuellement en train de travailler. » Il précise que la mission du CES consiste, premièrement, à actualiser les données fiscales en intégrant les années budgétaires 2018, 2019 et 2020, et, deuxièmement, à mesurer autant que possible l'impact des mesures introduites par la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017/2018. Le CES se base sur les données disponibles en avril 2021.

Pour ce faire, le CES s'est appuyé sur ses deux avis précédents, à savoir l'avis « Analyse des données fiscales au Luxembourg », lequel fut publié le 27 novembre 2015, ainsi que le deuxième avis du même nom publié en novembre 2018. Chacun des deux avis traitaient, d'une part, les données existantes en matière de fiscalité directe et indirecte, aussi bien pour les personnes physiques que pour les entreprises, ainsi que leur impact sur le budget de l'État et, d'autre part, un sujet d'intérêt spécifique faisant l'objet d'une analyse plus fouillée. Ainsi, pour le premier avis, un accent appuyé avait été mis sur la structure du tarif d'imposition et le « Mëttelstandsbockel » en vue de la réforme fiscale ayant été mise en œuvre au 1^{er} janvier 2017, alors que le deuxième avis présentait une analyse détaillée de l'évolution des exigences internationales en matière de fiscalité des entreprises.

Pour le présent avis les membres du CES se sont mis d'accord de traiter de manière approfondie la fiscalité immobilière en général, c'est-à-dire de faire un inventaire de toutes les mesures fiscales existantes en matière de logement, que ce soit sous forme de déductions ou exonérations fiscales (intérêts débiteurs, amortissement, etc.) ou d'impôts payés (IFON). Une fois les mesures fiscales immobilière dégagées, le CES s'est focalisé sur leur impact au niveau du budget de l'État ainsi que de leurs effets sur l'imposition des personnes physique et morales.

Au-delà, le CES a mis en avant, sous forme d'encadrés, des sujets pour lesquels des explications plus approfondies lui ont semblé nécessaires, il s'agit notamment des « Soparfi » ou de la taxe carbone.

L'objectif de cet avis est également d'alimenter le débat d'orientation au sein de la Chambre des Députés, en principe prévu de se tenir au cours de l'année 2022, et de fournir en vertu de ses analyses fouillées et de données fiscales actualisées une base de discussion en vue de la modernisation du système fiscal luxembourgeois

Le CES réalise parfaitement qu'un avis tel que celui-ci ne peut pas être complet. Ainsi, la crise sanitaire n'a pas facilité la tâche (voir encadré 1). Notamment, le sujet de la fiscalité du logement n'a pas pu être creusé davantage faute de temps.

Aussi, en matière d'imposition des personnes physiques certaines comparaisons entre les classes d'imposition, y inclus par tranches de revenu, restent à faire. Finalement, certaines

matières restent en évolution permanente parmi lesquelles est à citer l'évolution internationale des sociétés Le CES se propose de revenir à ces thématiques dans des avis ultérieurs.

Le CES tient à exprimer sa gratitude à M. Alain BELLOT, Directeur de l'Administration des douanes et accises, qui a présenté lors d'une audition, la problématique de la taxe carbone et les effets des autres mesures environnementales sur le budget. Le CES tient également à vivement remercier M. Romain HEINEN, Directeur de l'Administration de l'enregistrement des domaines et de la TVA, qui, par son expertise, a contribué à éclairer plusieurs aspects concernant la fiscalité indirecte.

Finalement, les travaux afférents au présent avis n'auraient pas été possibles sans l'aide précieuse de M. Pierre FRISCH du Ministère des Finances.

Comme lors des éditions précédentes, les travaux ont été 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, respectivement du Groupe patronal et du Groupe salarial.

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

Encadré introductif : L'impact de la crise sanitaire liée à la COVID-19 sur les impôts

Avant de procéder à la présentation de l'actualisation des données fiscales pour les années 2018, 2019 et 2020, le CES tient à signaler que l'année 2020 fut une année marquée par la pandémie frappant de plein fouet les économies au niveau mondial. Les recettes ont chuté brutalement, à part de certaines recettes comme la RTS ou la TABO, alors que les dépenses ont augmenté fortement pour venir en aide aux entreprises et aux personnes vulnérables. En effet, les recettes encaissées par l'Administration des contributions directes s'élèvent à 9.094 mio EUR, ce qui représente une variation négative de -386 mio EUR (-4,1%) par rapport à l'année précédente. Celles de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA s'élèvent à 5.645 mio EUR, soit une variation négative de -117 mio EUR (-2%) par rapport à 2019. Quant aux résultats de l'Administration des douanes et accises, elles font état d'une diminution de -13,71% des ventes de l'essence (soit -66,7 millions de litres) et de -22% des ventes de diesel (soit -479,4 millions de litres) par rapport à 2019. Les recettes encaissées par l'Administration des douanes et accises s'établissent au total à 1.614 mio EUR, soit une baisse de -164 mio EUR (-9,2%) par rapport à 2019. Pour autant, grâce à la légère reprise de la croissance économique au 4^e trimestre (+0,7% sur un an selon le STATEC) de l'année 2020, les recettes publiques connaissent une amélioration de 5,3% par rapport aux dernières prévisions de recettes de l'Administration centrale pour l'année 2020, établies dans le cadre du budget 2021.

De ce fait, il est difficile de se baser sur cette dernière année pour pouvoir décerner une tendance généralisée, voire l'impact de la réforme fiscale introduite en 2017/2018. Pour analyser ledit impact, il y a donc lieu de ne considérer que les années 2018 et 2019. Bien entendu, une telle analyse s'avère forcément biaisée étant donné qu'à la date de rédaction du présent avis, les données sous-jacentes sont incomplètes.

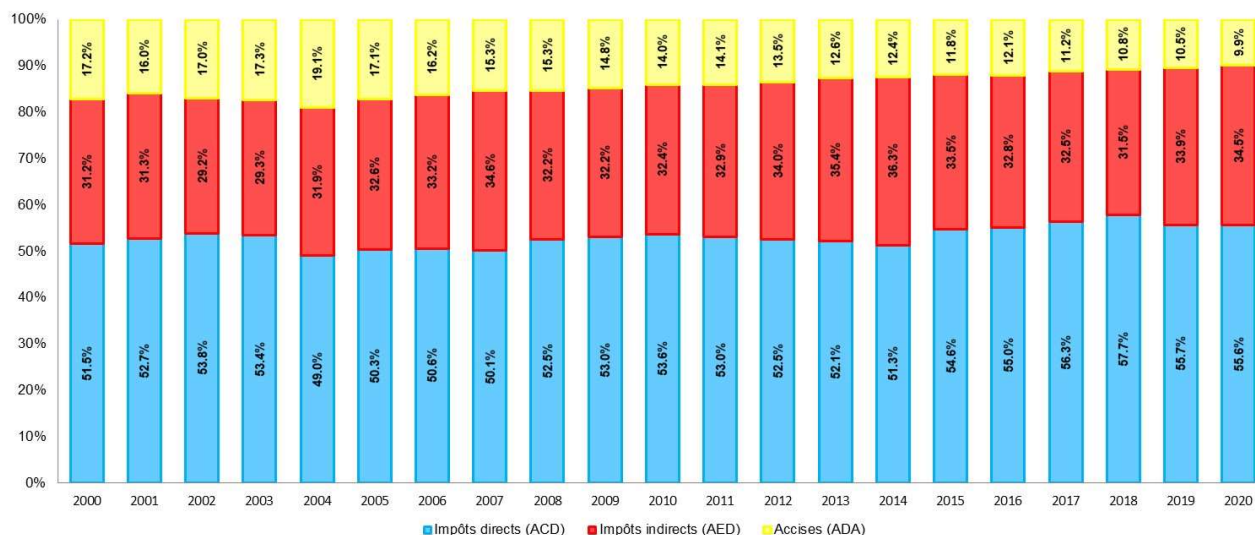
2 REVUE GENERALE DES RECETTES FISCALES AU LUXEMBOURG

Ce 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 2020.

Graphique 1 : Répartition du total des recettes fiscales de 2000 à 2020



Sources : ACD, AED, ADA, Ministère des Finances

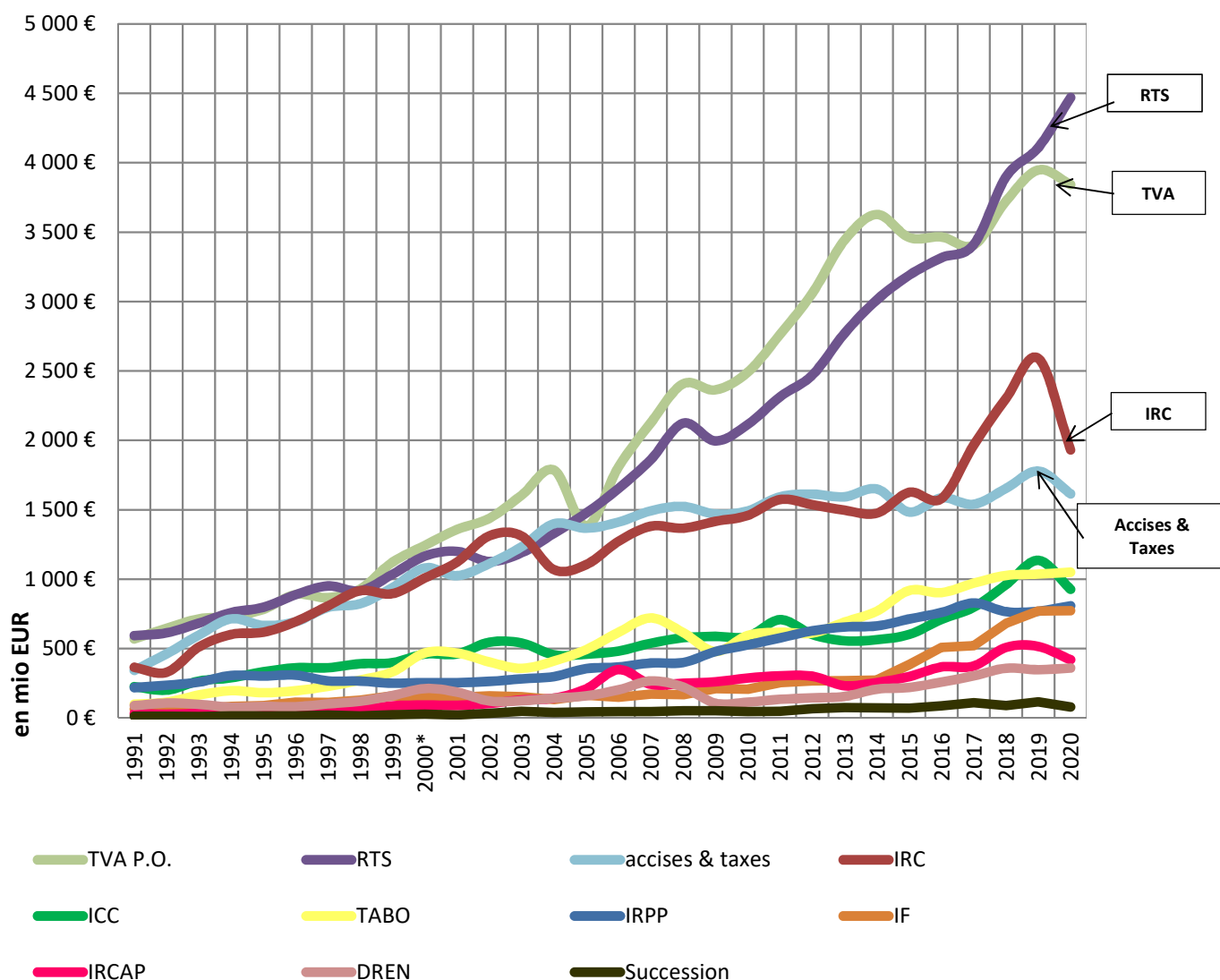
Les impôts directs représentent la plus grande partie des recettes fiscales luxembourgeoises. Sur la période de 2000 à 2020, les impôts directs contribuent, en moyenne, à plus de 52% des recettes totales. Entre 2000 et 2020, la part des impôts directs a augmenté de 51,5% à 55,6%. Les impôts indirects perçus par l'AED par contre contribuent, en moyenne, à plus de 30,0% des recettes totales, en augmentant de 31,2% en 2000 à 34,5% en 2020. La part des accises a diminué au cours des vingt dernières années en passant en-dessous de 11,0% les trois dernières années d'observations.

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 RTS et celle de la TVA sur une période allant de 1991 à 2020. La part de ces deux catégories d'impôt dans le total des recettes fiscales est ainsi passée de 45% en 1991 à 51% en 2020.

Graphique 2 : Evolution des différents types d'impôts de 1991 à 2020 (mio EUR)



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

Remarque : Pour ne pas surcharger le graphique et afin de permettre une lecture aisée, différents impôts ne sont pas représentés (par exemple, l'IS, la RELIBI, les tantièmes, et l'IFON).

Suite à la baisse des recettes de la TVA à partir de l'exercice 2015 en raison de la régression des recettes provenant du secteur du commerce électronique, la hausse du taux de TVA décidée en 2015 a accru les recettes provenant de la TVA sur la période d'observation de 2018 à 2020,

même si, comme déjà souligné pour la plupart des impôts, la crise sanitaire liée à la COVID-19 a eu un effet négatif sur les recettes perçues en 2020.

L'accentuation des recettes IRC observée pendant les années d'imposition de 2014 et 2015 s'est poursuivie sur la période de 2018 à 2019 par une hausse des avances et des soldes d'impôt. La baisse substantielle de 2020 s'explique par la prise en considération de différents éléments qui ont influencé le niveau des recettes IRC (voir graphique 7 ci-après), dont entre autres la crise sanitaire liée à la COVID-19.

Tableau 1 : Evolution des différents types d'impôts de 1991 à 2020 (mio EUR)

	IRPP	IRC	ICC	RTS	IRCAP	IF	TABO	DREN	TVA	Succession	Accises et taxes
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	1 594,37
2012	627,81	1 536,87	601,99	2 470,46	301,30	267,47	612,37	145,01	3 060,33	67,50	1 613,18
2013	655,86	1 496,50	556,00	2 772,32	232,78	269,37	691,47	155,71	3 443,10	75,57	1 593,71
2014	663,52	1 475,50	564,23	3 012,56	255,85	273,96	770,45	207,95	3 627,79	74,04	1 649,52
2015	712,62	1 625,63	602,17	3 190,09	298,65	384,97	918,71	219,72	3 461,01	70,78	1 484,13
2016	760,42	1 580,62	710,34	3 315,70	367,72	509,26	903,50	259,09	3 465,61	87,04	1 585,52
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
2018	765,96	2 302,87	960,83	3 899,10	509,14	682,18	1 026,66	358,99	3 723,93	88,86	1 654,50
2019	769,39	2 590,50	1 135,68	4 110,13	515,45	770,92	1 036,50	348,03	3 948,03	116,01	1 778,77
2020	808,97	1 931,44	927,26	4 470,06	419,56	773,53	1 050,38	360,24	3 843,38	80,15	1 614,42

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

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

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
- 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.

Le maintien, voire l'augmentation de la RTS en 2020 s'explique par la bonne tenue générale de l'emploi due à une politique de rétention de l'emploi rendue possible grâce aux mesures de soutien de l'État pendant la crise sanitaire.

- L'IRPP et la RTS sont énumérés séparément, même si, techniquement, la RTS constitue une avance sur l'IRPP.
- Après de longues années de forte croissance, la taxe d'abonnement (TABO) se stabilise les trois années sous revue à un niveau élevé supérieur à un milliard EUR.

Pour mesurer la croissance relative des différents types d'impôts, on peut comparer leur taux de variation avec celui des recettes fiscales totales, celui des prix à la consommation (IPCN) et celui du PIB nominal sur une période de 30 ans, c'est-à-dire entre 1991 et 2020 ainsi que sur une période de 20 ans, c'est-à-dire entre 2000 et 2020 :

Tableau 2 : Taux de variation des principales recettes fiscales totales, de l'IPCN et des différents types d'impôts entre 1991 et 2020

	Taux de variation entre 1991 et 2020
Recettes fiscales totales	522%*
IPCN	73%
PIB nominal	429%**
Types d'impôts	
IRCAP	1.211%
TABO	960%
TVA	574%
IF	1.083%
DROITS DE SUCCESSION	534%
RTS	652%
IRC	428%
Accises	370%
IRPP	270%
ICC	310%
DROITS D'ENREGISTREMENT	305%

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

* : Les recettes fiscales totales comprennent les recettes présentées au tableau 1

** : 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 2020
Recettes fiscales totales	164%*
IPCN	44%
PIB nominal	178%
Types d'impôts	
IRCAP	350%
TABO	124%
TVA	209%
IF	408%
DROITS DE SUCCESSION	182%
RTS	283%
IRC	91%
Accises	49%
IRPP	217%
ICC	101%
DROITS D'ENREGISTREMENT	70%

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

* : Les recettes fiscales totales comprennent les recettes présentées au tableau 1

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	
	IS	X	X
Impôts indirects (AED)	TVA	X	X (4)
	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 2006¹, l'IF sur les personnes physiques a été aboli et ne s'applique que sur le patrimoine global des sociétés.
- (4) 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.).

¹ 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.

Encadré 1 : Etablissement et mise à disposition des statistiques fiscales

L'accès à des statistiques fiscales, évidemment anonymisées, est nécessaire à l'alimentation du débat public, au même titre que la publication d'autres données statistiques.

Le CES constate que malgré d'énormes progrès, il reste certaines limites techniques à une plus grande disponibilité de statistiques. C'est pourquoi, récemment encore, il a demandé de mettre à la disposition de l'ACD les moyens nécessaires à l'accélération et à la finalisation de ses projets informatiques, permettant la livraison de données utiles au débat social et économique.

Le CES estime en effet que les moyens des administrations fiscales doivent progresser au rythme du développement économique et démographique du pays afin de garantir la continuité de leurs services de façon optimale. L'informatisation de l'État est essentielle, et l'ACD joue un rôle crucial. En effet, non seulement une digitalisation plus poussée de l'ACD devrait-elle permettre des démarches nettement plus conviviales pour les utilisateurs, mais aussi offrirait-elle des moyens d'imposition, de recouvrement, de prévision et de contrôle plus adaptés aux spécificités du contexte économique actuel.

Le CES a aussi mis en exergue les difficultés liées à une analyse approfondie de l'évolution des recettes fiscales, y compris celle des assiettes et taux d'imposition respectifs, sur base des données statistiques disponibles, travaux qui ne sont pas possibles en raison d'un certain 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 des revenus bruts avant déductions, de l'assiette et du taux d'imposition reste ainsi d'actualité. Le CES note que des travaux ponctuels sont actuellement en cours auprès de l'ACD et invite le Gouvernement et l'ACD à renforcer l'envergure ainsi qu'à accélérer le calendrier par la mise à disposition conséquente des ressources nécessaires.

Afin de garder une vue d'ensemble, au-delà des taux d'imposition, il conviendrait notamment d'établir, pour chaque type d'impôt (IRC, ICC, IF, IFON, IRPP, RTS, etc.), le montant des revenus bruts avant toute mesure éventuelle de tempérament fiscal. Ces informations permettraient de déterminer l'assiette servant à l'imposition et ainsi la charge réelle qui pèse sur les contribuables à un taux nominal donné.

Le CES note avec satisfaction que l'introduction de la déclaration électronique obligatoire en matière d'IRC, d'ICC et d'IF (entraînant une imposition automatique des sociétés) a impliqué une nette accélération des encaissements, qui requiert cependant des contrôles ultérieurs. Le CES note aussi avec satisfaction dans ce contexte la présentation de la déclaration de bout en bout digitale pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques en date du 22 novembre 2021 et d'un nouvel assistant sur MyGuichet.lu, qui facilitera la démarche.

Si le dynamisme des impôts sur les sociétés des exercices 2017-2019 découlait du seul encaissement accéléré, la résorption des arriérés pèserait sur les recettes futures.

Toutefois, le CES estime qu'il peut y avoir aussi d'autres facteurs susceptibles de jouer sur les recettes (conjoncture, efforts internationaux de convergence fiscale, baisse des taux nominaux). Des données supplémentaires permettant une analyse plus approfondie des facteurs susceptibles d'influer les recettes seraient donc souhaitables.

Le CES salue également que la mise en place du système ECSP² a permis à l'ACD de collecter, à partir de 2015, les revenus provenant d'une occupation salariée ou de pensions sur base des extraits de compte salaire ou pension. Ainsi, en vue d'établir les données relatives à la situation fiscale des ménages (chapitre 3621) l'ACD dispose désormais de données à tout le moins équivalentes à celles que lui fournissait l'IGSS dans le passé.

Le CES salue également l'introduction de fiches pluriannuelles électroniques depuis le 1^{er} mai 2021, ce qui est un pas supplémentaire vers la digitalisation.

Finalement, le CES invite le Gouvernement à accorder une priorité à la poursuite de la digitalisation des administrations fiscales et de clarifier les prochaines étapes et les ressources (notamment en termes d'effectifs) qui y seront affectées.

En comparant les recettes fiscales aux prévisions budgétaires, on constate l'impact de la crise sanitaire en 2020. La baisse n'est cependant pas aussi catastrophique tel que l'on avait craint en pleine crise.

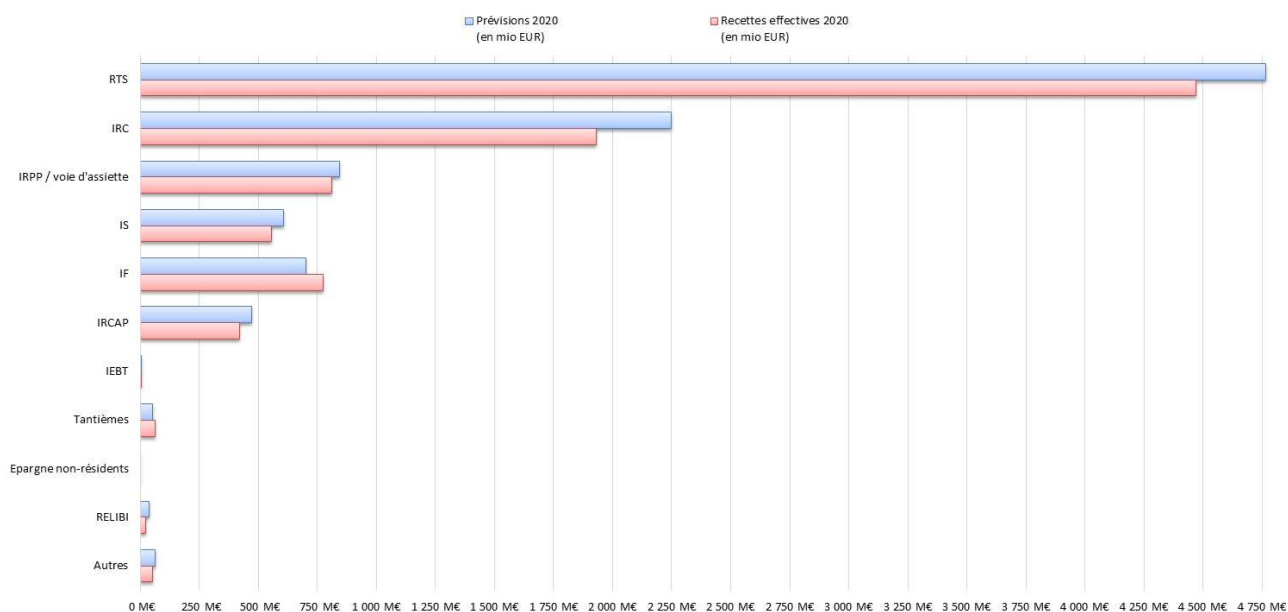
Tableau 4 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts directs de 2020

Impôts directs (ACD)	Prévisions 2020 (en mio EUR)	Recettes effectives 2020 (en mio EUR)
RTS	4 765.00	4 470.06
IRC	2 250.00	1 931.44
IRPP / voie d'assiette	845.00	808.97
IS	604.61	554.96
IF	700.00	773.53
IRCAP	470.00	419.56
IEBT	2.00	1.20
Tantièmes	52.00	61.15
Epargne non-résidents	0.00	0.00
RELIBI	37.00	22.39
Autres	63.18	51.00
Total	9 788.79	9 094.26

Source : Projet de loi n° 7848 portant règlement du compte général de l'exercice 2020, Ministère des Finances.

² Depuis l'année fiscale 2014, l'Administration des contributions directes (ACD) a introduit le renvoi électronique des 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. Les employeurs (personnes physiques ou morales) et les caisses de pension doivent obligatoirement délivrer sur support électronique les ECSP à l'ACD.

Graphique 3 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts directs de 2020



Source : Projet de loi n° 7848 portant règlement du compte général de l'exercice 2020, Ministère des Finances.

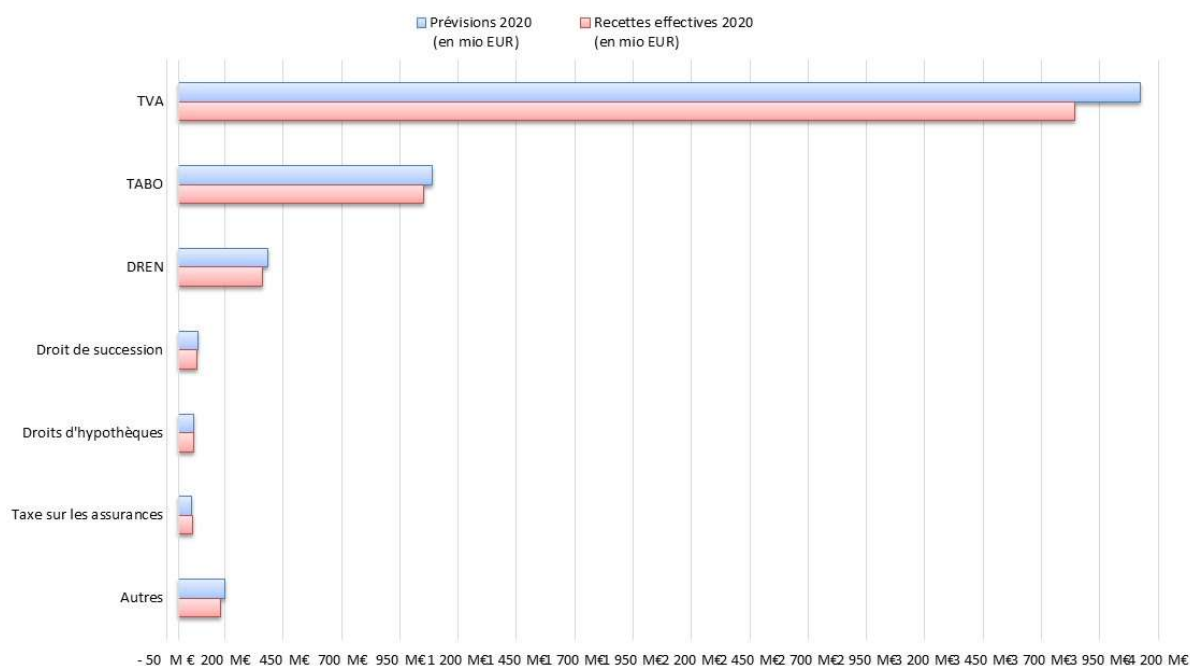
La répartition des impôts directs met en exergue que la RTS et l'IRC sont les deux types d'impôt qui contribuent le plus aux recettes fiscales issues des impôts directs. En 2020, les recettes effectives issues des différents types d'impôts directs sont inférieures aux prévisions, seule exception étant l'IF dont les recettes effectives sont supérieures aux prévisions.

Tableau 5 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts indirects de 2020

Impôts indirects (AED)	Prévisions 2020 (en mio EUR)	Recettes effectives 2020 (en mio EUR)
TVA	4 121.08	3 843.38
TABO	1 087.39	1 050.38
DREN	384.57	360.24
Droit de succession	85.00	80.15
Droits d'hypothèques	66.97	68.17
Taxe sur les assurances	58.00	60.47
Autres	200.67	182.12
Total	6 003.67	5 644.91

Source : Projet de loi n° 7848 portant règlement du compte général de l'exercice 2020, Ministère des Finances.

Graphique 4 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des impôts indirects de 2020



Source : Projet de loi n° 7848 portant règlement du compte général de l'exercice 2020, Ministère des Finances.

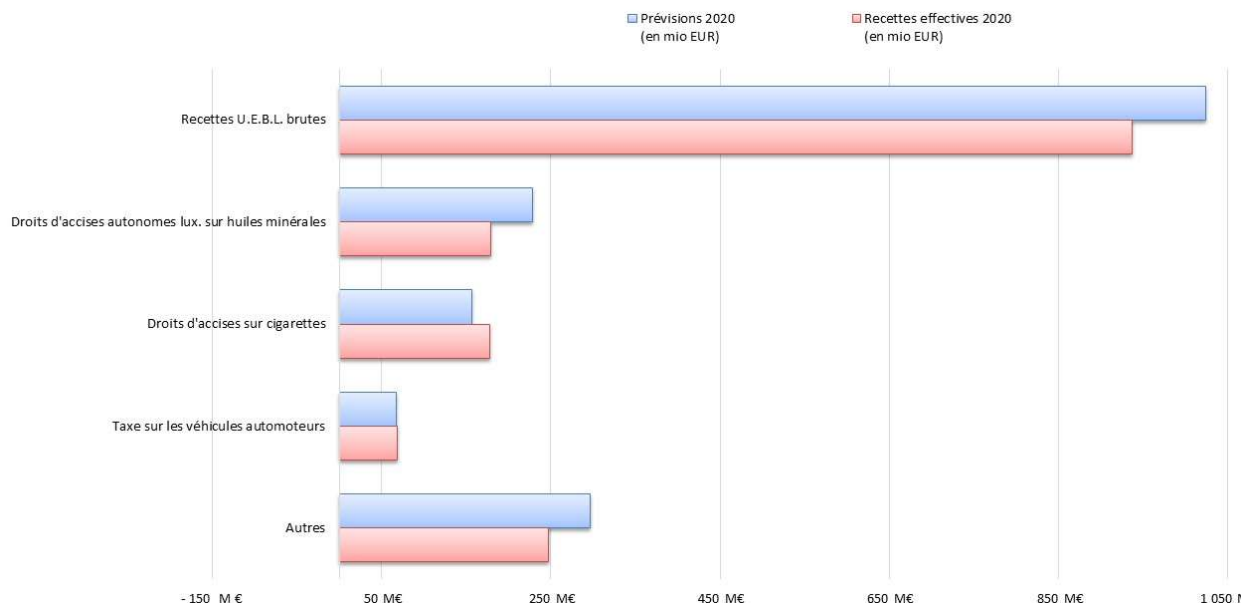
En 2020, la TVA contribue à hauteur de 68,1% (3.843,381 mio EUR) et la taxe d'abonnement contribue à hauteur de 18,6% (1.050,38 mio EUR) aux recettes des impôts indirects perçus par l'AED.

Tableau 6 : Comparaison entre les prévisions et les recettes effectives des douanes et accises de 2020

Douanes et accises (ADA)	Prévisions 2020 (en mio EUR)	Recettes effectives 2020 (en mio EUR)
Recettes U.E.B.L. brutes	1 023.62	937.34
Droits d'accises autonomes lux. sur huiles minérales	228.38	179.54
Droits d'accises sur cigarettes	157.10	177.80
Taxe sur les véhicules automoteurs	68.00	68.14
Autres	296.98	246.82
Total	1 774.08	1 609.63

Source : Projet de loi n° 7848 portant règlement du compte général de l'exercice 2020, Ministère des Finances.

Graphique 5 : Comparaison entre les prévisions de 2020 et les recettes effectives en 2020 des douanes et accises



Source : Projet de loi n° 7848 portant règlement du compte général de l'exercice 2020, Ministère des Finances.

En 2020, les droits d'accises communes U.E.B.L. brutes (les versements effectués et à effectuer sont déduits) contribuent, avec 58,2% (937,34 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.

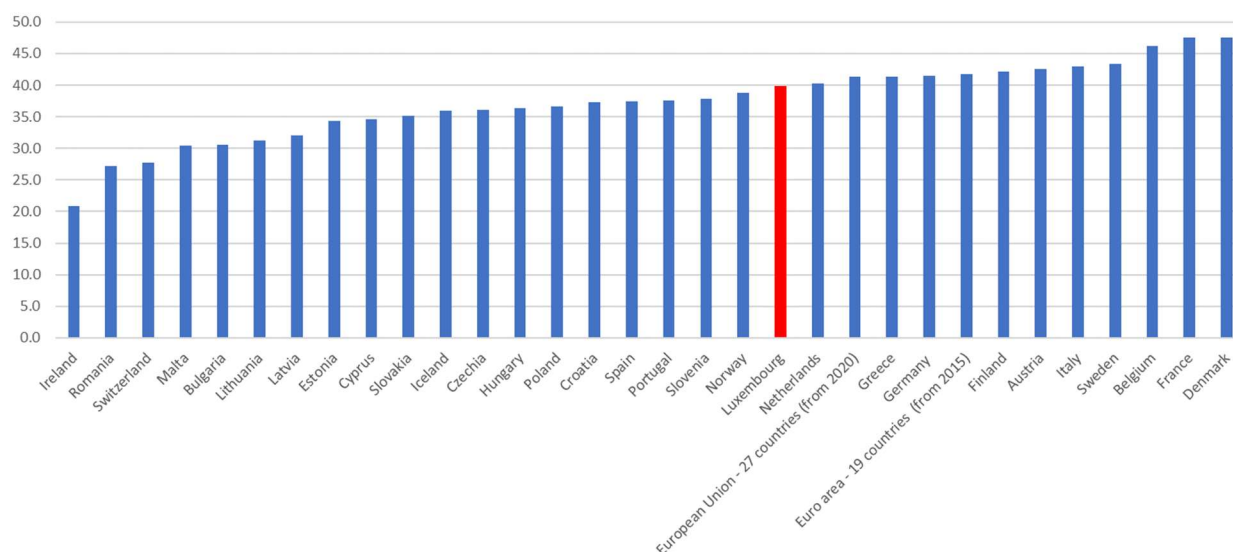
Tableau 7 : Evolution des recettes totales provenant des impôts directs et indirects et des cotisations sociales de 2010 à 2020 (en % du PIB)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
UE (27 pays)	39,1	39,5	40,5	40,9	41,0	40,8	40,9	41,0	41,1	41,0	41,3
Zone euro (19 pays)	39,3	39,8	40,9	41,4	41,4	41,3	41,3	41,4	41,6	41,4	41,8
Belgique	46,0	46,9	47,8	48,6	48,2	47,4	46,6	47,1	47,2	45,8	46,2
Bulgarie	25,4	25,5	26,1	28,1	28,4	28,9	29,2	29,8	29,7	30,3	30,6
République tchèque	32,9	34,0	34,5	34,9	34,2	34,3	35,1	35,4	36,0	36,0	36,1
Danemark	46,6	46,3	46,9	47,3	49,9	47,3	46,6	46,5	45,2	47,5	47,6
Allemagne	38,8	39,1	39,7	39,9	39,6	40,1	40,5	40,7	41,2	41,5	41,5
Estonie	33,4	31,7	31,9	31,9	32,4	33,6	33,8	33,1	33,3	33,8	34,4
Irlande	28,5	29,1	29,6	29,9	29,9	24,1	24,5	23,5	23,2	22,7	20,8
Grèce	34,5	36,8	39,4	38,7	39,4	39,8	42,1	42,3	42,7	41,9	41,3
Espagne	32,3	32,1	33,3	34,1	34,8	34,7	34,4	34,7	35,4	35,4	37,5
France	44,2	45,4	46,5	47,5	47,7	47,7	47,6	48,3	48,1	47,1	47,5
Croatie	35,8	35,0	35,6	36,3	36,4	36,9	37,3	37,2	37,8	37,8	37,3
Italie	41,5	41,4	43,4	43,5	43,2	43,1	42,4	42,1	41,9	42,5	43,0
Chypre	31,7	31,7	31,7	31,8	33,7	33,2	32,3	33,0	33,3	34,4	34,6
Lettonie	28,5	29,3	29,3	29,6	30,0	30,1	31,0	31,4	31,4	31,1	32,0
Lituanie	28,7	27,5	27,3	27,2	27,8	29,3	30,0	29,7	30,4	30,6	31,2
Luxembourg	37,0	37,5	37,8	37,6	37,5	36,2	36,9	38,1	40,7	40,8	39,8
Hongrie	36,9	36,4	39,0	38,6	38,5	38,8	39,2	38,0	36,9	36,5	36,4
Malte	32,2	33,0	32,8	32,5	32,6	30,5	31,5	31,1	31,0	30,6	30,4
Pays-Bas	36,1	36,0	36,1	36,6	37,6	37,5	38,9	39,2	39,3	39,7	40,2
Autriche	41,9	42,0	42,6	43,4	43,5	43,9	42,4	42,5	42,8	43,1	42,6
Pologne	32,3	32,8	33,1	33,1	33,1	33,1	33,4	34,3	35,0	36,0	36,6
Portugal	33,7	35,4	34,4	37,1	37,0	37,0	36,6	36,5	37,0	36,7	37,6
Roumanie	27,1	28,3	27,9	27,4	27,5	28,1	26,7	25,8	26,8	26,8	27,2
Slovénie	38,3	37,8	38,2	37,8	37,7	37,9	37,7	37,9	37,6	37,6	37,9
Slovaquie	28,1	29,1	28,9	31,1	32,0	32,7	33,2	34,1	34,2	34,6	35,2
Finlande	40,7	41,9	42,5	43,5	43,6	43,7	43,9	43,0	42,5	42,4	42,2
Suède	43,4	42,5	42,7	43,1	42,7	43,2	44,7	44,7	44,4	43,5	43,4
Royaume-Uni	35,5	36,0	35,4	35,3	34,4	34,9	35,1	35,2	35,2	35,3	-
Islande	32,2	33,2	34,0	34,3	37,1	35,1	50,3	37,1	36,4	34,8	36,0
Norvège	42,1	42,2	41,7	40,1	39,0	38,7	39,2	39,1	39,7	40,4	38,8
Suisse	25,7	26,0	26,0	26,1	26,0	26,7	26,7	27,4	26,9	27,3	27,7

Source: Eurostat

Les données en italiques sont provisoires.

Graphique 6 : Recettes totales provenant des impôts directs et indirects et des cotisations sociales en 2020 (en % du PIB)



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 directs³ 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 2020. La présente actualisation se focalise sur les années budgétaires 2018, 2019, et 2020.

31 Impôt sur le revenu des collectivités (IRC)

311 Evolution générale de l'IRC

Depuis la loi du 26 avril 2019 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2019, le tarif applicable aux collectivités (IRC) est fixé à 17% (depuis l'année d'imposition 2019) lorsque le revenu imposable du contribuable, personne morale, dépasse 200.000 EUR. Si le revenu imposable ne dépasse pas 175.000 EUR, le taux est fixé à 15%. Lorsque le revenu imposable est compris entre 175.000 EUR et 200.001 EUR, l'IRC est fixé à 26.250 EUR plus 31% du revenu dépassant 175.000 EUR. L'IRC est actuellement majoré de 7% (impôt de solidarité) pour alimenter le fonds pour l'emploi, soit au total 18,19%. Il est à noter qu'avant la susdite modification, le taux IRC s'élevait à 18%.

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 nécessairement identique au bénéfice au sens commercial et qui amène certaines 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 24,94% sur le territoire de la Ville de Luxembourg depuis le 1^{er} janvier 2019, si l'on inclut l'impôt de solidarité et l'impôt commercial communal (voir tableau 8, ci-dessous). Le droit national définit souverainement le taux nominal, souvent aussi appelé « taux facial ».

Il faut comprendre que l'application d'un même taux à des bases différentes donnerait des résultats d'imposition effective très différents. 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

³ L'ICC et l'IFON, perçus par les administrations communales, sont également présentés au présent chapitre.

taux légal de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est le taux indiqué dans la législation 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. »⁴.

- 3) Les crédits d'impôt comprennent, notamment, les bonifications d'impôt pour investissement (pour stimuler les investissements au sein des entreprises)⁵, 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.

⁴ Source: OCDE (2013), Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éditions OCDE

⁵ 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 2020

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%	31,2%	37,455%
1999	30%	4%	31,2%	37,455%
2000	30%	4%	31,2%	37,455%
2001	30%	4%	31,2%	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%
2019	17%	7%	18,19%	24,94%
2020	17%	7%	18,19%	24,94%

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%.

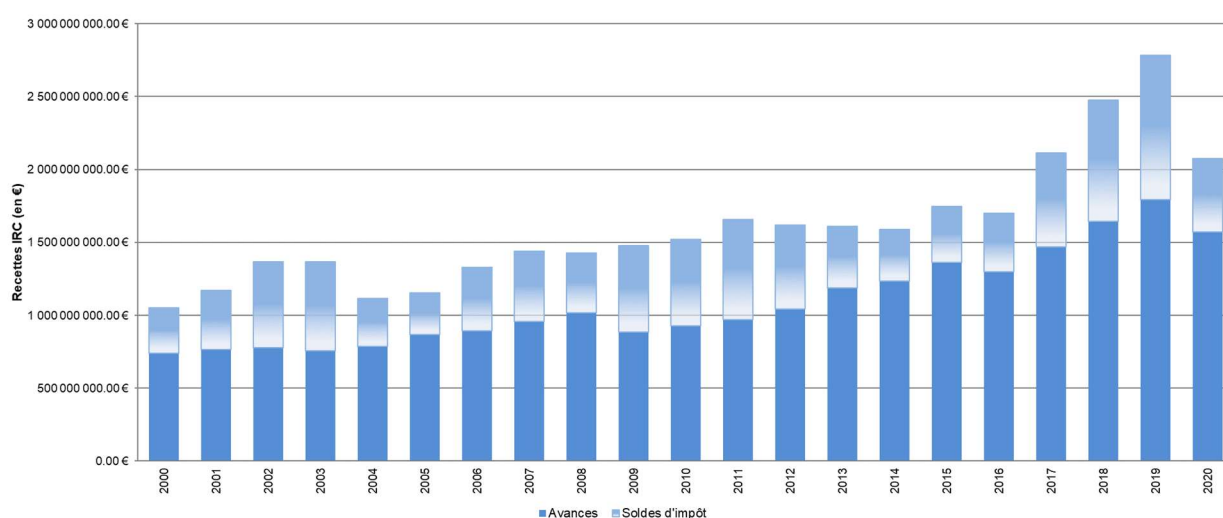
Le tableau 8, ci-dessus, montre que le taux d'imposition nominal diminue, sur le territoire de la Ville de Luxembourg, de 40,62% en 1990 à 24,94% en 2020.

Sur la période allant de 2000 à 2020 (graphique 7 ci-dessous), les recettes IRC ont, toutefois, augmenté (de 1.050,7 mio EUR à 2.076,8 mio EUR) pour différentes raisons dont la croissance du nombre de contribuables, malgré la baisse de son taux de 30% à 17%. La croissance des recettes IRC, entre 2000 et 2020, s'élève à 98%.

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 budgétaire⁶.

Le graphique 7, ci-dessous, montre qu'au cours de la période d'observation, les avances ont augmenté de l'ordre de 113,1% et les soldes d'impôt de 61,4%. En 2020, ces derniers contribuent à hauteur de 24,4% aux recettes de l'IRC, alors qu'en 2000, ils contribuaient à 29,8%.

Graphique 7 : Evolution de l'IRC total de 2000 à 2020 – Soldes d'impôt / Avances (EUR)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

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

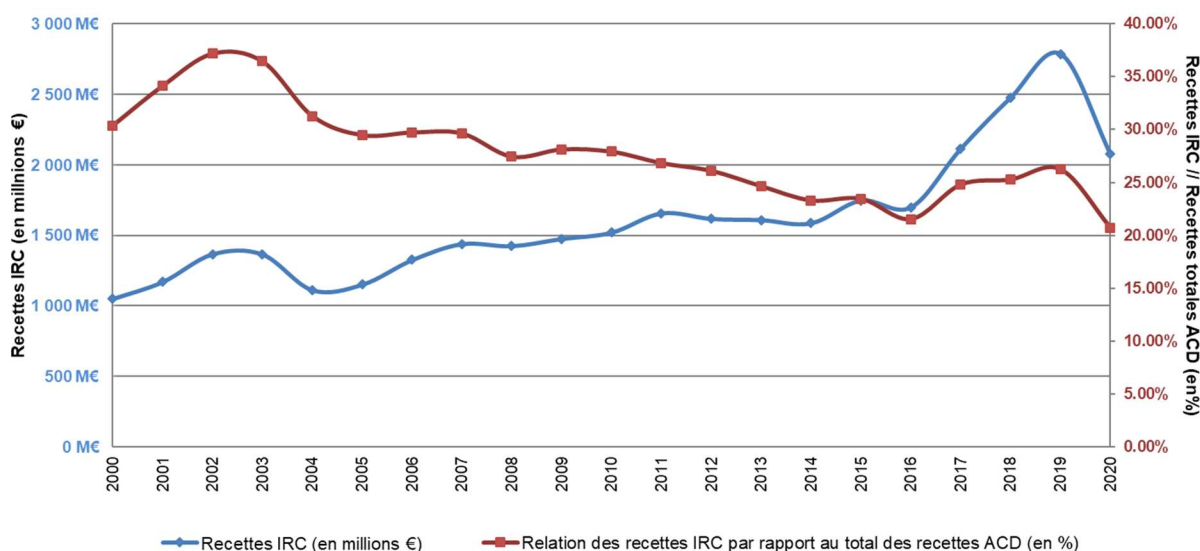
La hausse considérable des recettes IRC sur la période de 2017 à 2019 est liée à l'encaissement accéléré des soldes d'impôt suite à l'introduction de la déclaration électronique obligatoire à partir de l'année d'imposition 2017, en combinaison avec l'imposition automatique suivant déclaration en vertu du paragraphe 100a AO. A cela s'ajoute une conjoncture favorable qui a également eu un effet positif sur les impôts. L'évolution des recettes IRC de l'année 2020, par contre, a été marquée par la crise sanitaire liée au Covid-19. Afin de pallier aux besoins de financement et de liquidités des entreprises et des indépendants qui ont été fortement impactés par les restrictions économiques, le Gouvernement avait décidé, d'une part, de mettre en œuvre plusieurs mesures fiscales comme par exemple la possibilité d'annulation en matière d'avances d'impôt ainsi que des délais de paiement. D'autre part, les prévisions budgétaires 2020 avaient déjà anticipé une baisse du niveau des recettes IRC afin de tenir compte de l'effet décroissant de la déclaration électronique obligatoire sur le montant des soldes d'impôts perçus qui devrait s'affaiblir au courant des années futures.

⁶ Le total des soldes d'impôt et des avances inclut l'IS.

Dès lors, en tenant également compte des différentes baisses du taux d'IRC ayant eu lieu depuis 2017, il y a beaucoup d'effets différents que l'on doit prendre en considération afin de pouvoir expliquer l'évolution entre 2018 et 2020.

En observant le graphique 8 ci-dessous, on constate que sur la période de 2000 à 2020, la part relative de l'IRC dans les recettes directes totales a diminué, à savoir de 30,4% à 20,7%, mais qu'en valeur absolue, les recettes totales de l'IRC ont augmenté de quelque 1.026 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 de l'IRC en un impôt sur la fortune minimum. La hausse considérable des recettes IRC observée sur la période de 2017 à 2019 est liée, tout particulièrement, aux soldes d'impôt, tel qu'expliqué ci-avant.

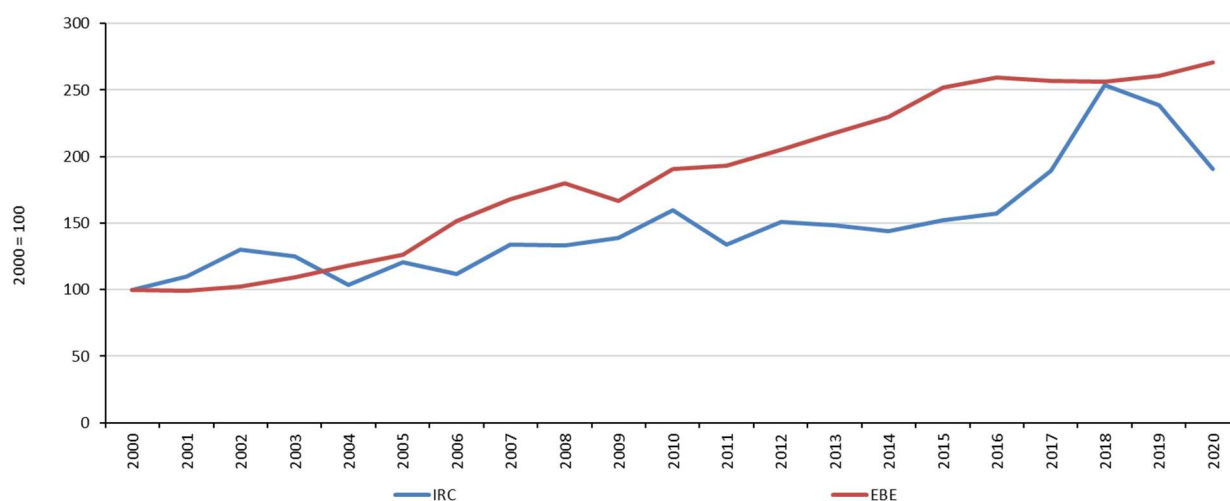
Graphique 8 : Evolutions des recettes IRC (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes (%) de 2000 à 2020



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 2000-2020



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). On constate que l'EBE se situe, à l'exception des années 2000 à 2004, au-dessus de l'IRC et augmente de manière quasi constante, alors que l'IRC connaît des variations (négatives et positives) plus significatives surtout en 2019, comme expliqué ci-avant. 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.

- Degré de concentration de l'IRC

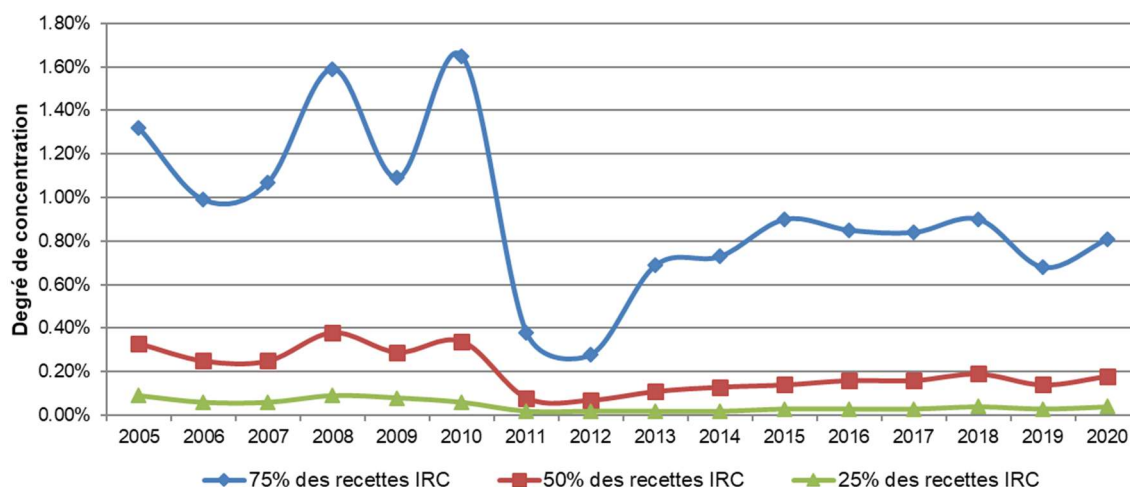
Le degré de concentration est défini comme étant la part des contribuables, dans ce cas, personnes morales, qui payent un certain pourcentage (en l'occurrence respectivement 25%, 50% et 75%) des recettes fiscales d'un type d'impôt.

Ainsi, sur le graphique 10 ci-dessous, qui montre l'évolution de 2005 à 2020 du degré de concentration, on constate, par exemple, en 2020, que 0,81% 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 ces recettes IRC.

En 2020, 0,8% de contribuables payent 75% 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.

Graphique 10 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes de l'IRC de 2005 à 2020



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 2020. Pour l'année budgétaire 2020, au total, 36.414 personnes morales ont contribué aux recettes totales d'IRC, qui s'élèvent à 2.076,8 mio EUR⁷. En 2020, trois contribuables ont payé un impôt IRC dépassant les 40 mio EUR, alors que 235 personnes morales ont payé un impôt IRC situé entre 1 et 5 mio EUR.

Tableau 9 : Principaux contribuables à l'IRC de 2014 à 2020

Niveau d'impôt IRC payé	Nombre de contribuables						
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
> 40 mio EUR	2	1	2	4	4	8	3
30 mio EUR - 40 mio EUR	2	1	2	4	4	2	6
20 mio EUR - 30 mio EUR	3	7	6	8	8	11	3
10 mio EUR - 20 mio EUR	14	19	14	21	24	28	25
5 mio EUR - 10 mio EUR	27	31	31	23	44	45	37
1 mio EUR - 5 mio EUR	174	168	194	207	275	296	235
Total > 1 mio EUR	222	227	249	267	359	390	309

Sources : ACD, Ministère des Finances.

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

⁷ Il est à noter que le montant total des 2.076,8 mio EUR est la somme des avances trimestrielles et des soldes d'impôts que les 36.414 contribuables ont payée au courant de l'année budgétaire 2020. 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 2020, on constate que les avances pour cette année budgétaire s'élèvent à 1.570 mio EUR et que les soldes d'impôt restant des années 2014 à 2019 s'élèvent à quelque 500 mio EUR, donnant ainsi un total budgétaire, pour l'année 2020, de l'ordre de 2.076 mio EUR. Le tableau permet ainsi de mettre en évidence la différence entre les années budgétaires et les années d'imposition.

Il convient d'ajouter que les années 2017 à 2019 ont été marquées par des soldes d'impôts particulièrement importantes, à savoir plus de 640 mio EUR en 2017, plus de 830 mio EUR en 2018 et plus de 990 mio EUR en 2019, contribuant ainsi à un total des années budgétaires élevées de quelque 2.100 mio EUR en 2017, de près de 2.500 mio EUR en 2018 et de près de 2.800 mio EUR en 2019. Ces soldes d'impôts s'expliquent comme indiqué précédemment notamment par l'introduction de la déclaration électronique obligatoire à partir de l'année d'imposition 2017, en combinaison avec l'imposition automatique suivant déclaration en vertu du paragraphe 100a AO.

Tableau 10 : Répartition de l'IRC selon l'année d'imposition et l'année budgétaire de 2000 à 2020 (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	2018	2019	2020
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	-12.563	
	2013														1 185.154	83.520	162.060	119.044	40.298	69.327	3.676
	2014															1 235.680	122.205	177.496	140.449	76.921	138.650
	2015																1 363.032	74.228	263.186	224.311	94.105
	2016																	1 296.837	109.674	341.385	263.928
	2017																		1 468.034	133.604	428.957
	2018																			1 643.215	61.313
	2019																				1 794.847
	2020																				
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	2 476.200	2 785.476	2 076.813
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	1 379.871	1 663.079	1 874.626	2 115.446	2 095.413	2 082.368	1 943.350	1 846.985	1 570.682

Source : ACD, Ministère des Finances

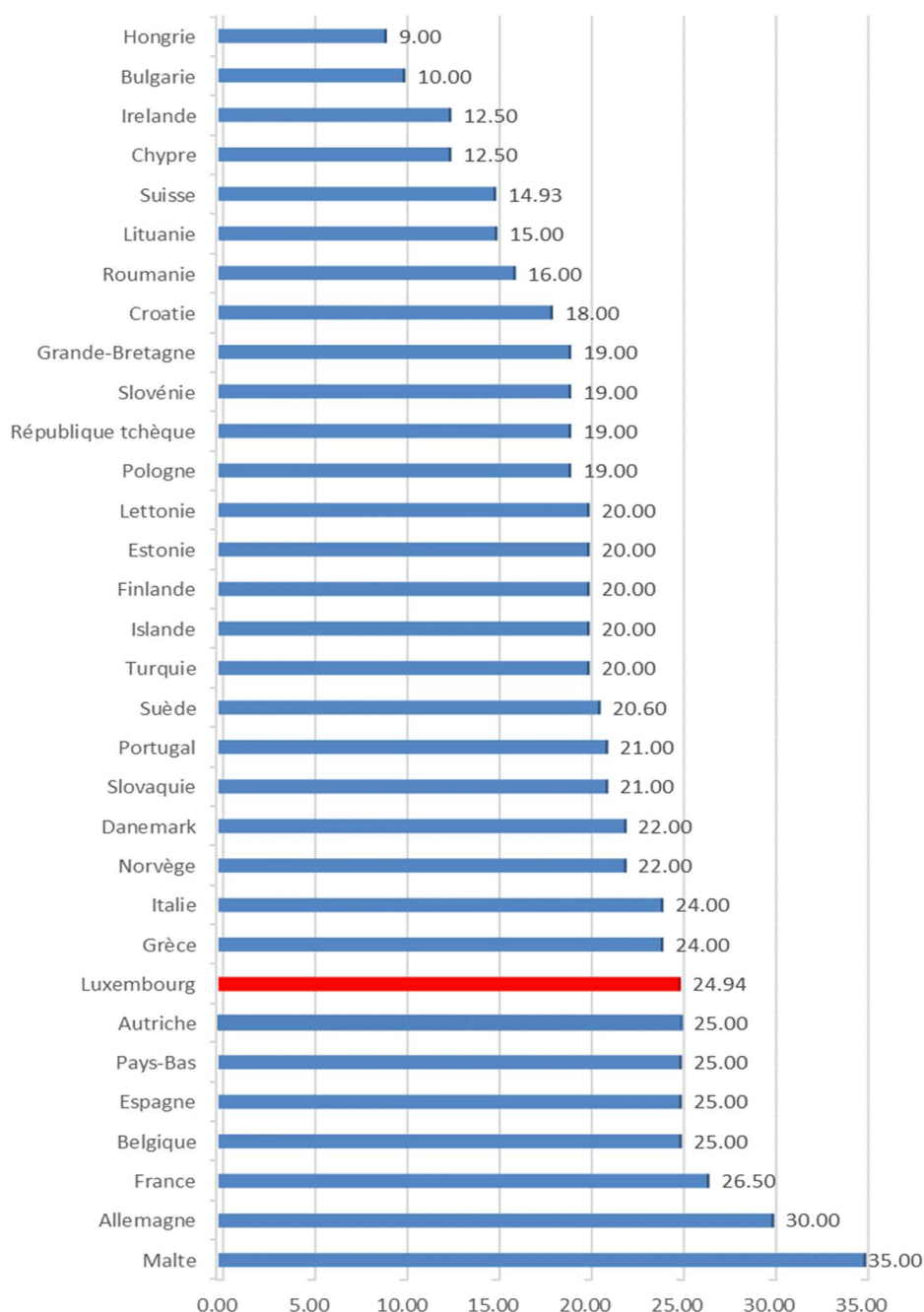
Remarques :

- 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 2016-2020 (marqués en jaune) et, en conséquence, les années d'imposition peuvent donc encore varier.

- Taux nominal au niveau des États 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 des personnes morales luxembourgeois à celui des autres pays membres de l'UE en 2021.

Graphique 11 : Taux d'imposition nominal des personnes morales en Europe (2021)⁸



⁸ 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 2021, parmi les pays ayant un taux nominal des personnes morales⁹ plutôt 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. Il s'agit des dépenses non-déductibles et des exonérations qui ont été déclarées par les contribuables dans le cadre de la déclaration pour l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial de l'année d'imposition 2018. 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 commercial¹⁰.

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 2018 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 applicable aux sociétés mères et filiales, mise en vigueur dans le droit fiscal luxembourgeois par l'article 166 L.I.R. qui enregistrent le montant cumulé déclaré le plus élevé.

⁹ Taux global, sur le territoire de la Ville de Luxembourg, incluant le taux IRC, l'ICC et l'IS.

¹⁰ 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 2018 selon le modèle de déclaration 500

Libellé abrégé	2018	
	Nombre	Montant
+ Amortissements inadmissibles ou excessifs	2 114	119 230 949.36
+ Déductions p. dépréciations ou provis. inadmiss.	2 044	964 662 506.10
+ Allocations aux réserves	49	257 396.55
+ Distributions cachées de bénéfice	2 991	151 262 476.06
+ Tantièmes aux administrateurs et homologues	5 803	175 960 760.34
+ Amendes au sens de l'art.12 no.4 L.I.R.	11 376	17 887 992.61
+ Retenue d'imp. sur revenus de capitaux indigènes	156	3 522 186.01
+ Retenue d'imp. sur revenus de capitaux étrangers	2 455	101 111 241.41
+ Retenue d'impôt sur les tantièmes	3 897	20 046 329.96
+ Impôt sur le revenu des collectivités	22 936	1 906 675 745.82
+ Retenue d'impôt sur les revenus de capitaux	2 655	43 528 405.33
+ Impôt sur la fortune	64 399	538 982 650.28
+ Impôts étrangers non déductibles	754	460 302 167.55
+ Intérêts de retard sur impôts non déductibles	13 527	8 800 789.26
+ Autres impôts non déductibles	4 385	159 915 043.43
+ Perte subie d'un établ. stable étr. - conv. D.I.	1 048	2 895 405 461.63
+ Perte subie sur biens étrangers: conv. D.I.	3 148	3 326 713 023.07
+ Dons et libéralités	2 493	13 994 423.24
+ Epargne scolaire	0	0.00
+ Impôt commercial déduit du résultat	14 763	584 531 039.39
- Revenus exonérés de participations importantes	8 760	754 297 309 721.30
+ Dépenses en connexion écon. avec part. import.	3 708	96 643 896 028.00
- Revenus exon. en vertu de l'art.115 no 15a LIR	887	295 410 810.84
+ Dép. en connexion écon. avec rev. svt art115/15a	488	83 358 681.61
- Intérêts exempts d'impôt(emprunts de l'Etat lux)	1	7 651.05
- Rectification des amortissements	2 032	1 402 423 875.43
- Cotisat. de membres visées à l'art. 165(1) LIR	4	10 447.00
- Restitut./annul. provis. IRC non déduct.	12 581	302 854 029.15
- Restit./annul. prov. imp./rev. capit. n-déduct.	164	5 678 207.96
- Restit./annul. de prov. imp. s/fort. non-déduct.	11 226	57 732 621.55
- Restit./annul. prov. imp./taxes div. non déduct.	3 724	254 130 329.63
- Bénéfice d'un établ. stable (exon. par conv. DI)	1 367	20 007 412 779.65
- Revenus de biens étrangers exonérés par conv. DI	2 173	19 945 099 185.96
- Restitut./annul. provis. ICC non-déduct.	6 275	91 989 291.63
- Exonération partielle suivant article 50bis LIR	476	668 935 556.48
- Pertes reportables	175 463	685 913 713 175.51

Sources : ACD, Ministère des Finances.

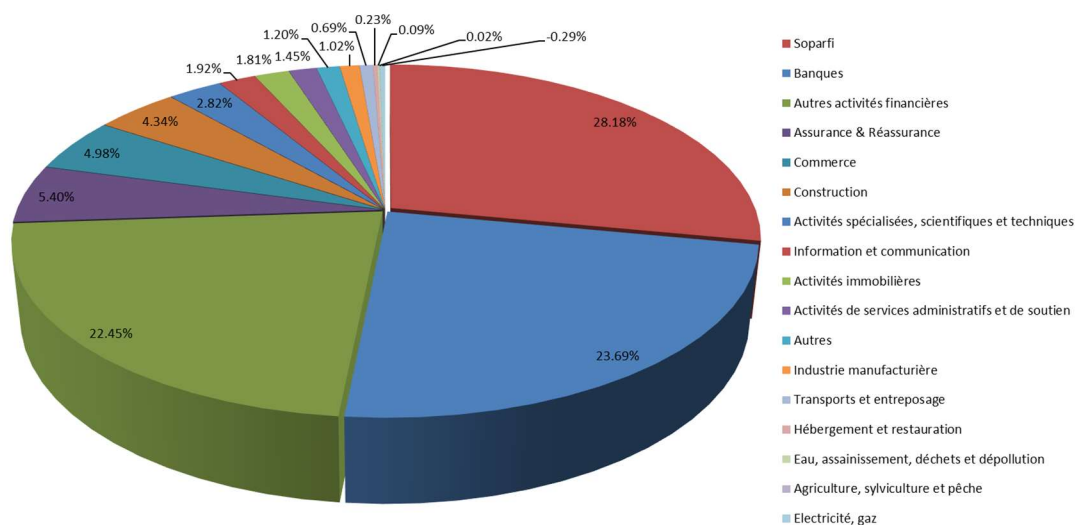
Note : Il est à noter que les déclarations fiscales peuvent être imposées, en vertu du délai de prescription, par les bureaux d'imposition pendant 5 ans au-delà de l'année budgétaire. Les montants de l'année d'imposition 2018 renseignés dans le tableau ci-dessus peuvent donc encore varier en fonction de l'état d'imposition. Par ailleurs, le tableau 11 ne peut pas simplement être comparé avec le tableau 11 figurant dans l'avis sur l'analyse des données fiscales de 2018 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 11 de l'avis Fiscalité de 2018, 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 2020, le secteur des sociétés qualifiées de « Soparfi » contribue, à hauteur de 28,18%, majoritairement aux recettes IRC, suivi par les banques, avec 23,69%. Le secteur financier au sens large, se composant des secteurs des « Soparfi », des banques et des autres activités financières, contribue à hauteur de trois quarts à l'IRC.

Graphique 12 : Répartition sectorielle de l'IRC en 2020 (%)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Les données statistiques sont basées sur l'année budgétaire 2020.

Encadré 2 : « Soparfi » une notion ambiguë

Le CES tient à préciser la notion de « Soparfi » utilisée dans le présent avis dans le cadre des différentes sections, entre autres concernant la répartition sectorielle. Il s'agit en effet d'un domaine d'activité qui contribue fortement aux différentes recettes de l'État.

Communément connues sous l'abréviation de « Soparfi », de telles sociétés de participations financières sont des entreprises dont l'objet social est la détention de participations. Elles prennent généralement la forme juridique d'une S.à r.l., d'une S.A. ou d'une S.C.A. et bénéficient de l'exonération fiscale des revenus de participation en vertu de la directive applicable aux sociétés mères et filiales. La « Soparfi » ne correspond donc pas à une notion juridique mais à une pratique de langage. La « Soparfi » comme toute autre société est soumise aux dispositions légales de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales. Elle s'est notamment développée depuis les années 1990 avec la transposition de la directive applicable aux sociétés mères et filiales en droit interne. Même si la notion de « Soparfi » se réfère en principe à une activité pure de détention de participations financières (société de type holding), les « Soparfi » sont également utilisées pour d'autres types d'activités financières (par exemple dans le domaine des fonds alternatifs, des fonds immobiliers, des activités de « private equity », etc.).

Dans le cadre de la répartition sectorielle, l'ACD se base sur l'attribution du code de la Nomenclature statistique des Activités économiques dans la Communauté Européenne (« NACE ») par les services du STATEC. Le code NACE constitue le cadre de référence pour la production et la diffusion des statistiques relatives aux activités économiques en Europe. Celle-ci fait l'objet d'une législation au niveau de l'Union européenne qui impose l'utilisation uniforme de cette nomenclature dans l'ensemble des États membres.

Ce code est attribué aux entreprises par le STATEC principalement sur base des informations renseignées dans le cadre de l'enquête sur les activités économiques¹¹ ou toute autre information à disposition du STATEC permettant de faire ce classement. En cas de plusieurs activités, c'est celle qui représente en principe la part la plus élevée dans la valeur ajoutée réalisée (en appliquant une méthode de haut en bas) qui va déterminer l'activité principale de l'entreprise. Au cas où la valeur ajoutée par activité ne peut pas être calculée, le STATEC va considérer tout autre critère de substitution lui permettant de faire ce classement¹².

Même si l'attribution du code NACE permet indubitablement de classer de manière adéquate les entreprises suivant leur secteur d'activité dans la majorité des cas, des incohérences de classification sont néanmoins apparues en ce qui concerne le code 64.202 Sociétés de participation financière (« Soparfi »). Cette sous-classe comprend les sociétés de participation financière et toute autre forme de société holding de type similaire.

Ainsi, cette approche de classification ne permet pas de distinguer par exemple entre pures « sociétés de participations » et « sociétés figurant comme tête de groupe » dans le cadre d'un groupe exerçant une autre activité économique.

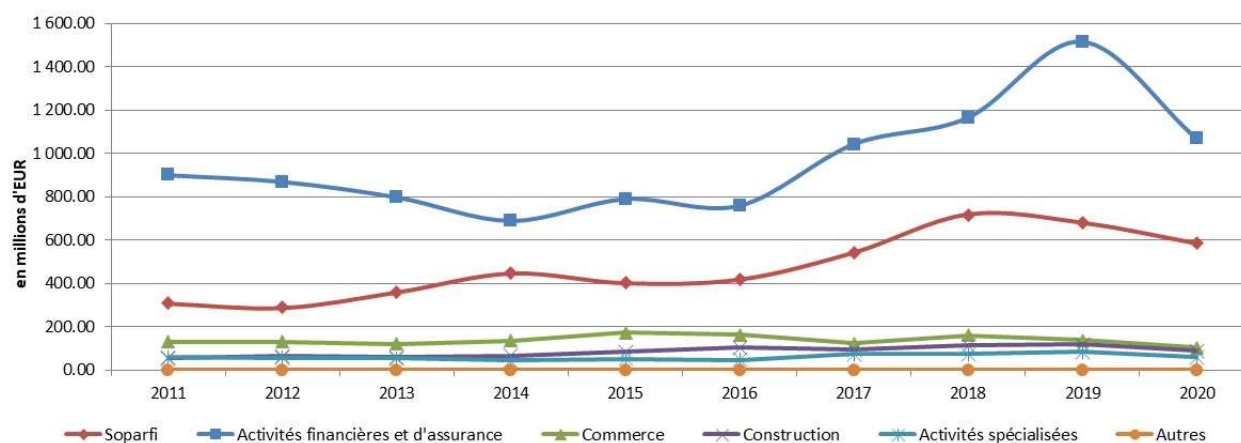
Il est donc probable que la catégorie « Soparfi » contienne des entreprises qui pourraient dans le cadre d'une analyse indirecte plus granulaire être reclassées dans d'autres secteurs d'activité.

¹¹ Cf. <https://statistiques.public.lu/fr/enquetes/espace-entreprises/activites-economiques/index.html>

¹² Cf. <https://statistiques.public.lu/fr/actualites/entreprises/entreprises/2020/09/20200910/20200910.pdf>

En observant l'évolution sectorielle des années budgétaires de 2011 à 2020 sur le graphique ci-dessous, on constate que le secteur des activités financières et d'assurance (banques, autres activités financières, assurance réassurance) se situe en 2020 à peu près au niveau qu'en 2011. Le secteur des sociétés dites « Soparfi » a connu une accentuation non négligeable, surtout à partir de 2014, pour se stabiliser entre 2016 et 2020 autour de 28%.

Graphique 13 : IRC total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2020



Sources : ACD, Ministère des Finances.

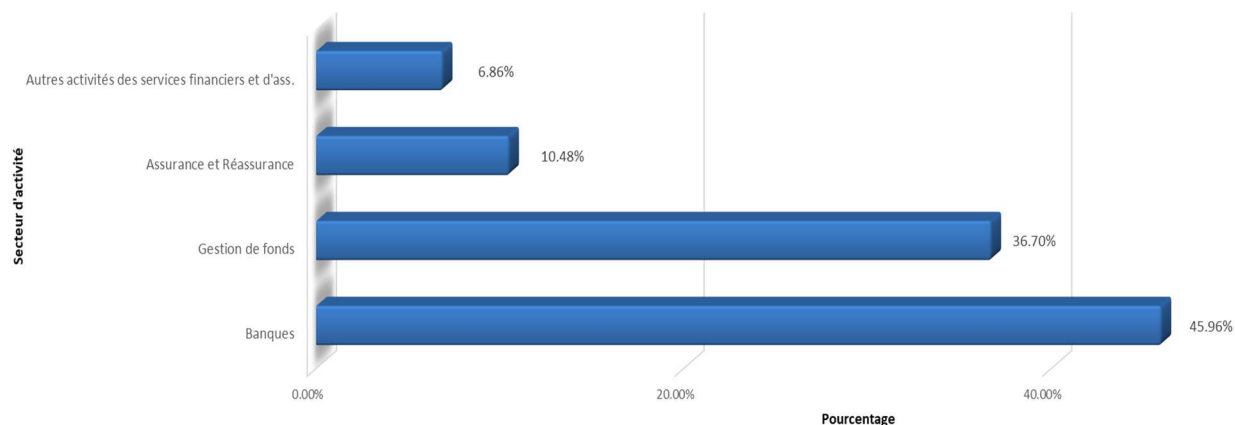
Remarques:

- 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 2020.

3121 Analyse du secteur des activités financières et d'assurance

Le graphique 14, ci-dessous, montre que pour l'année budgétaire 2020, les banques sont les contributeurs les plus importants dans le secteur des activités financières et d'assurance, à hauteur de 45,96% (soit 491,96 mio EUR). Le secteur de la gestion de fonds se positionne au deuxième rang avec 392,89 mio EUR.

Graphique 14 : Répartition des recettes IRC provenant du secteur des activités financières et d'assurance en 2020 (%)

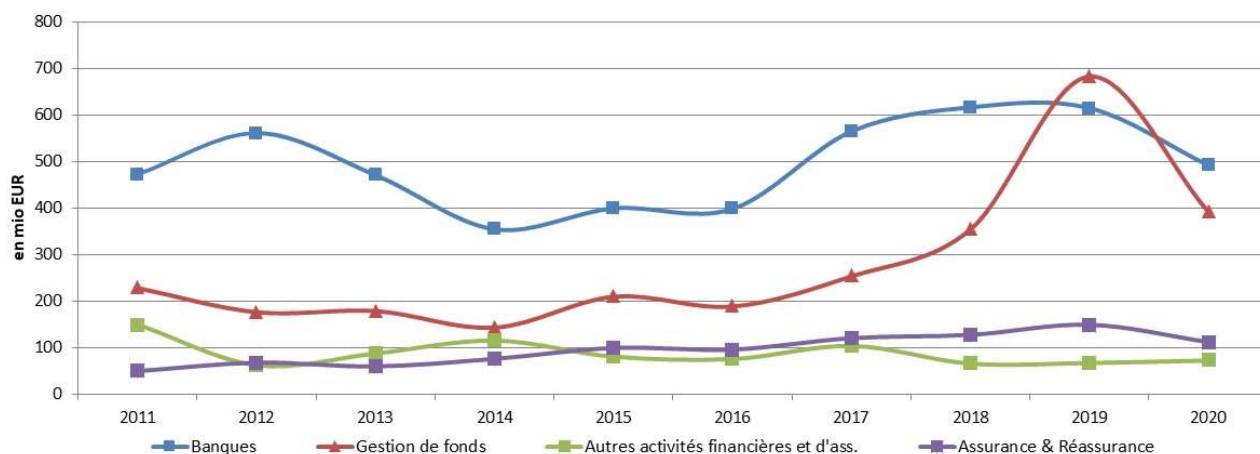


Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Les données statistiques sont basées sur l'année budgétaire 2020.

Le graphique 15, ci-dessous, montre que les recettes fiscales provenant du de gestion de fonds ont enregistré une hausse à partir de l'année 2018 pour dépasser celles des banques en 2019. Le recul en 2020 a cependant été plus important au niveau de la gestion des fonds (-43%) que des banques (- 20%).

Graphique 15 : IRC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2020 (en mio EUR)



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 2020.

Tableau 12 : IRC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)

IRC - Evolution du secteur des activités financières et d'assurances par sous-secteurs (en EUR)					
en EUR	2011	2017	2018	2019	2020
Banques	472 258 154.69	564 739 611.58	616 240 675.77	614 510 803.38	491 963 969.98
Gestion de fonds	229 335 287.11	254 668 275.28	355 291 656.47	683 729 111.00	392 893 627.15
Autres activités financières et d'ass.	149 118 181.28	104 206 321.81	66 797 933.57	68 147 892.51	73 454 205.57
Assurance & Réassurance	50 157 248.40	120 475 981.20	127 426 781.06	148 905 759.62	112 145 053.92
Total	900 868 871.48	1 044 090 189.87	1 165 757 046.87	1 515 293 566.51	1 070 456 856.62

IRC - Evolution du secteur des activités financières et d'assurances par sous-secteurs (en %)					
en %	2011	2017	2018	2019	2020
Banques	52.42%	54.09%	52.86%	40.55%	45.96%
Gestion de fonds	25.46%	24.39%	30.48%	45.12%	36.70%
Autres activités financières et d'ass.	16.55%	9.98%	5.73%	4.50%	6.86%
Assurance & Réassurance	5.57%	11.54%	10.93%	9.83%	10.48%
Total	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. Pour les années budgétaires de 2012 à 2016, il est référé aux avis fiscaux du CES de 2015 et de 2018.

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

Le tableau 13, ci-dessous, montre qu'en 2020, les « *Autres commerces de gros* » restent avec près de 28% les contributeurs d'IRC.

Comme d'autres secteurs, le « Commerce et réparation d'automobiles et de motocycles » ont connu la baisse la plus importante entre 2019 et 2020 (-57%).

Tableau 13 : IRC du secteur « Commerce, réparations d'automobiles et de motocycles » – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)

Analyse du secteur "Commerce, réparations d'automobile et de motocycles"					
en EUR	2011	2017	2018	2019	2020
Autres commerces de gros	30 732 268.04	36 741 051.75	26 402 736.41	37 320 600.07	28 913 878.21
Commerce de gros d'autres équipements industriels	8 078 753.95	14 212 851.20	16 332 656.42	21 511 050.90	16 202 458.11
Commerce de gros produits alimentaires, boissons et tabac	9 456 106.80	11 156 386.27	10 411 576.60	10 604 173.77	10 530 461.34
Commerce et réparation d'automobiles et de motocycles	11 590 037.30	13 573 343.13	11 724 427.04	22 230 665.06	9 582 709.60
Commerce de gros de biens domestiques	12 386 274.47	8 311 098.18	9 395 315.77	10 968 956.59	7 725 027.38
Autres commerces de détail	8 995 684.08	11 792 367.53	8 910 232.77	9 943 677.27	7 277 333.04
Commerce de détail d'autres équipements du foyer	5 411 753.22	3 160 952.47	5 079 254.81	5 762 934.59	5 173 914.66
Commerce de gros équipem. information et communication	8 784 395.57	8 804 234.33	4 970 582.79	6 519 849.01	5 081 632.55
Intermédiaires du commerce de gros	2 823 888.39	4 201 687.51	3 527 124.66	4 472 940.60	3 825 253.88
Commerce de détail de carburants	4 082 120.05	5 658 809.14	5 622 838.41	3 652 829.25	2 791 612.04
Commerce de détail en magasin non spécialisé	1 610 441.09	3 769 487.61	3 852 158.88	4 017 061.38	2 484 245.32
Commerce de détail alimentaire en magasin spécialisé	1 385 753.60	1 424 440.40	1 180 443.65	1 183 986.76	1 451 832.59
Vente à distance	23 586 753.73	613 457.83	50 273 991.99	814 192.03	1 366 458.41
Commerce de détail équipem. information et communication	101 426.34	546 116.60	446 619.43	-81 825.63	521 326.25
Commerce de détail de biens culturels et de loisirs	1 245 165.93	764 763.34	2 496 736.01	-1 262 361.31	443 026.10
Total	130 270 822.56	124 731 047.29	160 626 695.64	137 658 730.34	103 371 169.48

en %	2011	2017	2018	2019	2020
Autres commerces de gros	23.59	29.46	16.44	27.11	27.97
Commerce de gros d'autres équipements industriels	6.20	11.39	10.17	15.63	15.67
Commerce de gros produits alimentaires, boissons et tabac	7.26	8.94	6.48	7.70	10.19
Commerce et réparation d'automobiles et de motocycles	8.90	10.88	7.30	16.15	9.27
Commerce de gros de biens domestiques	9.51	6.66	5.85	7.97	7.47
Autres commerces de détail	6.91	9.45	5.55	7.22	7.04
Commerce de détail d'autres équipements du foyer	4.15	2.53	3.16	4.19	5.01
Commerce de gros équipem. information et communication	6.74	7.06	3.09	4.74	4.92
Intermédiaires du commerce de gros	2.17	3.37	2.20	3.25	3.70
Commerce de détail de carburants	3.13	4.54	3.50	2.65	2.70
Commerce de détail en magasin non spécialisé	1.24	3.02	2.40	2.92	2.40
Commerce de détail alimentaire en magasin spécialisé	1.06	1.14	0.73	0.86	1.40
Vente à distance	18.11	0.49	31.30	0.59	1.32
Commerce de détail équipem. information et communication	0.08	0.44	0.28	-0.06	0.50
Commerce de détail de biens culturels et de loisirs	0.96	0.61	1.55	-0.92	0.43
Total	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. Pour les années budgétaires de 2012 à 2016, il est référé aux avis fiscaux du CES de 2015 et de 2018.

3123 Analyse du secteur « Construction »

Au niveau du secteur de la construction, la promotion immobilière est un contributeur important au niveau de l'IRC, suivie par les travaux de construction spécialisés. Il est à noter que ce dernier secteur ainsi que celui de la construction de bâtiment résidentiels et non résidentiels sont en baisse depuis 2018.

Tableau 14 : IRC du secteur « Construction » - Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)

Analyse du secteur "Construction"					
en EUR	2011	2017	2018	2019	2020
Promotion immobilière	19 659 727.17	41 917 462.89	52 506 143.23	67 127 964.41	50 191 925.04
Travaux de construction spécialisés	19 637 511.65	27 324 124.18	31 181 678.31	25 502 420.66	19 514 804.19
Construction de bâtiments résidentiels et non résidentiels	8 240 184.64	16 726 840.51	18 715 572.87	15 977 251.16	12 059 889.63
Génie civil	6 168 083.66	8 360 943.27	10 290 074.54	10 850 218.69	8 294 703.60
Total	53 705 507.12	94 329 370.85	112 693 468.95	119 457 854.92	90 061 322.46

en %	2011	2017	2018	2019	2020
Promotion immobilière	36.61	44.44	46.59	56.19	55.73
Travaux de construction spécialisés	36.57	28.97	27.67	21.35	21.67
Construction de bâtiments résidentiels et non résidentiels	15.34	17.73	16.61	13.37	13.39
Génie civil	11.49	8.86	9.13	9.08	9.21
Total	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. Pour les années budgétaires de 2012 à 2016, il est référé aux avis fiscaux du CES de 2015 et de 2018.

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 ». Il est à noter toutefois que le secteur de conseil de gestion s'est décru depuis 2017 alors que les activités juridiques continuent à augmenter, aussi, en 2020.

Tableau 15 : IRC du secteur « Activités spécialisées, scientifiques et techniques » - Evolution suivant la répartition des sous-secteurs en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)

Analyse du secteur "Activités spécialisées, scientifiques et techniques"					
en EUR	2011	2017	2018	2019	2020
Activités juridiques et comptables	17 606 873.08	19 479 744.96	20 557 498.30	20 382 066.25	22 610 065.08
Conseil de gestion	10 230 755.55	15 811 047.24	29 880 996.25	34 134 424.73	14 553 921.23
Architecture, ingénierie, contrôle et analyse techni	12 637 442.57	14 808 835.20	14 296 076.56	10 653 075.69	11 056 480.38
Activités des sièges sociaux	14 722 787.36	12 301 808.69	2 216 853.06	11 178 276.30	5 255 995.05
Autres activités	2 026 250.23	11 150 208.58	4 249 941.22	5 927 210.96	4 296 741.95
Publicité et études de marché	2 736 863.12	1 595 888.99	594 365.53	2 639 572.75	848 093.04
Recherche développement scientifique	200 793.99	339 516.56	1 331 085.73	-151 906.87	-37 881.40
Total	60 161 765.90	75 487 050.22	73 126 816.65	84 762 719.81	58 583 415.33

en %	2011	2017	2018	2019	2020
Activités juridiques et comptables	29.27	25.81	28.11	24.05	38.59
Conseil de gestion	17.01	20.95	40.86	40.27	24.84
Architecture, ingénierie, contrôle et analyse techni	21.01	19.62	19.55	12.57	18.87
Activités des sièges sociaux	24.47	16.30	3.03	13.19	8.97
Autres activités	3.37	14.77	5.81	6.99	7.33
Publicité et études de marché	4.55	2.11	0.81	3.11	1.45
Recherche développement scientifique	0.33	0.45	1.82	-0.18	-0.06
Total	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. Pour les années budgétaires de 2012 à 2016, il est référé aux avis fiscaux du CES de 2015 et de 2018.

32 Impôt commercial communal (ICC)

321 Evolution générale de l'ICC

La loi concernant l'ICC¹³ 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 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.

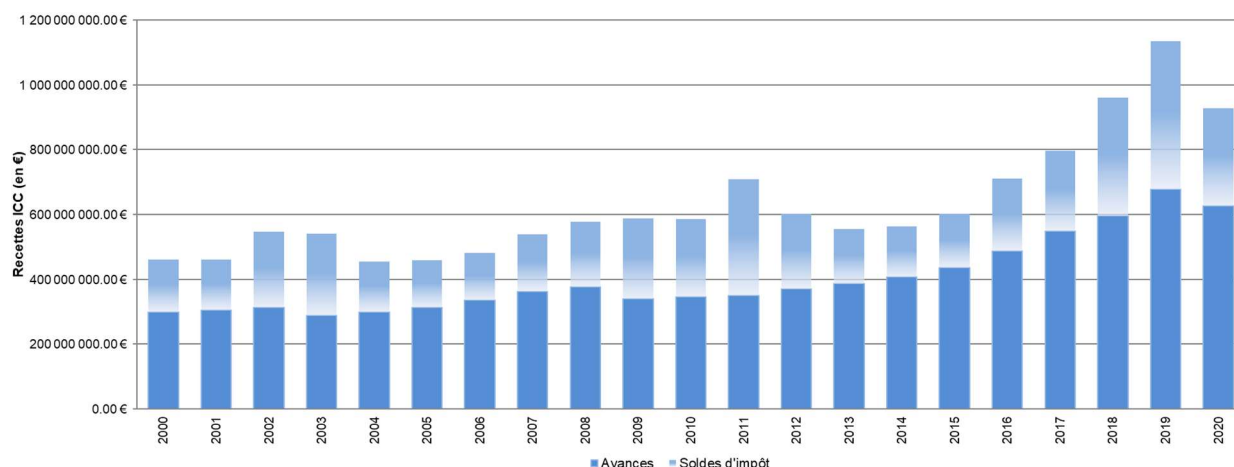
Le taux communal est fixé par chaque commune et varie, en raison de la loi du 14 décembre 2016 portant création d'un Fonds de dotation globale des communes, entre 225% et 350% à appliquer à partir de l'année d'imposition 2018 en matière d'ICC à la base d'assiette d'après le bénéfice d'exploitation.

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.

Le graphique 16 ci-dessous montre une tendance à la hausse des recettes de l'ICC au cours de la période de 2000 à 2020. Entre 2000 et 2020, les recettes ICC ont augmenté de 101,3%. Il convient de relever que la forte croissance observée en 2019 est principalement due aux soldes d'impôt laquelle s'explique par l'effet déclaration électronique obligatoire avec imposition automatique.

¹³ Loi modifiée du 1^{er} décembre 1936 sur l'impôt commercial (« Gewerbesteuerengesetz »).

Graphique 16 : Evolution de l'ICC total de 2000 à 2020 – Soldes d'impôt / Avances (EUR)

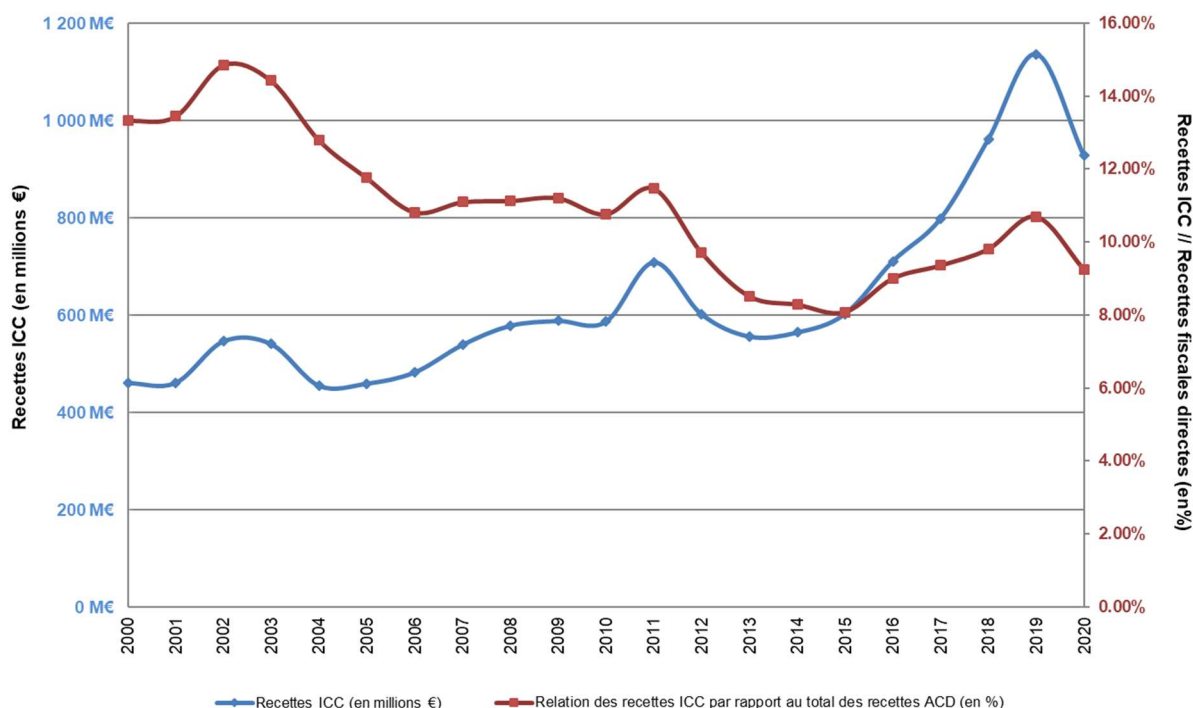


Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2000 à 2020.

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 2020, alors que les recettes totales ICC ont augmenté au cours de ladite période. Tout comme en matière d'IRC, le CES note la croissance très favorable des recettes d'ICC sur les années 2016 et 2019, 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 des soldes d'impôt et à la conjoncture favorable de 2017 à 2019.

Graphique 17 : Evolutions de l'ICC (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes (%) de 2000 à 2020



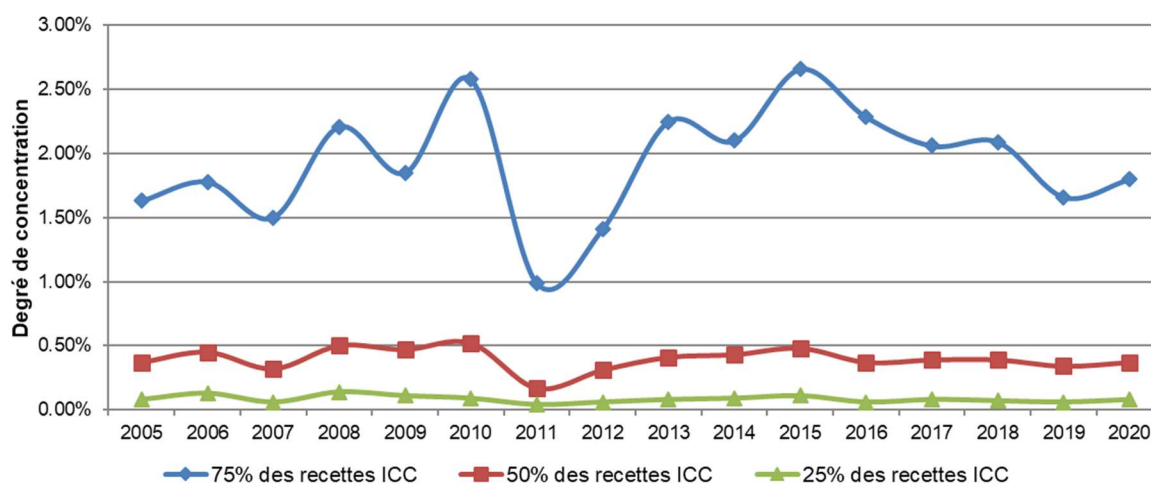
Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2000 à 2020.

- 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 d'observation avec une tendance à la baisse depuis 2015, à savoir de 2,66% en 2015 à 1,80% en 2020. Par contre, les deux autres courbes restent à peu près stables depuis 2015, à savoir en moyenne 0,39% pour le degré de concentration de 50%, respectivement 0,08% en moyenne pour celui réunissant 25% des recettes de l'ICC.

Graphique 18 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes de l'ICC de 2005 à 2020



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 2020. Ainsi, un seul contribuable a payé un impôt ICC situé entre 40 et 50 mio EUR aux années 2017, 2018 et 2019. Les principaux contribuables à l'ICC se situent entre 1 et 5 mio EUR et s'élevaient à 144 contribuables en 2019 pour diminuer en 2020 à 119 contribuables. Au total, 21.561 contribuables ont contribué aux recettes totales d'ICC, qui s'élèvent à 927,3 mio EUR pour l'année budgétaire 2020¹⁴.

¹⁴ Il est à noter que le montant total des 927,3 mio EUR est la somme des avances payées et des soldes d'impôts que les 21.561 contribuables ont payée au courant de l'année budgétaire 2020. Les remboursements d'impôts payés par l'ACD aux contribuables font également partie intégrante de cette somme.

Tableau 16 : Principaux contribuables à l'ICC de 2014 à 2020

Niveau d'impôt ICC payé	Nombre de contribuables						
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
40 mio EUR - 50 mio EUR	0	0	0	1	1	1	0
30 mio EUR - 40 mio EUR	0	0	2	0	0	3	2
20 mio EUR - 30 mio EUR	1	0	1	1	2	2	0
10 mio EUR - 20 mio EUR	4	6	4	5	7	6	8
5 mio EUR - 10 mio EUR	16	11	13	15	19	22	20
1 mio EUR - 5 mio EUR	71	85	85	114	120	144	119
Total	92	102	105	136	149	178	149

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.

- 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.

Il permet de mettre en avant les fortes augmentations observées aux années budgétaires 2018 et 2019 lesquelles sont dues aux soldes d'impôt encaissés s'élevant à 361,9 mio EUR en 2018 et 455,4 mio EUR en 2019.

Tableau 17 : Répartition de l'ICC selon l'année d'imposition et l'année budgétaire de 2000 à 2020 (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	2018	2019	2020
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	12.611	
	2013														388.552	23.117	52.078	50.161	12.764	46.750	7.716
	2014															408.859	34.924	60.768	47.238	39.460	59.323
	2015																437.249	33.707	97.048	77.459	45.890
	2016																	489.213	43.665	117.851	88.630
	2017																		550.421	67.781	171.934
	2018																			598.918	81.950
	2019																				680.231
	2020																				630.181
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	960.830	1 135.674	927.261
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	564.541	581.138	647.753	756.223	778.409	823.119	807.354	716.741	630.181

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 2016-2020 (marqués en jaune) et, en conséquence, les années d'imposition peuvent donc encore varier.

- Rapport ICC et IRC

Etant donné que l'IRC et l'ICC sont des impôts clés, il s'avère utile de comparer ces deux impôts. Le tableau 18 montre que de 2000 à 2020, le rapport ICC/IRC a légèrement augmenté de 45,67% à 48,01%. En ce qui concerne l'année 2020, l'on peut observer que l'augmentation du rapport ICC/IRC est due à une baisse des recettes ICC moins prononcée par rapport aux recettes IRC. Ceci est corroboré par le taux de variation entre les recettes de 2020 et les recettes de 2019. En effet, les recettes ICC de 2020 ont diminué de 18,4% par rapport à 2019. Les recettes IRC de 2020 ont, par contre, diminué de 25,4% par rapport à 2019, ce qui explique la hausse du rapport ICC/IRC de 43,84% en 2019 à 48,01% en 2020.

Tableau 18 : ICC, IRC et Rapport ICC/IRC de 2000 à 2020

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%
2018	960 833 592	2 302 868 594	41.72%
2019	1 135 678 998	2 590 495 563	43.84%
2020	927 263 554	1 931 437 289	48.01%

Source : ACD et Ministère des Finances.

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

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 lisibilité du taux pour les entreprises voulant s'implanter au Luxembourg. Il est rappelé 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

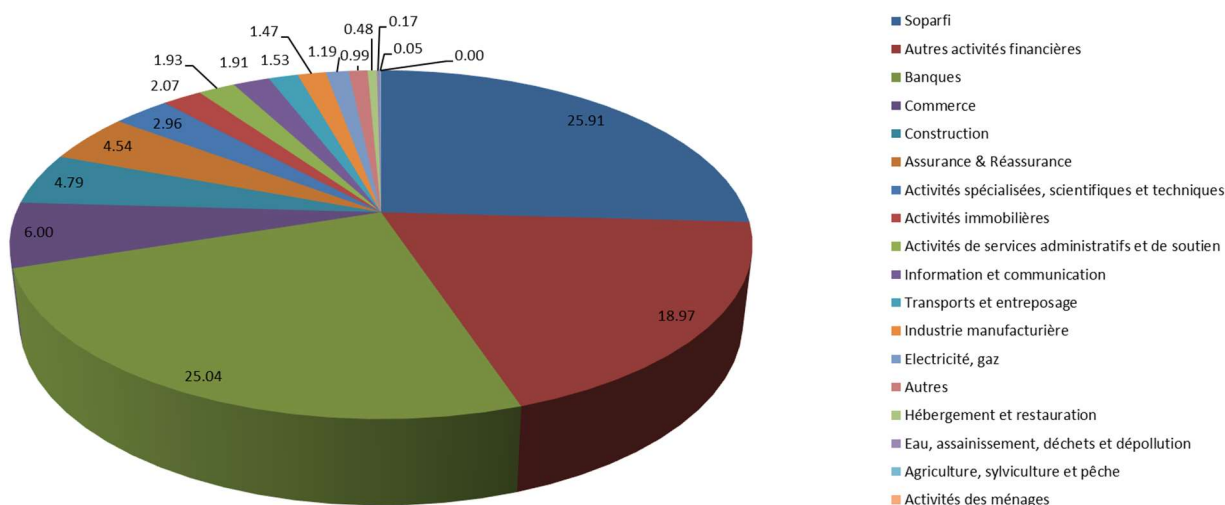
auraient toujours dû rester, à savoir une compétence interne aux institutions de notre État, étrangère à la sphère des contribuables. Une telle approche ne ferait au demeurant que refléter celle applicable en matière de fiscalité des personnes physiques, laquelle ne connaît pas la dualité d'impôts prévalant actuellement pour les entreprises.

Le **Groupe salarial** estime que l'ICC représente une certaine décentralisation de la fiscalité au profit des communes. Un soutien financier supplémentaire des communes est probablement nécessaire à l'avenir pour, entre autres, financer des projets de logements sociaux locatifs. Or, une fusion IRC/ICC aboutirait probablement à des pressions supplémentaires à la baisse d'un taux unique.

322 Analyse de la répartition sectorielle de l'ICC

De façon similaire à la situation pour l'IRC, les secteurs des banques et des sociétés dites « Soparfi » contribuent fortement aux recettes totales de l'ICC (graphique 19) en 2020 (voir encadré 2 sur les « Soparfi »). L'ensemble du secteur financier (« Soparfi », Banques, Assurances et Réassurance et Autres activités financières) représente 74,46% des recettes totales de l'ICC.

Graphique 19 : Répartition sectorielle ICC en 2020 (%)

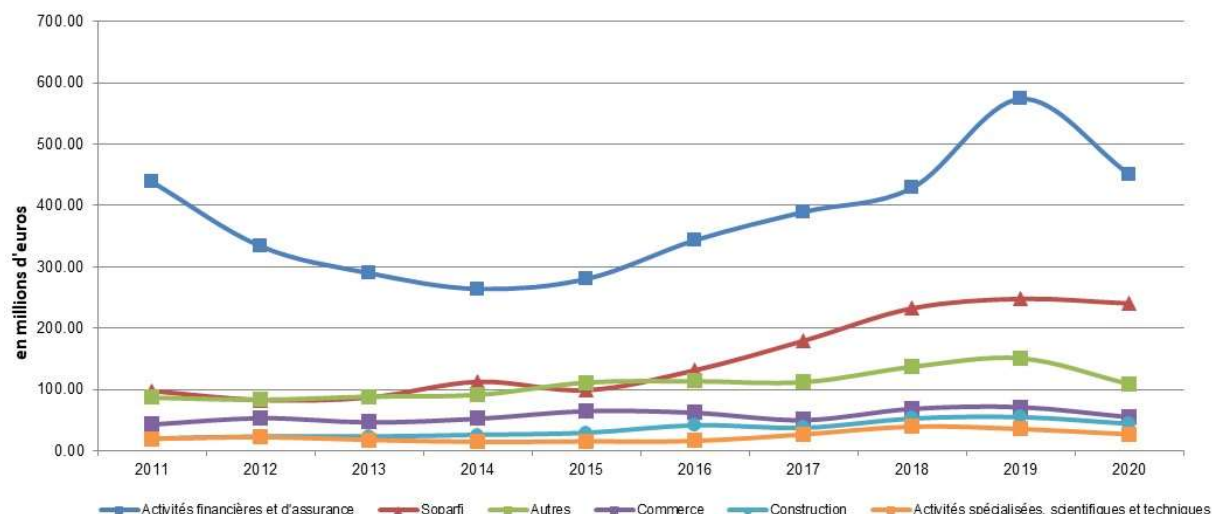


Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Les données statistiques sont basées sur l'exercice budgétaire 2020.

Ce constat peut être confirmé par le graphique 20 et le tableau 19 pour la période de 2011 à 2020. Cependant, malgré le fait que le secteur dites des « Soparfi » note une hausse en 2020 par rapport à 2019 en part relative (graphique 20), ce secteur diminue en valeur absolue en 2020 (tableau 19).

Graphique 20 : ICC total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2020 (mio EUR)



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 2020.

Tableau 19 : ICC total - Evolution suivant la répartition sectorielle en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)

ICC total - evolution suivant la répartition sectorielle					
en EUR	2011	2017	2018	2019	2020
Activités financières et d'assurance	437 991 405.36	389 457 643.13	428 927 644.81	573 807 336.64	450 194 633.82
Soparfi	97 837 683.34	179 695 409.27	232 411 296.19	247 722 071.17	240 270 481.62
Autres	87 318 626.00	112 545 494.96	137 340 712.71	151 140 938.99	109 301 573.93
Commerce	44 038 226.00	51 066 901.49	69 169 576.53	71 834 244.28	55 655 237.91
Construction	19 918 264.00	37 790 414.85	53 076 712.94	55 224 575.48	44 440 168.10
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	20 087 986.81	27 290 199.40	39 907 649.24	35 949 831.92	27 401 458.72
Total	707 192 191.51	797 846 063.10	960 833 592.42	1 135 678 998.48	927 263 554.10

en %	2011	2017	2018	2019	2020
Activités financières et d'assurance	61.93%	48.81%	44.64%	50.53%	48.55%
Soparfi	13.83%	22.52%	24.19%	21.81%	25.91%
Autres	12.35%	14.11%	14.29%	13.31%	11.79%
Commerce	6.23%	6.40%	7.20%	6.33%	6.00%
Construction	2.82%	4.74%	5.52%	4.86%	4.79%
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	2.84%	3.42%	4.15%	3.17%	2.96%
Total	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

Sources : ACD, Ministère des Finances.

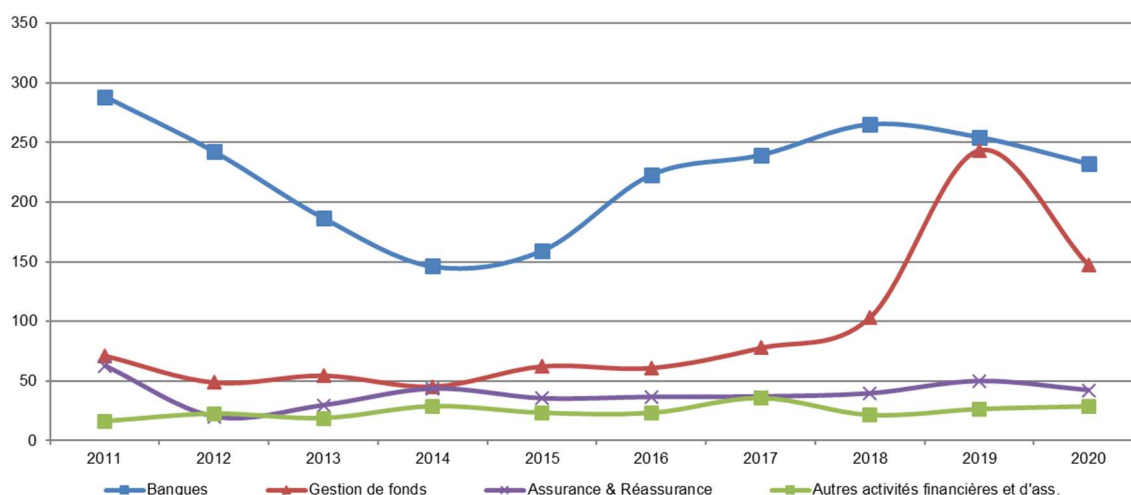
Remarques :

- 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. Pour les années budgétaires de 2012 à 2016, il est référé aux avis fiscaux du CES de 2015 et de 2018.

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 2020, les banques représentent les contributeurs les plus importants aux recettes ICC, suivies par les gestions de fonds. Il

convient de noter que ce dernier secteur connaît un pic en 2019 s'accroissant de 136% par rapport à l'année précédente.

Graphique 21 : ICC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2020 (mio EUR)



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 2020.

Tableau 20 : ICC du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)

ICC - Evolution du secteur des activités financières et d'assurances par sous-secteurs					
en EUR	2011	2017	2018	2019	2020
Banques	288 205 404.22	239 429 151.98	265 109 494.97	254 377 089.71	232 195 623.18
Gestion de fonds	71 191 915.94	77 719 641.24	103 205 540.88	243 438 533.02	147 433 180.14
Assurance & Réassurance	62 576 331.94	36 825 482.15	39 445 592.13	49 818 834.49	42 135 595.93
Autres activités financières et d'ass.	16 017 753.26	35 483 367.76	21 167 016.83	26 172 879.42	28 430 234.57
Total	437 991 405.36	389 457 643.13	428 927 644.81	573 807 336.64	450 194 633.82

en %	2011	2017	2018	2019	2020
Banques	65.80%	61.48%	61.81%	44.33%	51.58%
Gestion de fonds	16.25%	19.96%	24.06%	42.43%	32.75%
Assurance & Réassurance	14.29%	9.46%	9.20%	8.68%	9.36%
Autres activités financières et d'ass.	3.66%	9.11%	4.93%	4.56%	6.32%
Total	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. Pour les années budgétaires de 2012 à 2016, il est référé aux avis fiscaux du CES de 2015 et de 2018.

33 Impôt foncier (IFON) - Oui à une réforme, mais quelle réforme ?

Introduction

Les avis et observations du CES en matière de logements sont nombreux¹⁵. Dans le cadre du présent avis cependant, le Conseil a voulu être plus concret, tout particulièrement dans ses commentaires sur la fiscalité du foncier.

En effet, la pénurie de biens et la dynamique des prix¹⁶ du logement au Luxembourg a conduit les pouvoirs publics à reconnaître la nécessité de mettre en œuvre des mesures, y compris fiscales, permettant de contrecarrer ce que l'on appelle de manière simplifiée la « crise du logement » dans le pays. C'est dans ce contexte que s'inscrit le débat d'une éventuelle réforme de la fiscalité immobilière au Luxembourg. Différentes pistes peuvent être explorées, dont celle de la refonte de l'impôt foncier (« IFON »).

Concernant l'IFON, l'accord de coalition du gouvernement 2018-2023¹⁷ cite, parmi les différents objectifs énoncés, la nécessité de réformer l'IFON afin de pallier aux problèmes de logement dans le pays : *« La réforme de l'impôt foncier, qui devra contrecarrer la spéculation foncière, sera reliée à la refonte des plans d'aménagement généraux (PAG) « nouvelle génération ». Une tranche exonérée sur l'impôt foncier qui grève les biens immobiliers habités par leurs propriétaires sera introduite. La réforme de l'impôt foncier donnera l'occasion de remplacer et de simplifier le système de la taxe communale spécifique d'inoccupation ou de non-affectation à la construction de certains immeubles ».*

La réforme de l'impôt foncier au Luxembourg est aussi depuis plusieurs années l'une des préconisations du Fonds monétaire international (« FMI ») pour lutter contre la pénurie¹⁸ : *« The challenge is for Luxembourg to implement higher property taxes, but without reducing housing supply. Luxembourg faced a surging demand for housing over the last few years. Housing supply has not kept up with this growing demand, due in part to regulations that limit the use of available land for housing construction »* et que *« Taxes on unused land and unoccupied dwellings could stimulate construction and housing occupation and reduce the pressures on housing prices ».*

L'OCDE indique quant à elle que le Luxembourg devrait *« accroître le coût d'opportunité des terrains inutilisés en réformant les impôts périodiques sur la propriété immobilière. Une solution consiste à relever les impôts fonciers sur les terrains constructibles »* et *« assujettir une partie du financement des communes par l'État à la capacité des communes à sanctionner les propriétaires et les promoteurs immobiliers qui n'utilisent pas leurs permis de construire »*¹⁹.

¹⁵ Avis « Evolution économique, sociale et financière du pays 2018 » du 17 avril 2018 ; Avis « L'abolition projetée par le Gouvernement du taux de TVA super réduit pour le logement locatif » du 17 novembre 2014 ; Avis « L'accès à un logement abordable » du 28 octobre 2013 ; Avis « Les problèmes liés au logement » du 1^{er} janvier 1999

¹⁶ Doublement du prix au m² sur la décennie écoulée et emballement de respectivement +10% en 2019 et +15% en 2020

¹⁷ Voir l'accord page 31

¹⁸ Voir notamment le rapport du FMI « International Taxation and Luxembourg's Economy », 2020

¹⁹ Voir rapport de l'OCDE « Etude économique sur le Luxembourg », juillet 2019

Le FMI y verrait aussi une source de revenus : « *Another promising untapped revenue source in Luxembourg is the recurrent real property tax. This tax is relatively efficient as it is hard to escape due to its immobile base. Empirical studies find that recurrent property taxes indeed are the least distortive to economic growth among the major taxes. Recurrent property taxes are also generally perceived as fair, as they closely resemble a benefit tax, i.e., they represent a price for local public services. Luxembourg's property tax revenue is among the lowest in the EU at less than 0.1 percent of GDP (cf. graphique 24 ci-après). Its main weakness is that the underlying valuation of immovable properties is based on an old valuation regime from 1941. Property taxes are thus a small fraction of current market values* »²⁰.

Le niveau faible d'IFON au Luxembourg est donc considéré comme un potentiel inexploité de recettes fiscales pour aussi bien lutter contre la spéculation foncière et la rétention des terrains à construction que pour contrebalancer les dépenses publiques relatives aux infrastructures et les services publics locaux. Il est également signalé que l'impôt foncier exerce un moindre impact perturbateur sur l'évolution économique que d'autres types d'impôts.

Pour les **représentants des salariés** l'introduction d'un impôt foncier progressif relatif à la valeur foncière détenue par la personne physique respectivement la personne morale pondéré d'un supplément fiscal également progressif en cas de rétention de terrains à construction constitue une mesure d'urgence et de première priorité pour lutter contre la spéculation foncière et l'explosion du prix foncier en général et l'accumulation démesurée en propriété foncière et la rétention spéculative en particulier.

Pour les **représentants des entreprises**, qui n'appuient pas l'idée de la progressivité de l'IFON, il est cependant aussi important d'être en mesure de continuer à attirer la main d'œuvre dont les entreprises ont besoin à tous les niveaux de qualification pour continuer à développer leur activité économique. Un des éléments clefs à cet égard est justement de pouvoir faciliter l'accès au logement pour tous.

331 Principales caractéristiques de l'IFON

L'IFON est un impôt communal prélevé sur les propriétés immobilières localisées au Luxembourg, bâties ou non bâties.

A. Historique

La genèse de l'IFON au Luxembourg remonte à la loi du 1^{er} décembre 1936 sur l'impôt foncier (*Grundsteuergesetz*, ci-après la « Loi IFON »). L'année d'entrée en vigueur en 1941 coïncide avec le relevé des biens immobiliers luxembourgeois réalisé par le régime allemand, et qui a produit une évaluation des prix de loyers en fonction d'un certain nombre de critères (superficie, accès à l'électricité, etc.) établis par une loi allemande de 1934 (*Bewertungsgesetz*). Jusqu'à aujourd'hui, ce relevé sert de base pour établir la valeur unitaire des biens immobiliers au Luxembourg.

²⁰ Voir rapport pays publié en mai 2021 par le FMI dans le cadre de l'article IV, pour le Luxembourg pour 2021

La Loi IFON est complétée par des arrêtés grand-ducaux (ci-après « AGD »), qui fixent le taux d'IFON par commune, et des règlements grands ducaux (ci-après « RGD ») qui fixent le taux d'assiette dans le calcul de la base d'assiette de l'IFON²¹.

L'IFON luxembourgeois est donc composé de plusieurs éléments : une base d'assiette, déterminée en multipliant un taux d'assiette à la valeur unitaire du bien (conformément au relevé immobilier ci-avant mentionné), et un taux communal fixé annuellement par les communes.

B. Champ d'application

L'IFON luxembourgeois frappe la propriété foncière, indépendamment de son utilisation (habitation privée, commerciale, mixte, etc.) ou des sources de financement utilisées par le contribuable pour l'acquérir (fonds propres ou fonds empruntés).

Est redevable de l'IFON toute personne physique ou morale propriétaire, au 1^{er} janvier de chaque année, d'un bien immobilier ou d'un terrain agricole ou forestier situé sur une commune du Grand-Duché du Luxembourg. Lorsque la propriété appartient à plusieurs personnes, celles-ci sont solidairement responsables du paiement. Il est envoyé chaque année au(x) propriétaire(s) un bulletin de l'impôt foncier qui indique le montant à payer et son échéance.

Il est important de noter que pour la détermination de l'IFON dû par chaque contribuable, les règles actuelles ne prennent pas en considération des critères relatifs à la situation professionnelle ou familiale du propriétaire, ses revenus (y compris sa situation patrimoniale, ou encore le nombre de propriétés immobilières détenues au Luxembourg), (principe de l'impôt réel par opposition à l'impôt personnel²²).

C. Base imposable et taux applicable

L'IFON est déterminé en multipliant la base imposable (ou base d'assiette) au taux multiplicateur de la commune où le bien est situé, conformément au calcul suivant :

$\text{IFON} = \text{base d'assiette (valeur unitaire} \times \text{taux d'assiette)} \times \text{taux communal}$
--

Pour les propriétés immobilières bâties et non bâties, la valeur unitaire (indexée en euros) 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 en 1941.

²¹ A titre d'exemple, voir le RGD de 1967 fixant les taux d'assiette (inchangé depuis) et l'AGD pour 2021.

²² Un impôt réel est un impôt qui s'applique de manière uniforme sur un bien ou un acte alors que l'impôt personnel taxe le capital ou le revenu en tenant compte de la situation du contribuable.

➤ Détermination de la base imposable

La base imposable de l'IFON (ou base d'assiette) est égale à la **valeur unitaire** (*Einheitswert*) attribuée à chaque bien immobilier, multipliée par le **taux d'assiette** (*Steuermesszahl*). Tant la valeur unitaire que le taux d'assiette dépendent de la catégorie du bien immobilier.

➤ Détermination de la valeur unitaire

La valeur unitaire d'un bien immobilier est attribuée par la Section des évaluations immobilières de l'ACD, et notifiée aux propriétaires, aux services d'imposition et aux autorités communales par bulletin dans l'année suivant l'achat / l'achèvement de construction d'un immeuble.

Pour déterminer la valeur unitaire des biens, l'ACD procède à une classification des immeubles selon leur destination, comme suit :

- IFON A : Propriété agricole et forestière ;
- IFON B : Propriété immobilière bâtie et non bâtie :
 - B1 applicable aux constructions commerciales ;
 - B2 applicable aux constructions à usage mixte ;
 - B3 applicable aux constructions à autre usage ;
 - B4 applicable aux maisons unifamiliales et aux maisons de rapport ;
 - B5 applicable aux immeubles non bâtis autres que les terrains à bâtir à des fins d'habitation ;
 - B6 applicable aux terrains à bâtir à des fins d'habitation.

Pour les propriétés *autres que les terrains à bâtir* à des fins d'habitation, la valeur unitaire est fixée sur base des prix de 1941, indexée en euros.

On appelle *terrains à bâtir à des fins d'habitation*, les terrains qui, au 1^{er} janvier d'une année donnée, sont depuis au moins 3 ans susceptibles de faire l'objet d'une autorisation de construire et pour lesquels le début des travaux de construction n'a pas eu lieu. Cette qualification dépend donc de la décision de la commune de rendre le terrain constructible à des fins d'habitation, et n'est donc pas conditionnée à une demande d'autorisation de bâtir faite par le propriétaire.

Chaque commune doit établir un relevé de ces terrains et le communiquer à la section des évaluations immobilières de l'ACD, au plus tard pour le 31 janvier de l'année concernée, comprenant certaines informations relatives au terrain (désignation cadastrale, superficie, propriétaire(s), date à partir de laquelle il est considéré comme bâtissable à des fins d'habitation...).

Lorsqu'un terrain est repris dans ce relevé, la valeur unitaire est fixée à la date-clé du 1^{er} janvier ou, le cas échéant, du 1^{er} janvier d'une année subséquente.

➤ **Établissement du taux d'assiette**

Le taux d'assiette dépend de la nature du bien immobilier (exploitation agricole et forestière, immeubles bâtis ou non bâtis) et de sa situation, et est fixé par voie de RGD.

Pour les maisons unifamiliales, le taux varie entre 7 pour mille (0,7%) et 10 pour mille (1 %).

Le Pacte Logement de 2008²³ a introduit un taux d'assiette d'IFON plus élevé pour les terrains à bâtir à des fins d'habitation (sous-classe B6) afin de favoriser la mise sur le marché de ces terrains. Ce taux est de 15 pour mille (1,5%) pendant les 2 premières années de classement dans cette catégorie, et un taux de 100 pour mille (10%) à partir de la 3^e année. Pour pouvoir appliquer ces taux d'assiette majorés, les communes doivent procéder à une reclassification (facultative) de ces biens en sous-classe B6. En 2021, 24 communes sur 105 n'avaient pas procédé à cette classification en sous-classe B6.

➤ **Taux communaux applicables**

En vertu du principe de l'autonomie communale, l'autorité communale fixe et publie pour chaque année civile le taux communal par voie de AGD. Ce taux diffère en fonction de la destination du bien, selon les deux classes préétablies : propriétés agricoles et forestières (classe A) et immeubles bâtis et non bâtis (classe B). Le Pacte Logement a procédé à une reclassification des catégories de biens en six (6) sous-classes à la classe B, permettant aux communes de fixer des taux différents à ces sous-classes conformément à la classification des immeubles effectuée par l'ACD tel que décrit ci-avant.

Dans la pratique, ce taux varie beaucoup d'une commune à l'autre, allant de 200% à 1050%.

D. Déductibilité

Lorsque L'IFON est payé par un exploitant agricole, un commerçant ou une société commerciale pour un immeuble utilisé dans le cadre de son activité agricole ou commerciale, cet impôt constitue une dépense d'exploitation qui est déductible des impôts au même titre que les autres dépenses.

Lorsque l'IFON a trait à une propriété foncière faisant partie de l'actif net investi d'une exploitation ou entreprise, il est déductible de la base imposable dans la catégorie du bénéfice agricole ou du bénéfice commercial y afférent.

Enfin, l'IFON grevant un immeuble du patrimoine privé d'un contribuable donné en location est également déductible en tant que frais d'obtention.

²³ Loi du 22 octobre 2009 « Pacte Logement » (mémorial A-n°159) et article 12(3) de la Loi IFON modifiée.

E. Exonérations

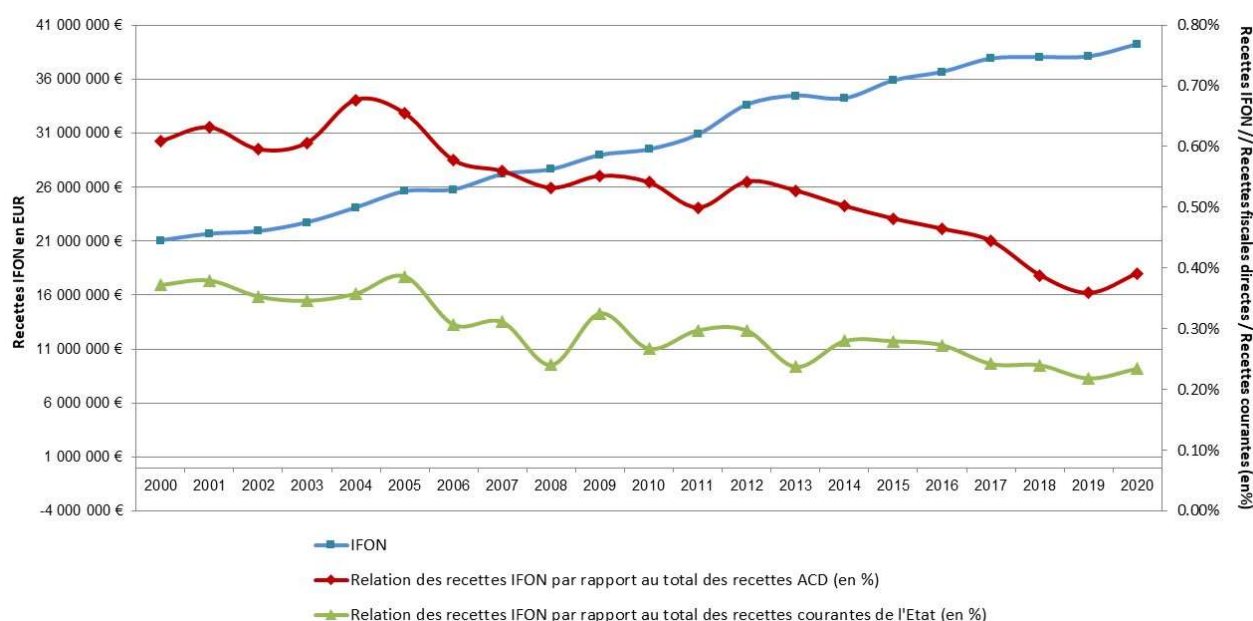
Sont exonérés de l'impôt foncier²⁴ :

- Les biens fonciers de l'État et des communes, affectés à un service public ;
- Les biens fonciers appartenant à des associations de bienfaisance ;
- Les immeubles des établissements hospitaliers et des ordres religieux lorsqu'ils sont utilisés pour la médecine, le culte, l'enseignement religieux ou à des fins administratives ;
- Les ouvrages d'art, les voies ferrées et routières et le patrimoine foncier administratif du CFL.

332 Considérations budgétaires

Le graphique 22, ci-dessous montre les recettes de l'IFON ont augmenté tout au long de la période de 2000 à 2020 et s'élèvent, en 2020, à 40,33 mio EUR. En ce qui concerne l'année 2020, il est à préciser qu'il s'agit d'une estimation sur base de l'année 2019.

Graphique 22 : Evolution de l'IFON (EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes et des recettes courantes de l'État (%) de 2000 à 2020



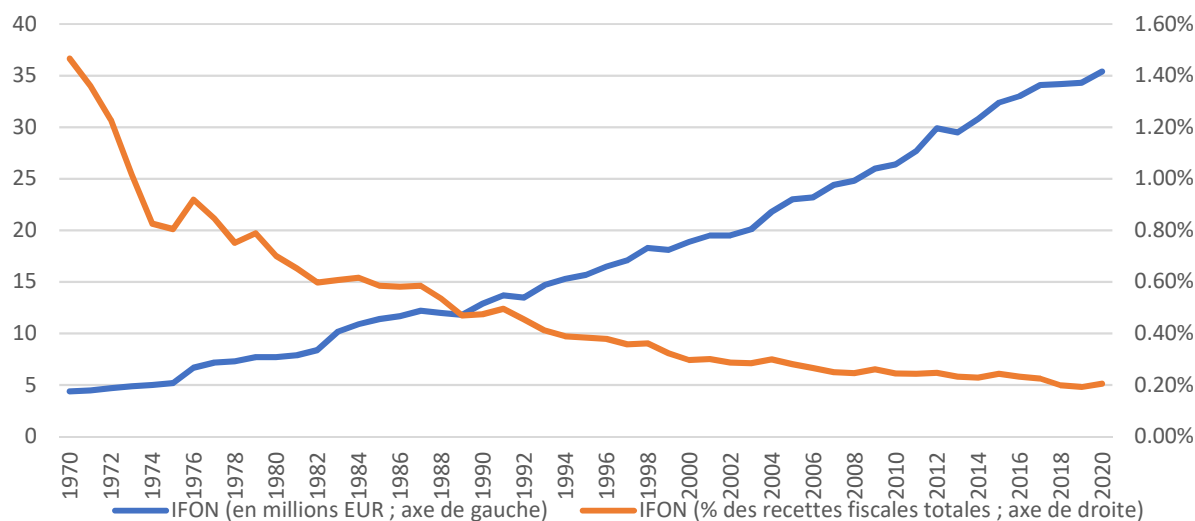
Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Il est à noter que pour l'année 2020, les données ne sont pas encore toutes recensées. A ce jour, il s'agit d'une estimation sur base de l'année 2019.

Mais parallèlement, on note sur le long terme que l'impact de l'IFON sur les recettes fiscales totales n'a cessé de diminuer depuis les années 1970.

²⁴ Voir paragraphe 4 de la Loi IFON.

Graphique 23 : Evolution de l'IFON de 1970-2020 (en % des recettes fiscales totales et en mio EUR)



Source : Statec – Comptabilité nationale

- Ainsi, en 1970, l'IFON représentait environ 200 000 EUR et 1,6% des recettes fiscales totales, alors qu'en 2020, l'IFON représentait près de 40 mio EUR pour seulement 0,24% des recettes totales.
- Les recettes au titre de l'IFON ne représentent aujourd'hui, en moyenne, plus que 1,5% des recettes ordinaires des communes, alors qu'elles en représentaient 5,5% en 1970²⁵.
- En 2020, l'IFON luxembourgeois ne représentait que 0,1% du PIB, contre une moyenne européenne de 1,5%. A l'inverse, si l'IFON luxembourgeois était augmenté afin de représenter 1,5% du PIB, ses recettes avoisineraient les 900 mio EUR.

Cette tendance s'explique en grande partie par le fait que le mode de calcul de l'IFON est resté inchangé et que la valeur unitaire n'a toujours pas été adaptée à l'évolution des prix des biens immobiliers. Ainsi un taux d'assiette variant entre 0,7% et 1% (notamment pour les maisons unifamiliales) est appliqué à une valeur unitaire qui reste calculée sur la base des prix en vigueur en 1941. Or, même si la loi du 1^{er} décembre 1936 sur l'impôt foncier (*Grundsteuergesetz*, « Loi IFON »)²⁶ prévoyait une réévaluation de cette valeur unitaire tous les six ans, cette périodicité n'a jamais été respectée notamment pour des raisons de charge administrative.

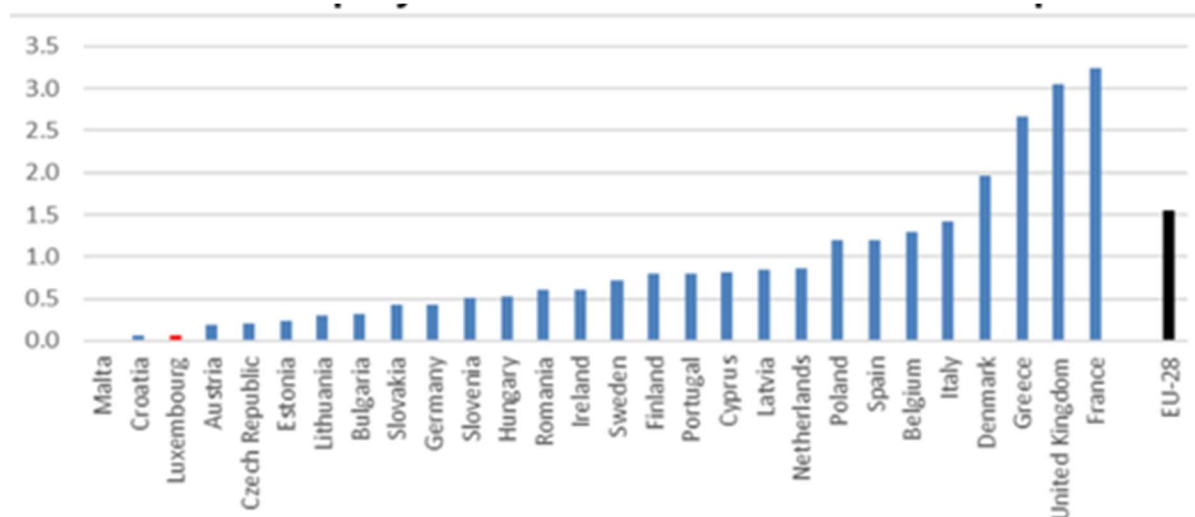
²⁵ Paul Estgen, « Quelques réflexions sur l'impôt foncier », Forum, février 2011.

²⁶ Paragraphe 13 de la Loi IFON, faisant référence au paragraphe 21 de la loi du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs (*Bewertungsgesetz*).

333 Comparaison avec d'autres pays

Le montant des recettes budgétaires du Luxembourg provenant de l'IFON se situe parmi les plus faibles des pays de l'OCDE, comme le montre le tableau ci-dessous.

Graphique 24 : IFON en Europe (en % du PIB)



Source : Rapport IMF « International taxation and Luxembourg economy » pour 2020

Par ailleurs, il peut également être intéressant de comparer la situation du Luxembourg avec celle applicable dans d'autres pays, et notamment en France et en Allemagne.

Ainsi, des données pour 2016 montrent que la taxe foncière a rapporté quelque 13,3 mia EUR aux communes allemandes, soit un produit bien inférieur à celui des taxes françaises assises sur l'immobilier. En effet, en France, la fiscalité comparable sur les ménages (la taxe d'habitation et les taxes foncières) s'élevait selon l'INSEE à 38 mia EUR en 2016 (et ce pour un pays moins peuplé)²⁷.

334 Les raisons qui plaident pour une réforme de l'IFON

Depuis longtemps déjà, la réforme de l'IFON semble à la fois nécessaire et inévitable. Les raisons sont connues et ont été décrites à maintes reprises, notamment par les partenaires sociaux dans leur contribution au Semestre européen ou encore par le CES dans son avis fiscal de 2018.

- Tel que décrit ci-dessus, les revenus de l'IFON sont faibles. Le fait que la valeur unitaire des biens immobiliers soit fixée d'après un relevé des biens évalués au 1^{er} janvier 1941 sur base du « Bewertungsgesetz » de 1934 implique forcément qu'elle ne correspond aucunement à leur valeur actuelle. Il faut dire que ce relevé comprend des critères

²⁷[https://politiquedulogement.com/2018/07/la-taxe-fonciere-allemande-censuree-par-la-cour-constitutionnelle/#:~:text=La%20taxe%20actuelle&text=Les%20biens%20fonciers%20situ%C3%A9s%20en,la%20taxe%20professionnelle%20\(Gewerbesteuer\).&text=Dans%20les%20L%C3%A4nder%20de%20l'Ouest%2C%20%C3%A0%20l'exception,10%25%20au%20b%C3%A9n%C3%A9fice%20des%20%C3%A9glises.](https://politiquedulogement.com/2018/07/la-taxe-fonciere-allemande-censuree-par-la-cour-constitutionnelle/#:~:text=La%20taxe%20actuelle&text=Les%20biens%20fonciers%20situ%C3%A9s%20en,la%20taxe%20professionnelle%20(Gewerbesteuer).&text=Dans%20les%20L%C3%A4nder%20de%20l'Ouest%2C%20%C3%A0%20l'exception,10%25%20au%20b%C3%A9n%C3%A9fice%20des%20%C3%A9glises.)

d'évaluation totalement désuets, tels les raccords à l'eau potable, à l'électricité ou encore au chauffage central.²⁸

- L'IFON est injuste car son 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.
- La méthode de calcul de l'IFON est complexe, en raison, notamment, des trois facteurs fixés à trois niveaux différents²⁹ ce qui fait que cet impôt est difficilement retraçable pour les contributeurs.
- L'IFON risque fort d'être illégal face aux droits constitutionnels. En effet, la Cour constitutionnelle en Allemagne a rendu le 10 avril 2018 un arrêt important concernant la valorisation des immeubles³⁰. La 1^{ère} 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, les valeurs actuelles pouvant être utilisées jusqu'à la fin 2024.
- Tel qu'il a été mentionné dès l'introduction du présent Chapitre, toutes les recommandations internationales vont dans le sens d'une réforme. Dans son étude économique sur le Luxembourg de 2015³¹, 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 foncier³². Finalement, dans le cadre du Semestre européen, la recommandation spécifique de « *[revoir] le niveau d'imposition actuellement peu élevé des biens immobiliers* »³³ 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 Luxembourg³⁴.

Mais le constat des insuffisances du système d'imposition foncière actuel ne remplace pas encore une vision sur l'imposition future.

²⁸ « *Bewertungsgesetz* » Mémorial 902 du 3 janvier 1934, page 9002.

²⁹ 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.
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.

³¹ Etudes économiques de l'OCDE, Luxembourg, mars 2015, p. 46.

³² International Monetary Fund, Washington D.C., Luxembourg, STAFF REPORT FOR THE 2018 ARTICLE IV CONSULTATION, p. 17.

³³ 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

³⁴ 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_p.24

335 Une réforme pour quoi faire ?

Si donc l'IFON, dans sa version actuelle, est incontestablement anachronique, largement en dessous des enjeux qu'il est censé cerner, dépassé par les réalités économiques et sociales, il reste qu'une réforme ne semble pas avoir été possible du fait de sa complexité au niveau de la méthode de calcul et des intérêts des différents acteurs impliqués. La solution de facilité d'une bête multiplication de la valeur unitaire semble exclue, notamment parce que la décision de la Cour constitutionnelle allemande de 2018 conteste le caractère légal de la « Grundsteuer » par l'argument de la nécessaire égalité devant l'impôt qui pourrait aussi être avancé au Luxembourg.

Les CES estime indispensable de déterminer d'abord quel est l'intérêt de cet impôt et en quoi consiste son objectif :

- Veut-on augmenter l'IFON dans le but de créer de nouvelles recettes pour l'État et les communes ?
- Envisage-t-on de réaménager le partage des recettes entre l'État et les communes en remplaçant des recettes de l'ICC par des recettes communales moins volatiles et moins soumises à la conjoncture, comme le proposent les représentants des employeurs ?
- Veut-on pallier à la « crise du logement » en freinant la spéculation immobilière, dissuader de la propriété non habitée et encourager la construction de terrains et la libération de logements non exploités ? Espère-t-on ainsi influencer le prix de l'immobilier ?
- Veut-on donner à l'IFON une dimension écologique par la séparation entre les zones d'habitation, les zones vertes, agricoles, industrielles artisanales et commerciales ?
- Veut-on aider à l'aménagement du territoire et la décentralisation des activités par l'encouragement ou la dissuasion de construire dans certaines communes ?
- Veut-on donner à l'IFON un but de redistribution sociale, voire une progressivité avec exonération de l'habitation principale comme les représentants des salariés l'évoquent pour contrecarrer la spéculation et l'accumulation du foncier ?
- Veut-on faciliter le calcul excessivement complexe de l'IFON et le rendre compréhensible et transparent pour les administrés ?

Ces objectifs ne sont pas tous contradictoires entre eux, mais il convient de définir les priorités. Au vu de la pénurie des logements et de la crise sociale qu'elle provoque, le CES estime que la justification principale à la redynamisation de l'IFON doit être la fluidification du marché immobilier et la lutte contre la rétention immobilière dans un but spéculatif, avec la perspective d'un rééquilibrage des prix, tout en évitant, dans un souci de justice fiscale, de pénaliser les propriétaires-habitants de logements modestes et l'outil de production des entreprises.

Par ailleurs, la « crise du logement » a pris, de l'avis du CES, un caractère d'urgence nationale dont les enjeux relatifs à la propriété foncière et immobilière en général ainsi qu'à l'imposition de ces actifs ont pris une proportion telle qu'ils dépassent largement le seul cadre communal. Ce ne sont plus les avis des habitants de chaque commune en particulier qui peuvent prendre

le dessus sur les intérêts évidents des habitants du pays dans son entièreté. Une réforme qui donne à l'État des moyens de définir l'intérêt général ne doit pas pour autant priver les communes de leurs ressources.

Dans la mesure où la réforme de l'IFON permettrait des recettes fiscales supplémentaires à l'État et aux communes, une modernisation parallèle du cadre fiscal réallouant différemment les impôts entre l'État et les communes s'imposerait.

Finalement, le **Groupe salarial** regrette que l'impôt foncier, à l'état actuel, ne permette pas une progressivité en fonction de la valeur totale du patrimoine immobilier d'un contribuable au Luxembourg.

336 Pistes de réflexions et modalités possibles d'une réforme de l'IFON

Sur base de ces objectifs, les pistes suivantes peuvent être explorées :

A. Réévaluation de la valeur unitaire des biens immobiliers

La pierre angulaire de la réforme consisterait à réévaluer les biens immobiliers afin d'abandonner la référence actuelle datant de 1941 et avoir recours à des valeurs unitaires déterminées sur base des valeurs actuelles. A plus long terme, la nécessaire réévaluation de la base d'imposition des propriétés devrait ensuite se faire périodiquement. Les références qui seront choisies pour cette réévaluation devront être telle qu'elles ne reflètent pas des augmentations de valeur du patrimoine immobilier qui seraient purement temporaires et spéculatives.

L'augmentation de la valeur unitaire des biens immobiliers devrait, à elle seule, tendre à augmenter les recettes d'IFON.

Cependant, les contribuables qui souhaitent acquérir un premier bien immobilier à titre de résidence principale au Luxembourg sont les plus impactés par la spéculation immobilière car ils subissent de plein fouet l'augmentation continue des prix des logements et fournissent un taux d'effort considérable pour financer leurs achats³⁵. Il est donc également important de ne pas décourager les contribuables dans leur première acquisition ou leur changement de résidence principale.

Pour ce faire, il pourrait donc être envisagé d'introduire une exonération (totale ou partielle) de l'IFON, au titre de l'habitation principale et / ou d'une première acquisition immobilière. Une telle mesure serait en ligne avec la volonté exprimée du gouvernement dans l'accord de coalition. Cette exonération pourrait être décidée et modulée en fonction d'une stratégie d'aménagement du territoire.

³⁵ Voir le rapport Liser « L'évolution du taux d'effort des ménages résidents du Luxembourg selon leur mode d'occupation et leur niveau de vie entre 2010 et 2018 », juin 2020.

Par ailleurs, il serait important de s'assurer de ne pas pénaliser les personnes physiques et morales qui détiennent des biens immobiliers pour les besoins de leur activité professionnelle et qui constituent l'actif principal utilisé à cette fin (ex. hôtels, restaurants).

Il est aussi rendu attentif aux terrains constructibles qui font partie d'une exploitation commerciale ou agricole. Le secteur agricole devra bénéficier d'une attention particulière dans la mesure où la terre constitue son principal outil de travail. Afin d'éviter que des terres activement exploitées pour les besoins d'une production commerciale ou agricole ne soient pénalisées, il faudra différencier les terrains détenus à des fins de spéculation des terrains qui constituent le patrimoine productif des exploitants.

B. Imposition plus stricte des terrains constructibles et des biens vacants

Il est indéniable que le maintien de terrains constructibles et de biens vacants, sans volonté de les destiner au logement, participe à la crise du logement en diminuant la quantité de biens disponibles à la location ou à la vente, et pérennisent l'inflation du prix de ces biens.

Or, si la loi de 2009 a bien introduit une mesure permettant de lutter contre ce type de problème (par une affectation des biens à la catégorie B6), son application a toutefois été laissée facultative au niveau de chaque commune. Il semble donc indispensable de s'assurer que le sous-classement de ces terrains à la catégorie B6 soit désormais rendu obligatoire pour toutes les communes.

Concernant le taux d'assiette actuellement applicable à cette sous-classe, s'il n'a pas encore l'effet dissuasif escompté, l'on peut imaginer qu'avec la réévaluation de la valeur unitaire décrite ci-dessus, le coût fiscal afférent à la détention de terrains constructifs deviendra assez conséquent pour produire un effet plus prononcé et pour contrebalancer la concentration de ces terrains auprès d'une poignée d'individus et de sociétés³⁶. **Le Groupe salarial** plaide pour un IFON progressif pour agir contre cette rétention des immeubles à des fins spéculatives.

Enfin, le traitement décrit ci-avant des terrains constructibles devrait être étendu aux biens vacants, ce qui implique en outre d'introduire une définition précise des « biens vacants »³⁷.

C. L'IFON seul ne résoudra pas la « crise du logement »

➤ Le cadre fiscal général du logement

D'autres éléments pourraient devoir être analysés dans le cadre d'une réforme plus globale de la fiscalité immobilière, par exemple, l'amortissement accéléré, le traitement fiscal des plus-

³⁶ Voir rapport Liser « Le degré de concentration de la détention du potentiel foncier destiné à l'habitat en 2016 », février 2019

³⁷ Ainsi l'Irlande (Loi irlandaise de 2015 « Urban regeneration and Housing Act ») a introduit en 2015 (et applicable à partir de 2019) une taxe annuelle de 3% sur les propriétés vacantes. Les autorités locales ont l'obligation de tenir un registre de tous les sites vacants (et leur valeur) se trouvant dans des zones à fins résidentielles ou de régénération d'une superficie excédant 0,05 hectares.

values immobilières (directes et indirectes), le crédit d'impôt sur actes notariés (dit « Bëllegen Akt ») et le taux réduit de TVA à 3% applicable à la construction ou la rénovation de logements

➤ **Dynamiser la création d'un parc locatif abordable**

En raison de la hausse fulgurante des taux d'effort des locataires, notamment dans les quintiles inférieurs du niveau de vie, il est évident que la demande des ménages modestes pour des logements abordables et subventionnés (vente et location) – qui se trouve déjà aujourd'hui à un niveau élevé – augmentera davantage dans le futur.

Une intervention massive et des investissements d'envergure de la part de l'État, des communes et des promoteurs publics dans la construction de logements abordables publics est la condition sine qua non d'une lutte efficace contre la flambée des loyers. Si l'action publique est une condition nécessaire, elle n'est cependant pas suffisante et doit être combinée avec l'action privée ou encore en incitant la conclusion de partenariats publics-privés.

Car, face à l'envergure du défi, le développement du logement abordable public au Luxembourg n'est actuellement qu'au stade embryonnaire. Il est inévitable de développer davantage ce parc locatif en général et de se donner les instruments légaux et juridiques nécessaires afin de pouvoir intervenir de façon massive sur le marché immobilier, notamment en déterminant les parts et rôles respectifs de l'État et des communes, d'une part, et du secteur privé, d'autre part.

➤ **Une coopération accrue au niveau de la Grande Région par la réalisation de projets transfrontaliers pour un co-développement**

Le Grand-Duché de Luxembourg est devenu un espace métropolitain. Cette évolution a certes profité au développement du pays, mais a aussi engendré des inconvénients et touche à ses limites. Il faut passer à une nouvelle approche de co-développement et investir dans la coopération transfrontalière à tous les niveaux (aménagement du territoire transfrontalier, transport public et infrastructure de transport, zones d'activité économique, coopération dans des projets de développement économique, formation professionnelle à tous les niveaux, recherche et développement, santé publique, protection de l'environnement...). Cette coopération peut prendre différentes formes. Elle peut être bilatérale ou multilatérale selon le sujet. Mais en tout cas elle implique que le Luxembourg prévoit des moyens financiers pour participer à des projets de co-développement et de co-investissement, mais également des moyens en termes de ressources humaines à affecter à cette politique.

Encadré 3 : Le cadre fiscal en matière de logement

Introduction :

En dehors de ses réflexions plus détaillées concernant l'impôt foncier ci-dessus, le CES attire l'attention sur un certain nombre d'autres éléments de la politique fiscale concernant plus particulièrement le logement et qui, à ses yeux, ne remplissent soit pas ou plus leur objectif, soit peuvent potentiellement nuire à l'offre de logements abordables.

L'augmentation exponentielle des prix du logement au Luxembourg, (i.e. plus de 30% entre 2012 et 2017³⁸) ainsi que la pénurie de biens (i.e. entre 5.000 et 6.000 unités construites par an, pour une population résidente augmentant d'au moins 10.000 personnes par an depuis 2010³⁹), conduisent à entamer une réflexion sur la nécessité de reconsidérer différentes mesures existantes, y compris fiscales, afin de lutter contre cette « crise du logement ».

Tout d'abord, il y a lieu de constater que la question du logement n'est pas un problème uniquement luxembourgeois et qu'il est pratique courante dans l'OCDE de soutenir l'accès à la propriété par des mesures fiscales de faveur. En effet, la majorité des pays de l'OCDE disposent de mesures fiscales facilitant l'accès à la propriété et on notera à cet égard que leur coût est plus élevé dans certains pays de l'OCDE⁴⁰ qu'au Luxembourg.

De plus, l'OCDE reconnaît qu'offrir des logements abordables est un réel défi. Elle convient également que souvent les mesures fiscales proposées visent essentiellement l'accès à la propriété et non pas la subvention de loyers à coût modéré et qu'elles ne ciblent pas nécessairement le type de population qui en a le plus besoin.

Le gouvernement luxembourgeois a énoncé⁴¹ plusieurs fois⁴² sa volonté de lutter contre la crise du logement, tout en insistant sur la nécessité de favoriser des constructions durables, d'aider la population la plus nécessiteuse et de continuer à attirer les talents au Luxembourg.

Dans ce contexte, le CES demande à ce que le gouvernement mette en place une stratégie holistique et durable en matière de logement qui serait reflétée par un certain nombre de mesures, y compris dans la construction de sa politique fiscale. Cette stratégie devrait, dans un premier temps, reposer sur la réalisation d'un état des lieux exhaustif des différents avantages fiscaux disponibles au profit du logement, puis analyser le déchet fiscal y afférent et, dans un

³⁸ Voir le cahier thématique d'IDEA : « le logement au Luxembourg », avril 2018

Dans la région du Grand-Est, le prix des nouvelles maisons a diminué de 2,4% entre 2012 et 2017 et celui des appartements neufs a augmenté de 9,4% sur cette période.

Selon les données d'Eurostat, les prix des logements ont augmenté, entre 2012 et 2017, dans l'UE (28) de 15,6%, dans la zone Euro de 10,8%, en Belgique de 10,1%, en Allemagne de 28%, en France de 1,1%, au Luxembourg de 27,6% et au Royaume Uni de 33%. Entre 2017 et 2020, les prix ont augmenté de 15,4% dans la zone Euro, de 13,6% en Belgique, de 23% en Allemagne, de 13,3% en France et de 41% au Luxembourg.

³⁹ Voir section sur l'IFON

⁴⁰ Notamment vis-à-vis de la Belgique, la Suède, le Canada, la Norvège, le Pays-Bas et Royaume-Uni

⁴¹ Voir <https://gouvernement.lu/dam-assets/documents/actualites/2018/12-decembre/Accord-de-coalition-2018-2023.pdf>

⁴² Voir: Les déclarations du Premier ministre sur l'état de la nation 2020 et 2021

second temps, prévoir des alternatives pour toute revue à la baisse ou abolition éventuelle de mesures fiscales existantes. Ces mesures devraient également permettre d'agir contre la spéculation immobilière, réalité économique qui est très difficile à définir et à identifier sur le terrain.

Le CES pense qu'il est important d'étudier quelles sont les dispositions fiscales de faveur existantes (hors IFON) en lien avec la détention d'un logement aux fins de location, dont la modification pourrait contribuer à améliorer l'offre de logement au Luxembourg et à juguler la spéculation éventuelle sur le prix des logements. Il ne sera ainsi pas traité ici des avantages fiscaux liés à la résidence principale (i.e. crédit d'impôt notarié⁴³, TVA à 3%, ...). Néanmoins, en ce qui concerne le taux de TVA super réduit pour le logement locatif, nous renvoyons à l'avis du CES correspondant de 2014⁴⁴.

Les changements qui seront envisagés, le cas échéant, devront avoir une mise en œuvre échelonnée dans le temps et être proportionnés aux besoins. Un ordre de priorité devra également être établi, sachant que l'urgence en la matière ne permet pas d'attendre une réforme fiscale discutée par ailleurs.

Dans ce cadre, le CES souhaite exposer des pistes de réflexions en termes de modifications des avantages fiscaux liés au logement, qui sont exposées ci-après.

Les pistes d'une éventuelle réforme de la politique fiscale en matière de logement :

Le tableau 21 révèle l'envergure de ces « dépenses fiscales » en matière de logement, dont certaines, prises individuellement, pourraient contribuer, selon le CES, à aggraver la problématique de la pénurie et de l'augmentation exponentielle des prix des logements.

⁴³ « Bëllegen Akt »

⁴⁴ Avis CES « L'abolition projetée par le Gouvernement du taux de TVA super réduit pour le logement locatif » du 17 novembre 2014

Tableau 21 : Dépenses fiscales – Estimation pour 2022 en mio EUR

N°	Impôts directs		Prévisions 2022
1	Abattement	extra-professionnel	127
2	Abattement	en raison d'un bénéfice de cession sur un immeuble ou une participation importante	13
3	Abattement	sur les plus-values de cession d'un immeuble bâti acquis par voie de succession en ligne directe	5
4	Abattement	pour charges extraordinaires (y compris abattement forfaitaire pour frais de domesticité, etc.)	59
5	Abattement	pour charges extraordinaires en raison des enfants ne faisant pas partie du ménage du contribuable	14
6	Déductibilité	des arrérages de rentes charges permanentes dues en vertu d'une obligation particulière et payés au conjoint divorcé	4
7	Déductibilité	des cotisations d'assurances et des intérêts débiteurs	99
8	Déductibilité	des cotisations payées à titre personnel en raison d'une assurance continue, volontaire ou facultative, et d'un achat de périodes en matière d'assurance maladie et d'assurance pension auprès d'un régime de sécurité sociale	6
9	Déductibilité	Intérêts débiteurs en relation avec un prêt bancaire pour financer l'acquisition d'une habitation personnelle	89
10	Déductibilité	des cotisations d'épargne logement	36
11	Déductibilité	des libéralités et dons	40
12	Déductibilité	des versements au titre d'un contrat individuel de prévoyance-vieillesse (3e pilier)	43
13	Déductibilité	des cotisations personnelles dans un régime complémentaire de pension (2e pilier)	7
14	Exemption	de la plus-value de cession de la résidence principale	197
15	Bonification d'impôt	en cas d'embauchage de chômeurs	5
N°	Impôts indirects		Prévisions 2022
1	TVA Taux Réduit	à 3%:	
		Produits alimentaires destinées à la consommation animale	1
		Chaussures et vêtements pour enfants âgés de moins de 14 ans	2
		Services de restaurant et de restauration, à l'exclusion desdits services portant sur des boissons alcooliques	26
		Hébergement dans les lieux qu'un assujetti réserve au logement passager de personnes et locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper	7
		Secteur financier	2
		Affectation d'un logement à des fins d'habitation principale dans le chef du propriétaire du logement ayant fait l'objet de certains travaux de création et de rénovation resp. dans le chef d'une personne autre que le propriétaire du logement ayant fait l'objet de certains travaux de rénovation*	283
2	TVA Taux Réduit	à 14%:	
		Vins de raisins frais titrant 13° ou moins d'alcool, à l'exception de vins enrichis en alcool, des vins mousseux et de vins dits de liqueur	3
		Assurances	1
		Secteur financier	2
3	Droits d'enregistrement et de transcription	Crédit d'impôt logement (bëllegen Akt)**	205

Notes : Les catégories marquées en jaunes concernent le logement

*Calculé par rapport au taux de référence national 17%

**Calculé par rapport à une application du taux normal de 7%

Source : Ministère des Finances, Projet de loi n° 7848 portant règlement du compte général de l'exercice 2020°

Des dispositions fiscales introduites pour inciter à l'investissement dans l'immobilier (autres que ceux liés à l'acquisition de la résidence principale) contribuent aujourd'hui dans certains cas à créer une demande supplémentaire et donc un surinvestissement favorisant, en combinaison avec la rétention de terrains constructibles, une hausse supplémentaire des prix.

En effet, à l'époque, les circonstances étaient différentes en comparaison à l'environnement actuel. Ainsi, l'actif immobilier était souvent moins rentable que d'autres types d'actifs et le coût de financement était important, notamment à cause des taux d'intérêt plus élevés. Toutefois, la situation a changé depuis : les taux d'intérêt sont à des niveaux historiquement et durablement bas et les marchés financiers sont instables alors que les prix immobiliers suivent une trajectoire haussière continue.

Par conséquent, les avantages fiscaux qui ne répondent pas ou plus à la politique fiscale du logement au Luxembourg (i.e. favorisant l'effet spéculatif) devraient être identifiés, puis adaptés. A cette occasion, il pourrait être opportun de prendre connaissance de la pratique des autres États Membres, comme le montre le tableau ci-après.

De plus, des données chiffrées précises devraient être fournies afin de pouvoir effectuer une évaluation du coût respectif actuel des différentes mesures fiscales concernées et établir un ordre de priorité dans leur éventuelle modification. Une analyse précise de l'impact des différentes mesures fiscales est un préalable indispensable, en amont de toute éventuelle réforme, afin de mieux proportionner les mesures qui pourraient être modifiées et d'évaluer leur impact pour les contribuables.

En effet, comme le rappelle le Ministre dans sa réponse à une question parlementaire récente⁴⁵, l'augmentation exponentielle des prix de l'immobilier au Luxembourg est liée à des facteurs multiples, dont certains peuvent être fiscaux et d'autres non-fiscaux.

Cette analyse est confirmée par l'OCDE qui, dans ses études économiques sur le Luxembourg de juillet 2019, estime que « *Les mesures fiscales favorables à l'accession à la propriété sont généralement régressives et peuvent aboutir à un surinvestissement dans le logement et accentuer la hausse des prix immobiliers* »⁴⁶.

Le CES note que le gouvernement semble en avoir pris connaissance et en réagissant, avec quelques adaptations réalisées à travers la loi budgétaire pour l'exercice 2021 qui a procédé entre autres à :

- l'introduction d'un prélèvement à hauteur de 20% sur les revenus provenant de biens immobiliers appartenant à des FIS, OPC ou FIAR ;
- la réduction de l'amortissement accéléré de 6 à 4% et de la durée d'achèvement de 6 à 5 ans, mesure atténuée toutefois par l'introduction d'un abattement immobilier spécial de 10.000 EUR maximum.

Le CES estime que ces avancées sont limitées et qu'il serait opportun de continuer à revoir la politique fiscale en matière de logement au Luxembourg, après avoir élaboré une vision long terme durable et holistique des avantages fiscaux proposés en la matière (en fonction de l'objectif de chaque mesure et de son coût budgétaire). Cette vision devrait intégrer les critères suivants :

- Mettre en place un cadre cohérent de mesures en faveur de l'offre de logements abordables et permettant d'identifier et d'agir contre la spéculation immobilière ;
- Soit limiter certains avantages fiscaux par l'introduction de conditions d'octroi plus strictes, soit les abolir, tout en préservant les avantages liés à la résidence principale ;

⁴⁵ Question parlementaire n° 4731 du 23 juillet 2021 de Monsieur le Député François Benoy concernant les avantages fiscaux lors de la location d'un bien immobilier

⁴⁶ OCDE, Études économiques de l'OCDE : Luxembourg 2019, 97.

- Si certaines mesures fiscales existantes devaient être largement revues à la baisse ou être abolies, il conviendrait de réfléchir à les remplacer par de nouvelles mesures fiscales plus ciblées en matière de logement abordable et durable en ligne avec la politique du gouvernement ;
- S’assurer que pour toute mesure existante revue à la baisse ou abolie, il existe une période de transition pour les investisseurs actuels afin de leur garantir un minimum de prévisibilité et de sécurité juridique ;
- Être élaborée de telle sorte qu’elle assure des logements abordables et durables à la population résidente et à la main d’œuvre dont les entreprises ont besoin pour continuer à se développer, et ;
- Considérer quelle serait la perte d’avantage fiscal dans sa globalité (i.e., toutes mesures confondues) pour le propriétaire.

Comparatif pays – aperçu des mesures existantes :

Le tableau 22 ci-dessous donne un aperçu des règles d’imposition des loyers et plus-values en place au Luxembourg et dans les pays limitrophes. Bien sûr, si ces règles varient d’un pays à l’autre, elles s’inscrivent chacune dans un cadre fiscal global national qui diffère aussi et qui peut inclure d’autres types d’impôts comme par exemple le droit de succession et l’impôt sur la fortune.

Tableau 22 : Aperçu des règles d'imposition des loyers et plus-values au Luxembourg, en Allemagne, en Belgique et en France

		Luxembourg	Allemagne	Belgique ¹	France ²
Revenu de location de biens	Revenu imposable				
	Loyer brut - réel	oui	oui	non	oui
	Loyer estimé - Forfait			oui	
	Dépenses déductibles				
	Dépenses d'entretien et réparation	oui	oui	non	oui
	Intérêts débiteurs (sans plafond)	oui	oui	oui	oui
	Impôts déductibles	oui	oui	non	oui
	Amortissement (sous conditions et certaines limites)	oui (2% ou 4/5%)	oui (2% et/ou 5%)	oui (réduction fédérale d'impôt max. 30% de 2 350€)	non
Revenu divers	Modalités d'imposition				
	Plus-value	1/2 taux d'impôt si détention de 2 ans	Exonéré si détention de 10 ans	Exonéré si détention de 5 ans	Exonéré si détention de 30 ans
Calcul de l'impôt	Taux d'imposition				
	Taux d'imposition standard sur le revenu (max.) ³	45.8%	47.5%	52.9%	55.4%
	value de cession d'un immeuble locatif (non-exonéré) ⁴	Idem	Idem	16.5%	19.0%

¹ En Belgique, le loyer est évalué forfaitairement sur base du revenu cadastral indexé à 1,7863 pour 2018 et majoré à 40%. Les intérêts hypothécaires, l'amortissement en capital et l'assurance vie sont déductibles sous conditions et de l'impôt fédéral.

² Si le revenu locatif est inférieur à 15 000€ annuel alors choix entre le régime forfaitaire avec abattement de 30% ou le régime réel avec un grand nombre de charges déductibles. Le régime réel est alors irrévocable pendant 3 ans. Au-delà le régime forfaitaire n'est pas possible.

³ Taux excl. certaines surmajorations notamment sociales (e.g. assurance dépendance pour le Luxembourg)

⁴ Taux soumis à conditions et excl. certaines surmajorations notamment sociales/taxes complémentaires

Source : UEL

Le Luxembourg offre, au global, des avantages fiscaux légèrement plus favorables que les pays limitrophes grâce aux règles d'amortissement et de l'application du taux de faveur sur la plus-value immobilière à partir de seulement 2 ans de détention. Cette appréciation est toutefois à nuancer en matière de plus-value par le fait que si le délai de détention est effectivement plus long dans les autres pays, il ouvre, une fois respecté, à une exonération totale de la plus-value (et non pas à une imposition au demi-taux global).

Mesures possibles :

Le CES a identifié quelques avantages fiscaux existants (liste non exhaustive) qu'il pourrait être opportun, après analyse, de réadapter ou d'abolir, sous le filtre des critères susmentionnés :

Le régime de l'**amortissement accéléré** devrait être adapté afin d'être remis en ligne avec son objectif initial qui est de tenir compte de la dépréciation des biens concernés. En effet, il y a lieu de considérer que l'amortissement pour usure est prévu pour les immobilisations « *qui se déprécient par l'effet du temps ou de leur utilisation* »⁴⁷. Or, en réalité, cette justification ne semble guère valable aujourd'hui, si l'on considère que la plus-value latente dépasse largement la dépréciation des objets et les coûts liés à la rénovation et à la modernisation ponctuelles des logements. En outre, il convient de rappeler que cet amortissement avait été créé pour favoriser l'investissement dans l'immobilier à une époque où les taux d'intérêt étaient nettement supérieurs aux taux actuels.

Bien que le gouvernement ait déjà modifié récemment les règles de l'amortissement, ces changements pourraient ne pas être assez ambitieux pour lutter contre la crise du logement. En adaptant sa position (voir l'avis du CES correspondant de 2014⁴⁸) au contexte économique actuel, le CES est d'avis que l'amortissement devrait être la première mesure à considérer, aussi bien l'amortissement accéléré que l'amortissement pour usure normale.

Celui-ci pourrait être limité à la valeur d'achat du bien afin de réduire le coût budgétaire y afférent. D'autre part, l'évaluation forfaitaire du terrain à 20% semble être devenue insuffisante à l'heure actuelle. Par rapport à cette évaluation forfaitaire de la quote-part du prix d'acquisition relative au terrain prévue dans la circulaire L.I.R. n° 106/2 du février 2000, il y a lieu de noter que celle-ci ne peut s'appliquer que dans les cas où l'immeuble a été acquis dans un état déjà construit, et qu'un prix global a été payé pour l'ensemble du bien immobilier, de sorte que le prix d'acquisition du terrain n'est pas connu. Pour les cas précis où une estimation du prix d'acquisition du terrain s'avère nécessaire, le fonctionnaire procédant à l'estimation est tenu de respecter les dispositions du paragraphe 217 de la loi générale des impôts. En l'occurrence, toutes les circonstances importantes permettant d'influer le montant à estimer sont à prendre en compte lors de cette estimation. C'est dans un souci d'équité et de simplification que la circulaire mentionnée prévoit la possibilité, et non pas l'obligation, de recourir à une telle évaluation forfaitaire du prix du terrain.

Le CES propose une séparation, dans tous les actes notariés, des valeurs du terrain et de la construction afin d'avoir une vue plus fidèle de la valeur du terrain exclue de la base d'amortissement.

⁴⁷ Art 28. (1) : Le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg, « Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu - texte coordonné en vigueur au 1er janvier 2020 » (s. d.), 23.

⁴⁸ Avis CES « L'abolition projetée par le Gouvernement du taux de TVA super réduit pour le logement locatif » du 17 novembre 2014

La **déductibilité intégrale des intérêts débiteurs** dans le cadre d'un prêt contracté pour la réalisation d'un immeuble mis en location constitue une autre mesure fiscale à discuter. Contrairement au prêt contracté pour un immeuble occupé par le propriétaire lui-même, les intérêts débiteurs déductibles ne sont pas plafonnés en cas de mise en location. Plus une personne a un revenu élevé ou accès à du capital propre, plus elle peut s'endetter pour investir dans les logements locatifs et tirer profit de la déductibilité des intérêts ce qui peut même, en combinaison avec d'autres dispositifs, engendrer des revenus de location « négatifs ». Il serait ainsi opportun de réfléchir à limiter la compensation entre des revenus « négatifs » et des revenus positifs provenant de la même catégorie de revenus.

Aussi, dans ses études économiques précitées, l'OCDE estime qu'il « *faudrait aussi envisager d'éliminer progressivement ou du moins de limiter la déductibilité fiscale des intérêts des emprunts hypothécaires* ».

Un autre dispositif à réformer serait celui de la **déductibilité fiscale de l'impôt foncier**, dans certains cas de figure. L'augmentation de l'impôt foncier à réaliser dans le cadre de la réforme à venir (cf. supra) ne doit pas être contrecarrée par la possibilité de la neutraliser au moins partiellement par la déductibilité de l'IFON au niveau des revenus de location dans le cas de profils d'investisseurs qui effectuent de la spéculation immobilière. Il pourrait être ainsi opportun de limiter partiellement la déductibilité fiscale de l'IFON pour des investisseurs qui détiennent directement ou indirectement des biens vacants ou terrains constructibles.

De plus, le CES estime que la faible **imposition des plus-values immobilières** (à l'exception de la résidence principale) pourrait constituer l'un des éléments qui dynamise et stimule davantage l'augmentation des prix immobiliers. Ainsi, en tenant compte de cette progression constante et importante des prix, ce régime d'imposition favorable est partiellement responsable de la forte rentabilité des investissements immobiliers et de la spéculation avec ce type d'actif en général. Les variables à disposition du législateur pour modifier cette mesure seraient en l'occurrence : la hausse du taux d'imposition appliqué, l'allongement du délai de détention pour bénéficier du taux de faveur (actuellement 2 ans) ou la réduction de l'abattement (actuellement 50.000 euros ou 100.000 euros en cas d'imposition collective). De plus, pour le calcul de la plus-value, le prix d'acquisition pourrait être réduit de l'amortissement pour usure normale appliqué depuis la dernière acquisition à titre onéreux pour tout amortissement déduit par le contribuable dégageant ladite plus-value, à l'instar de ce qui est appliqué pour les immeubles faisant partie de l'actif net d'une entreprise.

Dès lors, le CES est d'avis que si une mesure fiscale, autre que celle de l'amortissement accéléré telle que décrite ci-dessus, devrait être analysée à des fins d'adaptation progressive dans l'objectif de lutter contre la crise du logement, il conviendrait que cela soit celle relative à la taxation des plus-values. Il pourrait être considéré un allongement du délai de détention de 2 ans (en le passant, par exemple, à 5 ans comme en Belgique) pour bénéficier du taux d'imposition de faveur.

Dans tous les cas, la réforme du régime d'imposition devrait toujours prévoir une réforme de la fiscalité du logement bien proportionnée, afin d'éviter les impacts négatifs en matière de construction et de mise à disposition de logements sans intentions spéculatives.

La revue des critères de l'imposition de la plus-value immobilière contribuerait indirectement aussi au succès d'une disposition intéressante introduite par la loi dite Pacte logement qui prévoit que les bénéfices de spéculation et de plus-value sont « exemptés de l'impôt sur le revenu s'ils sont réalisés par des personnes physiques respectivement sur des biens immobiliers aliénés à l'État, aux communes et aux syndicats de communes », à l'exception des terrains soumis au droit de préemption. Par conséquent, l'État ou les communes devraient mieux maîtriser le développement de logements en fonction de leurs zones géographiques et les besoins spécifiques de leurs citoyens.

Le CES considère que les recettes budgétaires supplémentaires dégagées par la limitation ou l'abolition de certains avantages fiscaux actuels devraient être utilisées dans le but d'améliorer la mise à disposition de logements abordables et durables. Des efforts considérables supplémentaires des pouvoirs publics en faveur du logement social locatif et de la rénovation énergétique des immeubles sont indispensables. En outre, des incitations fiscales pour les entreprises luxembourgeoises en vue de pourvoir à l'offre de logements pour leurs salariés à plus faibles revenus devraient être étudiées.

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 uniquement sur la base de leur fortune indigène pour ces dernières.

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 conditions⁴⁹, les sociétés peuvent demander une réduction de l'IF selon le paragraphe 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune («VStG»), lors de la déclaration de leur IRC.

Avec effet à partir de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier 2016), le tarif de l'IF normal comporte deux paliers. Le premier reprend l'ancien taux de 5%, avec comme novation de limiter ce tarif à la fortune imposable inférieure ou égale à 500 mio EUR. Le deuxième palier s'applique au montant de la fortune imposable qui dépasse 500 mio EUR. En l'occurrence, le montant de l'IF normal résulte du cumul des montants suivants :

⁴⁹ 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.

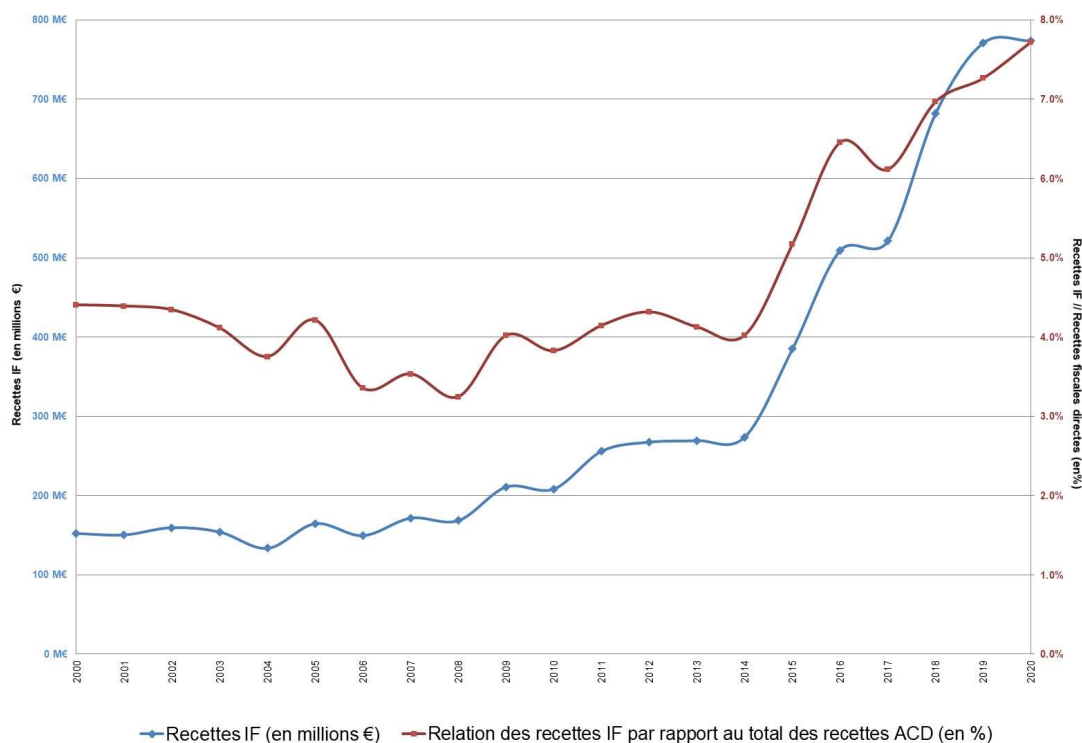
- 1) du montant de base s'élevant à 2,5 mio EUR (500 mio EUR x 5‰) ;
- 2) du montant additionnel qui correspond au taux de 0,5‰ à appliquer au différentiel entre le montant de la fortune imposable et celui de 500 mio EUR.

D'une manière générale, les entreprises sont soumises à un IF minimum qui se base en principe sur le total de bilan allant de 535 EUR à 32.100 EUR. Par contre, pour un organisme à caractère collectif dont

- la somme des immobilisations financières, des créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles l'organisme à caractère collectif a un lien de participation, des valeurs mobilières et des avoirs en banques, avoirs en comptes de chèques postaux, chèques et encaisse (« la somme des actifs financiers ») dépasse 90 pour cent du total du bilan ; et
 - la somme des actifs financiers dépasse le montant de 350.000 EUR,
- l'IF minimum s'élève à 4.815 EUR au minimum.

Le graphique 25, ci-dessous, montre que les recettes provenant de l'IF ont connu une tendance à la hausse, tout au long de la période d'observation avec des pics pour les années 2015 et 2016, ainsi que pour les années 2018 et 2019. L'accentuation en 2016 s'explique notamment par le changement de l'IF minimum.

Graphique 25 : Evolutions des recettes IF (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes de 2000 à 2020 (%)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarques : Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2000 à 2020.

De 2000 à 2006, les données statistiques comprennent également les personnes physiques.

Le **Groupe patronal** considère l'impôt sur la fortune comme une charge importante pour les sociétés, comme a pu le montrer le graphique 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 évolutions internationales expliquées au point 352, l'État risquerait un certain déchet budgétaire et une 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.

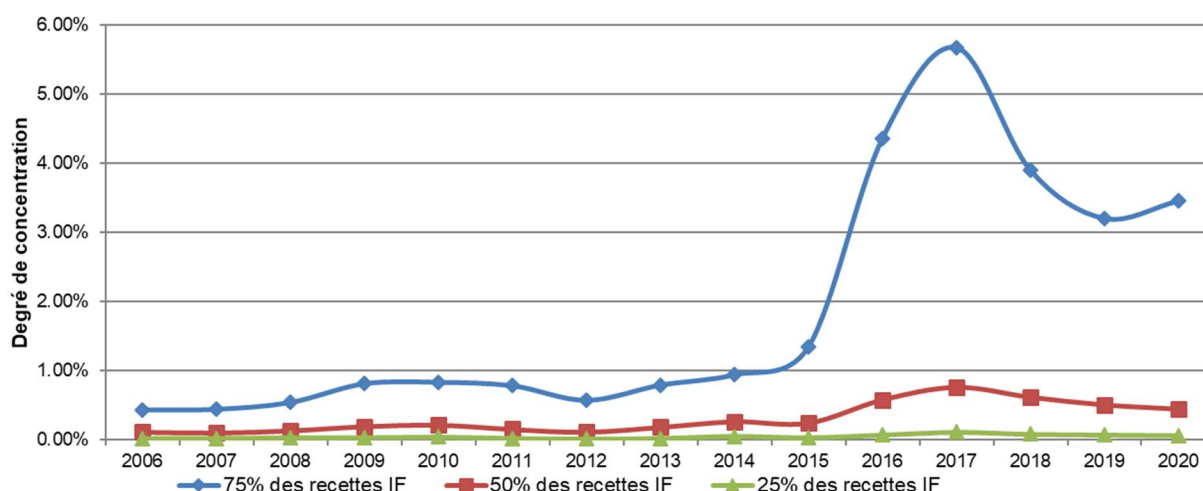
En conclusion, les représentants des entreprises sont d'avis que l'impôt sur la fortune devrait idéalement être supprimé de manière graduelle en fonction d'un calendrier pluriannuel annoncé bien à l'avance.

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 sur toute la période d'observation, tout particulièrement à partir de 2016 (graphique 26). En 2020, 3,45% des contribuables payent 75% des recettes IF en 2020.

Graphique 26 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes de l'IF de 2006 à 2020



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 23, ci-dessous, détaille la répartition de l'IF selon l'année d'imposition et l'année budgétaire. Les trois dernières années budgétaires enregistrent des soldes d'impôts importants, notamment à cause des soldes d'impôts de l'année qui précède l'année budgétaire de la période d'observation, à savoir un solde d'impôt 2017 de l'ordre de 115 mio EUR pour l'année budgétaire 2018, un solde d'impôt 2018 de l'ordre de 142 mio EUR pour l'année budgétaire 2019 et un solde d'impôt 2019 de l'ordre de 123 mio EUR pour l'année budgétaire 2020. La somme des soldes d'impôts pour des années de la période d'observation 2018-2020 est par conséquent également supérieure à celle que l'on a observée dans le passé. Ces différences sont à rapporter à l'introduction de la déclaration électronique obligatoire à partir de l'année d'imposition 2017, en combinaison avec l'imposition automatique suivant déclaration en vertu du paragraphe 100a « Abgabenordnung ».

Tableau 23 : Répartition de l'IF selon l'année d'imposition et l'année budgétaire 2000-2020 (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	2018	2019	2020
Soldes d'impôt	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															
Avances	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	1.091	
	2013														136.858	34.878	61.204	36.554	15.469	7.529	1.396
	2014															135.708	48.109	44.849	34.504	23.371	17.163
2015																188.66	70.321	45.049	33.387	25.469	4.822
2016																	312.045	56.958	76.212	24.878	26.410
2017																		354.729	115.169	55.012	34.231
2018																			425.419	141.908	34.055
2019																				505.092	123.470
2020																					548.879
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	682.178	770.918	773.534
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	271.338	293.888	305.371	367.708	496.503	559.141	601.382	628.562	548.879

Sources : ACD, Ministère des Finances.

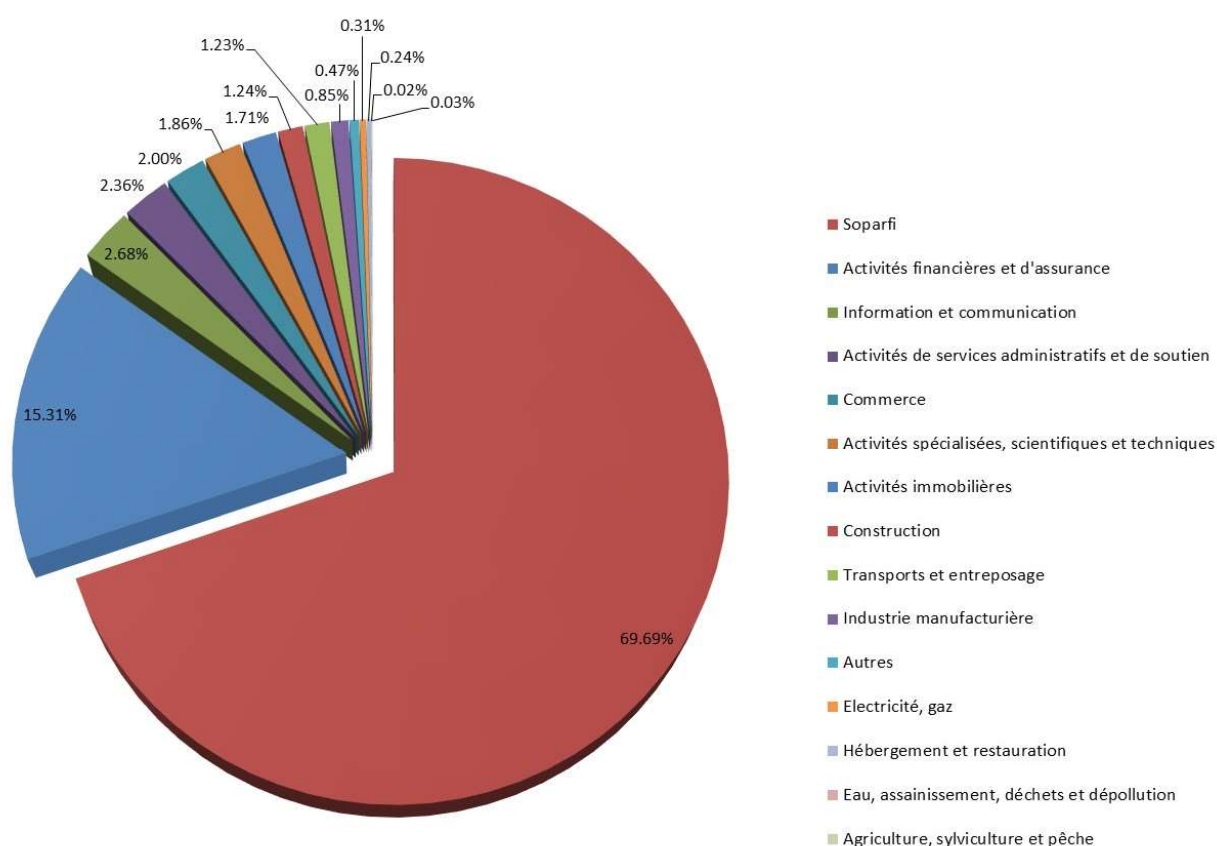
Remarque :

Les soldes d'impôt peuvent être perçus pendant 5 ans au-delà de l'année budgétaire. Les soldes des années 2016 à 2020 (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 69,69% aux recettes totales au titre de l'IF (cf. graphique 27). 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 85% des recettes IF.

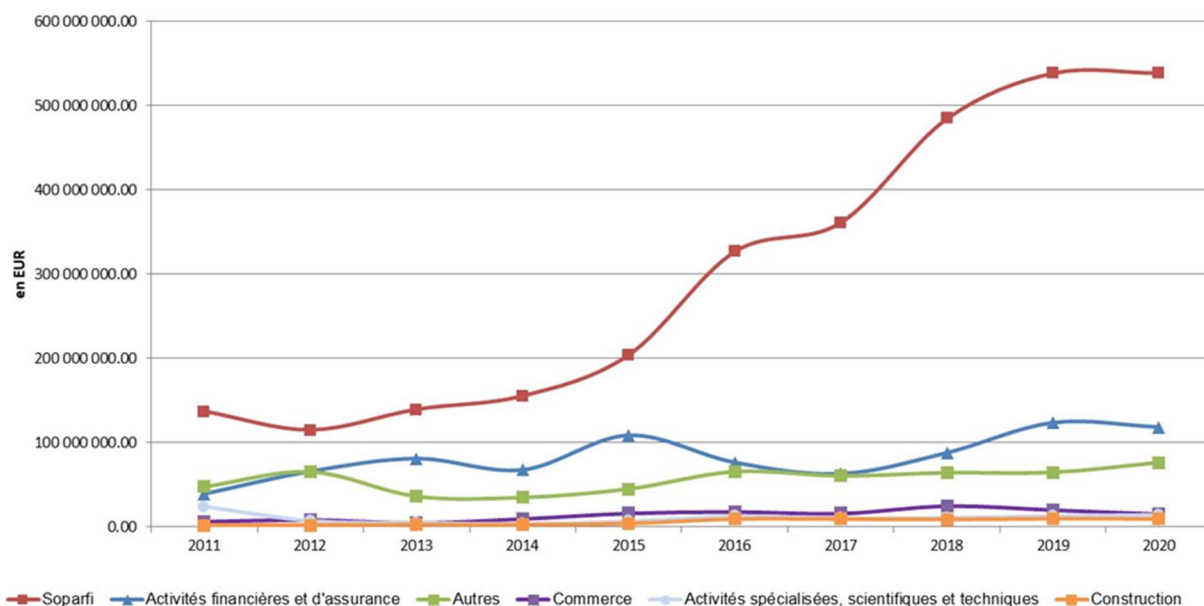
Graphique 27 : Répartition sectorielle de l'IF en 2020



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Cette caractéristique peut également être observée sur la période de 2011 à 2020 (graphique 28 et tableau 24).

Graphique 28 : IF total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2020 (en EUR)



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 2020.

Tableau 24 : IF total – Evolution suivant la répartition sectorielle en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)

IF total - évolution suivant la répartition sectorielle					
en EUR	2011	2017	2018	2019	2020
Soparfi	136 917 771.92	361 386 209.07	484 901 354.99	538 903 454.06	539 074 388.22
Activités financières et d'assurance	38 943 976.21	62 847 547.36	87 877 087.56	123 617 894.32	118 397 946.64
Autres	47 694 314.24	60 641 555.98	64 341 301.27	64 775 436.86	76 539 608.99
Commerce	6 749 940.43	16 177 489.17	25 050 962.97	20 401 787.39	15 490 627.85
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	23 914 908.74	10 546 905.49	11 067 956.52	13 221 521.43	14 406 666.65
Construction	1 747 860.55	9 393 975.75	8 943 404.37	10 000 568.51	9 625 426.69
Total	255 968 772.09	520 993 682.82	682 182 067.68	770 920 662.57	773 534 665.04

en %	2011	2017	2018	2019	2020
Soparfi	53.49%	69.36%	71.08%	69.90%	69.69%
Activités financières et d'assurance	15.21%	12.06%	12.88%	16.04%	15.31%
Autres	18.63%	11.64%	9.43%	8.40%	9.89%
Commerce	2.64%	3.11%	3.67%	2.65%	2.00%
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	9.34%	2.02%	1.62%	1.72%	1.86%
Construction	0.68%	1.80%	1.31%	1.30%	1.24%
Total	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

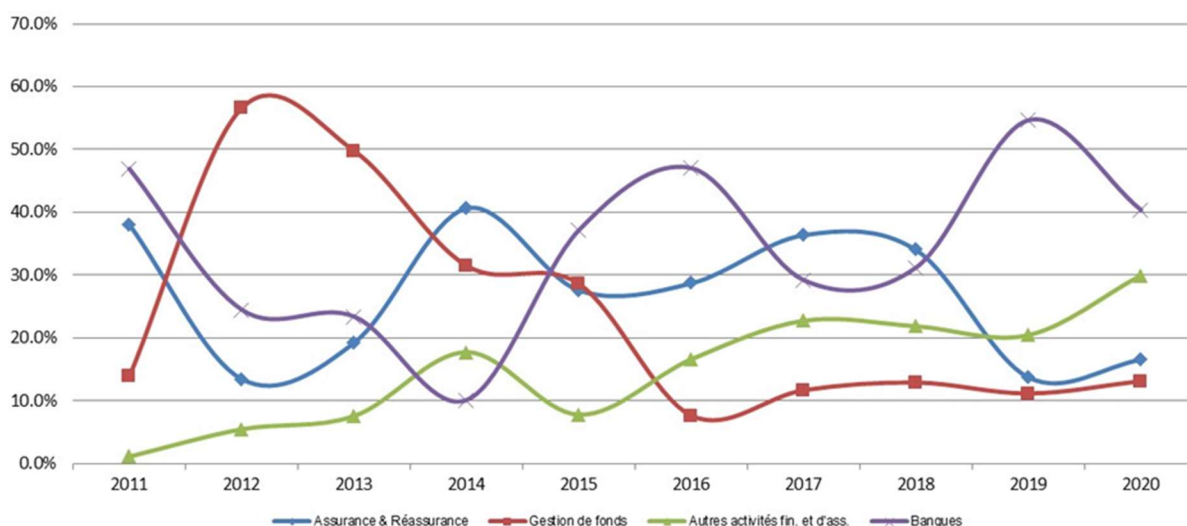
Sources : ACD, Ministère des Finances.

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. Pour les années budgétaires de 2012 à 2016, il est référé aux avis fiscaux du CES de 2015 et 2018.

L'analyse du secteur des activités financières et d'assurance révèle que le secteur des banques a connu un pic en 2019 avec un taux de variation annuel de 146% par rapport à 2018 pour s'affaiblir de nouveau en 2020 avec un taux de variation annuel de -29% par rapport à 2019. En revanche, le secteur des assurances et réassurance enregistre en 2019 une baisse de l'ordre de -43% par rapport à l'année précédente (graphique 29 et tableau 25).

Graphique 29 : IF du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2020 (en %)



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 2020.

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 paragraphe 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 paragraphe 8a VStG.

Tableau 25 : IF du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)

IF - évolution du secteur des activités financières et d'assurance par des sous-secteurs					
en EUR	2011	2017	2018	2019	2020
Assurance & Réassurance	14 844 868.55	22 892 596.55	29 925 413.65	16 969 763.79	19 600 558.64
Gestion de fonds	5 392 308.09	7 336 464.72	11 330 389.39	13 778 765.67	15 541 919.07
Autres activités fin. et d'ass.	427 078.38	14 279 806.93	0.00	25 273 829.56	35 464 017.62
Banques	18 279 721.19	18 338 679.16	27 424 235.87	67 595 535.30	47 791 451.31
	38 943 976.21	62 847 547.36	68 680 038.91	123 617 894.32	118 397 946.64

en %	2011	2017	2018	2019	2020
Assurance & Réassurance	38.1%	36.43%	34.05%	13.7%	16.6%
Gestion de fonds	13.8%	11.67%	12.89%	11.1%	13.1%
Autres activités fin. et d'ass.	1.1%	22.72%	0.00%	20.4%	30.0%
Banques	46.9%	29.18%	31.21%	54.7%	40.4%
	100.0%	100.00%	78.15%	100.0%	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. Pour les années budgétaires de 2012 à 2016, il est référé aux avis fiscaux du CES de 2015 et de 2018.

35 Evolutions internationales

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

La présente section résume les nouvelles initiatives européennes et internationales en matière fiscale qui ont vu le jour depuis le dernier avis du CES « Analyse des données fiscales au Luxembourg » du 22 novembre 2018 (dénommé ci-après « Avis Fiscalité 2018 »). Dans une première étape, les mesures fiscales qui ont été prises en 2019 et 2020 au niveau international et européen seront brièvement présentées pour se focaliser, dans une deuxième étape, sur les discussions en cours en matière de fiscalité internationale des entreprises.

A) Mesures fiscales internationales prises entre 2018 et 2020

Pour rappel, l'avis Fiscalité 2018 s'est concentré sur une revue exhaustive des initiatives et règles fiscales internationales depuis 2015, dont certaines ont été transposées entretemps. Mentionnons dans ce contexte la loi du 21 décembre 2018⁵⁰ et la loi du 20 décembre 2019⁵¹ qui ont transposé les directives ATAD 1 et ATAD 2 ayant pour objectif une implémentation cohérente et coordonnée de certains engagements pris par les États membres de l'Union européenne (« UE ») au niveau de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (« OCDE ») dans le cadre du plan d'action « *Base Erosion and Profit Shifting* » (« BEPS »).

L'année 2019 a également été marquée par la transposition de deux autres corps de règles relevant de la fiscalité européenne et de la fiscalité internationale.

D'une part, le législateur a adopté la loi du 7 mars 2019 portant approbation de la Convention multilatérale⁵². Etant donné que le nombre de conventions fiscales bilatérales en vigueur fondées sur le modèle de convention fiscale de l'OCDE est estimé à plus de 3.000, le plan d'action BEPS a prévu un instrument spécifique effectif et rapide afin de prendre en compte les mesures correctives issues du plan d'action BEPS à introduire dans les conventions fiscales. Le principal objectif de la Convention multilatérale est donc de modifier les conventions fiscales bilatérales existantes de manière rapide et efficace sans devoir consacrer des moyens supplémentaires pour renégocier bilatéralement chacune des conventions existantes.

D'autre part, le législateur a transposé la directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne

⁵⁰ Loi du 21 décembre 2018 1) transposant la 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 ; 2) modifiant la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 3) modifiant la loi modifiée du 1er décembre 1936 concernant l'impôt commercial (« Gewerbesteuerengesetz ») ; 4) modifiant la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (« Steueranpassungsgesetz ») ; 5) modifiant la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)

⁵¹ Loi du 20 décembre 2019 portant 1° modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 2° modification de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (« Vermögensteuergesetz ») ; 3° modification de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (« Steueranpassungsgesetz ») ; 4° modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)

⁵² Cf. Loi du 7 mars 2019 portant approbation de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, signée à Paris, le 7 juin 2017.

par la loi du 20 décembre 2019 instaurant un mécanisme de règlement des différends fiscaux. Cette directive s'appuie plus spécifiquement sur l'Action 14 du plan d'action BEPS. L'objectif de la loi est de mettre en place, en droit luxembourgeois, une procédure de règlement de différends fiscaux concernant des désaccords qui peuvent survenir entre des États membres de l'UE en relation avec l'interprétation ou l'application divergente des accords et conventions prévoyant l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu qui sont susceptibles d'aboutir à une double imposition.

En 2020, la loi du 25 mars 2020 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration a transposé en droit luxembourgeois la directive (UE) 2018/822 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (communément appelée « DAC6 »)⁵³. L'objectif de cette directive est que les informations obtenues et échangées de manière automatique permettent aux autorités des États membres de réagir plus rapidement contre les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif et de remédier aux éventuelles lacunes législatives devenues le cas échéant apparentes.

En mars 2021, une nouvelle extension de la Directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal⁵⁴ a été adoptée. Elle porte principalement sur les obligations de déclaration des opérateurs de plateformes exerçant des activités de location de biens immobiliers, de service personnel, de vente de bien et de location de tout mode de transport. Elle sera transposée en droit luxembourgeois pour entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2023.

B) Présentation des nouvelles réglementations fiscales internationales en cours de discussion

Suite au plan d'action BEPS et à la panoplie de mesures adoptées dans le domaine de la fiscalité directe des personnes morales au cours des dernières années, l'on aurait pu s'attendre à une période davantage centrée sur la consolidation des mesures adoptées depuis 2015. Or, en pratique, le processus de bouleversement du cadre international de la fiscalité que l'on a pu observer au cours des dernières années ne semble pas encore achevé. Des changements fondamentaux additionnels dans le domaine de l'imposition des personnes morales continuent ainsi à être négociés et portent notamment sur la concurrence fiscale, la digitalisation de l'économie et la modification de l'allocation des droits d'imposition.

1) Réforme et modernisation du système fiscal international

Le Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, qui rassemble 137 pays et juridictions, est actuellement en train de négocier une réforme du système fiscal international. Cette réforme se base sur deux piliers, à savoir :

⁵³ Directive (UE) 2018/822 DU CONSEIL du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration

⁵⁴ Directive (UE) 2021/514 DU CONSEIL du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal

- Le **premier pilier** (« Pilier 1 ») vise à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie et est axé sur le lien et la répartition des bénéfices en introduisant un basculement partiel du droit d'imposition du pays de résidence vers le pays consommateur. Selon les règles en vigueur à ce jour, le pays de résidence dispose en principe du droit d'imposition sur le revenu : une société établie dans un « pays A » qui rend un service à un consommateur résident dans un « pays B » est imposé en principe dans le « pays A ». Au titre des discussions autour du Pilier 1, il est estimé que le pouvoir d'imposition du revenu devrait aussi revenir au pays du consommateur, c'est-à-dire au « pays B ». Le principal objectif poursuivi sous le Pilier 1 est donc de reconsidérer la répartition des recettes fiscales en tenant compte, entre autres, de la consommation et de la vente de biens dans les États. En d'autres termes, les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires mondial dépasse 20 mia EUR et dont la rentabilité est supérieure à 10 pour cent, seront couvertes par les nouvelles règles, et 25 pour cent des bénéfices au-delà du seuil de 10 pour cent seront réattribués aux juridictions du marché.
- Le **second pilier** (« Pilier 2 ») est axé sur l'introduction d'un impôt minimum mondial destiné à résoudre les problèmes qui subsistent en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Ce nouveau taux d'imposition minimum s'appliquera aux entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires d'au moins 750 mio EUR. Il définit des règles permettant à une juridiction de récupérer l'impôt sur les bénéfices lorsque d'autres juridictions n'ont pas exercé leur droit initial d'imposition ou lorsque le paiement serait sans cela soumis à de trop faibles taux effectifs d'imposition. Ces règles garantiraient que toutes les grandes entreprises exerçant des activités à l'échelle internationale paient au moins un impôt minimum.

Les résultats des travaux techniques visant à répondre aux défis liés à l'imposition de l'économie numérique menés depuis 2018 par l'OCDE ont été résumés dans les deux rapports dits « *blue prints* » sur le Pilier 1 et le Pilier 2 publiés en amont de la réunion du G20 du mois d'octobre 2020. Ces deux rapports décrivent les différents aspects techniques et prévoyaient qu'un rapport final soit finalisé pour fin 2020. Les retards dus à la crise sanitaire liée à la COVID-19 et les incertitudes liées à la position des États-Unis d'Amérique avant les élections présidentielles de 2020 ont cependant amené le G20 à repousser l'accord global à la mi-2021.

Dans sa composition inclusive, le comité fiscal de l'OCDE a annoncé avoir trouvé début juillet 2021 un accord sur les grands principes qui sous-tendront cette importante réforme internationale de la fiscalité. Lors de leur réunion des 9 et 10 juillet 2021, les ministres des finances du G20 ont approuvé le « statement » qui leur a été présenté. Ils ont donné mandat à l'OCDE de finaliser les travaux pour aboutir à une solution définitive pour la mi-octobre 2021. La déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie a été approuvée par 136 pays et juridictions en date du 8 octobre 2021.

2) Communication de la Commission européenne sur la fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle

A l'instar des discussions fiscales au niveau de l'OCDE, la Commission européenne continue à travailler sur la fiscalité des personnes morales par la publication de directives et de communications. En date du 18 mai 2021, elle a publié une communication sur la fiscalité des entreprises visant à promouvoir un système fiscal « solide, efficace et équitable » pour les entreprises dans l'UE. Cette communication définit une vision à court et à long terme pour aider l'Europe à se relever de la pandémie de la COVID-19 et pour garantir des recettes publiques suffisantes au cours des prochaines années.

Au-delà de l'annonce de son intention à mettre en œuvre les Piliers 1 et 2 à travers deux directives, la Commission a annoncé un certain nombre d'initiatives à venir.

En premier lieu, la Commission européenne travaille sur un nouveau cadre pour la fiscalité des entreprises dans l'UE dénommé « *Business in Europe : Framework for Income Taxation* » (« BEFIT »). Cette initiative, qui remplacera la proposition pendante d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (« ACCIS »), vise à limiter les possibilités d'évasion fiscale et de soutenir les emplois et les investissements de l'UE au sein du marché unique. Faisant le constat que les propositions sur une ACCIS de 2016 n'ont pas eu le succès escompté, elle souhaite capitaliser sur les travaux de l'OCDE en relation avec les Piliers 1 et 2. En d'autres termes, la proposition BEFIT sera basée sur la base d'imposition « commune » développée dans le cadre du Pilier 2, et prendra en compte la clé de répartition des bénéfices utilisée dans le cadre du Pilier 1. A l'instar de la proposition ACCIS, dont l'impact budgétaire avait été considérée comme très négatif pour le Luxembourg, la proposition BEFIT sera donc basée sur une logique d'harmonisation du droit fiscal national afin de simplifier les activités des entreprises au sein du marché intérieur. La présentation de la proposition BEFIT est annoncée pour 2023.

En deuxième lieu, la communication annonce un « programme » fiscal pour les deux prochaines années, assorti de mesures qui favorisent les investissements productifs et l'esprit d'entreprise, qui protègent mieux les recettes nationales et qui soutiennent les transitions écologique et numérique, à savoir :

- Publication par certaines grandes entreprises opérant dans l'UE de leurs taux d'imposition effectifs : Le calcul du taux effectif se ferait sur base de la méthodologie agréée pour le Pilier 2. Cette proposition de la Commission européenne se situe dans la lignée du County-by-Country (CbCR) public (cf. ci-dessous), et vise ainsi à renforcer la transparence fiscale et à permettre au public d'identifier les potentielles stratégies de planification fiscale agressive mises en place par ces entreprises. Une proposition de directive est prévue pour 2022 ;
- Utilisation abusive de sociétés écrans (« shell companies ») : Selon la Commission européenne, de telles sociétés caractérisées par une absence d'activité économique réelle et une présence substantielle nulles ou minimales, posent des problèmes

substantiels en matière de planification fiscale agressive. Elle estime qu'il y a lieu de prendre des mesures concrètes pour limiter les abus fiscaux qui en résultent. Une proposition de directive est prévue pour le dernier trimestre 2021 ;

- Traitement des pertes fiscales : La Commission européenne a émis le 18 mai 2021 une recommandation en ce qui concerne le traitement fiscal des pertes pendant la crise de la COVID-19⁵⁵. Celle-ci invite les États membres à autoriser les entreprises à reporter en arrière les pertes sur l'exercice fiscal précédent au moins ; et
- Abolition de l'incitation fiscale favorisant l'endettement des entreprises : Etant donné que le système actuel d'imposition traite le financement par l'emprunt de manière plus favorable que le financement par des fonds propres, la Commission européenne annonce vouloir émettre une proposition en matière d'« intérêts notionnels » (« *Debt Equity Bias Reduction Allowance* »). Elle justifie cette initiative par la nécessité de s'assurer que l'endettement des entreprises suite à la crise ne dépasse pas certains niveaux jugés excessifs en favorisant le recours au financement par capital. Une proposition de directive est prévue pour le premier trimestre 2022.

3) Digital levy

Au début de l'année 2021, la Commission européenne a également lancé une consultation publique sur une possible « digital levy ». L'objectif principal de l'initiative est de proposer une mesure qui permet une contribution plus juste des entreprises qui opèrent dans la sphère numérique aux fins de la reprise et de soutenir une perspective à moyen terme plus stable. La Commission européenne a exprimé le souhait que la « digital levy » constitue dans le futur une ressource propre du budget européen et serait conforme aux engagements pris sous le Pilier 1.

4) Les règles de déclaration pays par pays publique (Country-by-Country public (« CbCR public »))

Inspirée de l'Action 13 du plan d'action BEPS, mise en œuvre au niveau de l'UE par la Directive 2016/881/EU relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (« DAC4 »)⁵⁶, l'objectif du CbCR public est d'améliorer la transparence en publiant certaines informations quant à la situation fiscale de certaines multinationales actives au sein de l'UE. Le CbCR public vise donc à rendre accessibles au public des données d'ores et déjà échangées entre administrations fiscales, en application de la DAC4.

En date du 1^{er} juin 2021, les représentants du Parlement européen et du Conseil se sont mis d'accord sur les différents éléments qui devraient être rendus publics par des multinationales (et leurs filiales) dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 750 mio EUR et qui sont actives dans plus d'un pays. Les entreprises multinationales devront divulguer dans le futur le montant des

⁵⁵ Bruxelles, C(2021) 3484 final, RECOMMANDATION DE LA COMMISSION du 18.5.2021 en ce qui concerne le traitement fiscal des pertes pendant la crise de la COVID-19

⁵⁶ Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal et concernant les règles de déclaration pays par pays pour les groupes d'entreprises multinationales

impôts qu'elles paient dans chaque pays de l'UE afin de permettre aux citoyens d'avoir une vue d'ensemble des impôts payés et des lieux d'activités.

352 Les commentaires du CES

Comme indiqué ci-dessus à la section 351, l'un des objectifs des négociations actuelles au niveau des pays membres du Cadre inclusif de l'OCDE est d'aboutir, grâce aux nouvelles règles du pilier 1, à un déplacement de la fiscalité vers le lieu de résidence du consommateur afin, non seulement, de permettre d'imposer plus les entreprises concernées, mais aussi de réallouer à d'autres États le droit d'imposer une partie du profit de ces entreprises. Ainsi, l'OCDE entend arriver à répartir les ressources fiscales concernées en proportion du poids démographique des États, après avoir reconnu que les règles fiscales internationales devaient évoluer afin de tenir compte de la manière dont les entreprises opèrent désormais dans une économie de plus en plus numérique. Selon les estimations de l'OCDE, un montant total de 100 milliards de dollars de bénéfices par an sera réaffecté aux États dans lesquels l'activité économique dite « réelle » a lieu, en vertu des règles convenues dans le cadre du pilier 1.

D'un point de vue luxembourgeois, il est encore difficile de tirer les conséquences d'une telle réforme en termes de ressources budgétaires tant que les règles ne sont pas finalisées et que le champ d'application exact des entreprises concernées n'est pas entièrement arrêté. Il a néanmoins été annoncé par l'OCDE que ces nouvelles règles ne devraient concerner que les 100 entreprises multinationales les plus profitables, à l'exclusion des entreprises régulées du secteur financier et des industries extractives. Etant donné que la mise en œuvre du pilier 1 se fera probablement sous forme d'une convention multilatérale à signer par les pays et juridictions du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE, ces règles seraient de facto imposées à tous les États membres de l'Union européenne. Dès lors, on peut imaginer que le Luxembourg devrait perdre des recettes fiscales à la suite de cette réforme. Quoiqu'il en soit, une évaluation précise de l'impact du pilier 1 sur les recettes fiscales du Luxembourg serait, de l'avis du CES, fortement recommandée une fois que ces règles seront finalisées au niveau OCDE et européen. En effet, la Commission européenne poursuit ses efforts d'introduire une ressource propre fondée sur les bénéfices réaffectés des très grandes entreprises multinationales qui devrait coexister avec les règles du pilier 1 et qui pourrait rapporter entre 2,5 et 4 milliards d'euros par an.

Par ailleurs, il est d'ores et déjà attendu que les règles du pilier 2, qui sont également en discussion à l'heure actuelle au niveau de l'OCDE, auront un impact plus important pour le Luxembourg. En effet, il est prévu d'instaurer un taux global minimum d'imposition effective d'au moins 15% (pour les entreprises multinationales ayant plus de 750 millions d'euros de recettes annuelles globales), assorti d'un certain nombre de règles anti-abus. Cet impôt mondial pourrait ainsi générer chaque année environ 150 milliards de dollars de recettes fiscales supplémentaires, selon l'OCDE.

Il est prévu que l'UE légifère pour rendre les règles du pilier 2 obligatoires au niveau européen. Elles devraient donc affecter en premier lieu les États membres ayant un faible taux facial d'impôt sur les sociétés dont notamment l'Irlande avec son taux de 12,5% ou encore la Hongrie

avec son taux de 9%. Cependant, quand bien même le Luxembourg affiche toujours un taux global d'imposition de presque 25%, il est très probable que cette réforme ait tout de même des répercussions directes et indirectes tangibles pour le Grand-Duché. En effet, la mesure de référence sera le « taux effectif d'imposition » (et non pas uniquement le taux facial). Or, la détermination d'un tel taux effectif sera faite en imposant des règles de calcul de la base imposable largement harmonisées qui ne tiendront pas compte de toutes les spécificités des législations locales.

Tout dépend donc de la mise en place définitive de telles règles, étant donné que des taux effectifs différents peuvent exister pour diverses sociétés multinationales. A l'heure actuelle, il y a très peu d'analyses relatives aux taux effectifs. Les études qui existent (BCL, PwC, Parlement européen, OCDE ou encore le rapport du National Bureau of Economic Research) arrivent cependant à des taux effectifs parfois largement inférieurs au taux nominal.

A politique inchangée, et si les taux effectivement pratiqués pour les sociétés concernées par le pilier 2 s'avéraient être inférieurs à 15% sur base des nouvelles règles de calcul, le Luxembourg devrait voir ses recettes fiscales croître de manière mécanique en provenance des entreprises situées sur son territoire et rentrant dans le champ d'application des nouvelles règles. Néanmoins, cette augmentation pourrait se révéler éphémère (en cas de changement de politique fiscale au niveau d'autres pays et/ou de modification des décisions d'investissement des entreprises) et une baisse de recettes fiscales liée à une réorientation des flux financiers étrangers vers d'autres pays, au détriment notamment des « Soparfi » luxembourgeoises, n'est pas à exclure. Les organismes internationaux comme l'OCDE⁵⁷ et le FMI⁵⁸ ont en effet confirmé que les propositions en cours de négociation toucheront de manière plus importante les petites économies ouvertes, comme celle du Luxembourg, dont une grande partie des recettes fiscales provient d'activités très mobiles.

L'impact financier au Luxembourg de cette réforme fiscale internationale est donc difficile à chiffrer à l'heure actuelle. Une évaluation précise de l'impact du pilier 2 sur les recettes fiscales du Luxembourg serait, de l'avis du CES, fortement recommandée une fois que ces règles seront finalisées au niveau OCDE et européen, afin de déterminer quelles seront les conséquences en termes de finances publiques de cette future réforme.

Par conséquent, quand bien même aucune étude d'impact chiffrée précise n'existe à l'heure actuelle, il est possible que ces multiples changements en matière de fiscalité internationale impactent la contribution du secteur financier (et notamment celle des « Soparfi ») dans l'économie de notre pays. Or, comme indiqué ci-dessus à la section 351 et résumé ci-dessous, le Luxembourg est très largement dépendant de son secteur financier puisque ce dernier contribue traditionnellement de manière significative aux recettes d'IRC et d'ICC (et d'IF), avec, au sein du secteur financier, une contribution majoritaire des « Soparfi », devant le secteur

⁵⁷ OCDE, les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – évaluation d'impact économique (décembre 2020), <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/044011c1-fr.pdf?expires=1630478425&id=id&accname=guest&checksum=D8B66775B66479E08EF617C54DE3B444>

⁵⁸ Etude du FMI « International Taxation and Luxembourg's Economy » de novembre 2020, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2020/11/26/International-Taxation-and-Luxembourgs-Economy-49879>

bancaire. Par ailleurs, d'autres secteurs d'activités (non-financiers) bénéficient de retombées économiques positives du fait de l'importance du secteur financier.

En effet, le poids respectif des « Soparfi » et du secteur financier pour 2021, pour chacun de ces trois impôts, est comme suit :

- IRC : le secteur des « Soparfi » contribue, à hauteur de 28,18%, majoritairement aux recettes IRC, et le secteur financier au sens large (se composant des secteurs des « Soparfi », des banques, assurances et des autres activités financières), contribue à hauteur de trois quarts à l'IRC ;
- ICC : le secteur des banques contribue aux recettes d'ICC à hauteur de 25,91% et l'ensemble du secteur financier représente 74.46% des recettes totales de l'ICC.
- IF : le secteur des « Soparfi » contribue à 69,69% aux recettes totales au titre de l'IF et le secteur financier représente 85% des recettes IF.

La prévision des recettes fiscales du Luxembourg impliquerait de chiffrer de manière précise les effets attendus (directs et indirects) de la réforme fiscale internationale en cours de discussion au niveau de l'OCDE.

Une telle anticipation implique de s'accorder sur le modèle économique sur lequel le Luxembourg souhaite construire sa croissance future, tout en restant conscient de la difficulté de réduire fortement la dépendance du pays vis-à-vis de son secteur financier. En effet, à politique inchangée, ces changements structurels de la fiscalité des sociétés pourraient remettre en question la structuration même des recettes fiscales du pays et leur niveau. De la flexibilité, de l'innovation, mais surtout de la prospective seront nécessaires pour faire évoluer le cadre fiscal actuel de manière pérenne et répondre aux défis futurs. Ainsi, si l'on souhaite maintenir, voire accroître, le poids économique de la place financière, objectif en ligne avec la recherche d'une croissance dite plus qualitative, et augmenter son attractivité actuelle pour les entreprises et leurs salariés, il est nécessaire de réfléchir dès à présent à une réforme fiscale qui permettra d'assurer au moins un volume constant de recettes fiscales tout en veillant à assurer un cadre fiscal conforme aux nouveaux standards fiscaux internationaux.

Ces réflexions trouvent leur origine dans la proportion considérable des recettes fiscales provenant du secteur financier. L'objectif recherché d'après le CES n'est pas la protection de secteurs économiques particuliers, mais bien celui de la pérennité des recettes fiscales du pays, dans le but de permettre à l'État de remplir ses missions.

Le CES salue de manière unanime, dans son principe, l'évolution des règles fiscales internationales qui vise à arrêter le nivellement par le bas des contributions fiscales pour autant que ces règles soient mises en œuvre de manière à garantir le maximum de sécurité juridique pour les entreprises et que des mesures soient prises au niveau national pour continuer à supporter les investissements des entreprises et une croissance durable dans le futur.

Le CES estime qu'il conviendra de suivre de près les effets attendus de ces développements fiscaux internationaux sur les recettes fiscales du pays, mais également les évolutions de la politique fiscale des différents pays concurrents du Luxembourg. Dans la suite des efforts

financiers considérables des États pour soutenir les économies en raison de la pandémie de la Covid-19 et en vue de préparer les transitions numérique et environnementale, un changement de l'environnement fiscal, tant international que national, pourrait avoir lieu dans le sens d'une fiscalité axée sur la durabilité (économique, sociale et environnementale) des activités des entreprises.

Au Luxembourg, une réflexion sur la fiscalité devra donc être menée en prenant en compte un certain nombre de facteurs et notamment le fait que :

- le taux global d'IRC/ICC du Luxembourg est actuellement supérieur à la moyenne des pays de l'OCDE, sachant néanmoins que la moyenne internationale des taux d'impôt risque d'augmenter dans les années à venir à la suite de la crise Covid-19 et du fait de l'impact du pilier 2 ;
- les taux d'imposition effectifs sont, de par leur nature, inférieurs ou égaux aux taux faciaux, sachant néanmoins que la différence entre taux effectifs et taux faciaux est amenée à se réduire du fait des mesures introduites au niveau européen et international;
- toute modification éventuelle du taux global d'IRC/ICC implique également qu'une réflexion soit menée en parallèle sur le financement des communes (ICC/IFON).

Toute réorientation fiscale devrait renforcer la base économique et d'emploi du pays de façon à assurer les fonctions redistributrice et régulatrice du système fiscal. Elle devrait favoriser l'implantation de nouvelles entreprises dans le tissu productif luxembourgeois et dans les secteurs d'avenir en ligne avec les politiques gouvernementales actuelles. Ainsi, elle pourrait diminuer la dépendance du Luxembourg à un seul secteur et assurerait les chances de développer le potentiel économique, d'emploi et d'investissement de notre pays, dans le respect de la protection de son environnement social et naturel.

Bien entendu, une réforme de la fiscalité des entreprises ne pourrait être mise en œuvre qu'en tenant également compte de facteurs tels que le rétablissement des finances publiques à la suite de la crise sanitaire Covid-19, mais aussi de l'évolution de la situation budgétaire résultant de l'environnement économique et fiscal actuel, ce qui implique de chiffrer dans la mesure du possible les éléments suivants :

- Quel est l'impact positif réel résultant de l'élargissement de la base imposable des entreprises du fait de BEPS ?
- Quels sont les taux effectifs d'imposition au Luxembourg ?
- Quelles sont les retombées, négatives ou positives, pour l'économie et le budget de l'État, de la mise en œuvre des règles qui résulteront des piliers 1 et 2 d'une part et d'une éventuelle modification du taux nominal d'impôt sur les sociétés d'autre part ?

Indépendamment des évolutions des recettes provenant de l'IRC/ICC, toute modernisation du système fiscal du pays devrait être accompagnée d'un certain nombre de mesures fiscales ciblées pour soutenir les investissements des entreprises, et ce afin de maintenir un niveau de croissance économique satisfaisant par la mise en œuvre d'une réforme fiscale structurelle et qualitative, mais également afin d'attirer de nouveaux contribuables au Grand-Duché. La

politique fiscale devrait être orientée de manière à favoriser les investissements des entreprises en matière de compétences, de transformation digitale, d'innovation et de transition énergétique afin de permettre à ces dernières de répondre aux défis du futur.

Dans ce contexte, une évaluation du régime actuel des bonifications d'investissement serait de mise.

Enfin, le fil rouge de ces différents éléments, pris dans leur ensemble, devrait être le renforcement de la sécurité juridique des contribuables, dont la mise en œuvre pourrait passer par l'introduction d'un certain nombre de mesures visant à augmenter la simplification administrative, le dialogue entre administration et contribuables et la continuation des efforts de digitalisation de l'administration fiscale.

Cette nécessaire adaptation du système fiscal luxembourgeois devrait ainsi permettre de repenser la fiscalité vers une fiscalité plus compréhensible et transparente de tous, mais également vers une fiscalité pérenne et vectrice de croissance économique durable.

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.

Le tableau 26 ci-dessous 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 2020. L'IS, qui vient en majoration de l'IRPP, est expliqué à la section 391 ci-dessous.

Tableau 26 : Evolution du taux marginal maximal de l'IRPP de 1990 à 2020

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	7,0 9,0 > 150.000	41,73	45.897
	40		42,80	100.002 - 150.000
	41		44,69	150.000 - 200.004
	42 > 200.004		45.78	> 200.004
2018	39	7,0 9,0 > 150.000	41,73	45.897
	40		42,80	100.002 - 150.000
	41		44,69	150.000 - 200.004
	42 > 200.004		45.78	> 200.004
2019	39	7,0 9,0 > 150.000	41,73	45.897
	40		42,80	100.002 - 150.000
	41		44,69	150.000 - 200.004
	42 > 200.004		45.78	> 200.004
2020	39	7,0 9,0 > 150.000	41,73	45.897
	40		42,80	100.002 - 150.000
	41		44,69	150.000 - 200.004
	42 > 200.004		45.78	> 200.004

Sources : Ministère des Finances, CES.

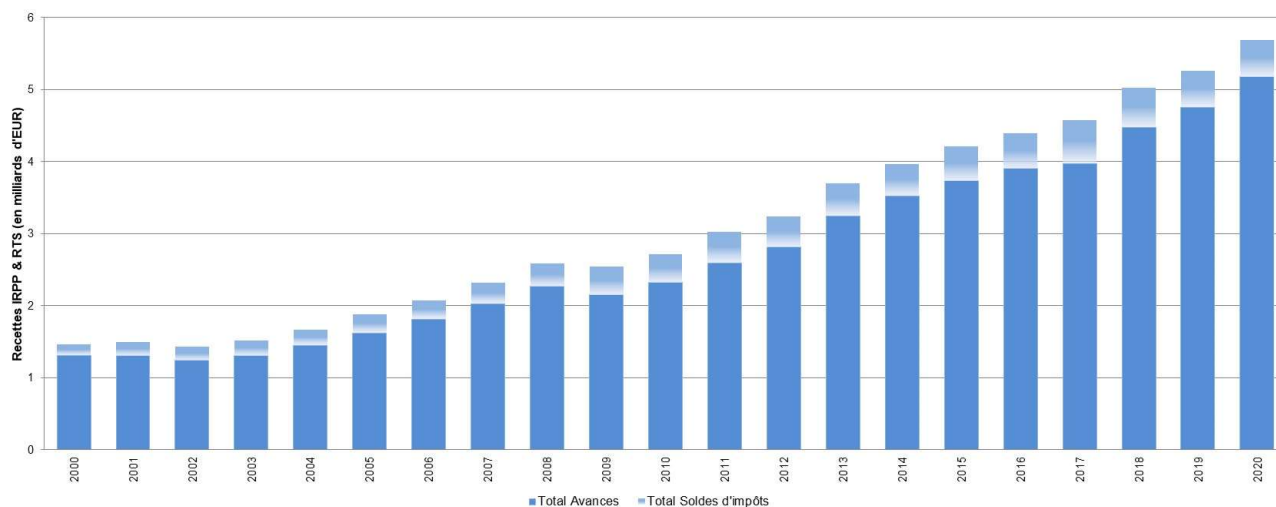
Le premier taux marginal de 8% ne s'applique qu'à partir d'un revenu imposable de 11.265 EUR en classe d'impôt 1 et de 22.530 EUR pour les classes d'impôt 1a et 2. Tous les revenus inférieurs à ces seuils sont exempts d'impôt. En sus de ce montant exonéré, le contribuable peut également bénéficier, le cas échéant, d'un crédit d'impôt pour indépendants (CII), d'un crédit d'impôt pour salariés (CIS), ou d'un crédit d'impôt pour pensionnés (CIP) remboursable qui varie selon les cas entre 0 EUR et 696 EUR⁵⁹. A cela s'ajoute un crédit d'impôt salaire social minimum (CISSM) introduit à partir de l'année d'imposition 2019 qui peut s'élever jusqu'à 70 EUR par mois. Toutes ces mesures ont un effet non négligeable sur la charge fiscale à payer par des contribuables ayant un revenu imposable inférieur à 80.000 EUR et devront être pris en considération dans le cadre de l'imposition effective des contribuables.

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. À 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 30, ci-dessous, montre que les recettes de la RTS et de l'IRPP ont connu une forte progression sur la période de 2000 à 2020, en augmentant de 290%.

⁵⁹ A partir de l'année d'imposition 2021, les formules de calcul du CIS/CIP/CII ont été adaptées par la loi du 19 décembre 2020 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2021 et le montant maximal du CIS/CIP/CII a été porté de 600 EUR à 696 EUR par an.

Graphique 30 : Evolution de la RTS et de l'IRPP par voie d'assiette de 2000-2020 – Soldes d'impôt / Avances (mio EUR)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

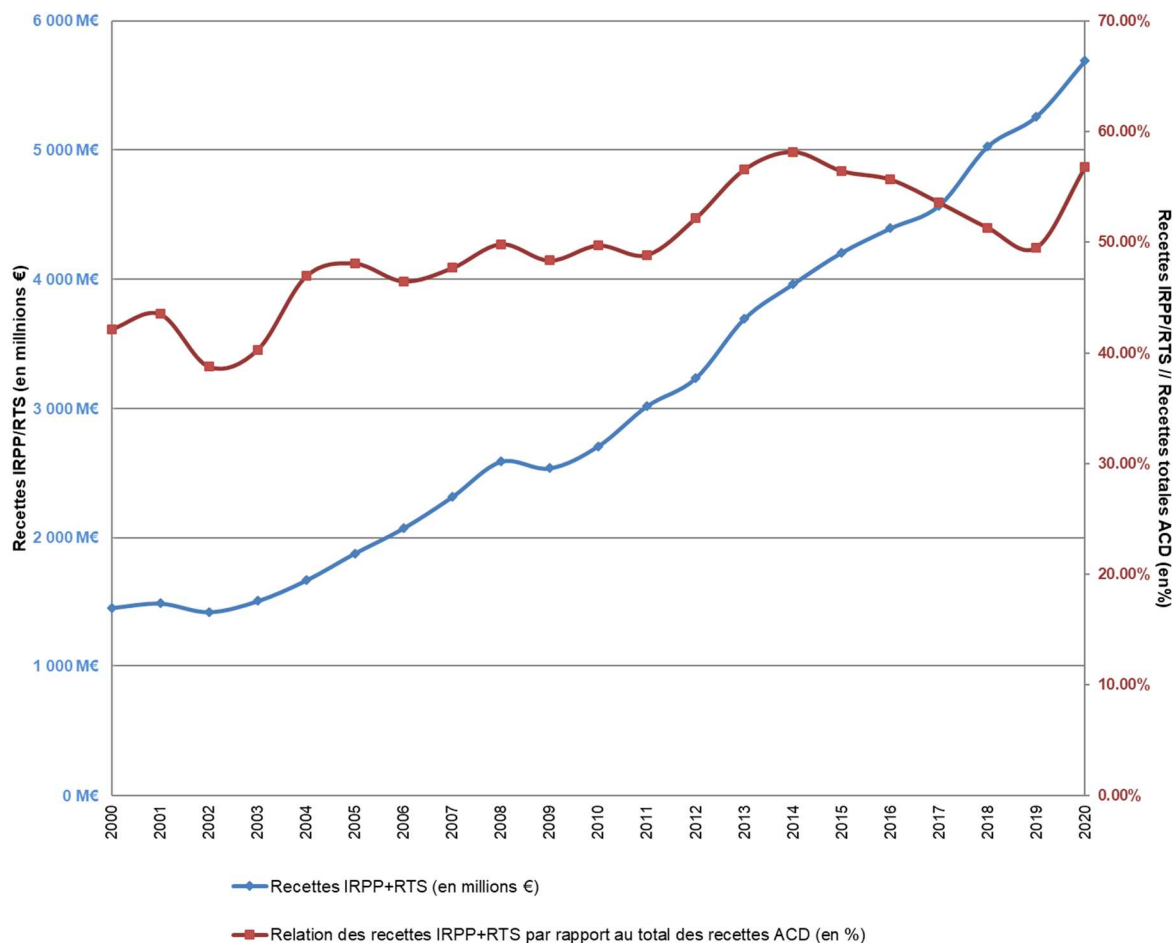
Remarques :

- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2000 à 2020.
- 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 42% en 2000 à 57% en 2020. La progression des trois dernières années s'explique par plusieurs effets cumulés dont notamment une augmentation de la masse salariale.

Concernant leur évolution respective, les recettes totales de l'IRPP ont augmenté, d'un côté, de 261,57 mio EUR à 871,73 mio EUR de 2000 à 2020, soit une variation de 233% et de l'autre côté, les recettes totales de la RTS ont augmenté de 1.196,43 mio EUR à 4.816,87 mio EUR sur cette même période, soit une variation de 303%.

Graphique 31 : Evolutions des recettes IRPP+RTS (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes de 2000-2020 (%)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarques : Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires de 2000 à 2020.

Le graphique 31 ci-avant montre que la part relative des recettes de l'IRPP et de la RTS par rapport aux recettes totales a une tendance à la hausse. Sur la période d'observation 2018-2020, la baisse en 2019 s'explique par le fait que la part relative de l'IRC par rapport aux recettes totales augmente au détriment de l'IRPP et de la RTS. En 2020, l'IRPP et la RTS notent à nouveau une croissance de leur part relative de 57%.

Au tableau 26 ci-avant, il y a lieu de constater que, 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%. Au-delà, sur la période des deux dernières décennies, l'on peut constater que l'accroissement de l'emploi et de la masse salariale ont une plus grande influence sur les recettes de l'État que les évolutions des taux d'imposition en ce qui concerne les personnes physiques. Pourtant, le CES n'estime pas qu'une baisse généralisée des taux serait un moyen approprié d'augmenter les recettes, comme le

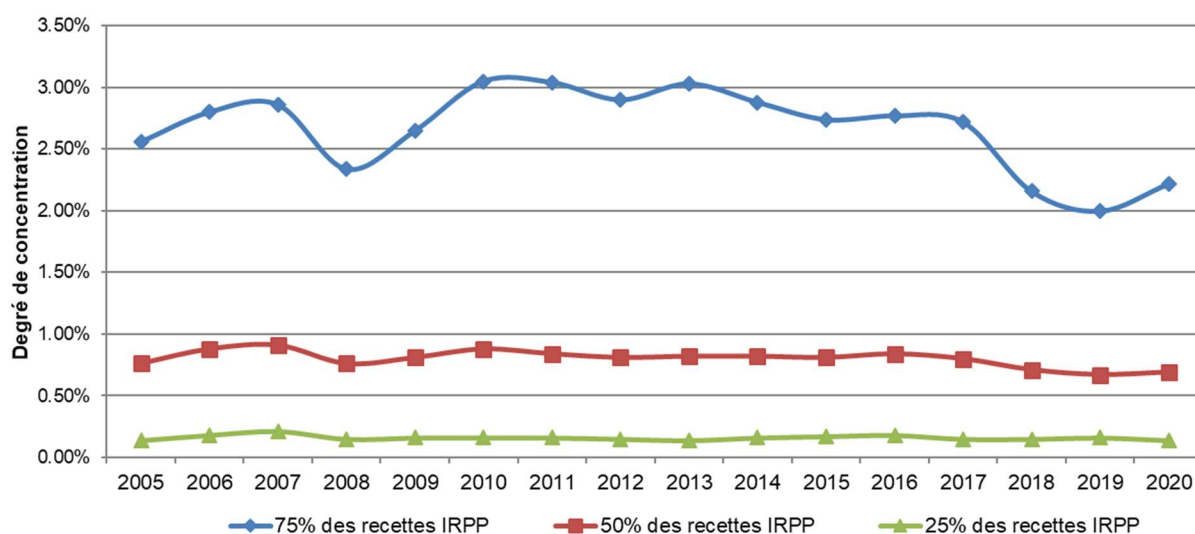
suggérerait la courbe de Laffer⁶⁰. Au contraire la hausse continue de l'emploi entraîne des obligations parallèles pour l'État en matière d'investissements économiques et sociaux et de prestations sociales.

- 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 32 ci-dessous que les catégories de 25% et 50% sont relativement constantes sur la période d'observation, alors que le degré de concentration regroupant 75% des recettes IRPP est plus variable. En effet, après une baisse à partir de 2017 (de 2,72% en 2017 à 2,16% en 2018 et à 2,00% en 2019), cette dernière courbe remonte en 2020 pour atteindre 2,22%.

Graphique 32 : Evolution du degré de concentration de 75%, 50% et 25% des recettes IRPP de 2005 à 2020



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, 0,7% des contribuables payent 50% des recettes totales de l'IRPP en 2020). 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.

⁶⁰ Courbe représentant la relation entre l'augmentation des prélèvements obligatoires et les recettes fiscales, et montrant que celles-ci diminuent au-delà d'un certain seuil d'imposition (source : www.larousse.fr)

Par ailleurs, le CES tient à souligner que 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.

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

Les deux tableaux suivants (27 et 28) montrent l'évolution des impôts IRPP et RTS selon l'année d'imposition et l'année budgétaire.

Tableau 27 : Répartition de l'IRPP selon l'année d'imposition et l'année budgétaire (mio EUR) (2000-2020)

		Exercice budgétaire																				
Année d'imposition		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Soldes d'impôt	1994	4.968																				
	1995	19.939	4.612																			
	1996	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																
Avances	1999	-35.707	11.499	15.180	23.562	27.095	4.030															
	2000	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			
	2012													468.741	-28.908	81.95	56.889	38.189	40.972	11.761		
	2013														508.316	-51.52	79.848	55.535	43.214	27.026	13.370	
2014															542.61	-46.799	112.478	73.995	45.693	31.338	10.382	
2015																576.595	-54.875	122.967	63.115	34.740	22.297	
2016																	622.935	-61.621	107.746	53.084	36.459	
2017																		645.823	-68.929	103.468	53.745	
2018																			638.969	-68.228	140.918	
2019																				661.311	-54.841	
2020																					662.771	
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	825.381	829.083	871.731
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	669.594	675.789	769.697	764.839	758.603	734.107	711.659	606.470	662.771

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 2016-2020 (marqués en jaune) et, en conséquence, les années d'imposition peuvent donc encore varier.

Il y a lieu de noter sur le tableau 27 ci-dessus, que pour chaque année sur la période étudiée, des remboursements (marqués en rouge) sont effectués en faveur des contribuables (soldes d'impôt négatifs) dus, principalement, aux dépenses spéciales et aux crédits d'impôt en général.

Tableau 28 : Répartition de la RTS selon l'année d'imposition et l'année budgétaire (mio EUR) (2000-2020)

année d'imposition	exercice budgétaire																				
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
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	5.745		
2013														2 736.21	258.42	0.86	2.26	2.330	1.842	5.071	
2014															2 980.43	273.56	1.06	2.220	2.183	2.209	1.293
2015																3 153.68	285.15	-2.100	1.315	4.327	0.378
2016																	3 279.58	343.890	-1.574	2.645	-0.006
2017																		3 325.000	355.880	-8.637	-1.549
2018																			3 836.224	333.071	-4.657
2019																				4 090.333	311.157
2020																					4510.257
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	4 201.615	4 429.019	4 816.873
Total année Impositio	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	2 599.434	3 006.999	3 262.953	3 442.743	3 624.530	3 670.694	4 164.638	4 401.490	4 510.257

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 2016-2020 (marqués en jaune) et, en conséquence, les années d'imposition peuvent donc encore varier.

Sur le tableau 28 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 2016 à 2018. Celles-ci sont établies à partir des données provenant de la RTS, de l'IRPP par voie d'assiette et du décompte annuel.

Tableau 29 : Evolution des catégories de revenu pour les personnes physiques de 2016 à 2018 (en EUR et en % par rapport au total)

Catégories de revenu	2016		2017		2018	
	en EUR	en % par rapport au total	en EUR	en % par rapport au total	en EUR	en % par rapport au total
Revenu net d'une occupation salariée	13 505 920 893.68	70.80%	14 512 534 879.84	70.77%	16 265 977 030.97	72.63%
Revenu net de pensions et de rentes	2 942 066 952.37	15.42%	3 111 322 699.95	15.17%	3 397 265 569.66	15.17%
Bénéfice d'une profession libérale	1 071 614 286.50	5.62%	966 381 764.14	4.71%	820 568 701.40	3.66%
Revenus nets divers	744 391 592.15	3.90%	1 191 740 656.84	5.81%	1 331 492 689.78	5.94%
Bénéfice commercial	223 307 958.28	1.17%	202 036 722.28	0.99%	146 696 209.06	0.65%
Revenu net de location de biens	295 155 892.56	1.55%	226 594 717.24	1.11%	172 795 689.57	0.77%
Revenu net de capitaux mobiliers	253 392 021.16	1.33%	249 104 223.21	1.21%	225 109 129.43	1.01%
Bénéfice agricole et forestier	40 349 605.07	0.21%	46 164 596.91	0.23%	37 177 785.24	0.17%
Ajust. revenus calcul svt art. 157bis LIR	24 459.11	0.00%	20 186.84	0.00%	4 908.83	0.00%
Total	19 076 223 660.88	100.00%	20 505 900 447.25	100.00%	22 397 087 713.94	100.00%

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Il découle du tableau 29 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 86% du total des revenus des personnes physiques sur la période considérée. 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 6.075 entreprises individuelles en 2020⁶¹.

⁶¹« Répertoire des entreprises luxembourgeoises 2020 », 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 30, ci-dessous, on peut ainsi constater que l'administration publique continue à contribuer, avec 1.391,6 mio EUR en 2020, le plus aux recettes RTS, suivie par les activités financières et d'assurance⁶², avec 1.080,72 mio EUR.

Tableau 30 : RTS totale – Evolution suivant la répartition sectorielle en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR)

Répartition sectorielle de la RTS					
	2011	2017	2018	2019	2020
Administration publique	677 415 624.64	995 109 368.52	1 157 453 867.28	1 202 886 216.79	1 391 633 003.48
Activités financières et d'assurance	603 631 620.19	873 598 245.95	974 220 679.60	1 040 471 075.09	1 080 729 296.59
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	269 827 817.86	503 777 700.15	566 942 670.22	625 100 481.41	734 652 327.33
Santé humaine et action sociale	123 579 729.97	203 018 572.03	249 183 368.87	270 408 713.28	295 153 757.15
Information et communication	134 505 592.94	232 595 896.70	268 124 524.86	285 676 243.44	260 965 640.46
Commerce	147 726 323.45	206 274 335.00	224 721 339.42	232 471 618.86	218 707 318.80
Transports et entreposage	125 602 205.03	152 722 349.17	172 967 358.65	168 484 443.43	201 317 762.91
Industrie manufacturière	112 472 769.83	145 369 271.10	168 398 772.55	166 242 656.40	157 171 710.03
Construction	70 298 378.83	114 075 652.64	136 286 999.20	140 511 027.36	154 765 633.30
Activités de services administratifs et de soutien	33 566 109.54	69 189 204.45	82 138 056.38	88 824 616.33	85 051 581.82
Enseignement	23 989 720.39	39 490 456.03	43 634 275.08	47 315 407.99	53 068 105.17
Autres	13 123 826.63	20 769 240.12	24 755 913.31	20 896 329.44	35 932 488.84
Activités immobilières	12 331 127.15	23 116 856.25	26 321 060.96	29 760 720.86	34 006 470.17
Autres activités de services	16 876 186.20	24 546 273.22	28 272 228.21	29 585 140.60	31 004 909.48
Electricité, gaz	14 830 851.01	20 169 883.62	18 771 908.76	21 612 883.45	23 759 905.18
Hébergement et restauration	17 363 657.11	26 810 409.85	30 219 800.93	27 617 511.00	23 161 155.69
Arts, spectacles et activités récréatives	7 149 701.03	10 182 907.42	11 065 204.24	11 833 656.00	13 559 913.53
Eau, assainissement, gestion des déchets, dépollution	5 494 367.89	8 409 592.56	9 650 650.36	9 992 123.05	11 334 346.89
Activités extraterritoriales	3 394 008.03	4 247 852.37	5 092 666.75	5 838 611.93	7 519 264.76
Agriculture, sylviculture et pêche	1 358 704.99	1 620 401.69	1 825 327.15	1 904 982.36	1 671 140.89
Industries extractives	968 091.19	996 619.47	1 299 188.87	1 367 304.94	1 428 459.20
Activités des ménages	150 000.46	249 275.68	272 480.84	219 984.36	279 747.65
Total	2 290 054 209.33	3 676 340 363.99	4 201 618 342.49	4 429 021 748.37	4 816 873 939.32

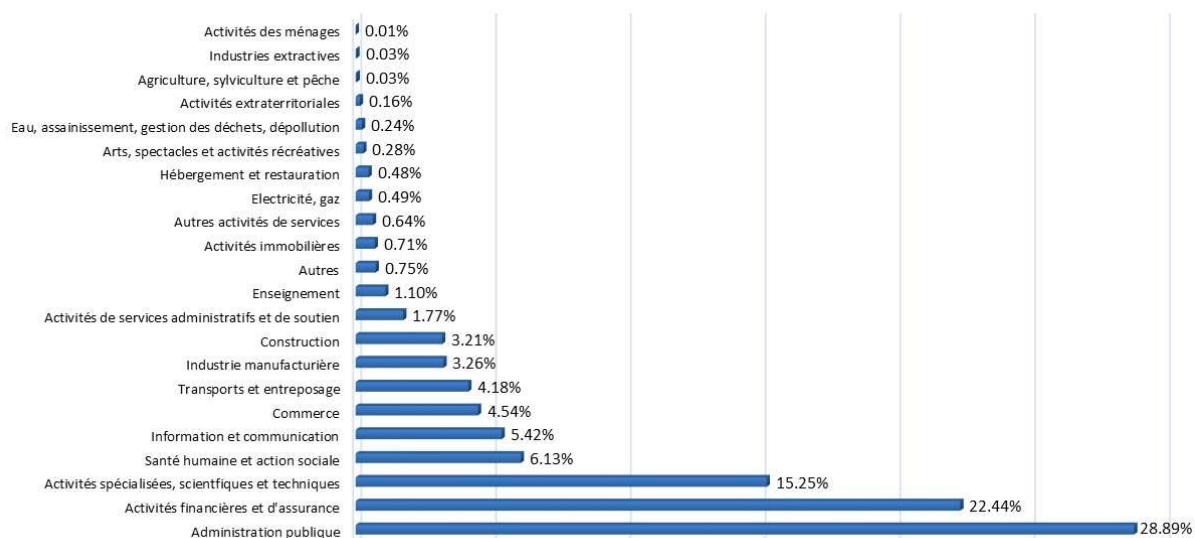
Sources : Ministère des Finances, ACD.

Remarques :

- RTS avant déduction de l'impôt de solidarité
- 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. Pour les années budgétaires de 2012 à 2016, il est référé aux avis fiscaux du CES de 2015 et de 2018.

⁶² Selon « Luxembourg Banking Insights 2020 » de KPMG Luxembourg SC, plus de 26.337 personnes étaient employées dans le secteur bancaire fin 2019.

Graphique 33 : RTS totale – Répartition sectorielle en 2020 (en %)



Sources : Ministère des Finances, ACD.

Remarques :

- Les données statistiques sont basées sur l'année budgétaire 2020.
- 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 31 ci-dessous présente le détail de ce secteur.

Tableau 31 : Détail du poste « administration publique » selon le code NACE (EUR) de 2015 à 2020

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1) Administration centrale	545 444 032.49	511 625 281.71	567 509 055.20	665 694 116.46	661 385 216.97	763 839 695.05
2) Administration communale	92 151 770.88	95 693 707.69	92 241 990.94	105 092 892.33	112 252 822.41	116 544 100.82
3) Activités de soutien aux administrations publiques	955 976.83	1 138 280.70	1 110 321.08	1 481 325.62	1 721 444.23	2 306 924.67
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	1 558 338.94	2 366 370.80	5 298 202.52
5) Administration publique (tutelle) des activités économiques	27 369 503.77	27 068 043.89	23 664 817.96	31 234 223.98	27 004 078.86	34 428 008.54
6) Affaires étrangères	360 568.34	389 910.22	378 810.10	319 467.99	551 682.23	408 504.27
7) Activités d'ordre public et de sécurité	156 813.00	109 130.31	0.00	0.00	0.00	0.00
8) Services du feu et de secours	5 648.30	8 281.50	5 953.31	2 085 274.84	6 449 287.80	10 464 058.11
9) Sécurité sociale obligatoire	309 477 820.94	329 131 402.72	308 906 388.08	349 988 227.12	391 155 313.49	458 343 509.50
TOTAL	977 572 195.70	967 079 991.13	995 109 368.52	1 157 453 867.28	1 202 886 216.79	1 391 633 003.48

Sources : Ministère des Finances, ACD.

Remarques :

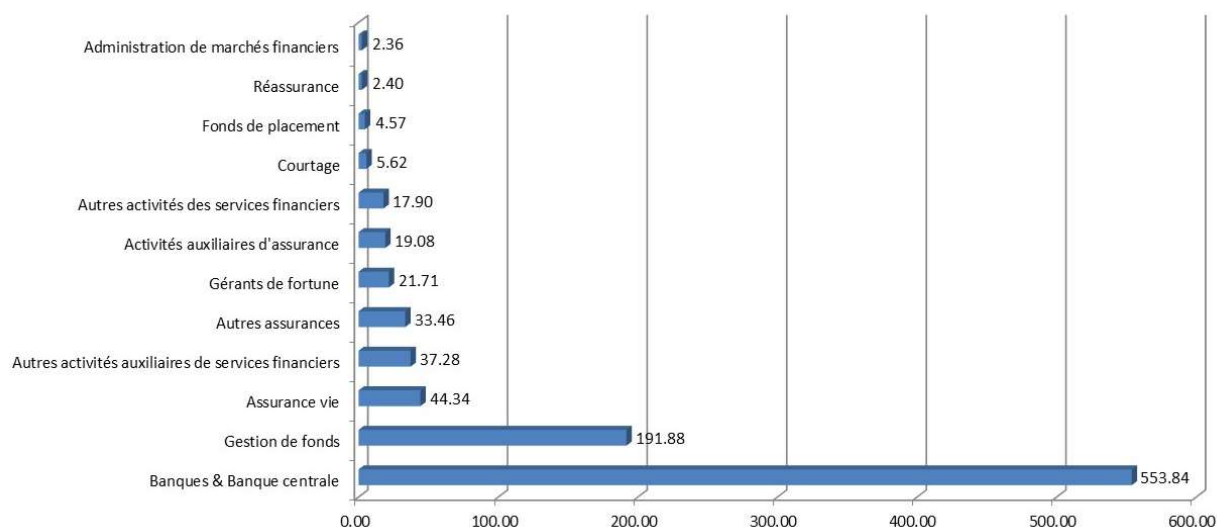
- Les données statistiques sont basées sur l'année budgétaire 2020.
- RTS avant déduction de l'impôt de solidarité.

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.

3611 Analyse du secteur des activités financières et d'assurance

Concernant le secteur des activités financières et d'assurance, le graphique 34 ci-dessous montre qu'en 2020 les banques et la Banque centrale sont, avec 553,84 mio EUR (59% de la RTS pour ce secteur), de loin, les contribuables les plus importants, suivies par les gestionnaires de fonds, avec 191,88 mio EUR (21% de la RTS pour ce secteur).

Graphique 34 : Recettes RTS provenant du secteur des activités financières et d'assurance en 2020 (mio EUR)



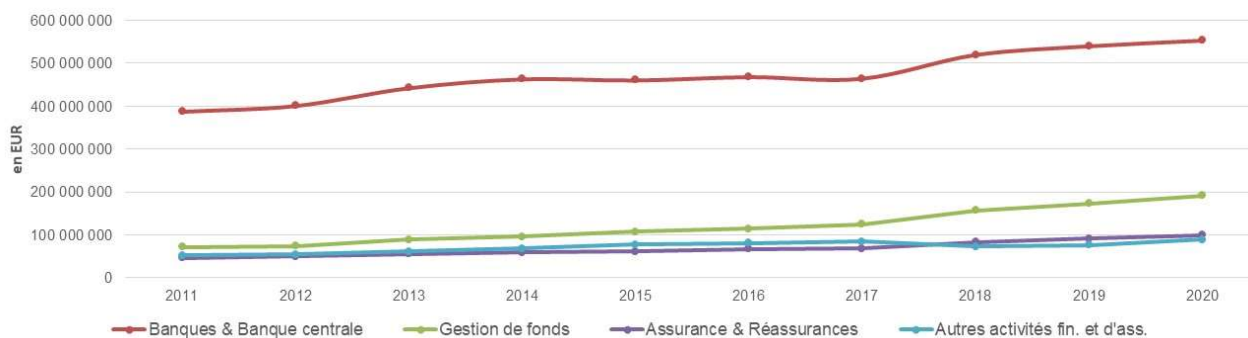
Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarques :

- Les données statistiques sont basées sur l'année budgétaire 2020.
- RTS avant déduction de l'impôt de solidarité.

Le graphique 35 souligne l'importance du secteur bancaire pour la période de 2011 à 2020 dans le secteur des activités financières et d'assurances.

Graphique 35 : RTS du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs de 2011 à 2020 (EUR)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarques :

- RTS avant déduction de l'impôt de solidarité.
- 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 2020.

Tableau 32 : RTS du secteur des activités financières et d'assurance – Evolution suivant la répartition des sous-secteurs en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)

RTS du secteur des activités financières et d'assurance					
en EUR	2011	2017	2018	2019	2020
Banques & Banque centrale	388 002 065.47	465 018 963.81	520 327 911.72	540 605 356.02	553 835 907.47
Gestion de fonds	72 002 129.27	124 730 927.82	156 962 521.12	172 649 309.24	191 882 744.94
Assurance & Réassurances	46 491 843.05	68 803 499.90	83 235 737.99	91 042 348.11	99 275 327.48
Autres activités fin. et d'ass.	51 843 698.24	84 601 129.87	73 111 342.30	75 932 544.56	89 446 894.26
Total	558 339 736.03	743 154 521.40	833 637 513.13	880 229 557.93	934 440 874.15
en %	2011	2017	2018	2019	2020
Banques & Banque centrale	69.49	62.57	62.42	61.42	59.27
Gestion de fonds	12.90	16.78	18.83	19.61	20.53
Assurance & Réassurances	8.33	9.26	9.98	10.34	10.62
Autres activités fin. et d'ass.	9.29	11.38	8.77	8.63	9.57
Total	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 n'a appliqué la répartition selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires. Pour les années budgétaires de 2012 à 2016, il est référé aux avis fiscaux du CES de 2015 et de 2018.

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).

Cette partie donne également suite à la saisine du Premier ministre du 2 mars 2021 de mesurer autant que faire se peut les effets et l'impact des mesures fiscales qui ont été introduites par la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017. En se basant sur la distribution des ménages de l'année d'imposition 2018, la présente section fait une comparaison des données utilisées dans le précédent avis du CES « Analyse des données fiscales au Luxembourg » de novembre 2018 afin de mettre en exergue les effets de la réforme fiscale 2017 sur l'imposition des personnes physiques.

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 qui 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. 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.

Le CES tient à ajouter des informations générales concernant les données statistiques des ménages, à savoir que les tableaux et graphiques suivants représentent les données statistiques des ménages, d'un point de vue fiscal, issues des fichiers de l'ACD. Contrairement aux avis sur l'analyse des données fiscales au Luxembourg des années 2015 et 2018, il est à noter que les données utilisées pour le présent avis ne se basent plus sur un complément de données anonymisées fournies par l'IGSS. En effet, depuis la mise en place du système ECSP qui a permis à l'ACD de collecter les revenus provenant d'une occupation salariée ou de pensions sur base des extraits de compte salaire ou pension, l'ACD dispose de données au moins équivalentes à celles que lui fournissait l'IGSS. Les données utilisées dans le cadre du présent avis se basent sur l'année d'imposition 2018. 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.

Le tableau 33 ci-dessous montre la distribution des ménages selon les classes de revenu imposable de l'année fiscale 2018. Celles-ci ne correspondent pas aux tranches de revenu du barème d'imposition. 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. A partir de ce montant, les subdivisions sont plus larges⁶³. Il découle ainsi du tableau 31 que sur base de l'année fiscale 2018, 593.709 ménages contribuent au paiement de 4.803 mio EUR d'impôts sur le revenu.

Tableau 33 : Distribution des ménages selon les classes de revenu imposable et des impôts payés de l'année d'imposition 2018

Classes de revenu (en €)	Tous les ménages		Ménages résidents		Ménages non résidents	
	Ménages	Impôts (en €)	Nombre Ménages résidents	Impôts (en €)	Nombre Ménages non résidents	Impôts (en €)
0 - 10.000	127 958	-4 933 391.40	35 934	1 206 644.21	92 024	-6 140 035.61
10.000 - 20.000	66 974	19 770 429.21	27 633	7 964 486.73	39 342	11 805 942.48
20.000 - 30.000	102 525	108 773 879.93	44 614	46 164 349.87	57 910	62 609 530.06
30.000 - 40.000	74 391	213 393 583.87	39 481	113 417 483.07	34 910	99 976 100.80
40.000 - 50.000	56 448	304 442 104.52	35 245	191 652 911.43	21 203	112 789 193.09
50.000 - 60.000	39 649	326 000 774.84	25 585	211 764 392.97	14 064	114 236 381.87
60.000 - 70.000	29 036	320 665 940.02	19 310	213 506 310.53	9 726	107 159 629.49
70.000 - 80.000	20 435	288 301 938.25	13 849	195 413 763.59	6 586	92 888 174.66
80.000 - 90.000	15 585	273 920 339.14	10 841	191 597 658.65	4 744	82 322 680.49
90.000 - 100.000	11 615	245 174 609.16	8 302	176 234 426.60	3 313	68 940 182.56
100.000 - 110.000	9 175	231 800 404.82	6 788	173 054 028.53	2 387	58 746 376.29
110.000 - 120.000	7 328	213 705 998.06	5 470	160 808 718.35	1 857	52 897 279.71
120.000 - 130.000	5 690	186 187 947.57	4 372	143 094 213.38	1 319	43 093 734.19
130.000 - 140.000	4 434	162 685 514.69	3 393	124 347 680.30	1 041	38 337 834.39
140.000 - 150.000	3 457	140 269 260.96	2 690	108 921 926.62	767	31 347 334.34
150.000 - 160.000	2 800	124 192 442.50	2 188	96 444 004.10	612	27 748 438.40
160.000 - 170.000	2 289	111 437 739.63	1 791	86 637 991.34	499	24 799 748.29
170.000 - 180.000	1 878	98 815 234.33	1 488	77 838 015.87	390	20 977 218.46
180.000 - 190.000	1 503	85 418 753.84	1 230	69 489 766.71	273	15 928 987.13
190.000 - 200.000	1 359	82 978 111.40	1 087	66 003 241.51	272	16 974 869.89
200.000 - 250.000	3 885	280 753 406.09	3 173	227 471 840.75	712	53 281 565.34
250.000 - 350.000	2 795	289 555 103.56	2 291	236 049 251.25	504	53 505 852.31
350.000 - 500.000	1 270	202 528 671.23	1 049	166 838 548.20	221	35 690 123.03
500.000 - 700.000	633	151 654 091.08	538	128 211 311.22	95	23 442 779.86
700.000 - 1.000.000	297	106 792 632.28	248	87 302 018.67	48	19 490 613.61
> 1.000.000	300	238 640 128.98	261	201 282 722.98	39	37 357 406.00
TOTAL	593 709	4 802 925 648.56	298 851	3 502 717 707.43	294 859	1 300 207 941.13

Sources : ACD, Ministère des Finances.

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

Le tableau 34, 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.

⁶³ Les tranches en question sont surlignées en jaune pour mettre en évidence que les classes de revenus sont plus grandes.

Tableau 34 : 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	45.443 ménages	4.881 ménages
Classe 1a	9.233 ménages	2.226 ménages
Classe 2	8.891 ménages	30.950 ménages

Sources : ACD, Ministère des Finances

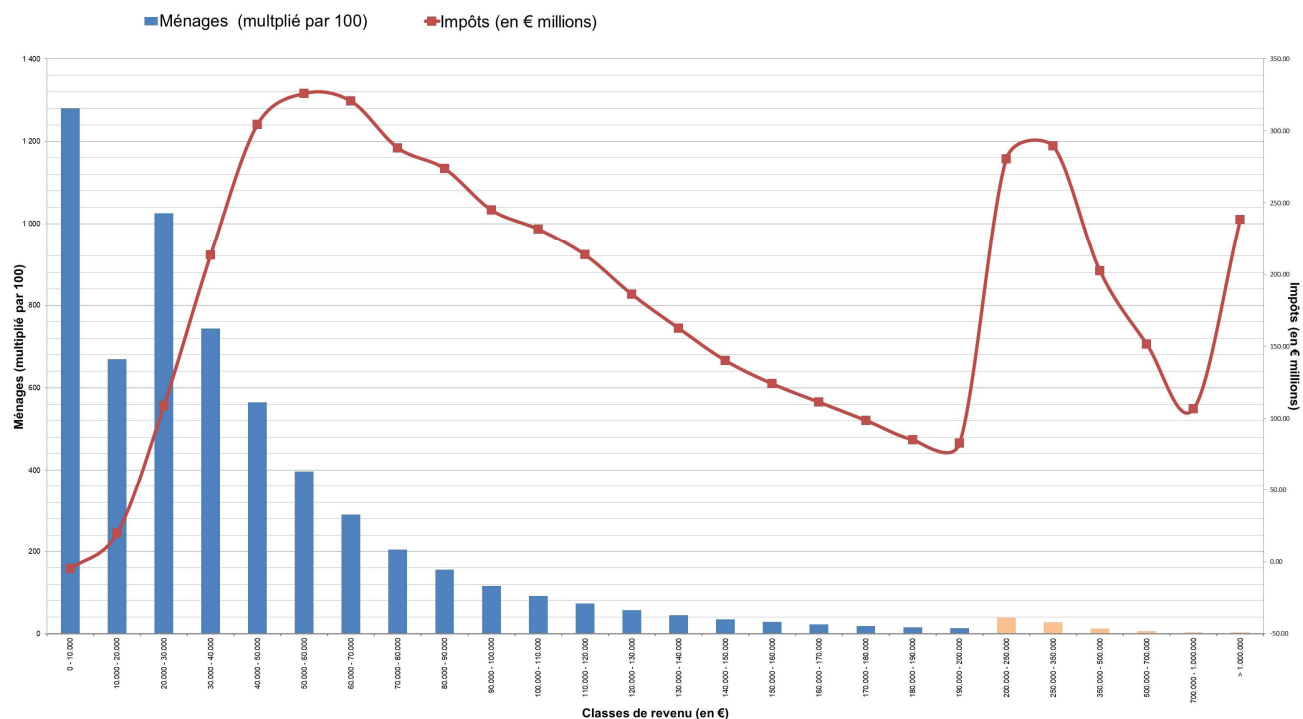
Les graphiques 36, 37 et 38 ci-dessous montrent les impôts payés :

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

En comparant ces graphiques avec ceux de l'avis sur l'analyse des données fiscales au Luxembourg de novembre 2018, il découle que seulement les ménages de la classe de revenu imposable se situant entre 0 et 10.000 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. Cet effet n'est pas lié à la réforme fiscale 2017, mais s'explique par des statistiques plus précises que celles utilisées dans le cadre de l'avis sur l'analyse des données fiscales au Luxembourg de novembre 2018. Ces données étaient extrapolées sur base d'un fichier mis à disposition par l'IGSS qui avait alloué en entier les différents crédits d'impôt aux contribuables même s'ils n'avaient travaillé au Luxembourg que pendant une partie de l'année sans prendre en considération la durée de travail effectivement prestée au Luxembourg. Les données extraites du système ECSP, par contre, permettent de connaître le montant réellement alloué aux contribuables, ce qui explique la différence par rapport à l'avis de 2018.

Sur un total de 593.709 ménages résidents et non-résidents, 127.958 ménages « ne paient pas d'impôts ». Le graphique 38 montre que cette situation concerne uniquement des ménages non-résidents. Une des raisons est qu'il est fréquent que, pour la classe de revenu imposable se situant entre 0 et 10.000 EUR, les contribuables non-résidents ne travaillent pas pendant toute l'année au Luxembourg.

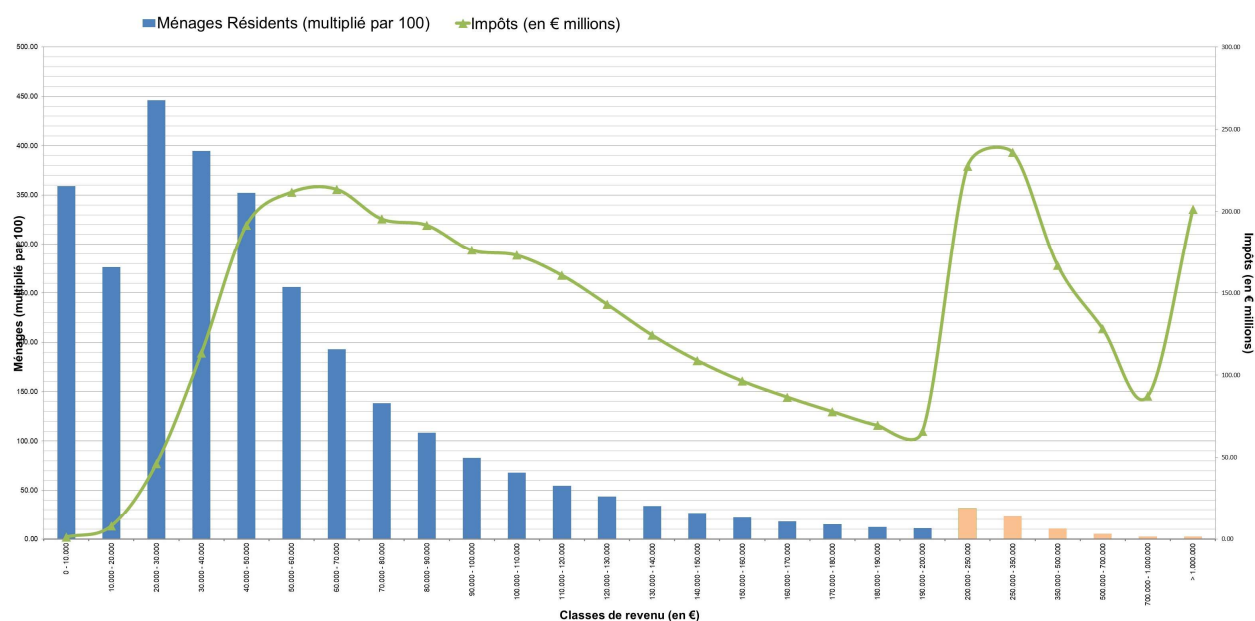
Graphique 36 : Répartition des ménages (résidents et non-résidents) en fonction des classes de revenu imposable et de l'impôt payé (IRPP et RTS)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Les classes de revenu supérieures, marquées en beige, ont une échelle plus large.

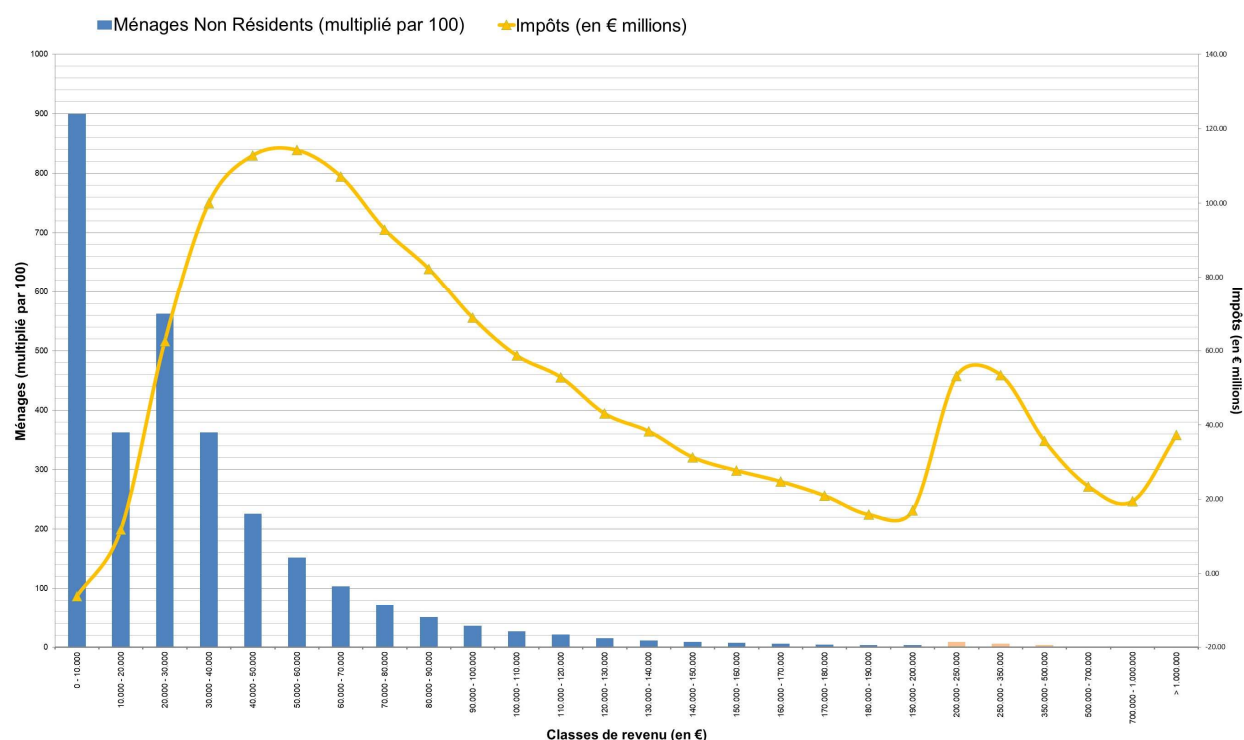
Graphique 37 : Répartition des ménages résidents en fonction des classes de revenu imposable et de l'impôt payé (IRPP et RTS)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Les classes de revenu supérieures, marquées en beige, ont une échelle plus large.

Graphique 38 : Répartition des ménages non-résidents en fonction des classes de revenu imposable et de l'impôt payé (IRPP et RTS)

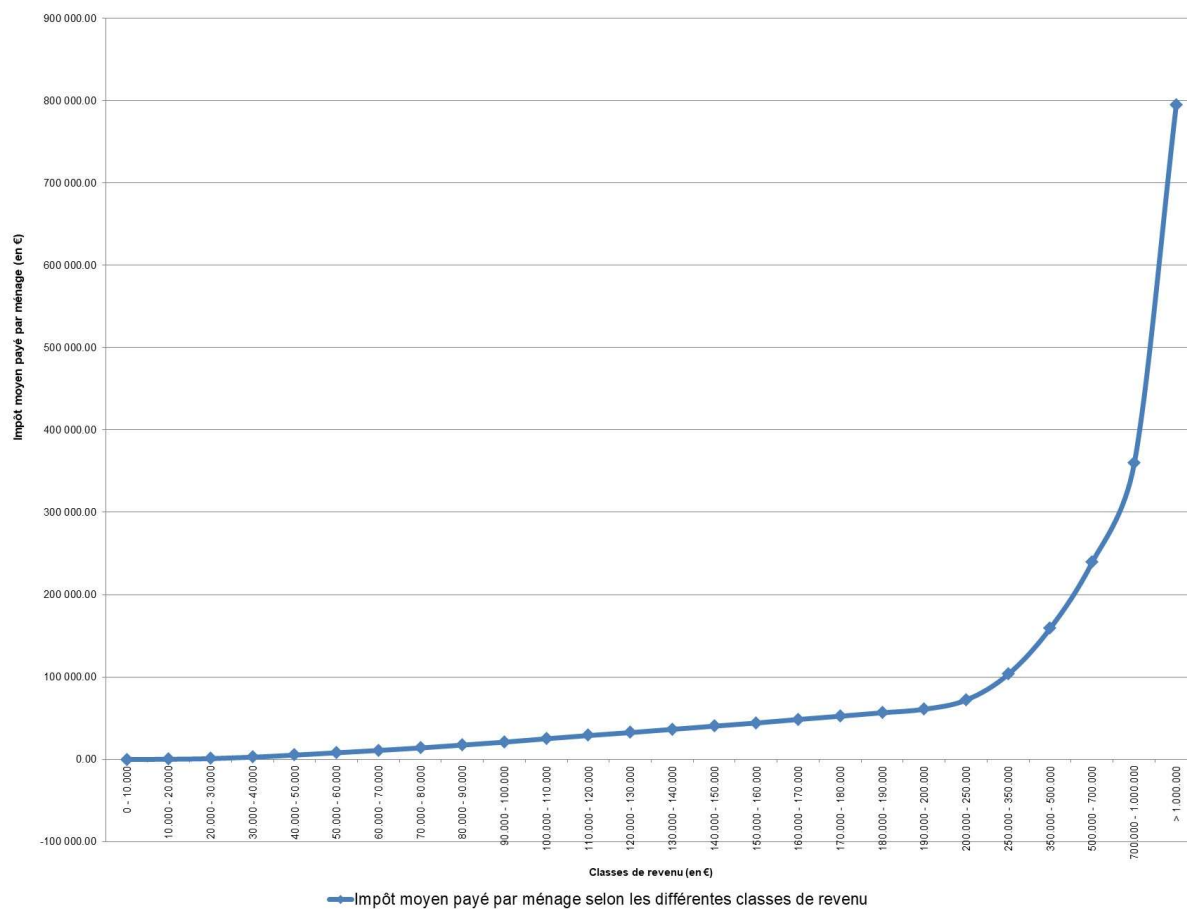


Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Les classes de revenu supérieures, marquées en beige, ont une échelle plus large.

Le graphique 39 met en évidence le rapport entre les impôts payés et le nombre de ménages (résidents et non-résidents) selon les différentes classes 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.

Graphique 39 : Charge fiscale des ménages résidents et non-résidents par classe de revenu imposable

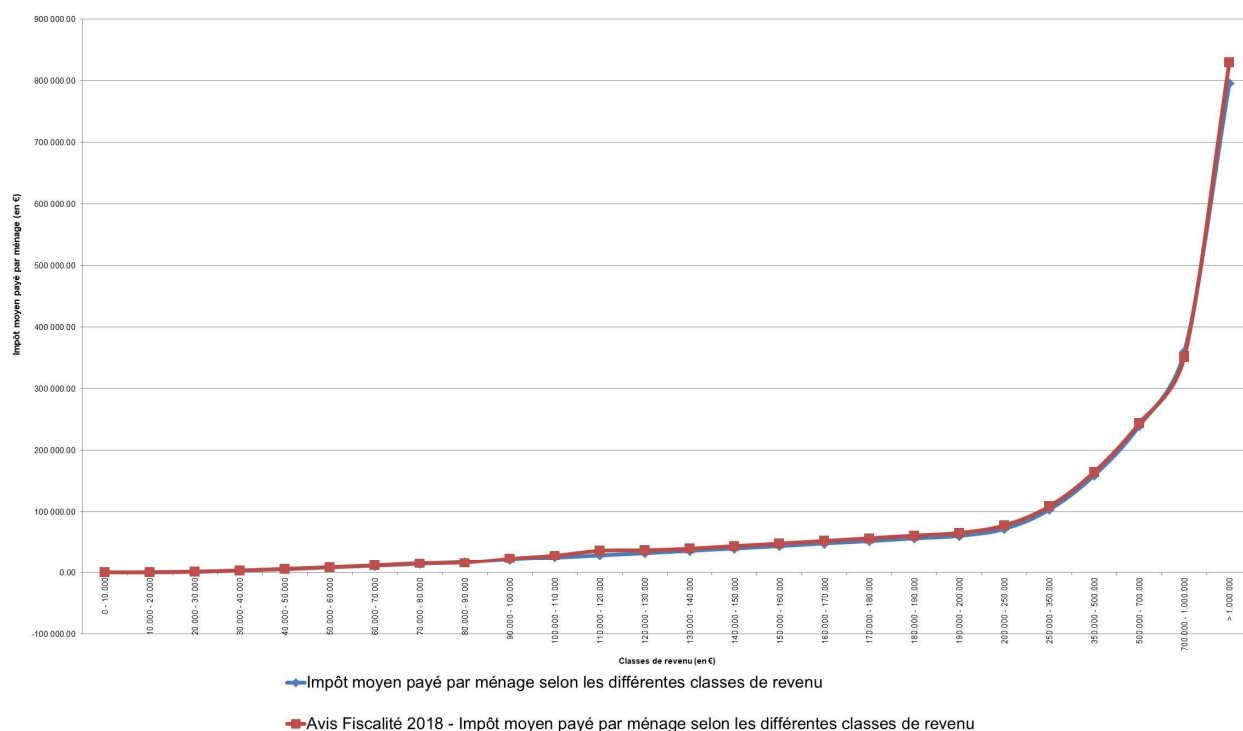


Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarques : Il est à noter que, à partir d'un revenu supérieur à 200.000 EUR, les classes de revenu ont une échelle plus large. La charge fiscale, qui englobe l'IRPP et la RTS, est calculée sur base du rapport entre les impôts payés et le nombre de ménages (résidents et non-résidents) selon les classes de revenu imposable

Afin de permettre une comparaison avec les données utilisées dans le cadre de l'avis sur l'analyse des données fiscales au Luxembourg de novembre 2018, le graphique 40 met en évidence l'effet de la réforme fiscale 2017 sur l'imposition effective des personnes physiques. Même s'il semblait que la courbe rouge (basée sur les données de l'avis 2018 provenant de l'année fiscale 2012 et extrapolées à l'année 2016) serait en général similaire à la courbe des données de l'année d'imposition 2018, le graphique 41 illustre que l'impôt moyen payé par ménage selon les différentes classes de revenu a diminué pour les revenus imposables se situant entre 40.000 EUR et 100.000 EUR.

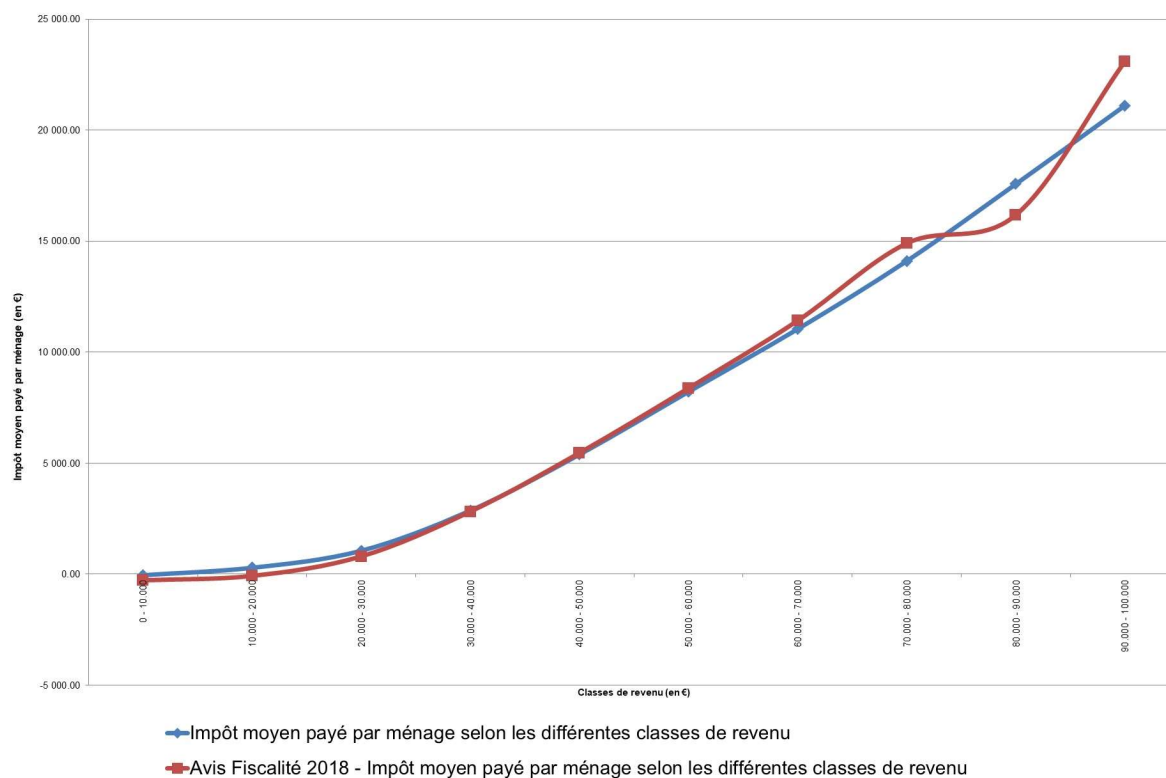
Graphique 40 : Charge fiscale des ménages résidents et non-résidents par classe de revenu imposable - Comparaison entre l'avis Fiscalité 2021 et l'avis Fiscalité 2018



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Il est à noter que, à partir d'un revenu supérieur à 200.000 EUR, les classes de revenu ont une échelle plus large. La charge fiscale, qui englobe l'IRPP et la RTS, est calculée sur base du rapport entre les impôts payés et le nombre de ménages (résidents et non-résidents) selon les classes de revenu imposable.

Graphique 41 : Charge fiscale des ménages résidents et non-résidents par classe de revenu imposable de 0 EUR à 100.000 EUR - Comparaison entre l'avis Fiscalité 2021 et l'avis Fiscalité 2018



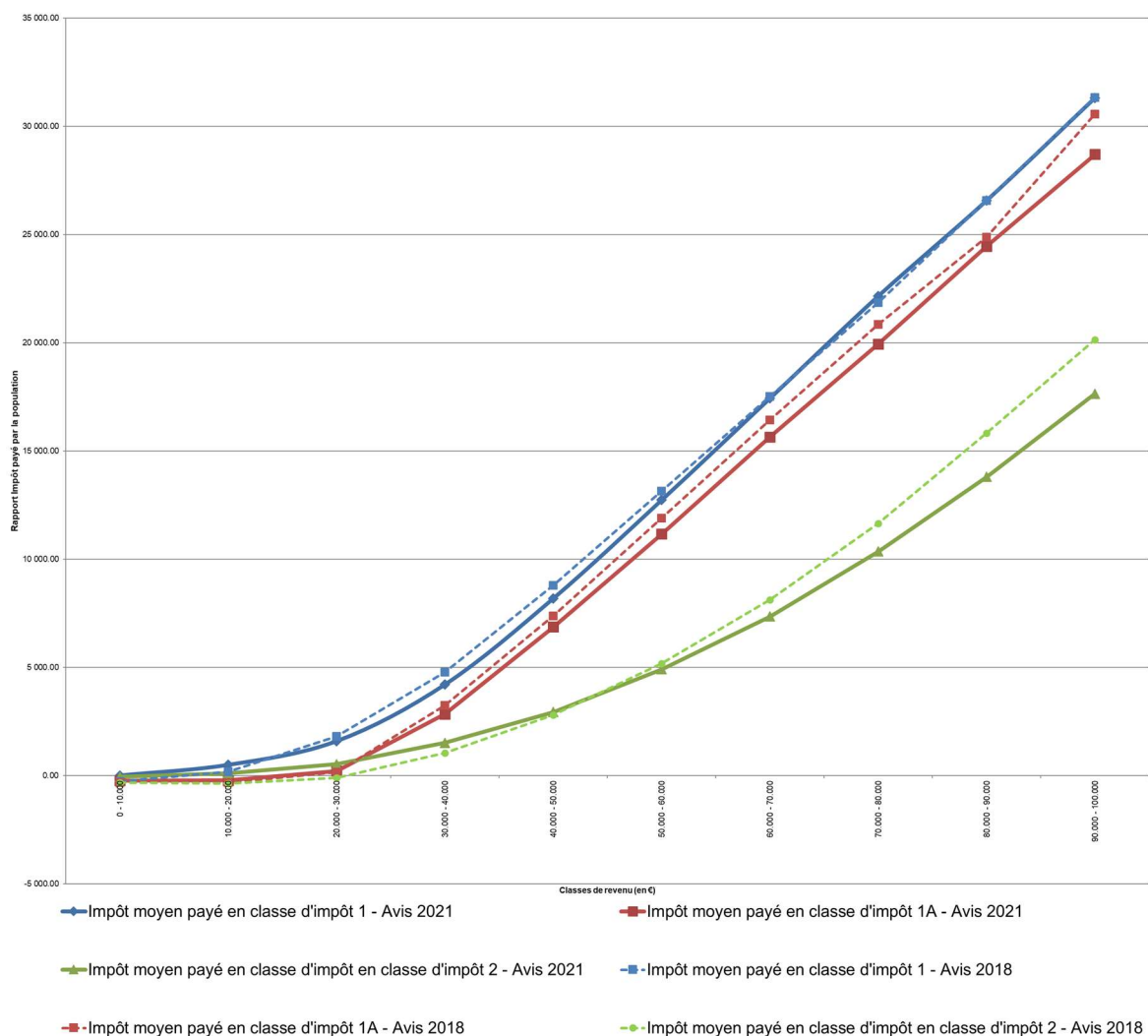
Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque :

- La charge fiscale, qui englobe l'IRPP et la RTS, est calculée sur base du rapport entre les impôts payés et le nombre de ménages (résidents et non-résidents) selon les classes de revenu imposable.
- Il est à noter que, à partir d'un revenu supérieur à 200.000 EUR, les classes de revenu ont une échelle plus large.

Les observations présentées ci-avant se confirment également si l'on présente les données en fonction des différentes classes d'impôt. En effet, suite à la réforme fiscale de 2017, l'on peut observer que la charge d'impôt à payer de l'année d'imposition 2018 (courbe lisse) pour les différentes classes d'impôt est en général inférieure à la charge d'impôt à payer de l'année d'imposition 2016 (courbe pointillée, extrapolée sur base de l'année 2012). Pour les classes de revenu de respectivement 0 à 25.000 EUR et 0 à 33.000 EUR, la charge fiscale de 2018 est pour la classe d'impôt 1 et la classe d'impôt 1a supérieure à celle de 2016 en raison de l'allocation réelle des crédits d'impôt (cf. explication ci-avant concernant les crédits d'impôt). Pour la classe d'impôt 2, la diminution de la charge fiscale intervient à partir de 50.000 EUR.

Graphique 42 : Charge fiscale des ménages résidents et non-résidents par classe de revenu imposable pour les classes d'impôt 1, 1a et 2 – Comparaison entre l'avis Fiscalité 2021 et l'avis Fiscalité 2018 selon les classes de revenu imposable de 0 EUR à 100.000 EUR

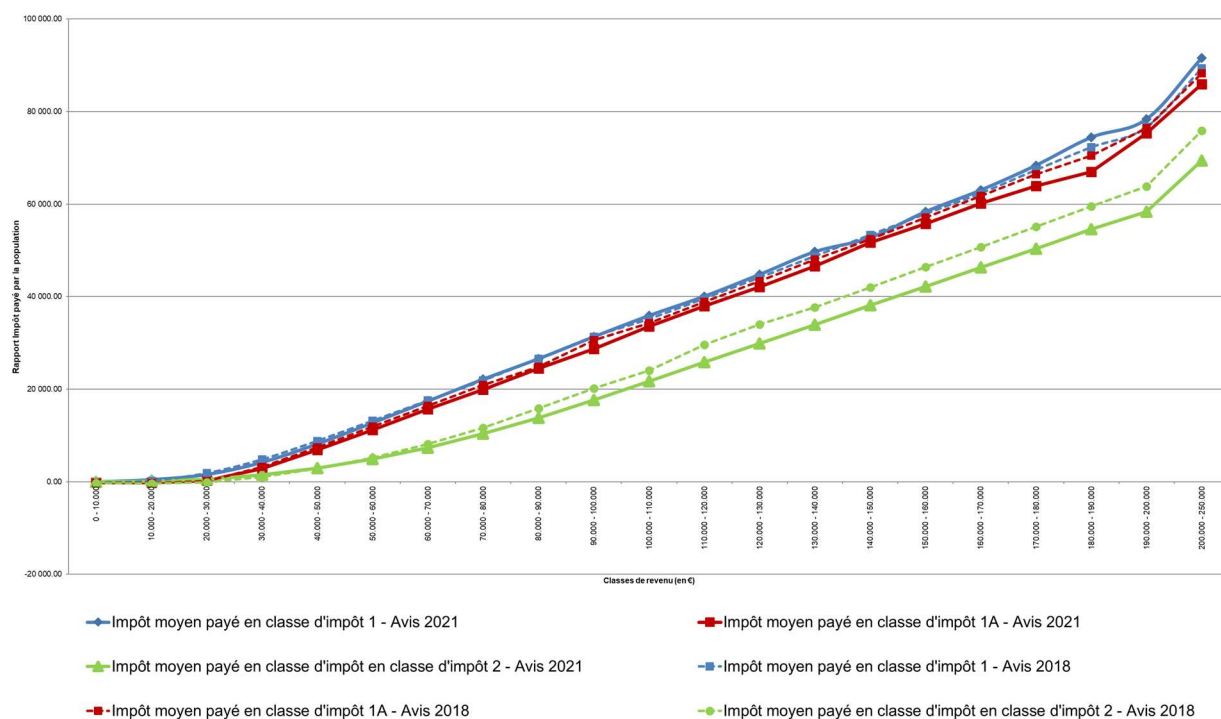


Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : La charge fiscale, qui englobe l'IRPP et la RTS, est calculée sur base du rapport entre les impôts payés et le nombre de ménages (résidents et non-résidents) selon les classes de revenu imposable.

L'on peut observer sur le graphique 42 que cette tendance décrite ci-avant se présente aussi sur une échelle de 0 à 250.000 EUR. Pour des revenus imposables supérieurs à 50.000 EUR, l'impôt payé dans la classe d'impôt 2 s'est réduit suite à la réforme fiscale 2017.

Graphique 43 : Charge fiscale des ménages résidents et non-résidents par classe de revenu imposable pour les classes d'impôt 1, 1a et 2 – Comparaison entre l'avis Fiscalité 2021 et l'avis Fiscalité 2018 selon les classes de revenu imposable de 0 EUR à 250.000 EUR



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : La charge fiscale, qui englobe l'IRPP et la RTS, est calculée sur base du rapport entre les impôts payés et le nombre de ménages (résidents et non-résidents) selon les classes de revenu imposable.

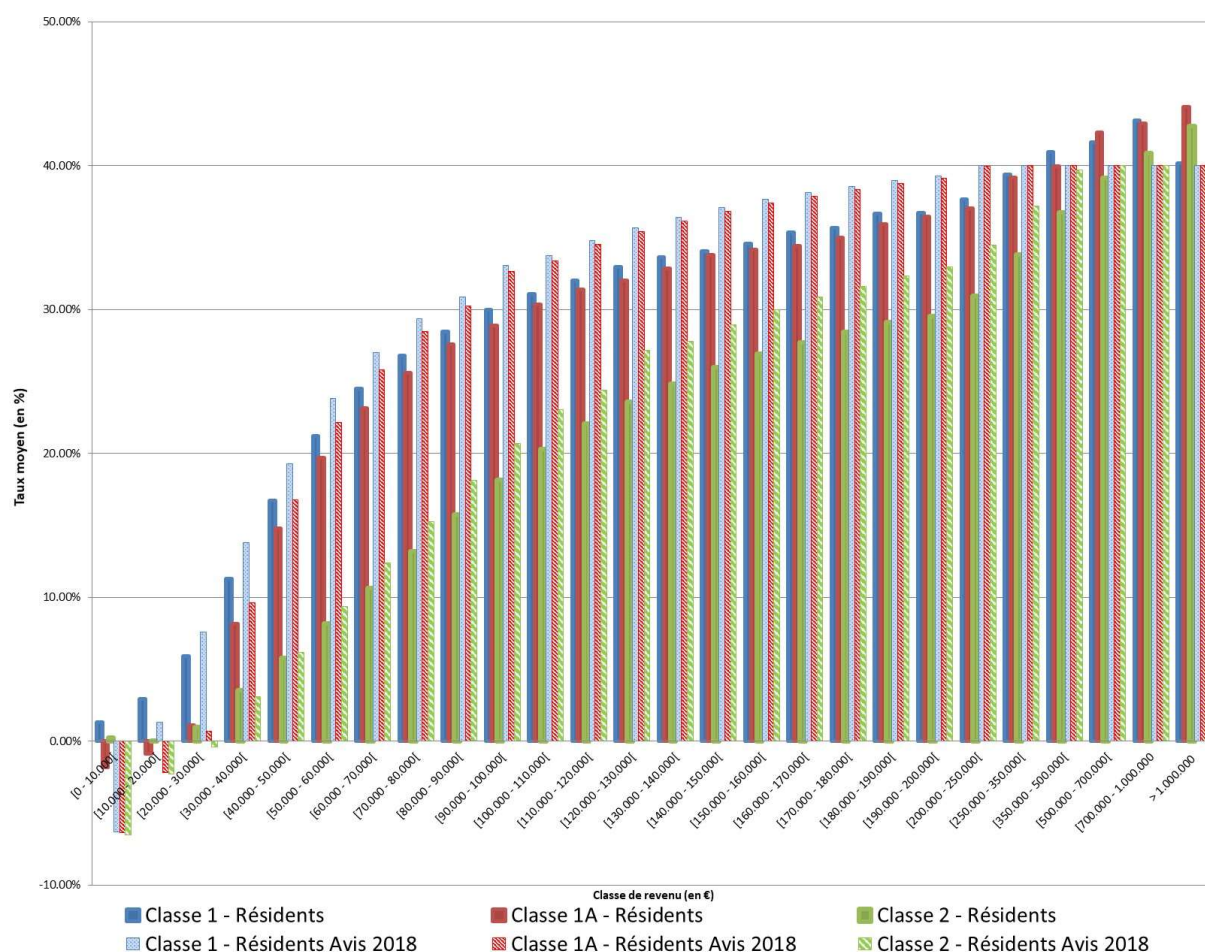
Tableau 35 : Distribution des ménages résidents selon classe d'impôt (1, 1a et 2) en fonction des classes de revenu imposable et des impôts payés

Classe de revenus	Nombre de ménages			Impôts					
	Résidents			Résidents					
	1	1A	2	1		1A		2	
	Somme	Somme	Somme	Somme	en %	Somme	en %	Somme	en %
0 - 10.000	28 725	3 040	4 170	1 473 620.72	0.16	-299 205.92	-0.07	32 229.41	0.00
10.000 - 20.000	16 718	6 193	4 721	8 795 362.20	0.96	-882 860.54	-0.22	51 985.07	0.00
20.000 - 30.000	24 379	9 549	10 687	40 652 152.05	4.42	2 816 697.65	0.70	2 695 500.17	0.12
30.000 - 40.000	14 621	9 771	15 088	64 979 852.44	7.06	29 558 204.66	7.36	18 879 425.97	0.87
40.000 - 50.000	10 392	8 766	16 086	88 723 940.49	9.64	60 859 728.78	15.15	42 069 242.16	1.93
50.000 - 60.000	7 327	4 744	13 513	96 813 865.50	10.52	53 690 276.25	13.36	61 260 251.22	2.81
60.000 - 70.000	5 041	2 664	11 604	90 946 679.45	9.88	42 013 076.76	10.46	80 546 554.32	3.69
70.000 - 80.000	3 296	1 518	9 034	75 232 500.88	8.18	30 529 064.14	7.60	89 652 198.57	4.11
80.000 - 90.000	2 356	1 125	7 360	64 755 436.90	7.04	27 773 219.25	6.91	99 069 002.50	4.54
90.000 - 100.000	1 544	789	5 969	49 924 778.08	5.43	22 719 038.14	5.65	103 590 610.38	4.75
100.000 - 110.000	1 256	631	4 901	46 624 594.57	5.07	21 190 867.82	5.27	105 238 566.14	4.83
110.000 - 120.000	927	471	4 072	38 777 571.62	4.21	17 897 700.60	4.45	104 133 446.13	4.78
120.000 - 130.000	586	259	3 526	27 459 965.17	2.98	10 900 021.29	2.71	104 734 226.92	4.80
130.000 - 140.000	406	189	2 798	21 009 680.15	2.28	8 802 889.90	2.19	94 535 110.25	4.34
140.000 - 150.000	295	109	2 286	16 582 121.78	1.80	5 632 015.75	1.40	86 707 789.09	3.98
150.000 - 160.000	171	91	1 926	10 434 289.83	1.13	5 075 016.80	1.26	80 934 697.47	3.71
160.000 - 170.000	149	80	1 562	9 932 634.37	1.08	4 768 278.09	1.19	71 937 078.88	3.30
170.000 - 180.000	123	54	1 311	8 704 803.07	0.95	3 480 437.90	0.87	65 652 774.90	3.01
180.000 - 190.000	95	35	1 100	7 285 913.08	0.79	2 454 445.93	0.61	59 749 407.70	2.74
190.000 - 200.000	104	29	954	8 439 753.57	0.92	2 196 273.28	0.55	55 367 214.66	2.54
200.000 - 250.000	264	100	2 808	25 066 289.83	2.72	8 635 812.96	2.15	193 769 737.96	8.89
250.000 - 350.000	243	81	1 968	31 812 079.99	3.46	9 753 452.68	2.43	194 483 718.58	8.92
350.000 - 500.000	118	45	887	22 651 312.46	2.46	7 800 515.44	1.94	136 386 720.30	6.25
500.000 - 700.000	68	27	444	18 461 903.60	2.01	7 174 652.66	1.79	102 574 754.96	4.70
700.000 - 1.000.000	31	14	203	12 431 812.21	1.35	5 250 750.41	1.31	69 619 456.05	3.19
> 1.000.000	45	12	204	32 185 568.66	3.50	12 052 016.19	3.00	157 045 138.13	7.20
Total:	119 281	50 386	129 184	920 158 482.67	100.00	401 842 386.87	100.00	2 180 716 837.89	100.00

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Afin de peaufiner l'effet de la réforme fiscale 2017 sur la charge fiscale effective, il s'avère utile de se focaliser sur les taux moyen des ménages (résidents et non-résidents). En ce qui concerne la population étudiée, l'analyse porte uniquement sur les ménages résidents. Le graphique 45 ci-dessous montre la distribution du taux moyen de l'année d'imposition 2018 des ménages résidents appartenant aux classes d'impôt 1, 1a et 2 selon leur classe de revenu imposable en le comparant au taux moyen des ménages résidents de l'année 2016 (extrapolé sur base de l'année d'imposition 2012). Notons que le calcul du taux moyen ne tient pas compte de l'impôt de solidarité.

Graphique 44 : Comparaison entre le taux moyen des ménages résidents par classe d'impôt de 2018 par rapport au taux moyen des ménages résidents par classe d'impôt de 2016 (extrapolé sur base de l'année 2012)

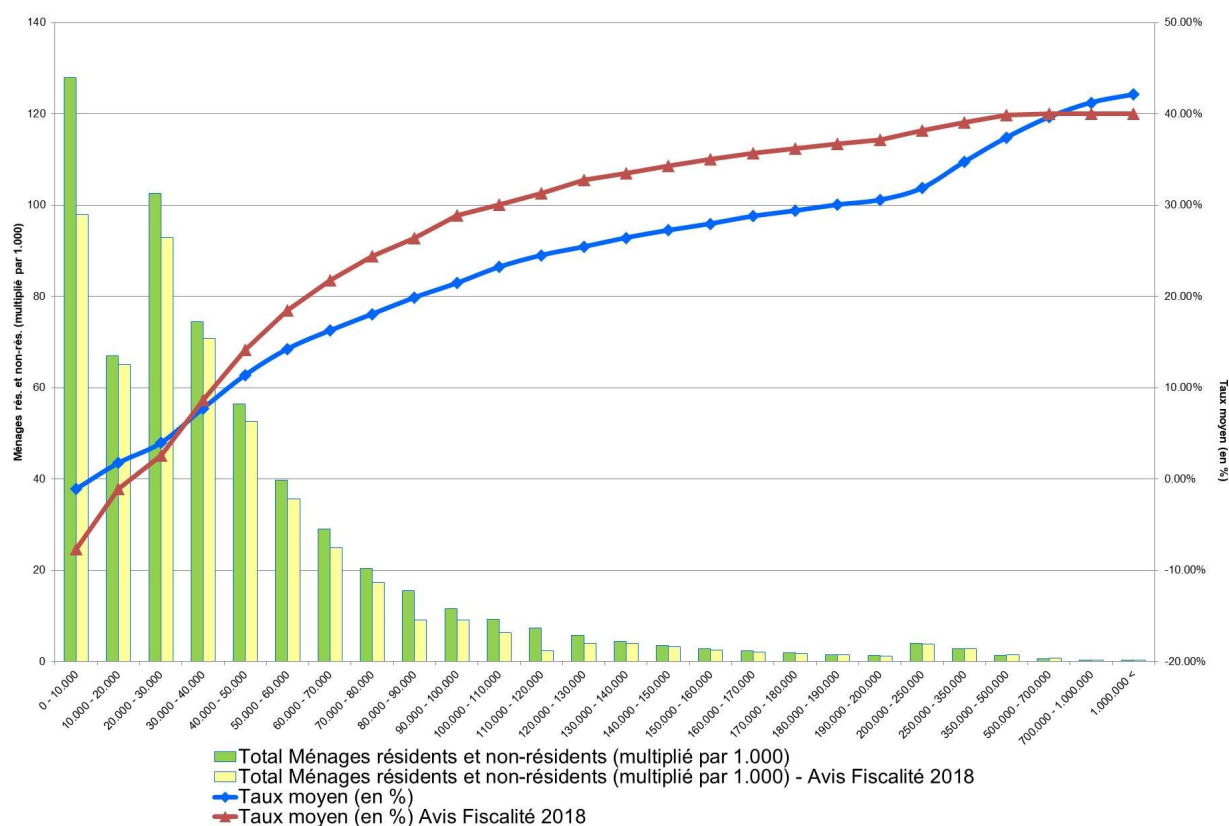


Sources : ACD, Ministère des Finances.

Le graphique 44 corrobore les conclusions présentées ci-avant. D'une part, le taux moyen des classes de revenu de 0 EUR à 40.000 EUR est plus élevé en raison des statistiques plus appropriées concernant les différents crédits d'impôt. D'autre part, le taux moyen des classes de revenus supérieurs à 40.000 EUR est en général inférieur au taux moyen avant la réforme fiscale. Finalement, l'ajout des taux marginaux additionnels au barème d'imposition a également pour conséquence une imposition plus forte des revenus imposables supérieurs à 350.000 EUR.

Outre la mise en évidence du taux moyen par rapport aux classes d'impôt, le graphique 45 met en exergue le taux moyen des ménages en fonction du total des ménages et des classes de revenu imposable. En comparant les données fiscales de 2018 aux données fiscales de 2016 (extrapolées sur base de l'année 2012), les effets mentionnés ci-dessus se reflètent de nouveau, à savoir un taux moyen plus faible après la réforme fiscale pour les revenus imposables se situant entre 40.000 EUR et 500.000 EUR. Remarquons également que le nombre de contribuables a augmenté quasiment au sein de toutes les différentes classes de revenu.

Graphique 45 : Comparaison entre le taux moyen des ménages en fonction du total des ménages résidents et non-résidents de l'année 2018 et le taux moyen des ménages en fonction du total des ménages résidents et non-résidents de l'année 2016 (extrapolé sur base de l'année 2012)

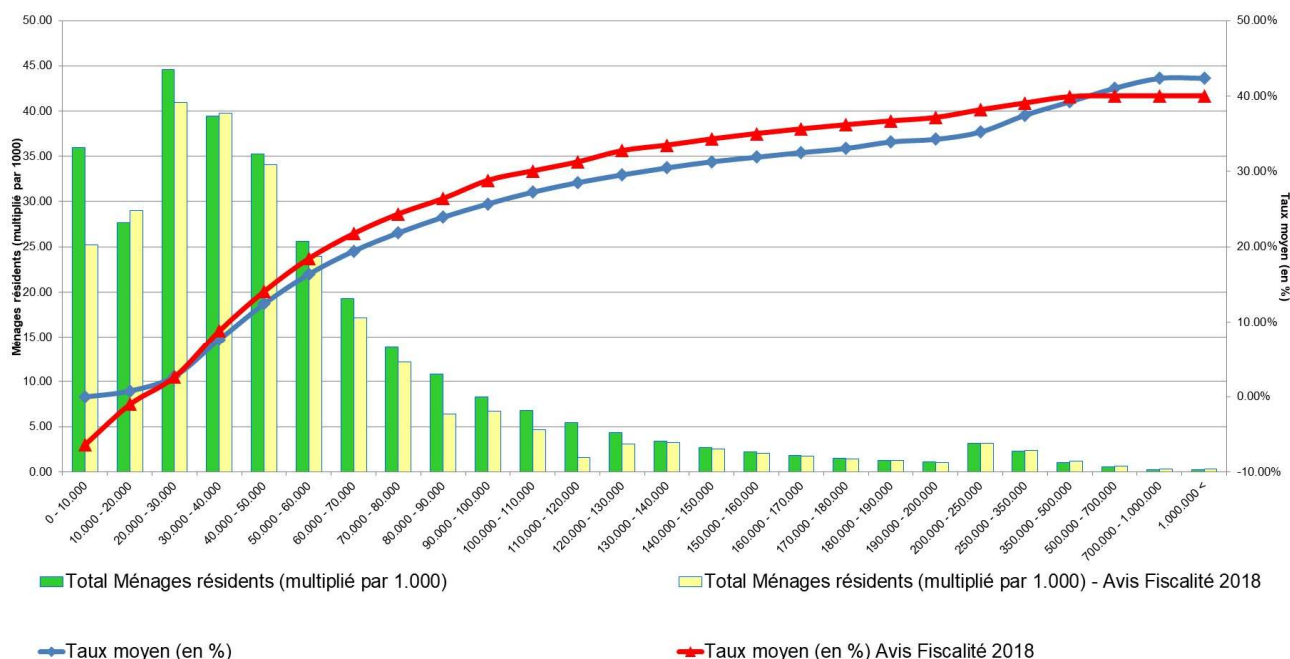


Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Il est à noter que, à partir d'un revenu supérieur à 200.000 EUR, les classes de revenu ont une échelle plus large.

Ces conclusions sont les mêmes si l'on se focalise uniquement sur les contribuables résidents.

Graphique 46 : Comparaison entre le taux moyen des ménages en fonction du total des ménages résidents de l'année 2018 et le taux moyen des ménages en fonction du total des ménages résidents de l'année 2016 (extrapolé sur base de l'année 2012)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Il est à noter que, à partir d'un revenu supérieur à 200.000 EUR, les classes de revenu ont une échelle plus large.

En guise de conclusion, les graphiques présentés ci-avant ont permis de constater que les adaptations au niveau du tarif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et des crédits d'impôt prévues dans le cadre de la réforme fiscale 2017 ont pu diminuer la charge fiscale effective à payer par la majorité des contribuables personnes physiques. Ce constat peut également être fait sur base d'exemples théoriques entre le taux d'imposition moyen avant et après la réforme fiscale 2017.

Tableau 36 : Exemple 1 : Classe d'impôt 1 : Célibataire < 40 ans

	Contribuable	
Salaire brut	35.000	
Frais d'obtention	-540	
Frais de déplacement	-1.188	
Salaire net	33.272	
Salaire net du ménage	33.272	
	Avant réforme	Après réforme
Revenu de location - Résidence principale acquise en 2015	-1.500	-2.000
Intérêts débiteurs petits prêts	-336	0
Primes d'assurances (+ intérêts débiteurs à p. de 2017)	-672	-672
Primes prévoyance-vieillesse	-1.500	-3.200
Cotisations épargne-logement	-672	-1.344
Cotisations sociales	-3.780	-3.780

Abattement pour charges extraordinaires	-3.600	-5.400
Abattement pour enfant à charge (article 127bis LIR)	-3.480	-4.020
Revenu imposable arrondi	17.700	12.850
Impôt dû	671	126
Fonds pour l'emploi	46	8
Impôt à payer	717	134
Crédit d'impôt salarié	-300	-600
Impôt à payer après déduction du crédit d'impôt	417	-466
Taux d'imposition moyen (IS inclus)	2,35%	-
A partir de l'année d'imposition 2019, ce contribuable profiterait également du		
Crédit d'impôt salaire social minimum	0	-11,67

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Tableau 37 : Exemple 2 : Classe d'impôt 1 : Célibataire < 40 ans

	Contribuable	
Salaire brut	120.000	
Frais d'obtention	-540	
Frais de déplacement	-1.188	
Salaire net	118.272	
Salaire net du ménage	118.272	
	Avant réforme	Après réforme
Revenu de location - Résidence principale acquise en 2015	-1.500	-2.000
Intérêts débiteurs petits prêts	-336	0
Primes d'assurances (+ intérêts débiteurs à p. de 2017)	-672	-672
Primes prévoyance-vieillesse	-1.500	-3.200
Cotisations épargne-logement	-672	-1.344
Cotisations sociales	-9.614	-9.992
Abattement pour charges extraordinaires	-3.600	-5.400
Abattement pour enfant à charge (article 127bis LIR)	-3.480	-4.020
Revenu imposable arrondi	96.850	91.600
Impôt dû	28.493	25.330
Fonds pour l'emploi	1.994	1.773
Impôt à payer	30.487	27.103
Crédit d'impôt salarié	-300	0
Impôt à payer après déduction du crédit d'impôt	30.187	27.103
Taux d'imposition moyen (IS inclus)	31,15%	29,57%

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Tableau 38 : Exemple 3 : Classe d'impôt 1A : Célibataire < 40 ans, sans enfants

	Contribuable	
Salaire brut	35.000	
Frais d'obtention	-540	
Frais de déplacement	-1.188	
Salaire net	33.272	
Salaire net du ménage	33.272	
	Avant réforme	Après réforme
Revenu de location - Résidence principale acquise en 2015	-1.500	-2.000
Intérêts débiteurs petits prêts	-336	0
Primes d'assurances (+ intérêts débiteurs à p. de 2017)	-672	-672
Primes prévoyance-vieillesse	-1.500	-3.200
Cotisations épargne-logement	-672	-1.344
Cotisations sociales	-3.780	-3.780
Abattement pour charges extraordinaires	-3.600	-5.400
Abattement pour enfant à charge (article 127bis LIR)	-3.480	-4.020
Revenu imposable arrondi	17.700	12.850
Impôt dû	0	0
Fonds pour l'emploi	0	0
Impôt à payer	0	0
Crédit d'impôt salarié	-300	-600
Impôt à payer après déduction du crédit d'impôt	-300	-600
Taux d'imposition moyen (IS inclus)	-	-
A partir de l'année d'imposition 2019, ce contribuable profiterait également du		
Crédit d'impôt salaire social minimum	0	-11,67

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Tableau 39 : Exemple 4 : Classe d'impôt 1A : Célibataire < 40 ans, sans enfants

	Contribuable	
Salaire brut	120.000	
Frais d'obtention	-540	
Frais de déplacement	-1.188	
Salaire net	118.272	
Salaire net du ménage	118.272	
	Avant réforme	Après réforme
Revenu de location - Résidence principale acquise en 2015	-1.500	-2.000
Intérêts débiteurs petits prêts	-336	0
Primes d'assurances (+ intérêts débiteurs à p. de 2017)	-672	-672
Primes prévoyance-vieillesse	-1.500	-3.200
Cotisations épargne-logement	-672	-1.344
Cotisations sociales	-9.614	-9.992
Abattement pour charges extraordinaires	-3.600	-5.400
Abattement pour enfant à charge (article 127bis LIR)	-3.480	-4.020
Revenu imposable arrondi	96.850	91.600

Impôt dû	27.883	24.623
Fonds pour l'emploi	1.951	1.723
Impôt à payer	29.834	26.346
Crédit d'impôt salarié	-300	0
Impôt à payer après déduction du crédit d'impôt	29.534	26.346
Taux d'imposition moyen (IS inclus)	30,47%	28,75%

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Tableau 40 : Exemple 5 : Classe d'impôt 1A : Célibataire < 40 ans, 1 enfant

	Contribuable	
Salaire brut	35.000	
Frais d'obtention	-540	
Frais de déplacement	-1.188	
Salaire net	33.272	
Salaire net du ménage	33.272	
	Avant réforme	Après réforme
Revenu de location - Résidence principale acquise en 2015	-3.000	-4.000
Intérêts débiteurs petits prêts	-672	0
Primes d'assurances (+ intérêts débiteurs à p. de 2017)	-1.344	-1.344
Primes prévoyance-vieillesse	-1.500	-3.200
Cotisations épargne-logement	-1.344	-2.688
Cotisations sociales	-3.780	-3.780
Abattement pour charges extraordinaires	-3.600	-5.400
Abattement pour enfant à charge (article 127bis LIR)	-3.480	-4.020
Revenu imposable arrondi	14.550	8.800
Crédit d'impôt monoparental	-750	-1.500
Impôt dû	0	0
Fonds pour l'emploi	0	0
Impôt à payer	-750	-1.500
Crédit d'impôt salarié	-300	-600
Impôt à payer après déduction du crédit d'impôt	-1.050	-2.100
Taux d'imposition moyen (IS inclus)	-	-
A partir de l'année d'imposition 2019, ce contribuable profiterait également du		
Crédit d'impôt salaire social minimum	0	-11,67

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Tableau 41 : Exemple 6 : Classe d'impôt 1A : Célibataire < 40 ans, 1 enfant

	Contribuable	
Salaire brut	120.000	
Frais d'obtention	-540	
Frais de déplacement	-1.188	
Salaire net	118.272	
Salaire net du ménage	118.272	
	Avant réforme	Après réforme
Revenu de location - Résidence principale acquise en 2015	-3.000	-4.000
Intérêts débiteurs petits prêts	-672	0
Primes d'assurances (+ intérêts débiteurs à p. de 2017)	-1.344	-1.344
Primes prévoyance-vieillesse	-1.500	-3.200
Cotisations épargne-logement	-1.344	-2.688
Cotisations sociales	-9.614	-9.992
Abattement pour charges extraordinaires	-3.600	-5.400
Abattement pour enfant à charge (article 127bis LIR)	-3.480	-4.020
Revenu imposable arrondi	93.700	87.600
Crédit d'impôt monoparental	-750	-936,13
Impôt dû	26.623	23.063
Fonds pour l'emploi	1.863	1.614
Impôt à payer	28.486	24.667
Crédit d'impôt salarié	-300	0
Impôt à payer après déduction du crédit d'impôt	27.436	23.740,87
Taux d'imposition moyen (IS inclus)	29,2%	27,10%

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Tableau 42 : Exemple 7 : Couple marié sans enfants, âge < 40 ans

	Contribuable	Conjoint
Salaire brut	38.000	32.000
Frais d'obtention	-540	-540
Frais de déplacement	-1.188	-396
Salaire net	36.272	31.064
Salaire net du ménage	67.336	
	Avant réforme	Après réforme
Revenu de location - Résidence principale acquise en 2015	-3.000	-4.000
Intérêts débiteurs petits prêts	-672	0
Primes d'assurances (+ intérêts débiteurs à p. de 2017)	-1.344	-1.344
Primes prévoyance-vieillesse	-3.000	-6.400
Cotisations épargne-logement	-1.344	-2.688
Cotisations sociales	-7.560	-7.560
Abattement pour charges extraordinaires	-3.600	-5.400
Abattement pour enfant à charge (article 127bis LIR)	-3.480	-4.020
Abattement extraprofessionnel	-4.500	-4.500
Revenu imposable arrondi	38.800	31.400

Impôt dû	1.840	774
Fonds pour l'emploi	128	54
Impôt à payer	1.968	828
Crédit d'impôt salarié - contribuable	-300	-600
Crédit d'impôt salarié - conjoint	-300	-600
Impôt à payer après déduction du crédit d'impôt	1.368	-372
Taux d'imposition moyen (IS inclus)	3,52%	-
A partir de l'année d'imposition 2019, le conjoint profiterait également du		
Crédit d'impôt salaire social minimum	0	-46,66

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Tableau 43 : Exemple 8 : Couple marié sans enfants, âge < 40 ans

	Contribuable	Conjoint
Salaire brut	120.000	120.000
Frais d'obtention	-540	-540
Frais de déplacement	-1.188	- 396
Salaire net	118.272	119.064
Salaire net du ménage	237.336	
	Avant réforme	Après réforme
Revenu de location - Résidence principale acquise en 2015	-3.000	-4.000
Intérêts débiteurs petits prêts	-672,00	0,00
Primes d'assurances (+ intérêts débiteurs à p. de 2017)	-1.344	-1.344
Primes prévoyance-vieillesse	-3.000	-6.400
Cotisations épargne-logement	-1.344	-2.688
Cotisations sociales	-19.228	-19.984
Abattement pour charges extraordinaires	-3.600	-5.400
Abattement pour enfant à charge (article 127bis LIR)	-3.480	-4.020
Abattement extraprofessionnel	-4.500	-4.500
Revenu imposable arrondi	197.150	189.000
Impôt dû	58.332	52.923
Fonds pour l'emploi	4.083	3.704
Impôt à payer	62.415	56.627
Crédit d'impôt salarié - contribuable	-300	0
Crédit d'impôt salarié - conjoint	-300	0
Impôt à payer après déduction du crédit d'impôt	61.815	56.627
Taux d'imposition moyen (IS inclus)	31,35%	29,96%

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Tableau 44 : Exemple 9 : Couple marié 2 enfants, âge < 40 ans

	Contribuable	Conjoint
Salaire brut	38.000	32.000
Frais d'obtention	-540	-540
Frais de déplacement	-1.188	- 396
Salaire net	36.727	31.064
Salaire net du ménage	67.336	
	Avant réforme	Après réforme
Revenu de location - Résidence principale acquise en 2015	-6.000	-8.000
Intérêts débiteurs petits prêts	-1.344	0
Primes d'assurances (+ intérêts débiteurs à p. de 2017)	-2.688	-2.688
Primes prévoyance-vieillesse	-3.000	-6.400
Cotisations épargne-logement	-2.688	-5.376
Cotisations sociales	-7.560	-7.560
Abattement pour charges extraordinaires	-3.600	-5.400
Abattement pour enfant à charge (article 127bis LIR)	-3.480	-4.020
Abattement extraprofessionnel	-4.500	-4.500
Revenu imposable arrondi	32.450	23.350
Impôt dû	961	65
Fonds pour l'emploi	67	4
Impôt à payer	1.028	69
Crédit d'impôt salarié - contribuable	-300	-600
Crédit d'impôt salarié - conjoint	-300	-600
Impôt à payer après déduction du crédit d'impôt	428	-1.131
Taux d'imposition moyen (IS inclus)	1,31%	-
A partir de l'année d'imposition 2019, le conjoint profiterait également du		
Crédit d'impôt salaire social minimum	0	-46,66

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Tableau 45 : Exemple 10 : Couple marié 2 enfants, âge < 40 ans

	Contribuable	Conjoint
Salaire brut	120.000	120.000
Frais d'obtention	-540	-540
Frais de déplacement	-1.188	- 396
Salaire net	118.272	119.064
Salaire net du ménage	237.336	
	Avant réforme	Après réforme
Revenu de location - Résidence principale acquise en 2015	-6.000	-8.000
Intérêts débiteurs petits prêts	-1.344	0
Primes d'assurances	-2.688	-2.688
Primes prévoyance-vieillesse	-3.000	-6.400
Cotisations épargne-logement	-2.688	-5.376
Cotisations sociales	-19.228	-19.984
Abattement pour charges extraordinaires	-3.600	-5.400

Abattement pour enfant à charge (article 127bis LIR)	-3.480	-4.020
Abattement extraprofessionnel	-4.500	-4.500
Revenu imposable arrondi	190.800	180.950
Impôt dû	55.856	49.784
Fonds pour l'emploi	3.909	3.484
Impôt à payer	59.765	53.268
Crédit d'impôt salarié - contribuable	-300	0
Crédit d'impôt salarié - conjoint	-300	0
Impôt à payer après déduction du crédit d'impôt	59.165	53.268
Taux d'imposition moyen (IS inclus)	31,00%	29,43%

Sources : ACD, Ministère des Finances.

- Les crédits d'impôt

Le tableau 46, ci-dessous, présente le nombre de contribuables bénéficiant du crédit d'impôt pour salariés (CIS), respectivement, du crédit d'impôt pour pensionnés (CIP), ainsi que le montant total accordé. Rappelons que, 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 revenu brut. A partir d'un revenu brut de 80.000 EUR par an, les crédits d'impôt ne sont plus accordés. En dessous d'un revenu brut annuel de 80.000 EUR, le montant annuel varie selon les cas entre 0 EUR et 600 EUR. A noter que la loi du 19 décembre 2020 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2021 a modifié le montant maximal du CIS en l'augmentant de 600 EUR à 696 EUR.

Tableau 46 : CIS et CIP - Nombre de contribuables bénéficiaires de 2016 à 2020⁶⁴

Par année d'imposition					
Crédit d'impôt pour salariés, y compris le crédit d'impôt pour indépendants (CIS/CII)					
	2016	2017	2018	2019	2020*
Nombre de contribuables	557 514	479 020	525 153	543 738	270 585
Montant total accordé arrondi	125 000 000	159 000 000	177 000 000	188 000 000	94 000 000
*Tous les ECSP relatives à 2020 ne sont pas encore rentrés, et nombre restreint de déclarations déjà imposées					

Par année d'imposition					
Crédit d'impôt pour pensionnés (CIP)					
	2016	2017	2018	2019	2020
Nombre de contribuables	197 997	191 443	195 140	200 000	193 795
Montant total accordé arrondi	57 000 000	88 000 000	89 000 000	91 000 000	89 000 000

Sources : ACD, Ministère des Finances.

⁶⁴ 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.

Tableau 47 : Crédit d'impôt salaire social minimum (CISSM) – Montant total accordé aux contribuables bénéficiaires en 2019 et en 2020

Par année d'imposition		
Crédit d'impôt salaire social minimum (CISSM)		
	2019	2020
Montant total accordé arrondi	78 000 000	76 000 000

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Dans ce contexte, le tableau 48 ci-dessous présente le nombre des ménages bénéficiant du crédit d'impôt monoparental (CIM). Avant la réforme fiscale de 2017, il a été attribué, indépendamment du revenu, aux contribuables monoparentaux 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 eu droit à un CIM de 750 EUR par an. 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 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).

Tableau 48 : Nombre de contribuables bénéficiaires du CIM et montant attribué de 2010 à 2020

	Nombre de contribuables	Montant total accordé
2010	3 506	2 383 880.74€
2011	4 115	2 812 691.96€
2012	3 463	2 396 148.24€
2013	3 489	2 152 221.75€
2014	3 554	2 206 844.39€
2015	3 882	2 477 014.17€
2016	3 718	3 033 594.57€
2017*	4 453	4 960 465.26€
2018	4 835	6 374 015.50€
2019	4 101	5 630 806.05€
2020**	34	544 472.42€

Sources : ACD, Ministère des Finances.

* Données des déclarations et des ECSP, sauf pour 2017 uniquement données des déclarations car données ECSP non fiables.

** Nombre restreint de déclarations déjà imposées.

- 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)

Tableau 49 : 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	Nombre de ménages	en %	% cum	Recettes totales	en %	% cum
0 - 10.000	127 958	21.55	21.55	-4 933 391.40	-0.10	-0.10
10.000 - 20.000	66 974	11.28	32.83	19 770 429.21	0.41	0.31
20.000 - 30.000	102 525	17.27	50.10	108 773 879.93	2.26	2.57
30.000 - 40.000	74 391	12.53	62.63	213 393 583.87	4.44	7.02
40.000 - 50.000	56 448	9.51	72.14	304 442 104.52	6.34	13.36
50.000 - 60.000	39 649	6.68	78.82	326 000 774.84	6.79	20.14
60.000 - 70.000	29 036	4.89	83.71	320 665 940.02	6.68	26.82
70.000 - 80.000	20 435	3.44	87.15	288 301 938.25	6.00	32.82
80.000 - 90.000	15 585	2.62	89.77	273 920 339.14	5.70	38.53
90.000 - 100.000	11 615	1.96	91.73	245 174 609.16	5.10	43.63
100.000 - 110.000	9 175	1.55	93.28	231 800 404.82	4.83	48.46
110.000 - 120.000	7 328	1.23	94.51	213 705 998.06	4.45	52.91
120.000 - 130.000	5 690	0.96	95.47	186 187 947.57	3.88	56.78
130.000 - 140.000	4 434	0.75	96.22	162 685 514.69	3.39	60.17
140.000 - 150.000	3 457	0.58	96.80	140 269 260.96	2.92	63.09
150.000 - 160.000	2 800	0.47	97.27	124 192 442.50	2.59	65.68
160.000 - 170.000	2 289	0.39	97.66	111 437 739.63	2.32	68.00
170.000 - 180.000	1 878	0.32	97.97	98 815 234.33	2.06	70.05
180.000 - 190.000	1 503	0.25	98.22	85 418 753.84	1.78	71.83
190.000 - 200.000	1 359	0.23	98.45	82 978 111.40	1.73	73.56
200.000 - 250.000	3 885	0.65	99.11	280 753 406.09	5.85	79.40
250.000 - 350.000	2 795	0.47	99.58	289 555 103.56	6.03	85.43
350.000 - 500.000	1 270	0.21	99.79	202 528 671.23	4.22	89.65
500.000 - 700.000	633	0.11	99.90	151 654 091.08	3.16	92.81
700.000 - 1.000.000	297	0.05	99.95	106 792 632.28	2.22	95.03
> 1.000.000	300	0.05	100.00	238 640 128.98	4.97	100.00
Toutes	593 709	100		4 802 925 648.56	100	

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Il découle du tableau ci-dessus que :

- 1,5% du total des ménages contribuent à 26,4% des recettes au titre de l'impôt sur le revenu (classes de revenu 200.000 EUR à > 1.000.000 EUR) ;

- 4,5% du total des ménages contribuent à 43,2% des recettes au titre de l'impôt sur le revenu (classes de revenu 130.000 EUR à > 1.000.000 EUR) ; et
- 21,6% des ménages perçoivent un « impôt sur le revenu négatif » (classes de revenu 0 EUR à 10.000 EUR).

Tableau 50 : 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	Recettes totales	Recettes totales Non-Résidents	en %	Recettes totales Résidents	en %
0 - 10.000	-4 933 391.40	-6 140 035.61	-0.47	1 206 644.21	0.03
10.000 - 20.000	19 770 429.21	11 805 942.48	0.91	7 964 486.73	0.23
20.000 - 30.000	108 773 879.93	62 609 530.06	4.82	46 164 349.87	1.32
30.000 - 40.000	213 393 583.87	99 976 100.80	7.69	113 417 483.07	3.24
40.000 - 50.000	304 442 104.52	112 789 193.09	8.67	191 652 911.43	5.47
50.000 - 60.000	326 000 774.84	114 236 381.87	8.79	211 764 392.97	6.05
60.000 - 70.000	320 665 940.02	107 159 629.49	8.24	213 506 310.53	6.10
70.000 - 80.000	288 301 938.25	92 888 174.66	7.14	195 413 763.59	5.58
80.000 - 90.000	273 920 339.14	82 322 680.49	6.33	191 597 658.65	5.47
90.000 - 100.000	245 174 609.16	68 940 182.56	5.30	176 234 426.60	5.03
100.000 - 110.000	231 800 404.82	58 746 376.29	4.52	173 054 028.53	4.94
110.000 - 120.000	213 705 998.06	52 897 279.71	4.07	160 808 718.35	4.59
120.000 - 130.000	186 187 947.57	43 093 734.19	3.31	143 094 213.38	4.09
130.000 - 140.000	162 685 514.69	38 337 834.39	2.95	124 347 680.30	3.55
140.000 - 150.000	140 269 260.96	31 347 334.34	2.41	108 921 926.62	3.11
150.000 - 160.000	124 192 442.50	27 748 438.40	2.13	96 444 004.10	2.75
160.000 - 170.000	111 437 739.63	24 799 748.29	1.91	86 637 991.34	2.47
170.000 - 180.000	98 815 234.33	20 977 218.46	1.61	77 838 015.87	2.22
180.000 - 190.000	85 418 753.84	15 928 987.13	1.23	69 489 766.71	1.98
190.000 - 200.000	82 978 111.40	16 974 869.89	1.31	66 003 241.51	1.88
200.000 - 250.000	280 753 406.09	53 281 565.34	4.10	227 471 840.75	6.49
250.000 - 350.000	289 555 103.56	53 505 852.31	4.12	236 049 251.25	6.74
350.000 - 500.000	202 528 671.23	35 690 123.03	2.74	166 838 548.20	4.76
500.000 - 700.000	151 654 091.08	23 442 779.86	1.80	128 211 311.22	3.66
700.000 - 1.000.000	106 792 632.28	19 490 613.61	1.50	87 302 018.67	2.49
> 1.000.000	238 640 128.98	37 357 406.00	2.87	201 282 722.98	5.75
Toutes	4 802 925 648.56	1 300 207 941.13	100	3 502 717 707.43	100

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Tableau 51 : Ventilation des ménages par classes de revenu imposable et par résidence

Classe de revenus	Ménages Total	Ménages non résidents	en %	Ménages résidents	en %
0 - 10.000	127 958.39	92 024.22	31.21	35 934.17	12.02
10.000 - 20.000	66 974.50	39 341.87	13.34	27 632.63	9.25
20.000 - 30.000	102 524.75	57 910.45	19.64	44 614.29	14.93
30.000 - 40.000	74 390.55	34 910.04	11.84	39 480.52	13.21
40.000 - 50.000	56 447.85	21 203.25	7.19	35 244.60	11.79
50.000 - 60.000	39 649.04	14 064.41	4.77	25 584.63	8.56
60.000 - 70.000	29 035.70	9 725.56	3.30	19 310.14	6.46
70.000 - 80.000	20 435.03	6 585.88	2.23	13 849.15	4.63
80.000 - 90.000	15 584.66	4 743.94	1.61	10 840.72	3.63
90.000 - 100.000	11 615.35	3 313.26	1.12	8 302.10	2.78
100.000 - 110.000	9 174.70	2 386.53	0.81	6 788.17	2.27
110.000 - 120.000	7 327.60	1 857.34	0.63	5 470.27	1.83
120.000 - 130.000	5 690.15	1 318.53	0.45	4 371.62	1.46
130.000 - 140.000	4 434.45	1 041.24	0.35	3 393.21	1.14
140.000 - 150.000	3 457.20	767.10	0.26	2 690.10	0.90
150.000 - 160.000	2 800.36	612.23	0.21	2 188.13	0.73
160.000 - 170.000	2 289.45	498.80	0.17	1 790.66	0.60
170.000 - 180.000	1 877.66	389.97	0.13	1 487.69	0.50
180.000 - 190.000	1 503.21	272.93	0.09	1 230.28	0.41
190.000 - 200.000	1 358.54	272.02	0.09	1 086.52	0.36
200.000 - 250.000	3 884.90	712.12	0.24	3 172.77	1.06
250.000 - 350.000	2 795.35	503.98	0.17	2 291.36	0.77
350.000 - 500.000	1 270.12	220.87	0.07	1 049.25	0.35
500.000 - 700.000	632.63	94.96	0.03	537.67	0.18
700.000 - 1.000.000	296.81	48.46	0.02	248.35	0.08
> 1.000.000	300.05	38.56	0.01	261.50	0.09
Toutes	593 709	294 859	100	298 851	100

Sources : ACD, Ministère des Finances

- 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 2020.

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.

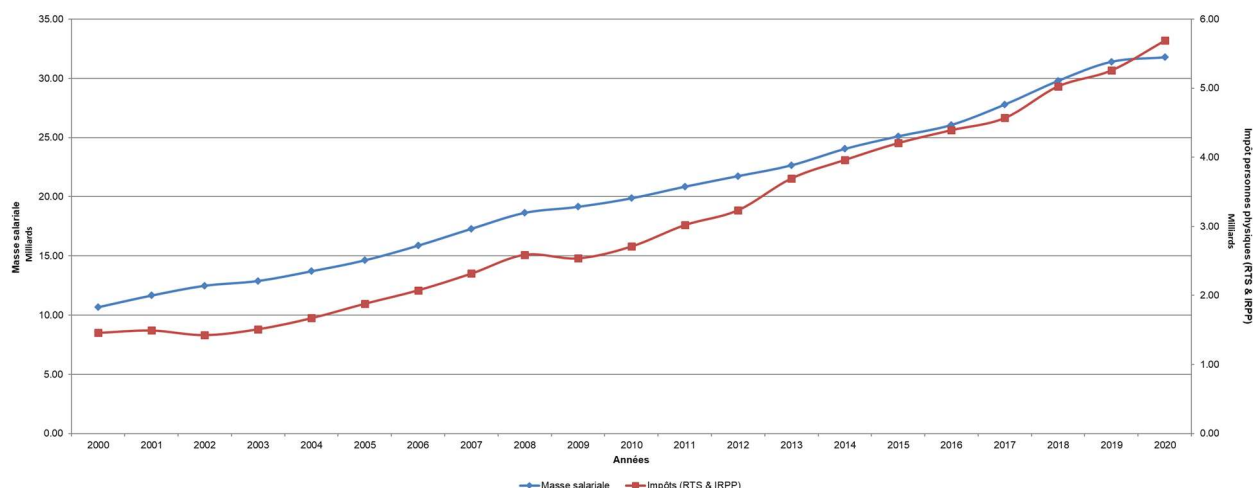
Tableau 52 : Evolution de la masse salariale et des impôts payés par les personnes physiques de 2000 à 2020

Année	Masse salariale	RTS	IRPP	Impôts (RTS & IRPP)	Variation Masse salariale	Variation Impôt (RTS&IRPP)	Variation Impôt (RTS)	Variation Impôt (IRPP)
2000	10 680 000 000.00	1 196 428 545.38	261 574 754.10	1 458 003 299.48	N/A	N/A	N/A	N/A
2001	11 667 900 000.00	1 231 015 343.05	261 636 420.46	1 492 651 763.51	9%	2%	3%	3%
2002	12 496 700 000.00	1 155 660 327.74	270 757 838.37	1 426 418 166.11	7%	-4%	-6%	7%
2003	12 900 500 000.00	1 221 056 668.16	289 607 235.45	1 510 663 903.61	3%	6%	6%	6%
2004	13 717 500 000.00	1 364 146 628.64	306 564 606.61	1 670 711 235.25	6%	11%	12%	19%
2005	14 638 900 000.00	1 515 165 178.20	364 544 250.10	1 879 709 428.30	7%	13%	11%	4%
2006	15 880 700 000.00	1 696 569 055.57	377 522 291.92	2 074 091 347.49	8%	10%	12%	8%
2007	17 299 900 000.00	1 909 803 442.88	406 244 283.61	2 316 047 726.49	9%	12%	13%	1%
2008	18 647 700 000.00	2 178 640 088.54	410 335 086.35	2 588 975 174.89	8%	12%	14%	20%
2009	19 156 500 000.00	2 046 876 336.07	491 080 393.60	2 537 956 729.67	3%	-2%	-6%	10%
2010	19 876 900 000.00	2 168 725 344.72	540 058 541.70	2 708 783 886.42	4%	7%	6%	12%
2011	20 855 700 000.00	2 415 656 414.36	602 697 121.65	3 018 353 536.01	5%	11%	11%	9%
2012	21 754 100 000.00	2 578 764 663.68	655 330 915.02	3 234 095 578.70	4%	7%	7%	8%
2013	22 660 300 000.00	2 987 420 206.28	706 745 431.91	3 694 165 638.19	4%	14%	16%	1%
2014	24 045 000 000.00	3 246 299 132.65	714 997 034.47	3 961 296 167.12	6%	7%	9%	7%
2015	25 106 800 000.00	3 437 594 010.74	767 907 983.71	4 205 501 994.45	4%	6%	6%	7%
2016	26 069 900 000.00	3 572 957 892.41	820 368 846.25	4 393 326 738.66	4%	4%	4%	9%
2017	27 787 500 000.00	3 676 340 363.99	892 551 313.10	4 568 891 677.09	7%	4%	3%	-8%
2018	29 787 200 000.00	4 201 618 342.49	825 382 874.62	5 027 001 217.11	7%	10%	14%	0%
2019	31 400 900 000.00	4 429 021 748.37	829 085 454.86	5 258 107 203.23	5%	5%	5%	5%
2020	31 777 800 000.00	4 816 873 939.32	871 731 250.94	5 688 605 190.26	1%	8%	9%	5%
Somme	428 208 400 000.00	53 046 633 673.24	11 666 723 928.80	64 713 357 602.04				
Moyenne	20 390 876 190.48	2 199 951 091.28	539 129 581.61	2 707 757 999.52	5.62%	7.15%	7.38%	6.63%
Variation 2020-2000	197.54%	302.60%	233.21%	290.16%				

Sources : STATEC, Ministère des Finances.

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

Graphique 47 : Evolutions de la masse salariale et des impôts payés par les personnes physiques de 2000 à 2020 (mia EUR)



Source : STATEC, Ministère des Finances.

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

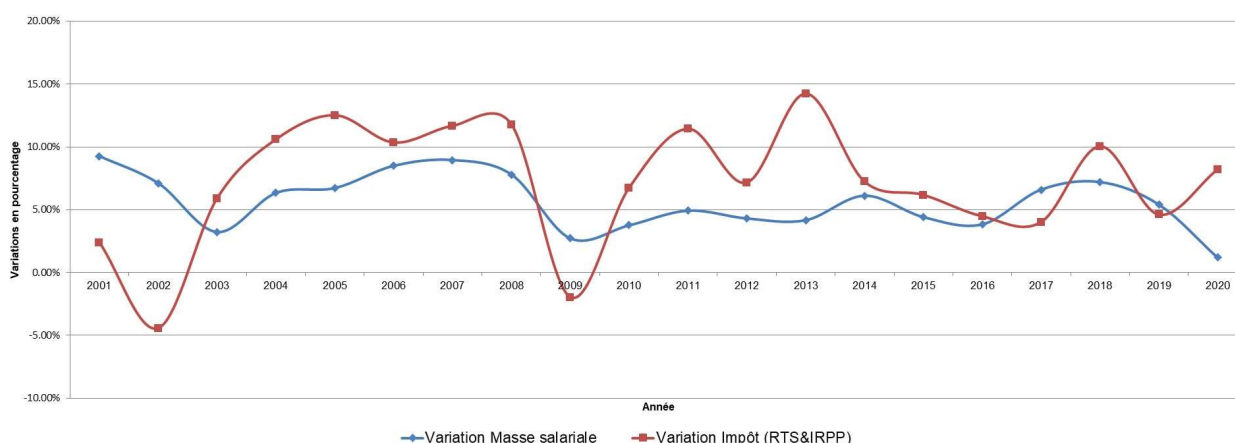
Il découle du tableau et du graphique ci-dessus que les recettes de l'impôt sur le revenu (IRPP et RTS) ont augmenté sur la période observée, tout comme la masse salariale, mais en 2020 la progression des recettes des impôts sur le revenu dépasse celle de la masse salariale. Il convient de préciser que cette dernière ne comprend pas le chômage partiel lequel a été très sollicité pendant la crise sanitaire en 2020. A plus long terme, 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 53 : Evolutions de l'emploi intérieur et du coût salarial nominal moyen de 2000 à 2020

	Emploi salarié intérieur (en milliers de personnes)	Rémunération/salarié (en EUR) (Coût salarial moyen nominal)
2000	246	43 468
2001	260	44 859
2002	268	46 629
2003	273	47 255
2004	279	49 096
2005	287	50 971
2006	299	53 095
2007	313	55 307
2008	328	56 835
2009	331	57 805
2010	337	58 912
2011	347	60 034
2012	356	61 107
2013	362	62 528
2014	372	64 724
2015	381	65 897
2016	393	66 403
2017	406	68 375
2018	422	70 619
2019	437	71 790
2020	446	71 283

Sources : STATEC, Comptes nationaux.

Graphique 48 : Variations de la masse salariale et des impôts payés par les personnes physiques de 2001 à 2020 (%)



Sources : STATEC, Ministère des Finances.

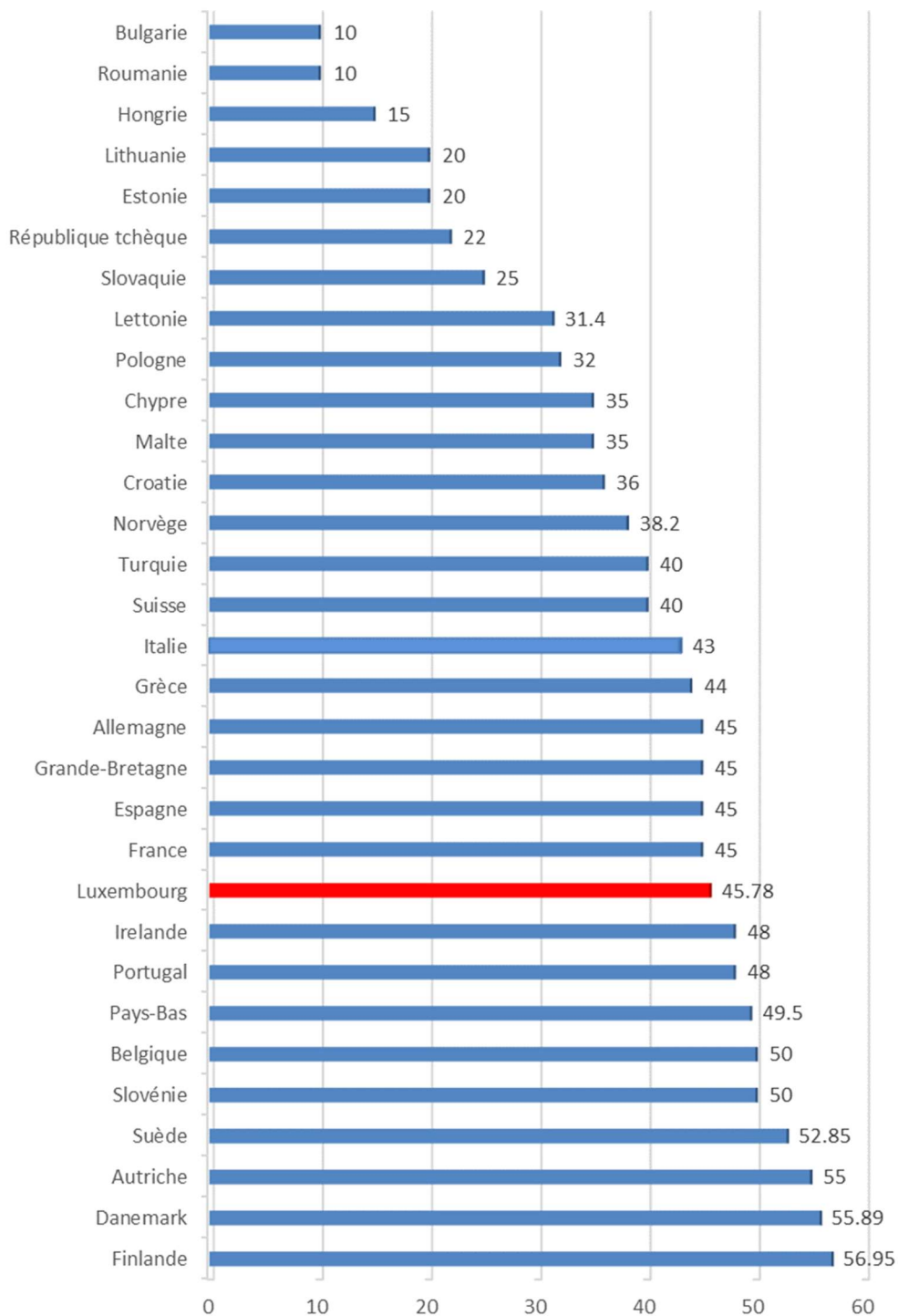
En comparant les variations sur le graphique 48 ci-dessus, on observe que sur la période étudiée, les variations de l'impôt sur le revenu (IRPP et RTS) sont plus prononcées que celles de la masse

salariale. En 2020, la variation de l'impôt sur le revenu dépasse celle de la masse salariale, ce qui s'explique par le fait que cette dernière ne comprend pas le chômage partiel lequel a été très sollicité pendant la crise sanitaire en 2020. 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 États membres de l'UE

Le graphique 49 compare le taux d'imposition marginal maximal des personnes physiques en Europe pour l'année 2021.

Graphique 49 : Taux d'imposition marginal maximal des personnes physiques en Europe en 2021



Source: KPMG, Individual income tax rates table

<https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/individual-income-tax-rates-table.html>

Le Luxembourg affiche, depuis la réforme fiscale de 2017, un taux marginal maximal d'imposition de 45,78% et hors fonds de l'emploi (impôt de solidarité), un taux d'imposition marginal maximal de 42%.

Il y a lieu de rappeler que le premier taux marginal maximal susvisé 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.

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 du 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 »⁶⁵.

3622 Impact des allégements fiscaux

La notion « d'allégement 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'allégement 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.

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

⁶⁵ 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>

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 54 : Ventilation des dépenses spéciales et abattements par contribuable (« déchet fiscal ») de 2016 à 2018

Dépenses spéciales et abattements (DS)	2016		2017		2018	
	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant
Total des revenus nets	212 660	19 076 223 660.88	219 349	20 505 900 447.25	260 945	22 397 087 713.94
Rentes et charges permanentes	193	1 229 261.64	164	1 052 123.69	160	982 526.39
Rentes et charges permanentes payées au conjoint divorcé stipulées à l'occasion d'un divorce par consentement mutuel (Art. 109 <i>bis</i> (1) n°1 L.I.R.)	807	8 702 809.85	773	8 507 018.99	807	8 485 943.48
Rentes et charges permanentes payées au conjoint divorcé et fixées par décision judiciaire (divorce prononcé après 31.12.1997) (Art. 109 <i>bis</i> (1) n°2 L.I.R.)	400	3 793 263.40	403	3 979 537.89	437	4 048 350.99
Rentes et charges permanentes payées au conjoint divorcé et fixées par décision judiciaire (divorce prononcé avant 1.1.1998) (Art. 109 <i>bis</i> (1) n°3 L.I.R.)	32	348 196.39	31	297 832.82	28	285 195.02
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 + Cotisations autres que celles de sécurité sociale et celles versées à des caisses d'épargne-logement (art. 111 L.I.R.)	171 896	268 496 976.38	177 940	291 961 850.42	213 909	352 224 491.46
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.)	3 587	19 826 748.87	3 682	21 138 902.11	3 861	20 824 377.24
Primes versées en vertu d'un contrat de prévoyance-vieillesse visé à l'article 111 <i>bis</i> L.I.R.	45 599	104 297 898.36	49 136	134 324 026.76	54 673	151 741 143.70
Cotisations payées à un régime de pension complémentaire	21 178	23 223 222.48	21 897	23 917 481.19	23 946	25 597 259.45
Cotisations versées à une caisse d'épargne logement	68 906	97 242 626.26	70 323	117 416 393.08	74 722	127 635 277.04
Minimum forfaitaire au titre des dépenses spéciales	36 018	20 151 260.55	37 066	20 750 979.38	43 049	23 307 092.36
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.)	204 310	1 596 325 214.98	210 981	1 697 516 256.01	247 017	1 887 767 810.25
Dons et libéralités	38 618	28 884 530.00	39 899	30 142 011.00	42 327	31 308 734.00
Pertes reportables déductibles		7 258 048.17		7 738 669.86		3 258 579.09
Total des dépenses spéciales		2 179 780 057.33		2 358 743 083.20		2 637 466 780.47
Revenu imposable		16 876 494 959.45		18 170 912 160.73		19 774 822 550.90

Sources : ACD, Ministère des Finances.

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.

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 55 : Statistiques sur les frais de déplacement et les abattements tarifaires de 2016 à 2018

Libellé	2016		2017		2018	
	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant
Frais de déplacement*		570 765 645		598 550 479,39		458 913 686,87
Abattement pour charges extraordinaires (y compris abattement forfaitaire pour frais de domesticité, etc.)	63 659	166 300 458	67 493	195 508 843,14	81 060,00	207 908 840,18
Abattement pour charges extraordinaires en raison des enfants ne faisant pas partie du ménage du contribuable	11 011	49 728 337	9 970	46 908 294,03	10 451,00	48 349 144,84
Abattement extraprofessionnel	66 073	291 361 363	67 956	300 042 201,78	69 206,00	303 308 264,39
Abattement extraprofessionnel (revenus exonérés)	5 498	22 262 180	6 109	24 868 251,63	33 981,00	144 946 437,70

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Remarque : Les modérations d'impôts n'étaient plus reprises sur les fiches de retenue d'impôts des non-résidents pour 2018.

Notons que dans le cadre du projet de budget pluriannuel des années 2021, 2022, 2023, et 2024, les dépenses fiscales suivantes sont régulièrement présentées :

N°	Impôts directs	Prévisions 2021
1	Abattement en raison d'un bénéfice de cession sur un immeuble ou une participation importante	12
2	Abattement sur les plus-values de cession d'un immeuble bâti acquis par voie de succession en ligne directe	4
3	Déductibilité Intérêts débiteurs en relation avec un prêt bancaire pour financer l'acquisition d'une habitation personnelle	87
4	Déductibilité des cotisations d'épargne logement	32
5	Exemption de la plus-value de cession de la résidence principale	190

Sources : ACD, Ministère des Finances

La bonification d'impôt en cas d'embauchage de chômeurs par année d'imposition se présente comme suit :

	Montant	Nombre
2018	4 811 758	967
2019	1 979 068	563
2020	36 165	11

363 Commentaires du CES relatifs à l'imposition des personnes physiques

Lors de ses deux avis devanciers en matière fiscale de 2015 et de 2018, le CES a traité différents aspects relatifs à l'imposition des personnes physiques, et notamment le barème d'imposition.

Il a retracé l'évolution historique du barème, mais aussi des possibilités d'adaptation tendant à aplanir la bosse fiscale (*Möttelstandsbockel*), la progressivité en tant que telle du tarif et les effets d'un défaut d'adaptation à l'inflation, donc la dérive fiscale (*kalte Progression*).

Le CES ne souhaite pas répéter ces développements dans le cadre du présent avis. Ces travaux gardent toutefois leur valeur et le lecteur peut toujours consulter le chapitre 363 des avis de 2015 et 2018.

Toutefois, le CES tient à rappeler quelques chantiers en matière fiscale, qui pourraient trouver une solution, même en absence d'une réforme fiscale générale, sujets qui sont d'ailleurs souvent soulevés par les partenaires sociaux et la société en général.

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 ;*

Ainsi, **le Groupe salarial**, afin de mieux écrêter le *Möttelstandsbockel*, se prononce notamment en faveur d'une augmentation du nombre de tranches d'imposition, et d'un taux marginal maximum plus élevé, alors que **le Groupe patronal** considère que l'imposition marginale au Luxembourg devrait être plus avantageuse qu'à l'étranger, en vue de maintenir l'attractivité du Luxembourg, qui est confronté à une forte pénurie de main-d'œuvre hautement qualifiée.

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

Suite à ses recommandations visant une exonération des minima sociaux dans son avis 2018 sur les données fiscales, le CES salue l'introduction du crédit d'impôt salaire social minimum (CISSM) qui, avec le crédit d'impôt salarié, compense l'impôt sur le salaire social minimum (SSM) et aboutit à une exonération fiscale de fait du SSM. Toutefois, sans adaptations des crédits d'impôt (CISSM, CIS/CIP), l'exonération totale du SSM n'est pas garantie en cas de revalorisations de ce dernier.

L'exonération fiscale du SSM net et des autres minima sociaux devrait ainsi contribuer à atteindre les objectifs de réduction de la pauvreté pour lesquels le Luxembourg s'engage dans le cadre du Plan d'action relatif au Socle européen des droits sociaux, dans la mesure où elle aboutit à une augmentation du pouvoir d'achat des personnes à faible revenu.

- *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 critiqué notamment par les contribuables monoparentaux.

- *de l'imposition des contribuables monoparentaux;*

Les contribuables monoparentaux à revenus faibles et moyens sont particulièrement exposés à un risque de pauvreté, comme le montrent régulièrement les statistiques en la matière. Une augmentation du crédit d'impôt monoparental pourrait améliorer leur situation et aider à atteindre les objectifs de réduction du nombre de personnes exposées à un risque de pauvreté.

- *de l'adaptation du tarif et d'un certain nombre de déductions fiscales à l'inflation.*

Face à la non adaptation du tarif à l'évolution des prix au cours des dernières années et à l'évolution marquée de l'inflation au cours de 2021, le **Groupe salarial** se prononce en faveur de la réintroduction de l'adaptation automatique du tarif d'imposition à l'inflation. De cette façon, le législateur garantirait le maintien des revenus réels et du pouvoir d'achat notamment des revenus faibles et moyens, qui, en raison de la progressivité du tarif, sont proportionnellement les plus touchés par la dérive fiscale. Cette observation vaut d'ailleurs aussi pour certains forfaits, dont celui pour frais d'obtention et pour dépenses spéciales, qui n'ont plus été adaptés depuis 30 ans (à l'exception d'une très légère augmentation lors du passage à l'euro).

Le **Groupe patronal** n'est pas opposé par principe à des adaptations du tarif à l'inflation, mais s'oppose à un automatisme en la matière.

Tout en tenant compte des objectifs premiers qui sont la sauvegarde des moyens financiers de l'État et le respect de la capacité contributive des contribuables une modification de grande ampleur des règles fiscales existantes en matière d'imposition des personnes physiques doit se faire :

- après avoir effectué une analyse holistique de la fiscalité pesant sur les personnes physiques au Luxembourg ;
- en tenant compte de l'environnement fiscal international, afin d'assurer la cohérence de la politique fiscale et de garantir l'attractivité du Luxembourg, notamment dans le but du recrutement local et international de la main d'œuvre nécessaire pour soutenir une croissance économique durable ;
- en estimant au préalable l'impact attendu pour le budget de l'État ;
- en prévoyant, le cas échéant, une phase transitoire entre les nouvelles et anciennes règles fiscales.

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 dividendes⁶⁶, 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. et pour éviter les doubles impositions sur les revenus économiques, 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 État avec lequel le Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions, ou par une société qui est un résident d'un État 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

⁶⁶ 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.

pour être considéré comme résident fiscal luxembourgeois, il doit déclarer les dividendes dans la déclaration de l'impôt sur le revenu.

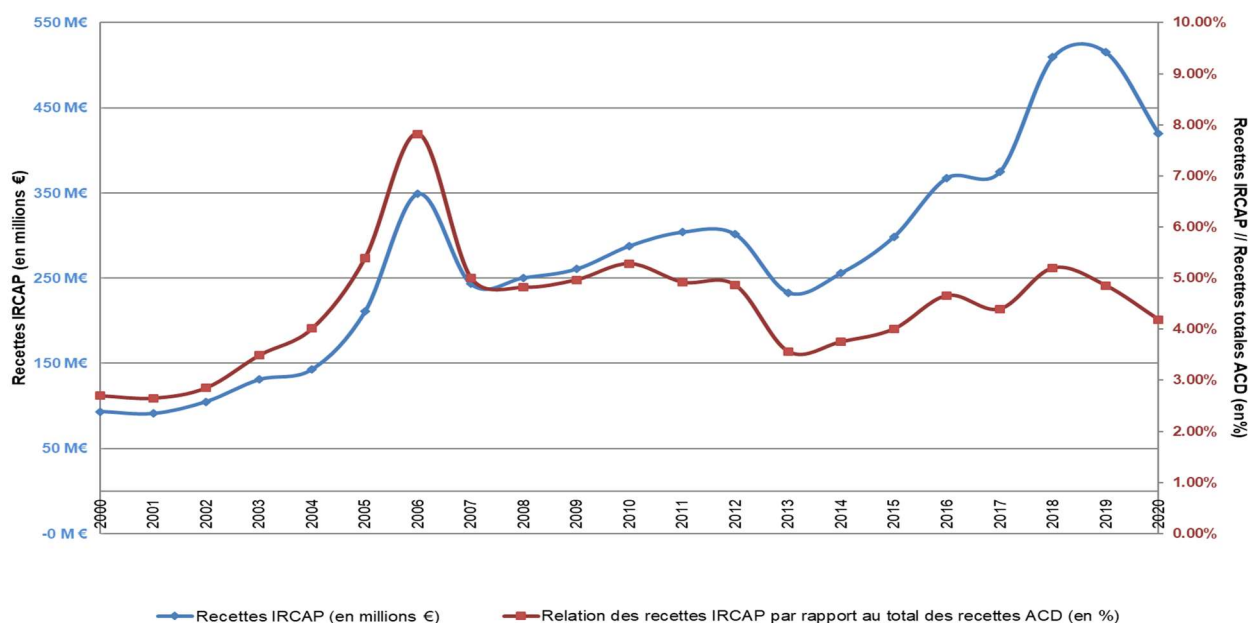
La retenue à la source sur les dividendes est appliquée de manière globale et aucune distinction n'est faite parmi celles de sources étrangère ou indigène. Selon l'ACD, concernant les personnes physiques résidentes, la retenue à la source provient essentiellement de dividendes indigènes, alors que pour 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 par la loi modifiée du 23 décembre 2005, dénommée loi « RELIBI »⁶⁷ destinée aux résidents. 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 51 ci-dessous montre que l'évolution de l'IRCAP a une tendance à la hausse sur la période étudiée, hormis l'année 2020 qui a été également marquée par la crise sanitaire. Entre 2000 et 2020, les recettes IRCAP annuelles ont augmenté de 350%.

Au niveau de l'évolution de l'IRCAP dans le total des recettes courantes, IRCAP était fortement volatile sur la période de 2000 à 2020.

Graphique 50 : Evolutions des recettes IRCAP (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes fiscales directes (%) de 2000 à 2020



Sources : ACD, Ministère des Finances.

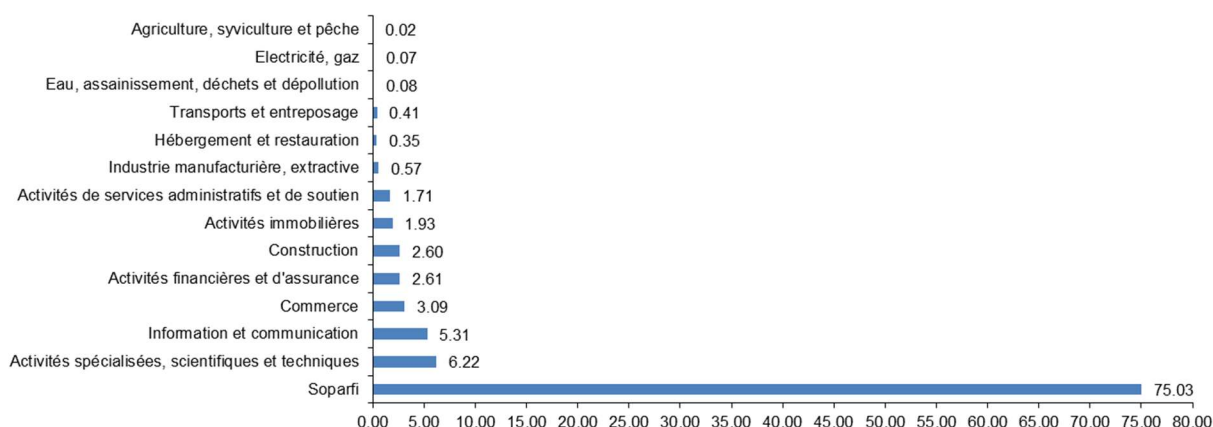
Remarque : Ce graphique devrait être complété par une analyse sur l'évolution de l'assiette et du taux de l'IRCAP sur une période de 2000 à 2020.

⁶⁷ La loi modifiée du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière.

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 2020.

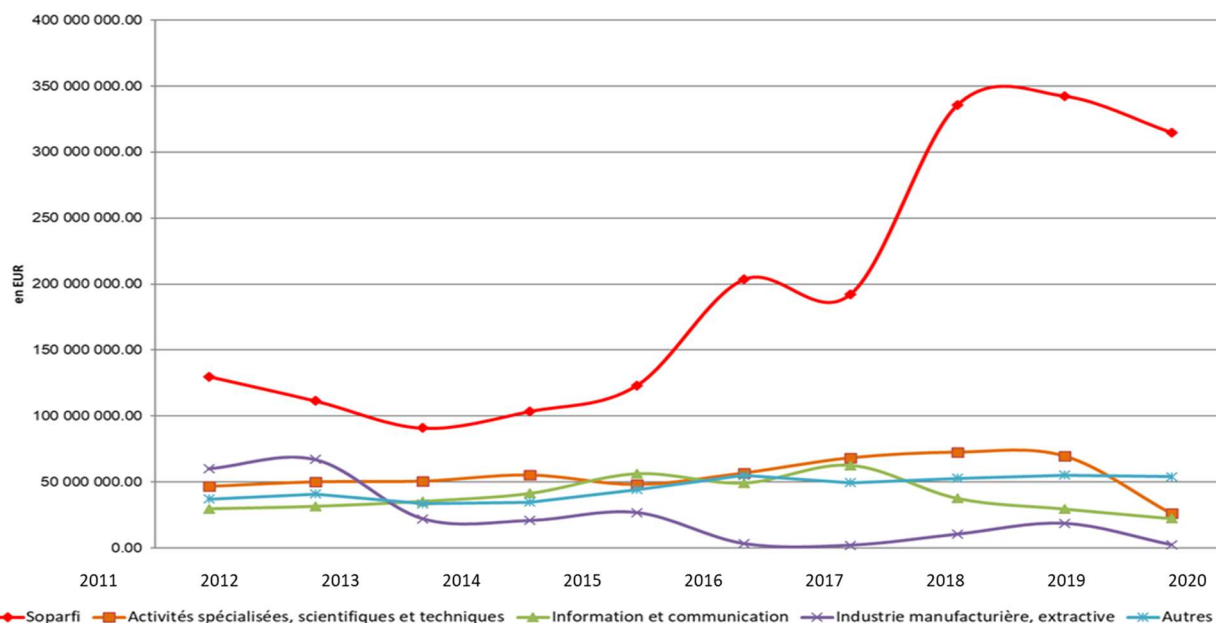
Graphique 51 : Répartition sectorielle des recettes de l'IRCAP en 2020



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Sur la période allant de 2010 à 2020, les « Soparfi » sont également en tête, au niveau de la répartition des recettes par secteur d'activité.

Graphique 52 : IRCAP total – Evolution suivant la répartition sectorielle de 2011 à 2020 (EUR)



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 2020.

38 Impôt sur le revenu des tantièmes (IT)

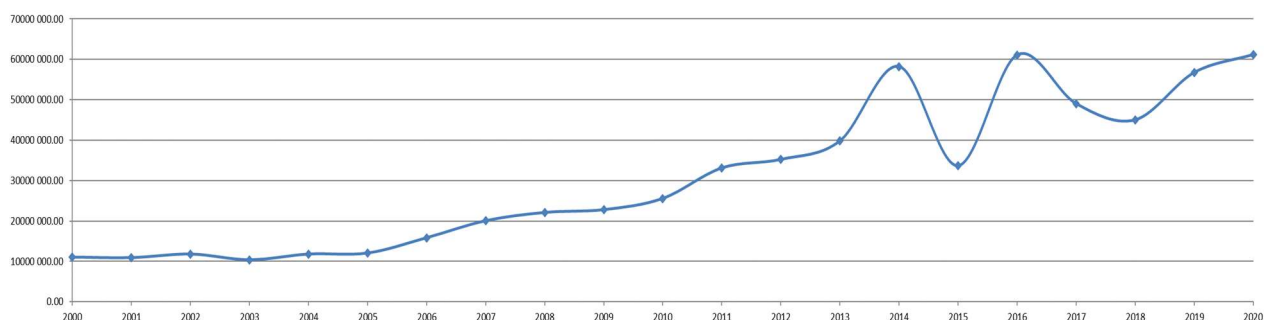
381 Evolution générale de l'IT

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 graphique suivant montre que les revenus provenant des tantièmes se sont accentués depuis 2005. Entre 2000 et 2020, les recettes IT annuelles ont augmenté de 455%. Sur la période d'observation 2018-2020, les recettes de l'année 2018 étaient de nouveau en baisse comme c'était aussi le cas en 2017, pour continuer à progresser en 2019 et 2020. Il échet de noter que certaines fluctuations peuvent s'expliquer par des erreurs de saisie lors de la comptabilisation.

Graphique 53 : Evolution des recettes IT de 2000 à 2020 (EUR)



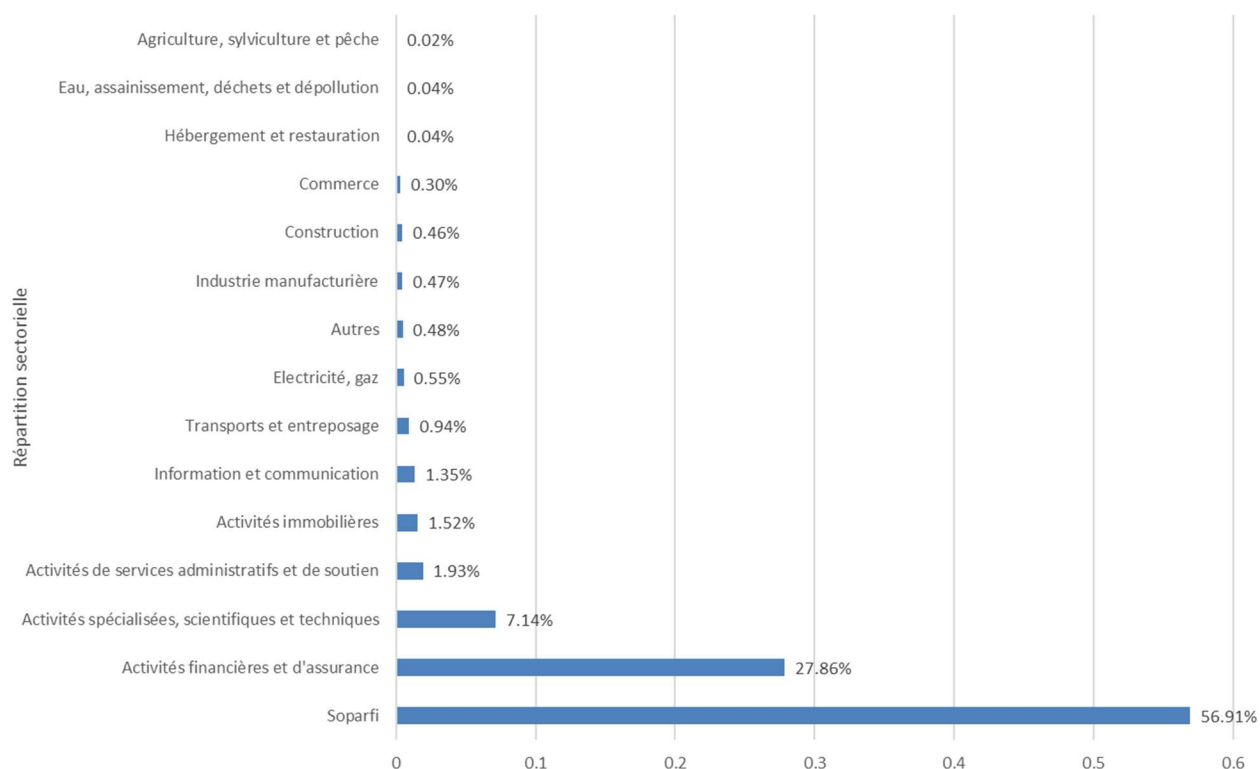
Sources : ACD, Ministère des Finances.

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 2020.

382 Analyse du secteur des activités financières et d'assurance

Les secteurs des sociétés dites « *Soparfi* » et des activités financières et d'assurance sont, avec 85%, quasiment l'unique contributeur d'IT pendant l'année budgétaire 2020.

Graphique 54 : Répartition sectorielle des recettes IT en 2020 (%)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Le tableau 56 ci-dessous montre que cette situation n'a pas changé depuis 2011. Il est à relever que le secteur dites des « Soparfi » s'est surtout accru en 2019 avec un taux de variation annuel de 57%.

Tableau 56 : Recettes IT - Evolution suivant la répartition sectorielle en 2011 et de 2017 à 2020 (EUR ; %)

en EUR	2011	2017	2018	2019	2020
Soparfi	19 185 165.70	28 432 332.10	20 542 794.04	32 272 499.28	34 800 464.46
Activités financières et d'assurance	6 539 474.99	12 516 134.89	15 347 729.77	14 779 831.58	17 037 106.23
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	2 185 447.35	2 308 733.94	3 913 853.06	2 826 568.62	4 364 561.96
Activités de services administratifs et de soutien	311 204.59	1 013 434.28	925 430.88	971 526.41	1 180 266.00
Activités immobilières	187 322.65	551 579.38	278 168.06	399 845.59	928 666.72
Information et communication	807 735.70	1 289 564.34	821 405.79	1 173 552.71	823 926.62
Transports et entreposage	557 816.57	518 040.39	598 481.24	709 597.20	577 321.52
Electricité, gaz	307 736.44	285 099.95	383 145.52	341 241.82	335 570.69
Autres	1 985 982.14	209 891.81	252 144.10	264 025.06	293 400.92
Industrie manufacturière	210 840.13	606 312.87	670 198.90	571 160.36	287 661.18
Construction	115 546.91	382 588.85	138 125.16	269 867.44	281 783.15
Commerce	665 041.13	740 451.70	940 454.56	2 007 846.11	180 803.03
Hébergement et restauration	6 850.71	107 096.42	147 460.05	82 803.39	25 714.80
Eau, assainissement, déchets et dépollution	21 515.87	35 612.50	28 499.00	23 500.00	24 150.00
Agriculture, sylviculture et pêche	8 366.72	7 962.16	11 967.56	13 645.76	11 962.00
Total	33 096 047.60	49 004 835.58	44 999 857.69	56 707 511.33	61 153 359.28

en %	2011	2017	2018	2019	2020
Soparfi	57.97	58.02	45.65	56.91	56.91
Activités financières et d'assurance	19.76	25.54	34.11	26.06	27.86
Activités spécialisées, scientifiques et techniques	6.60	4.71	8.70	4.98	7.14
Activités de services administratifs et de soutien	0.94	2.07	2.06	1.71	1.93
Activités immobilières	0.57	1.13	0.62	0.71	1.52
Information et communication	2.44	2.63	1.83	2.07	1.35
Transports et entreposage	1.69	1.06	1.33	1.25	0.94
Electricité, gaz	0.93	0.58	0.85	0.60	0.55
Autres	6.00	0.43	0.56	0.47	0.48
Industrie manufacturière	0.64	1.24	1.49	1.01	0.47
Construction	0.35	0.78	0.31	0.48	0.46
Commerce	2.01	1.51	2.09	3.54	0.30
Hébergement et restauration	0.02	0.22	0.33	0.15	0.04
Eau, assainissement, déchets et dépollution	0.07	0.07	0.06	0.04	0.04
Agriculture, sylviculture et pêche	0.03	0.02	0.03	0.02	0.02
Total	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 n'a appliqué la répartition selon les codes NACE qu'à partir de 2011.
- Les données statistiques sont basées sur les années budgétaires. Pour les années budgétaires de 2012 à 2016, il est référé aux avis fiscaux du CES de 2015 et de 2018.

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 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 complété par le budget de l'État.

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%⁶⁸.

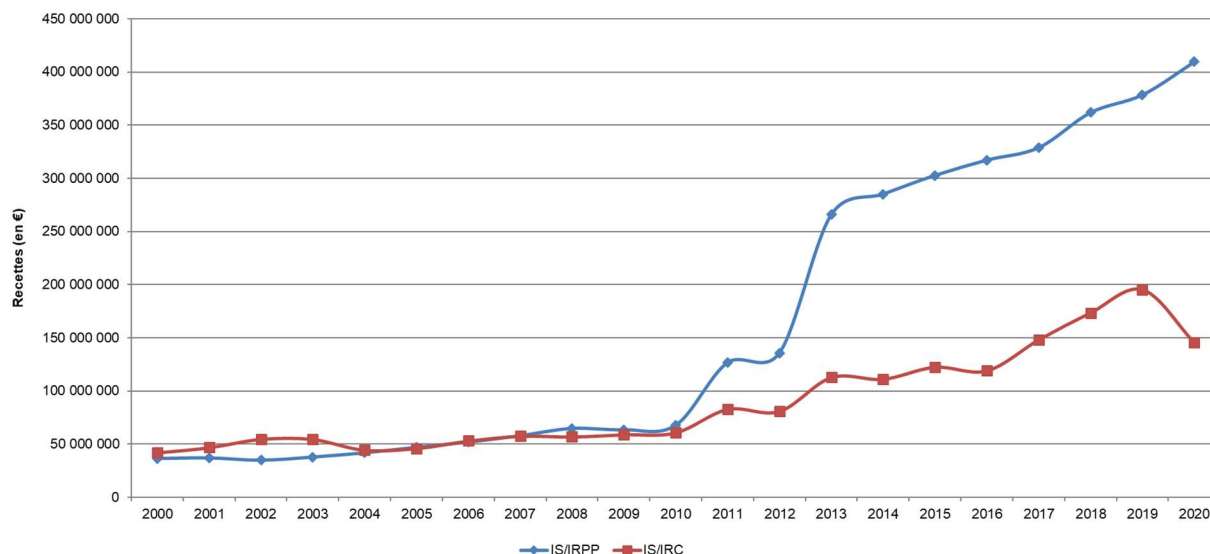
L'impôt de solidarité de 7% s'applique également à l'impôt sur le revenu des collectivités

Le graphique suivant montre une variation positive importante des recettes au titre de l'IS/IRPP sur la période de 2010 à 2020. 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, à partir de l'année d'imposition 2013.

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. Les recettes au titre de l'IS/IRPP continuent à augmenter en 2020 alors que celles de l'IS/IRC diminuent.

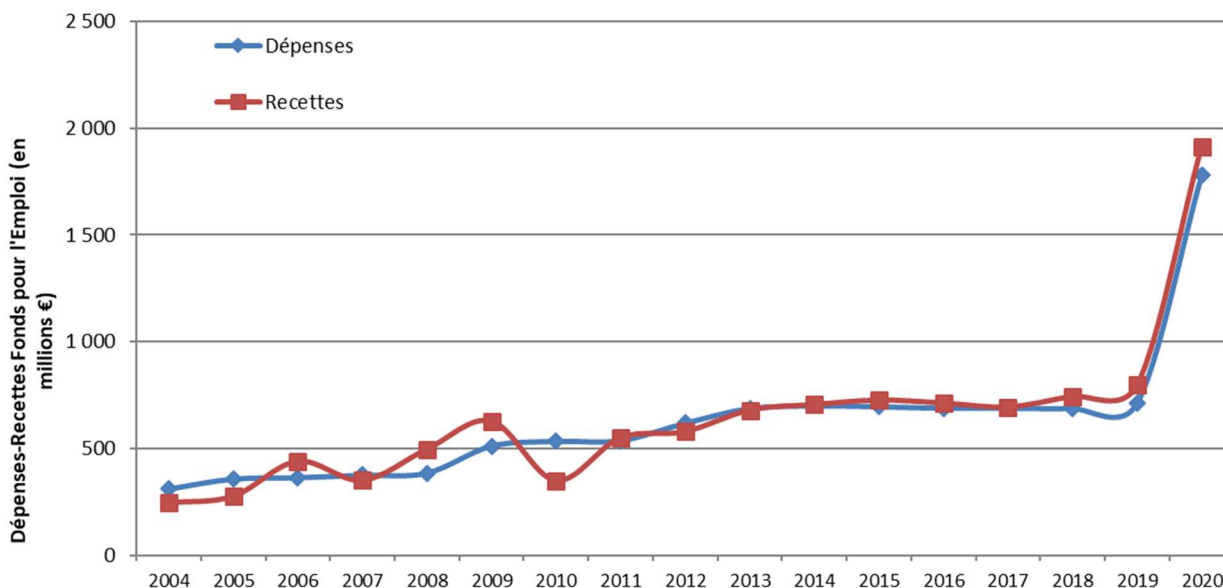
⁶⁸ A partir du 1^{er} janvier 2013, l'impôt de la solidarité a été relevé de 4% à 7%, respectivement de 6% à 9%.

Graphique 55 : Evolution des recettes au titre de l'IS/IRPP et IS/IRC de 2000 à 2020 (EUR)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Graphique 56 : Evolution des dépenses du fonds pour l'emploi de 2004 à 2020 (mio EUR)



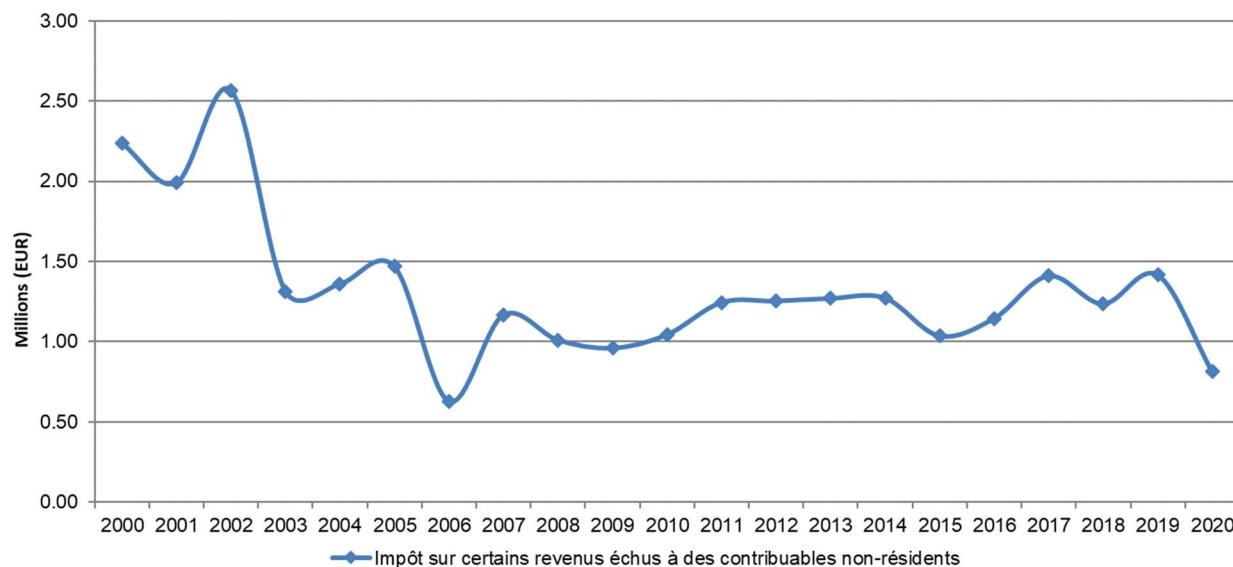
Source : Ministère des Finances.

Le graphique 56 ci-dessus montre qu'en 2020, les dépenses du fonds de l'emploi ont fortement augmenté en raison de la pandémie. Pour couvrir les dépenses, l'État a alimenté le fonds avec une dotation de 800 mio EUR contribuant ainsi à une augmentation des recettes.

392 Impôt sur le revenu des non-résidents

Les recettes au titre de l'impôt sur certains revenus échus à des contribuables non-résidents sont prélevées sur base d'une retenue d'impôt sur les activités littéraires et artistiques et sur les activités sportives professionnelles selon les dispositions de l'article 152 Titre 1 L.I.R. L'année 2020 a été également influencée par la pandémie liée à la Covid-19.

Graphique 57 : Evolution des recettes au titre de l'impôt sur certains revenus échus à des contribuables non-résidents de 2000 à 2020 (mio EUR)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

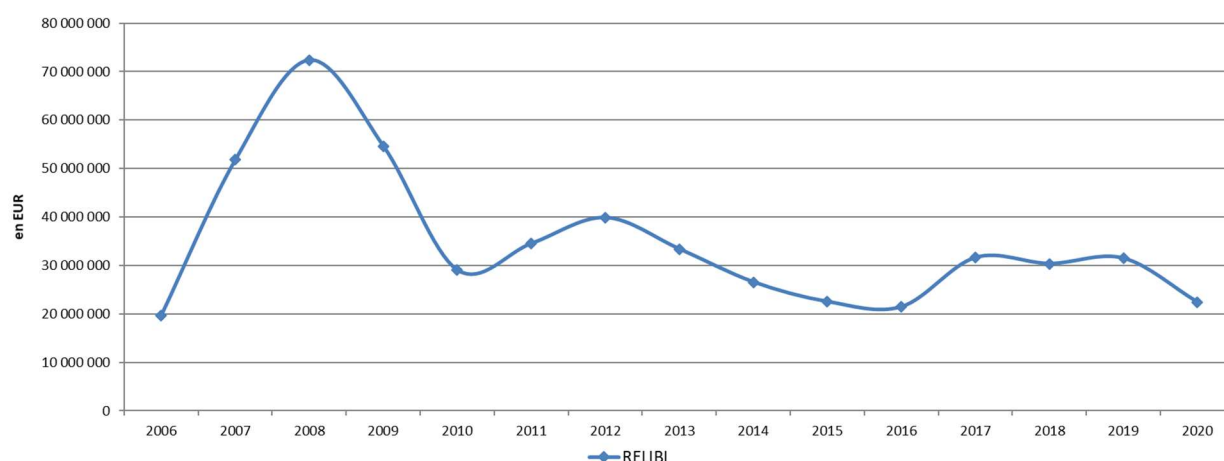
393 Retenue libératoire nationale sur les intérêts

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.

Sur la période de 2018 à 2020, il est à observer que l'augmentation de 10 à 20% depuis l'année d'imposition 2017 n'a pas pu compenser le niveau historiquement bas des taux d'intérêt.

Graphique 58 : Evolution des recettes au titre de la RELIBI de 2006 à 2020 (EUR)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Tableau 58 : Evolution des recettes au titre de la RELIBI de 2006 à 2020 (mio EUR)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Variation 2006/2017
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	30.36	31.47	22.39	13.89%

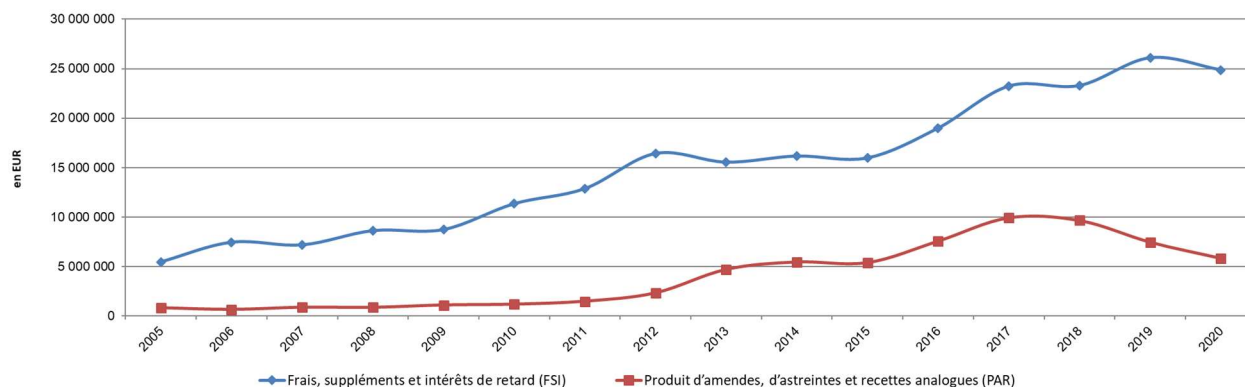
Sources : ACD, Ministère des Finances.

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).

Le graphique suivant met en évidence une variation positive des recettes FSI au cours de la période de 2005 à 2020. Les recettes PAR baissent depuis 2018 en raison notamment de l'arrivée à terme de la procédure de régularisation fiscale.

Graphique 59 : Evolution des recettes au titre des FSI et PAR de 2005 à 2020 (EUR)



Sources : ACD, Ministère des Finances.

Tableau 59 : Evolution des recettes au titre des FSI et des PAR de 2005 à 2020 (mio EUR)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Variation 2005/2020
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	23.29	26.093	24.867	355.44%
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	9.65	7.45	5.81	617.65%

Sources : ACD, Ministère des Finances.

Par souci d'exhaustivité, il convient de signaler que l'impôt retenu sur les contributions versées à un régime complémentaire de pension agréé pour indépendants a rapporté les recettes suivantes depuis l'année 2019 :

	2019 (en mio EUR)	2020 (en mio EUR)
Impôt retenu sur les contributions versées à un régime complémentaire de pension agréé pour indépendants	1.02	5.77

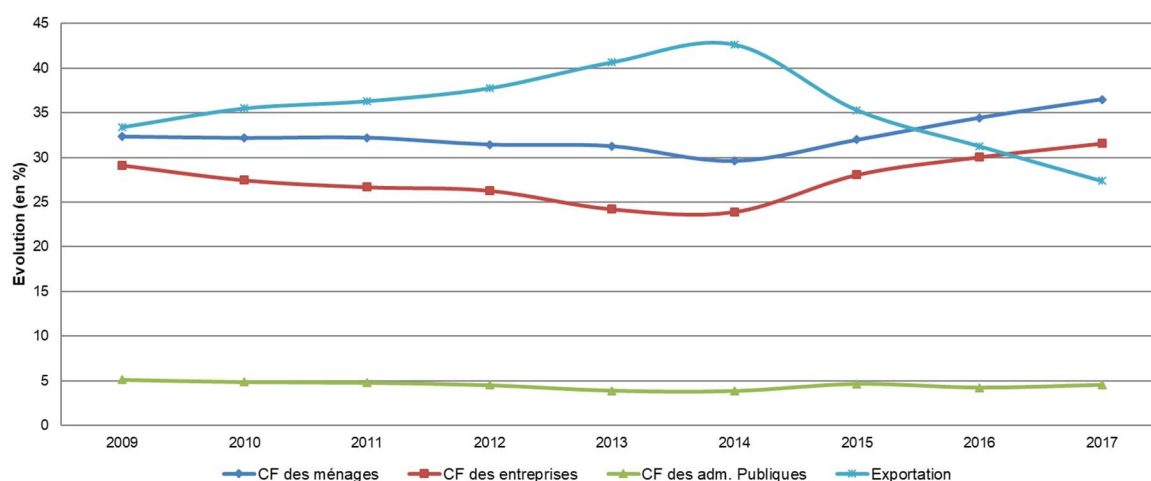
4 REVUE STATISTIQUE DES IMPÔTS INDIRECTS

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 60 et le tableau 60⁶⁹ ci-après indiquent la répartition de la consommation finale et partant la structure de la charge fiscale.

Graphique 60 : Evolution de la charge fiscale des impôts indirects ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2017 (en % par rapport au total)



Sources : STATEC, AED, Ministère des Finances.

Tableau 60 : Evolution de la répartition de la charge fiscale des impôts indirects ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2017 (mio EUR)

Année (montants en euros)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
CF des ménages	1001	1071	1176	1251	1395	1418	1529	1664	1793
CF des entreprises	902	914	974	1046	1080	1144	1342	1453	1552
CF des adm. Publiques	159	162	175	180	174	184	224	206	225
Exportation	1033	1181	1324	1500	1812	2039	1688	1511	1345
dont E-commerce	408	419	570	749	949	1077	554	383	88
dont Intermediation financière	146	167	136	139	172	192	216	224	285
TABO	479	595	618	612	691	770	919	903	972

Sources : STATEC, AED, Ministère des Finances.

Le graphique 60 et le tableau 60 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 redevables desdits impôts et montrent leur évolution de 2009 à 2017.

La baisse constatée au niveau de l'exportation s'explique par la chute des recettes du secteur de l'e-commerce suite aux changements appliqués au lieu d'imposition des services

⁶⁹ Les données pour les années 2018 à 2020 ne sont pas disponibles.

de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique depuis le 1^{er} janvier 2015.

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'État 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

Les taux de TVA 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 État membre, ainsi que des dispositions particulières qui ne s'appliquent qu'à certains États 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 État membre applique en principe un taux normal de TVA qui, actuellement, ne peut être inférieur à 15%. Les États 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. Une des dispositions particulières mentionnées à l'alinéa ci-avant permet à certains États membres, dont le Luxembourg, d'appliquer un taux réduit inférieur à 5%.

Les services fournis par voie électronique sont expressément exclus de l'application des taux réduits, à l'exception des services consistant dans la fourniture par voie électronique de livres, de journaux ou de périodiques (publications consacrées à la publicité ou ayant un contenu prédominant vidéo ou musical exclues).

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%⁷⁰.

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 un taux de compensation déterminé pour le secteur agricole et un taux de compensation déterminé pour le secteur sylvicole. Actuellement, ces deux taux sont au même niveau, à savoir 12% pour l'agriculture et la sylviculture.

4112 Taux de TVA au regard des taux appliqués sur le plan communautaire

En raison de la généralisation du principe de la taxation dans le pays de destination, les discussions portant sur une harmonisation plus poussée en matière de taux de TVA entre les pays membres de l'UE perdent en importance. En effet, pour les livraisons de biens et les prestations de services transfrontières, le taux de TVA appliqué à ces biens/services est généralement celui du pays de destination finale du bien respectivement du pays où réside le preneur du service.

L'application plus généralisée du principe de la taxation dans le pays de destination a émergé dans la directive 2008/8/CE modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, notamment en ce qui concerne les prestations de services par voie électronique effectuées à des personnes non assujetties à la TVA, et va se trouver renforcée par l'entrée en vigueur au 1^{er} juillet 2021 des directives (UE) 2017/2455 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens et (UE) 2019/1995 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens.

Cette généralisation du principe de la taxation dans le pays de destination est accompagnée par la mise en place d'un guichet unique de déclaration et de paiement qui jusqu'au 30 juin 2021 n'était accessible qu'aux assujettis effectuant des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques (mini guichet unique « MOSS » (mini one-stop shop)) et qui, à partir du 1^{er} juillet 2021, devient accessible aux assujettis effectuant des ventes à distance de biens et/ou de prestations de

⁷⁰ 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).

services à des personnes non assujetties pour lesquelles le prestataire serait le redevable de la TVA dans un État membre dans lequel il n'est pas établi (guichet unique « OSS » (one-stop shop)).

Tableau 61 : Taux de TVA des États membres de l'Union européenne⁷¹

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	-	5 / 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	-	9	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	-	5 / 9.5	22	-
Slovakia	SK	-	10	20	-
Finland	FI	-	10 / 14	24	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	20	-

Source: VAT Rates, Applied in the Member States of the European Union, Taxud.c.1 (2020) – EN
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf page 3

Le tableau 61 ci-dessus résume les différents taux de TVA qui étaient en vigueur dans les États membres de l'Union européenne au 1^{er} janvier 2020. Ainsi, uniquement cinq États membres (Luxembourg, Espagne, France, Irlande et Italie) appliquaient un taux super-réduit (taux réduit inférieur à 5%) sans que, dans les États, autres que le Luxembourg, le champ d'application ne soit aussi large qu'au Luxembourg.

⁷¹ Les exonérations avec remboursement de la taxe payée aux étapes précédentes (taux zéro) ne sont pas incluses dans le tableau 61.

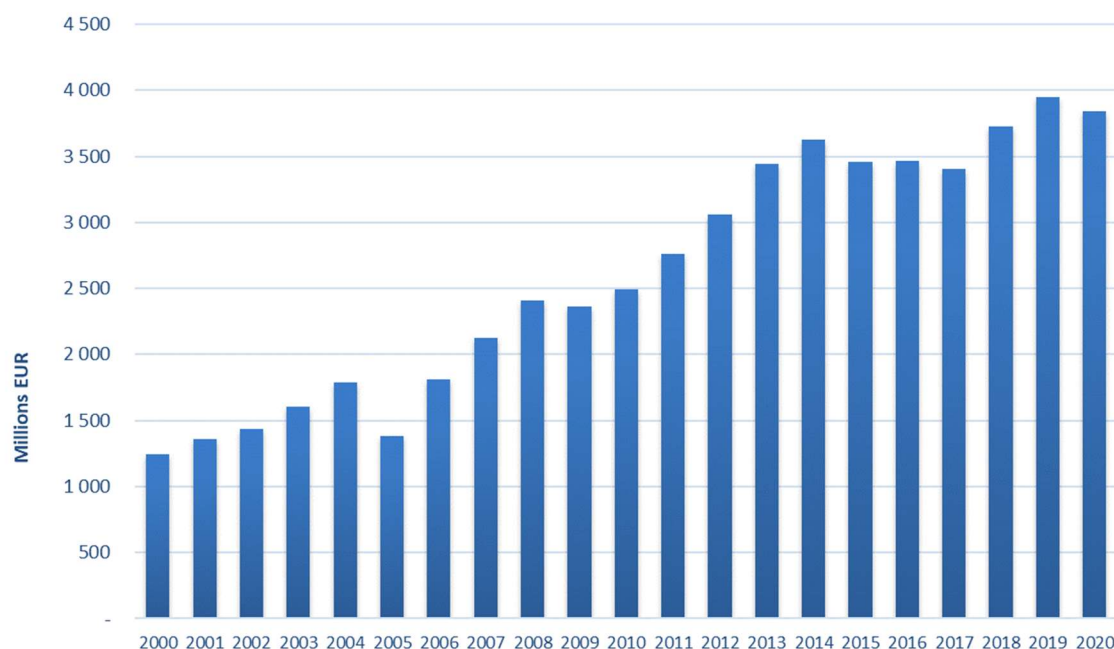
Les taux réduits varient entre 5% et 18%. Cinq États membres (Luxembourg, Belgique, Irlande, Autriche, Portugal) appliquent sur base des dispositions particulières visées au point 4111, alinéa 1^{er}, un taux intermédiaire (*parking rate* considéré comme un des taux réduits, mais ne pouvant pas être inférieur à 12%) allant de 12% à 14%.

Malgré le relèvement de 2% au 1^{er} janvier 2015, le taux normal de 17% appliqué au Luxembourg demeure le taux normal le plus bas appliqué au sein de l'UE, le taux normal d'application dans les autres États 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%).

412 Données statistiques sur la TVA

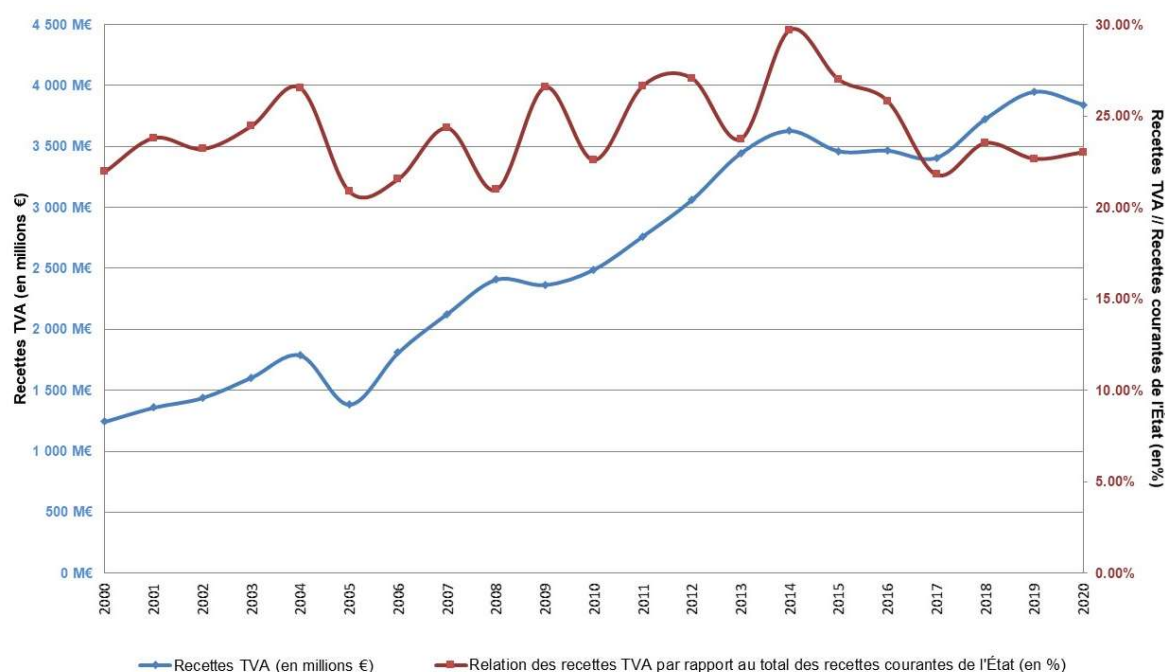
Entre 2000 et 2020, la TVA a augmenté de 209,21%.

Graphique 61 : Evolution de la TVA de 2000 à 2020 (mio EUR)



Sources : AED, Ministère des Finances

Graphique 62 : Evolution de la TVA (mio EUR) et de la part relative de la TVA dans les recettes totales courantes de l'État de 2000 à 2020



Sources : AED, Ministère des Finances

Pour l'année 2020, la TVA encaissée s'élève à 3,84 mia EUR.

Tableau 62 : Evolution de la TVA par rapport aux recettes totales courantes de l'État de 2000 à 2020 (EUR , %)

Année	TVA (EUR)	Recettes courantes de l'État (EUR)	% de TVA 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
2018	3 723.925 728	15 829 051 126	23,53
2019	3 948 031 221	17 410 649 739	22,68
2020	3 843 379 543	16 688 548 285	23,03

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 économiques⁷².

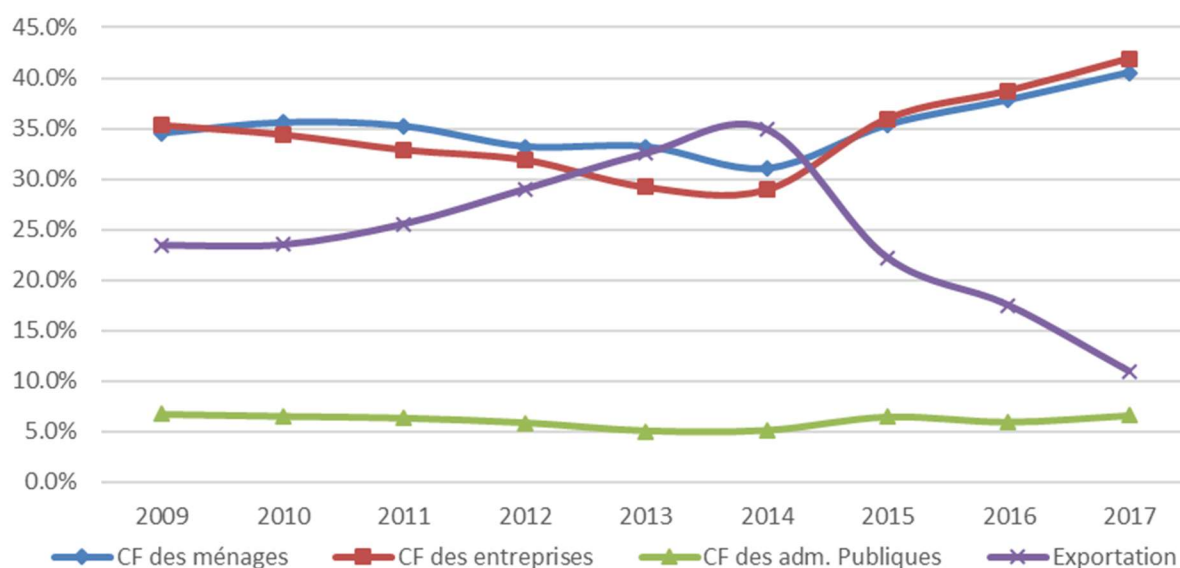
Tableau 63 : Evolution de la charge fiscale de la TVA ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2017 (mio EUR)

Charges fiscales (en mio EUR)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
CF des ménages	816	886	973	1016	1143	1125	1223	1311	1380
CF des entreprises	835	857	909	976	1006	1049	1245	1343	1428
CF des adm. Publiques	159	162	175	180	174	184	224	206	225
Exportation	554	585	706	888	1121	1269	769	607	373
dont E-commerce	408	419	570	749	949	1077	554	383	88
dont Intermédiation financière	146	167	136	139	172	192	216	224	285
	2364	2491	2763	3060	3443	3628	3461	3466	3407

Charges fiscales (en %)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
CF des ménages	34.5%	35.6%	35.2%	33.2%	33.2%	31.0%	35.3%	37.8%	40.5%
CF des entreprises	35.3%	34.4%	32.9%	31.9%	29.2%	28.9%	36.0%	38.7%	41.9%
CF des adm. Publiques	6.7%	6.5%	6.3%	5.9%	5.0%	5.1%	6.5%	5.9%	6.6%
Exportation	23.4%	23.5%	25.6%	29.0%	32.6%	35.0%	22.2%	17.5%	11.0%

Sources : AED, Ministère des Finances.

Graphique 63 : Evolution de la charge fiscale de la TVA ventilée selon différents agents économiques de 2009 à 2017 (% du total)



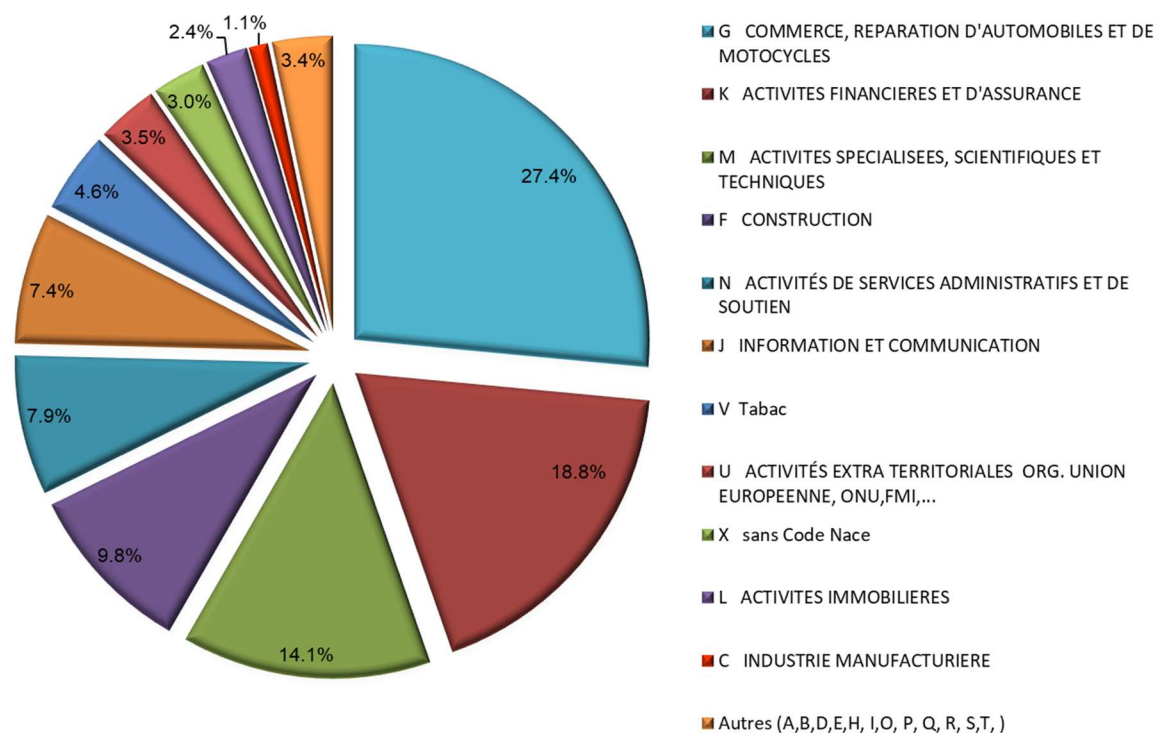
Sources : AED, Ministère des Finances.

⁷² Les données pour les années 2018 à 2020 ne sont pas disponibles.

413 Répartition sectorielle des recettes de la TVA

Le graphique 64 ci-dessous montre la répartition des recettes de TVA, en 2020, selon les différents secteurs.

Graphique 64 : Répartition sectorielle de la TVA en 2020 (%)



Sources : STATEC, AED, Ministère des Finances.

- En première position se situe le secteur du commerce de gros et de détail traditionnel qui contribue à hauteur de 27,4% aux recettes de TVA.
- En deuxième position figurent les activités financières et d'assurance qui contribuent à hauteur de 18,8% aux recettes de TVA (721,7 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 avec le secteur financier.

Le tableau 64 ci-dessous reprend les résultats du graphique 64 sur l'analyse sectorielle en détaillant leur contribution aux recettes de TVA pour l'année 2020. A relever que tous les secteurs avec une part de moins de 1% ont été agrégés sous le volet « autres ».

Tableau 64 : Répartition sectorielle de la TVA en 2020 (EUR ; %)

NACELUX Rév.2 - Structure générale		
NOMENCLATURE STATISTIQUE	RECETTES TVA 01.2020 - 12.2020	
	en euros	en %
G COMMERCE, REPARATION D'AUTOMOBILES ET DE MOTOCYCLES	1.051.721.758 €	27,36
K ACTIVITES FINANCIERES ET D'ASSURANCE	721.685.009 €	18,78
M ACTIVITES SPECIALISEES, SCIENTIFIQUES ET TECHNIQUES	542.055.320 €	14,10
F CONSTRUCTION	374.950.096 €	9,76
N ACTIVITES DE SERVICES ADMINISTRATIFS ET DE SOUTIEN	302.960.156 €	7,88
J INFORMATION ET COMMUNICATION	285.457.338 €	7,43
V Tabac	176.992.673 €	4,61
U ACTIVITES EXTRA TERRITORIALES ORG. UNION EUROPEENNE, ONU,FMI,...	134.089.469 €	3,49
X sans Code Nace	116.758.943 €	3,04
L ACTIVITES IMMOBILIERES	91.397.893 €	2,38
C INDUSTRIE MANUFACTURIERE	41.433.014 €	1,08
Autres (A,B,D,E,H,I,O, P, Q, R, S,T,)	131.166.737 €	3,41
Z Remboursements TVA logement et assujettis étrangers	-127.288.861 €	-3,31
Total général	3.843.379.544 €	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 État 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 à partir du 1^{er} janvier 2010⁷³. Le tableau 65 montre que l'effet de la pandémie s'est aussi reflété au niveau des recettes provenant de la vente de fuel en 2020.

Tableau 65 : Evolution des recettes de TVA provenant de la vente de fuel de 2011 à 2020

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
2018	410 067 659	- 136 655 991	273 411 667	33,3	66,7
2019	428 023 346	- 159 903 815	268 119 531	37,4	62,6
2020	331 050 908	- 111 923 576	219 127 332	33,8	66,2

Source : AED, Ministère des Finances.

⁷³ 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'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre.

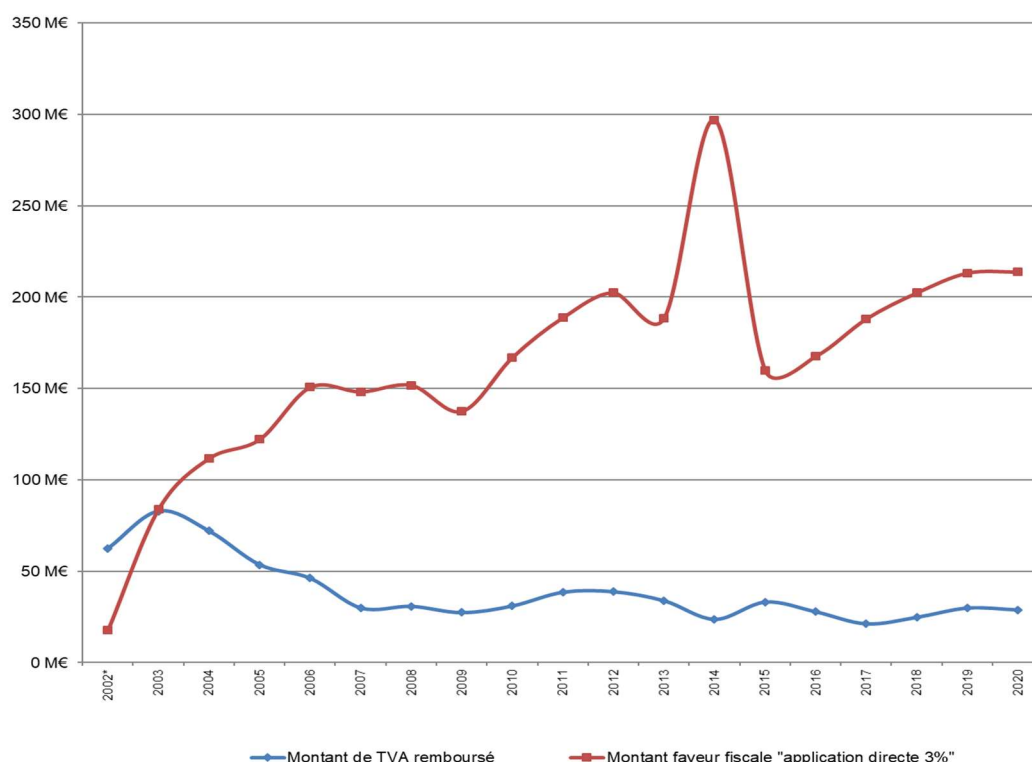
4132 « TVA Logement »

La mesure « TVA Logement » a été introduite en 1991⁷⁴ et vise à favoriser fiscalement l'accès à la propriété. 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 2002⁷⁵ 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 65 ci-dessous montre l'impact financier global de cette mesure « TVA Logement » de 2002 à 2020. 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.

Graphique 65 : Impact financier global de la mesure « TVA Logement » de 2002 à 2020 (mio 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% ».

⁷⁴ 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.

⁷⁵ 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.

Tableau 66 : Impact financier global de la mesure « TVA Logement » de 2002 à 2020 (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
2018	24 848 553	202 302 513	227 151 067
2019	29 897 846	213 110 400	243 008 247
2020	28 864 102	213 777 609	242 641 711
Total	737 030 114	3.111 210 529	3 848 240 643

Sources : AED, Ministère des Finances.

*01/11/2002 - 31/12/2002 : en ce qui concerne le montant de la faveur fiscale « application directe 3% ».

La hausse importante de l'impact financier de la mesure « TVA-logement » concernant l'application directe du taux super-réduit observée en 2014 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.

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.

42 Taxe d'abonnement (TABO)

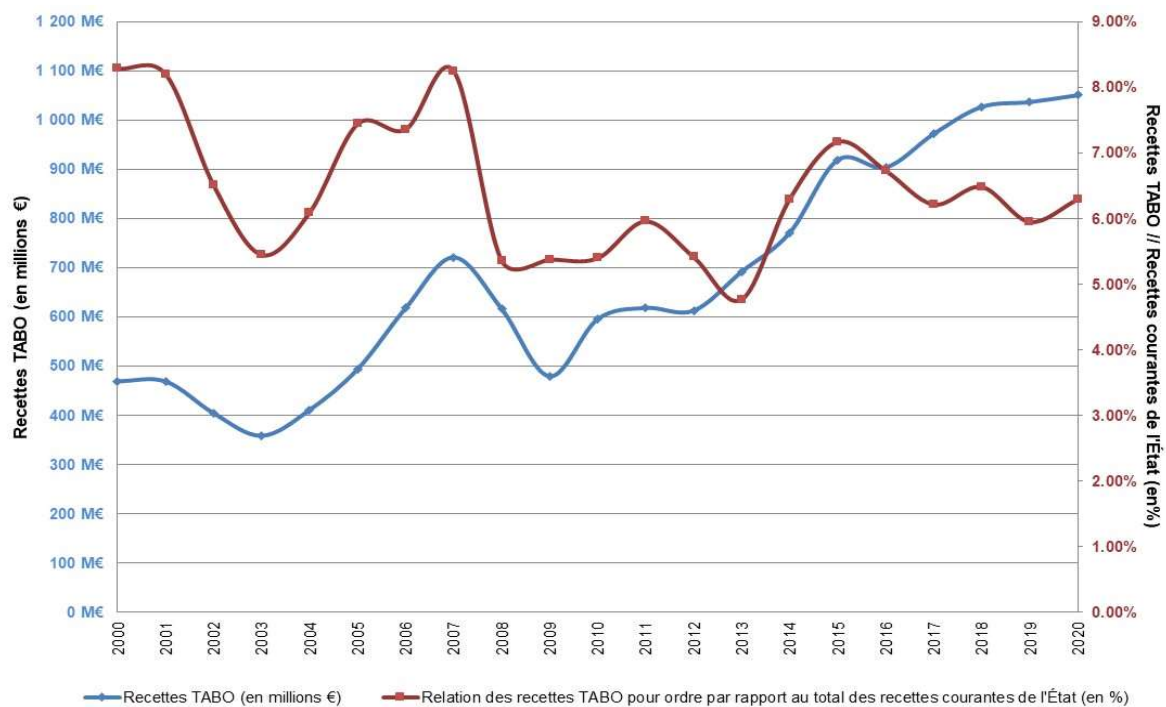
La taxe d'abonnement (TABO) est un droit d'enregistrement établi sur la négociabilité des titres. Elle a pour objet l'imposition de la circulation présumée des actions en tenant compte des variations de leur valeur vénale. Elle représente, sous une autre forme, le droit d'enregistrement auquel donnerait 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, FIS et FIAR.

Depuis la crise financière de 2008 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). La proposition initiale visait à renforcer le marché unique en réduisant le nombre d'approches nationales divergentes en matière de taxation des transactions financières, et de double imposition en la matière.

Depuis le début des négociations en 2013 sous le mécanisme de la coopération renforcée, le nombre de participants a diminué en 2015 après le départ de l'Estonie. Depuis la fin 2018, le groupe s'est concentré sur une proposition franco-allemande, basée sur le modèle implémenté en France où toutes les transactions impliquant des actions émises sur le marché intérieur par des sociétés dont la capitalisation boursière est supérieure à 1 mia EUR sont soumises à la taxe.

Graphique 66 : Evolutions des recettes TABO (mio EUR) et de la part relative de la TABO dans le total des recettes courantes de l'État (%) de 2000 à 2020



Sources : AED, Ministère des Finances.

Le graphique 66 et le tableau 67 indiquent que de 2000 à 2020 les recettes de la TABO ont significativement augmenté. Sur la période considérée de 2018 à 2020, les recettes de la TABO ont été supérieures à 1 mia EUR.

Tableau 67 : Evolution de la part relative de la TABO dans le total des recettes courantes de l'État de 2000 à 2020

Année	Taxe d'abonnement (EUR)	Recettes courantes de l'État (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
2018	1 026 662 431	16 829 051 126	6,49
2019	1 036 495 737	17 410 649 739	5,95
2020	1 050 378 110	16 688 548 285	6,29

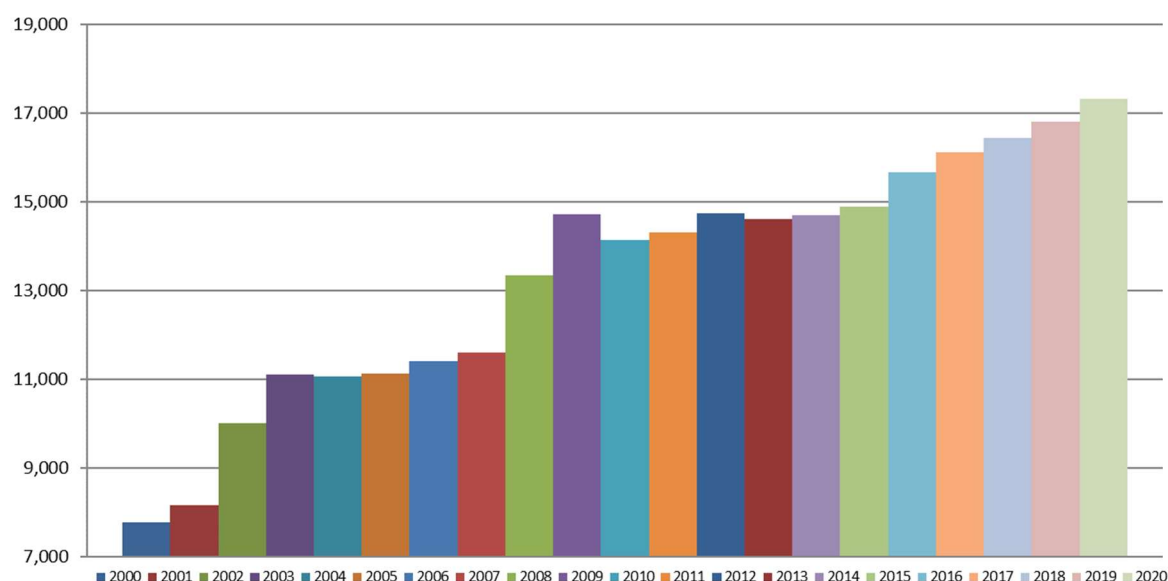
Sources : AED, Ministère des Finances.

Bien que les recettes provenant de la TABO aient doublé entre 2000 et 2020, leur part dans les recettes courantes a régressé de 8,29% à 6,29%.

Le graphique 67 et le tableau 68 montrent que le rapport actifs nets/1 EUR TABO (ratio d'encaissement) a fortement augmenté entre 2000 et 2020, passant de 7.770,88 à 17.311,87 EUR (+122,78%). Ceci s'explique entre autres par le fait que de nombreuses réductions de taux et exonérations ont été introduites au fil des années.

Pour l'exercice 2020, le ratio d'encaissement de 17.311,87 EUR a connu une progression de 2,97% respectivement de 498,67 EUR.

Graphique 67 : Rapport actifs nets/1 EUR de recette AED de 2000 à 2020



Sources : AED, Ministère des Finances.

Tableau 68 : Evolution du rapport actifs nets/1 EUR de recette AED de 2000 à 2020

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
2018	16 449,33	340,84	2,12
2019	16 813,20	363,87	2,21
2020	17 311,87	498,67	2,97

Sources : AED, Ministère des Finances.

Selon le CES, il importe de relever que les dispositions législatives et, plus particulièrement, l'introduction du taux réduit de 0,01% et des régimes exonérations de la taxe d'abonnement ont certes contribué à diminuer la charge fiscale des actifs nets des OPC. Ledit taux réduit et les exonérations ont cependant été introduits pour attirer et développer certaines catégories spécifiques de fonds d'investissement, tels que les fonds monétaires, au Luxembourg. Si cela a impliqué, dans un premier temps, une baisse du rendement par actif net, ces régimes dérogatoires ont contribué à l'objectif d'augmenter, en fin de compte, le nombre total d'actifs nets et donc les recettes fiscales. Ces modifications législatives 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.

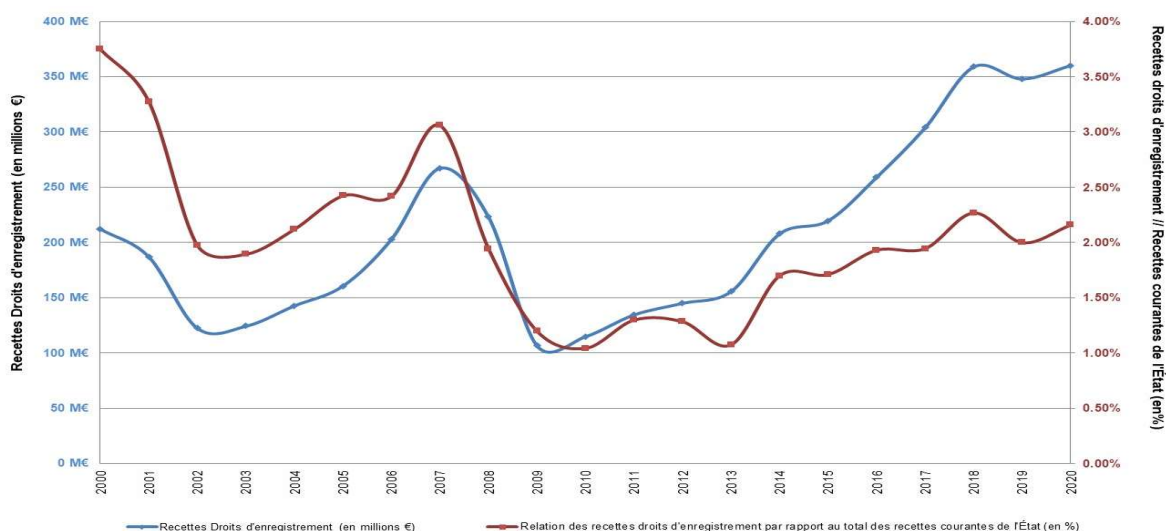
Le droit proportionnel est assis sur les valeurs ou sur les choses susceptibles d'évaluation qui font l'objet des conventions ou des mutations. Il frappe tous les actes qui constatent et tous les faits qui constituent un mouvement de valeur. Il est notamment établi pour les obligations de sommes et valeurs, 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.

Graphique 68 : Evolutions des recettes de droits d'enregistrement (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes courantes de l'État (%) de 2000 à 2020



Sources : AED, Ministère des Finances.

Sur la période considérée de 2018 à 2020, les recettes se sont situées à un niveau élevé à savoir en moyenne supérieur à 350 mio EUR. Le poids relatif des droits d'enregistrement dans les recettes totales courantes de l'État a varié fortement entre 2000 et 2020, passant de 3,75% à 2,16%.

Tableau 69 : Evolution de la part des droits d'enregistrement dans le total des recettes courantes de l'État de 2000 à 2020

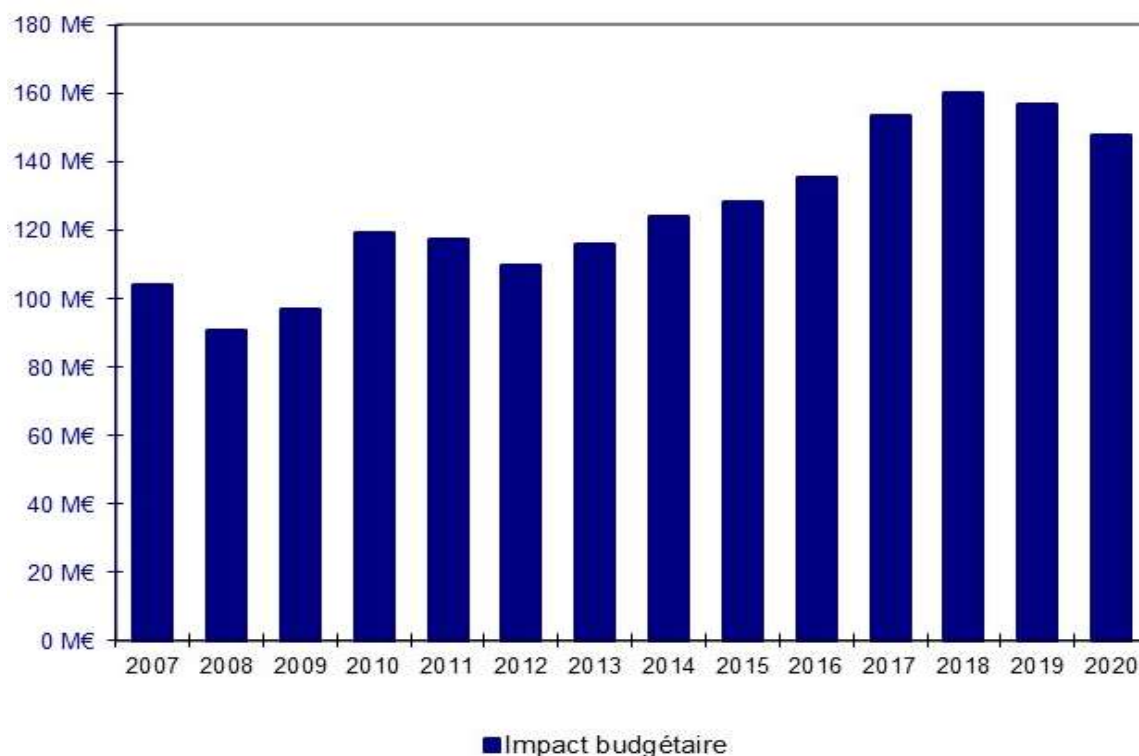
Année	Droits d'enregistrement (EUR)	Recettes courantes de l'État (EUR)	% des droits d'enregistrement dans recettes courantes
2000	212 207 829	5 658 607 830	3,75
2001	186 979 262	5 709 344 957	3,27
2002	122 351 055	6 200 420 987	1,97
2003	124 273 201	6 563 544 417	1,89
2004	142 755 845	6 734 791 773	2,12
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
2018	358 990 073	15 829 051 126	2,27
2019	348 030 558	17 410 649 739	2,00
2020	360 238 828	16 688 548 285	2,16

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 (« Bëllegen Akt »), à faire valoir sur les droits d'enregistrement et de transcription normalement dus. La mesure du 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'État.

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 immobilier, évoluent non seulement en fonction du volume, mais également des prix du marché immobilier résidentiel.

Graphique 69 : Evolution de l'impact budgétaire de la mesure « Bëllegen Akt » 2007 à 2020 (mio EUR)⁷⁶



Sources : AED, Ministère des Finances.

Tableau 70 : Evolutions de l'impact budgétaire et du nombre de bénéficiaires de la mesure « Bëllegen Akt » de 2007 à 2020

Année	Impact budgétaire (EUR)	Nombre d'intervenants
2007	104 248 571	13 721
2008	90 724 258	12 230
2009	97 052 947	12 477
2010	119 338 214	13 647
2011	117 444 682	12 928
2012	109 573 576	12 047
2013	115 876 086	12 055
2014	124 150 735	12 706
2015	128 431 466	13 341
2016	135 627 581	13 645
2017	153 391 079	14 770
2018	160 137 491	15 456
2019	156 771 074	14 952
2020	147 690 351	13 847

Sources : AED, Ministère des Finances⁷⁷.

⁷⁶ Les montants n'incluent pas le crédit d'impôt relatif au droit de transcription, mais uniquement celui relatif aux droits d'enregistrement.

⁷⁷ 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.

En ce qui concerne l'impact budgétaire, le graphique 69 ainsi que tableau 70 ci-avant mettent en évidence une nette tendance à la hausse de l'année 2012 à 2018. Le nombre de bénéficiaires augmente quant à lui depuis l'exercice 2012, passant de 12.047 à 13.847 en 2020.

L'impact net⁷⁸ du crédit d'impôt sur les recettes budgétaires 2020 s'est chiffré à 147.690.351 EUR, ce qui représente une diminution de 5,8%, respectivement de 9.080.722 EUR par rapport à l'exercice 2019. Le nombre d'intervenants de 13.847 a connu une diminution de 1.105 unités, respectivement -7,4% par rapport à l'exercice précédent.

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.⁷⁹ 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

⁷⁸ 504 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.

⁷⁹ 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.

de 22/10. Le tarif maximal en matière de droit de succession et de mutation par décès est ainsi de 48%.

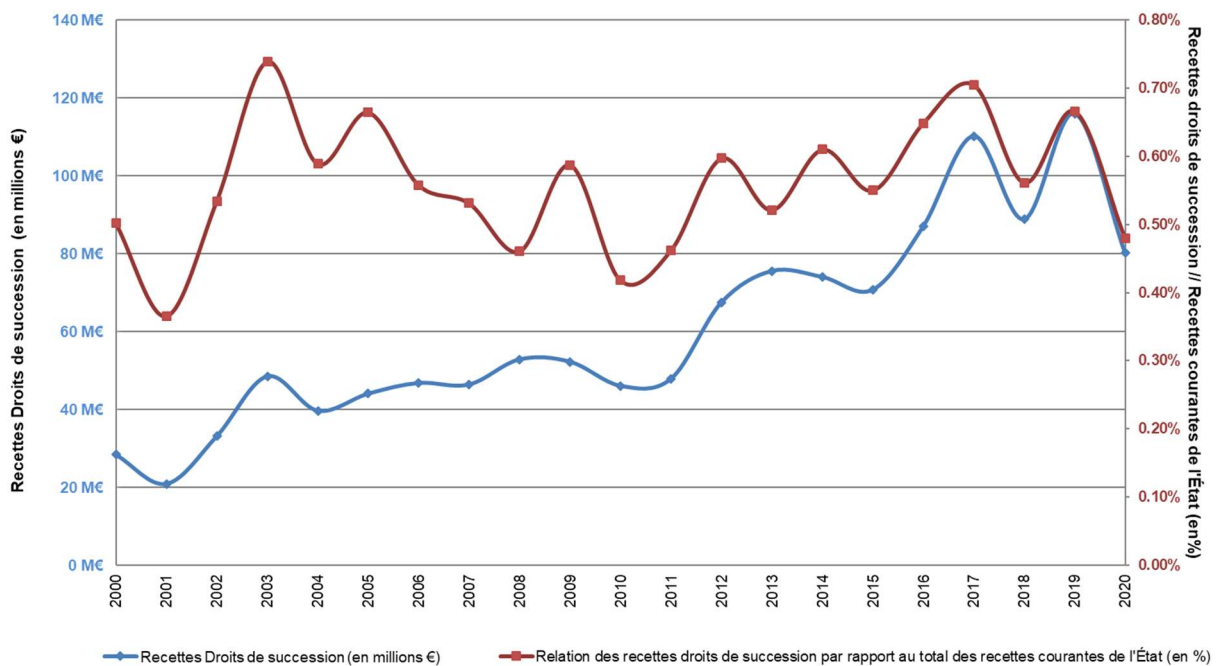
Le droit de succession et le droit de mutation par décès sont perçus sur base des données fournies par les parties sous forme d'une déclaration à déposer dans un délai de rigueur auprès de l'AED. Si le décès a eu lieu au Luxembourg ce délai est de six mois à partir du jour du décès. Si des prorogations 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.

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 AED.

Le graphique 70 ci-dessous montre que sur la période de 2000 à 2020, l'évolution des recettes provenant des droits de succession est assez volatile avec un maximum historique de 116.006.925 EUR pour l'exercice 2019.

Graphique 70 : Evolutions des droits de succession (mio EUR) et de leur part relative dans le total des recettes courantes de l'État (%) de 2000 à 2020



Sources : AED, Ministère des Finances.

Tableau 71 : Evolution de la part des droits de succession dans le total des recettes courantes de l'État de 2000 à 2020

Année	Droits de succession (EUR)	Recettes courantes de l'État (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
2018	88 857 803	15 829 051 126	0,56
2019	116 006 925	17 410 649 739	0,67
2020	80 151 107	16 688 548 285	0,48

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 suivants⁸⁰:

- 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

⁸⁰ Cf. article 10 de la Convention U.E.B.L. - Version coordonnée Mémorial A-2004, N° 89, p. 1514.

fixée par le Comité des Ministres, sur proposition du Conseil des Douanes, institutions prévues par la Convention U.E.B.L. La clé de répartition s'établit comme suit :

Tableau 72 : Fixation de la clé de répartition de 2001 à 2020

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
2018	80,58042%	19,41958%
2019	79,66770%	20,33230%
2020	78,73550%	21,26450%

Sources : ADA, Ministère des Finances.

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 1994⁸¹, 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 2006⁸² 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. (voir encadré 4 : la taxe carbone)

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.

⁸¹ 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.

⁸² 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).

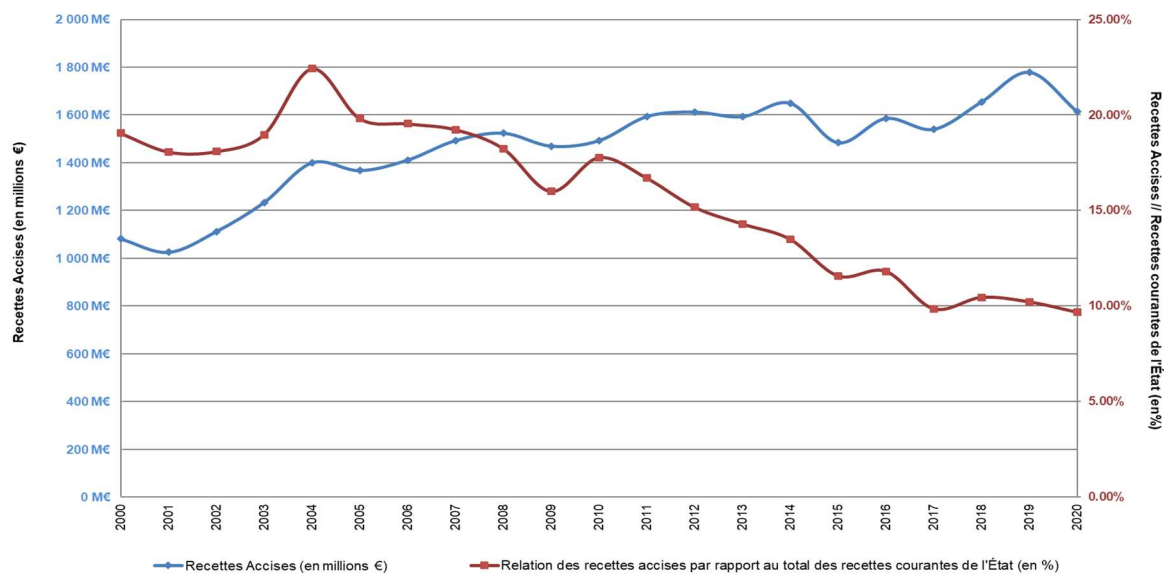
Quiconque veut faire un commerce avec des produits soumis aux accises au Grand-Duché doit se faire enregistrer auprès de l'Administration des Douanes et Accises (ADA). Vu que les produits se trouvent, jusqu'à leur mise à la consommation, en régime suspensif des accises et taxes, le dépôt au préalable 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 10% des recettes globales en 2020.

Le graphique 71 ci-dessous montre une certaine stabilité des recettes sur les produits soumis à accises communes, autonomes et taxes assimilées de 2007 à 2020, alors que leur poids relatif par rapport au budget total diminue en raison de l'accroissement du budget de l'État luxembourgeois pendant la même période, à l'exception de l'année 2010.

Graphique 71 : Evolutions des recettes accises (mio EUR) et de leur part relative par rapport au total des recettes courantes de l'État (%) de 2000 à 2020



Sources : ADA, Ministère des Finances.

Tableau 73 : Evolution du poids relatif des accises par rapport au total des recettes courantes de l'État de 2000 à 2020

Année	Accises (EUR)	Recettes courantes de l'État (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
2018	1 654 500 940	15 829 051 126	10,45
2019	1 778 770 225	17 410 649 739	10,22
2020	1 614 420 245	16 688 548 285	9,67

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} mai 2020, comme suit :

Tableau 74 : 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	118,3	526,6646	17
(2)			138,17		
(3)			25,00		
(1)	- sans plomb <= 10mg/kg soufre	245,4146	63,51	472,0946	17
(2)			138,17		
(3)			25,00		
	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
	Gasol (1.000 l)				
	utilisé comme carburant				
(1)	- contenant <= 10mg/kg soufre	198,3148	90,4852	355,0000	17
(2)			31,20		
(3)			35,00		
	- 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	5,00	5,0000	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 $\leq$ 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 75 : Essence sans plomb d'une teneur en soufre de 10 mg ou moins de 2007 à 2020

Année	Droit d'accise U.E.B.L. / 1000 l (EUR)	Droit d'accise autonome (EUR)	Droit d'accise autonome additionnel (EUR)	Contribution changement climatique (EUR)
01/01/2007	245,4146	58,5100	138,1700	20,0000
01/05/2019	245,4146	63,5100	138,1700	25,0000

Sources : ADA, Ministère des Finances.

Tableau 76 : Diesel routier d'une teneur en soufre de 10 mg ou moins de 2007 à 2020

Année	Droit d'accise U.E.B.L. / 1000 l (EUR)	Droit d'accise autonome (EUR)	Droit d'accise autonome additionnel (EUR)	Contribution changement climatique	Contribution taxe CO ₂
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	/
01/05/2019	198,3148	90,4852	31,2000	32,0000	/
01/01/2021	198,3148	90,4852	31,2000	/	84,4200

Sources : ADA, Ministère des Finances.

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 2020.

Tableau 77 : Evolution des recettes totales des produits énergétiques et de l'électricité de 2000 à 2020 (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
2018	931 467 738	3 031 640	934 499 378
2019	995 941 611	3 008 084	998 949 695
2020	793 911 681	3 125 625	797 037 306

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 sont 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 diminué sur la période de 2000 à 2020. L'effet de la pandémie, notamment les différents confinements, a eu un effet significatif sur les quantités vendues des huiles minérales.

Tableau 78 : Evolution des quantités des huiles minérales 2000-2020

Année	Essence - pb	Diesel routier	Gasoi ind.	LPG carb.	Gasoi 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
2018	448 282 537	2 137 514 718	44 901 129	1 570 748	203 367 482	8 534 957	6 322 787
2019	486 738 560	2 179 352 585	41 450 916	1 592 491	198 132 865	8 366 047	6 547 035
2020	372 895 508	1 718 739 039	33 745 783	1 162 496	195 694 128	8 040 225	6 082 315

Sources : ADA, Ministère des Finances.

54 Taxation du tabac

En ce qui concerne les accises pour les cigarettes à percevoir, il y a des minimums communautaires à respecter :

- soit au moins une accise de 90 EUR par 1.000 cigarettes
- et au moins une accise globale de 60% du prix moyen pondéré (PMP) ou une accise globale minimale de 115 EUR du PMP.

Pour le tabac à rouler, les minima européens sont fixés comme suit :

- soit au moins une accise de 60 EUR par kilogramme ou au moins une accise globale de 50% du prix moyen pondéré (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 2020, le PMP se chiffrait à 236,52 EUR pour 1.000 cigarettes, celui du tabac à rouler à 115,11 EUR pour 1.000 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 en vigueur 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: 40,04%
- b. accise autonome: 6,61%

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 12,2500 EUR/1.000 pièces

En 2020, le minimum des accises à payer sur les cigarettes s'élève à 118,30 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 79 : 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 40,04%	2,5025
Accise spécifique U.E.B.L. 6,8914/1000 pièces	0,1723
Accise autonome ad valorem 6,61%	0,4131
Accise autonome spécifique 12,25/1000 p.	0,3063
Total Accises	3,3942
TVA 17%	0,9081
Total de la charge fiscale	4,3023
Part privée	1,9477
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: 2,25% + 18,25 €/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 2020 est représentée sur le tableau et le graphique suivant :

Tableau 80 : Evolution des recettes totales sur les produits de tabacs de 2000 à 2020 (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
2018	2 143 141	191 917 826	381 329 759	575 390 726

2019	2 024 170	203 681 115	421 879 436	627 584 720
2020	2 088 298	239 909 790	423 131 908	665 129 996

Sources : ADA, Ministère des Finances.

Les recettes perçues sur le tabac s'élèvent annuellement à 500-600 mio EUR.

Tableau 81 : Evolution des quantités de cigarettes et du tabac de 2000 à 2020

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
2018	3.001.399.505	3 697
2019	3.309.219.195	3 805
2020	3.270.165.995	4.210

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 82 : 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)	223,104 2	818,0486	1.041,152 8	17

Sources : ADA, Ministère des Finances.

L'évolution des recettes totales des boissons alcooliques de 2000 à 2020 est représentée sur le tableau suivant :

Tableau 83 : Evolution des recettes provenant des accises sur les boissons alcooliques de 2000 à 2020 (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
2018	11,5	0,07	42,50	2,57	1,48	0,00	1,04
2019	12,6	0,08	46,43	2,63	1,43	0,00	1,04
2020	12,6	0,08	46,47	2,29	1,03	0,00	1,00

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 84 : Evolution des recettes totales de la taxe sur les véhicules de 2000 à 2017

Anne	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
2018	66 947 443
2019	67 440 238
2020	68 143 965

Sources : ADA, Ministère des Finances.

* Introduction de la nouvelle taxe CO₂.

En 2006 les recettes s'élevaient à quelque 30 mio EUR et pour se stabiliser entre 60 et 70 mio EUR. 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 4 : La Taxe CO₂

En date du 20 mai 2020, le gouvernement en conseil a adopté le plan national intégré en matière d'énergie et de climat (PNEC), lequel a introduit le concept du prix du carbone. La loi du 19 décembre 2020 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2021 a instauré une taxe CO₂ à l'aide d'un droit d'accise autonome additionnel, dénommé « Taxe CO₂ ». Elle est applicable depuis le 1^{er} janvier 2021, et est prélevé sur tous les produits énergétiques, à l'exception de l'électricité. En même temps, le droit d'accise autonome dénommé « contribution changement climatique » a été intégré dans la Taxe CO₂.

Au niveau national, la Taxe CO₂ représente un outil supplémentaire en vue d'atténuer les émissions de gaz à effet de serre. Elle est censée être un outil de plus visant à permettre au Luxembourg d'atteindre ses objectifs en matière d'émissions de gaz à effet de serre, à savoir une réduction de 55% d'ici 2030 par rapport à l'année de référence 1990. Ainsi, pour l'année 2021, la Taxe CO₂ s'élevait à 20 EUR par tonne de CO₂. Elle augmentera ensuite de 5 EUR par tonne de CO₂ les deux prochaines années, à savoir à 25 EUR en 2022, puis 30 EUR en 2023.

Il faut préciser que pour l'essence et le gasoil se rajoutaient l'ancien droit d'accise autonome dit « contribution changement climatique » entretemps intégré dans la Taxe CO₂. Dès lors, à partir de l'année budgétaire 2021, cette taxation (c'est-à-dire la nouvelle Taxe CO₂) passe pour le diesel de 3,5 cents par litre à 8,442 cents par litre et pour l'essence (sans plomb) de 2,5 cents par litre à 6,922 cents par litre.

La discussion actuelle se concentre – et sans doute pendant longtemps encore – sur l'imposition des carburants d'origine fossile, ces derniers ayant vocation à disparaître progressivement d'ici 2050 au plus tard.

Le tableau ci-dessous montre le taux de la Taxe CO₂ des principaux produits énergétiques, on remarque que le diesel affiche le taux le plus élevé, suivi par l'essence sans plomb. Il importe de souligner qu'avant 2021, aucune taxe liée aux émissions de gaz à effet de serre n'était prélevée sur le mazout (fioul domestique) ; ce dernier enregistre avec l'introduction de la Taxe CO₂, selon l'ADA, la progression de taux la plus élevée en 2021.

Tableau 85 : Taux de la Taxe CO₂ sur les principaux produits énergétiques applicables pour l'année 2021

Produits énergétiques	Taux CO ₂
Essence sans plomb (par 1.000l)	69,2200
Essence au plomb (par 1.000l)	68.2400
Diesel (par 1.000l)	84,4200
Fioul domestique (Chauffage) (par 1.000l)	53,5500
Pétrole lampant Carburant (kérosene) (par 1.000l)	48,5100
Pétrole lampant Usage ind./comm. (par 1.000l)	48,5100
Pétrole lampant Combustible (par 1.000l)	48,5100
LPG/Méthane Carburant (par 1.000 Kg)	59,9900
LPG/Méthane Usage ind./comm. (par 1.000 kg)	59,9900
LPG/Méthane Combustible (par 1.000 kg)	59,9900
Gaz naturel Carburant (par MWh)	4,0000
Gaz naturel combustible (par MWh)	4,0000

Source : ADA

Selon une étude d'Eurostat⁸³, le Luxembourg affiche, avec +31% par rapport à septembre de l'année précédente, la hausse la plus importante en Europe du prix des carburants et des lubrifiants destinés au transport des personnes. L'Allemagne enregistre une hausse de +28%, la Belgique + 19% et la France +18%.

Tableau 86 : Evolution de la quantité de carburant (en litres) et des recettes dont la contribution climatique et la taxe carbone de 2018 à 2022

Quantités (en l)	2018	2019	2020	2021*	2022*
Essence	448.282.537	486.738.560	372.895.508	420.000.000	420.000.000
Gasoil routier	2.137.537.913	2.179.352.585	1.718.739.039	1.700.000.000	1.680.000.000
Recettes accises totales (EUR)	1.004.383.523	1.166.151.970	912.053.221	1.107.707.336	1.150.136.009
dont Contribution changement climatique	62.404.099	79.723.695	69.478.254		
dont Taxe CO ₂				218.067.154	259.583.735

Source : ADA

* : pour les années 2021 et 2022, il s'agit de la prévision de l'ADA

⁸³ <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-eurostat-news/-/ddn-20211026-1>

Le tableau ci-dessus montre, pour les années 2018-2020, l'évolution de la quantité de carburant vendue et le total des recettes perçues par l'ADA et, pour les années 2021 et 2022, les prévisions de l'ADA. On remarque qu'en considérant l'année 2019⁸⁴ par rapport à 2021, la quantité de diesel vendue a diminué de 22 % et celle de l'essence de près de 14%. Malgré tout, les recettes totales provenant des accises ont peu diminué (-5%) grâce notamment à la Taxe CO₂ qui enregistre une croissance de près de 175% par rapport à la contribution climatique.

Il y a lieu de noter que le STATEC constate, dans sa publication mensuelle au mois d'août⁸⁵, que les accises perçues sur les produits pétroliers se sont nettement redressées atteignant des niveaux d'avant la pandémie. Il note que la Taxe CO₂ a renchéri les prix à la pompe de 5 à 6 cents par litre et a sans doute contribué à freiner la demande, surtout des non-résidents. A travers l'introduction de cette taxe, le découplage, c'est-à-dire le ralentissement de la vente des carburants et la stabilisation, voire la croissance, des accises afférentes, a été renforcé et a pris de l'ampleur non seulement en raison de la taxation sur les carburants, mais également dû au fait du net relèvement de la charge sur le mazout de chauffage et le gaz, où les accises collectées étaient jusque-là négligeables.

Selon le Ministère des Finances, la baisse « structurelle » des ventes de carburants a entraîné une réduction d'environ 21% des émissions de CO₂ par rapport à l'année 2019 provenant de la vente de carburants contribuant de la sorte au respect des engagements du Luxembourg dans la lutte contre le changement climatique.

Quant aux prévisions, l'ADA projette une augmentation des recettes de la Taxe CO₂ pour les exercices budgétaires futurs. Plus précisément pour 2022, elles s'élèveraient à 259.583.735 EUR dont 35 mio EUR pour l'essence, 167 mio EUR pour le gasoil et 57 mio EUR pour les autres produits tels que le gasoil de chauffage, le gaz naturel, fioul lourd, gasoil industriel, etc.

Le CES constate qu'en cette matière – improprement qualifiée « tourisme à la pompe » les options politiques s'articulent potentiellement entre les deux positions suivantes, à savoir :

- Le Luxembourg peut relever la taxation des carburants, et plus spécifiquement du diesel, afin que le prix au Luxembourg dépasse ceux pratiqués par un ou plusieurs voisins, dissuadant ainsi les camions et un bon nombre de voitures particulières de s'arrêter à nos pompes. Il aura alors réduit les émissions de CO₂ qui lui sont imputées, mais pas les émissions globales, les siennes n'étant que repoussées en dehors du Luxembourg, comme c'est déjà le cas actuellement pour les camions en direction de la Belgique qui pratique des prix inférieurs aux nôtres. Il en résulterait une diminution des recettes fiscales simultanément avec une pression sur les prix pour les consommateurs luxembourgeois. En revanche, les engagements luxembourgeois dans la lutte contre le changement climatique seraient atteints, voire dépassés – au point même que d'autres efforts risqueraient d'être négligés.

⁸⁴ Pour cette analyse, il est préférable de considérer l'année 2019 au lieu de l'année 2020 marquée par la crise pandémique pendant laquelle les ventes de carburants et les accises ont chuté en raison de l'affaissement conjoncturel, des limitations de déplacements et de l'essor du télétravail.

⁸⁵ <https://statistiques.public.lu/catalogue-publications/conjoncture-flash/2021/PDF-Flash-08-2021.pdf>

- Ou bien, le Luxembourg peut maintenir une taxation qui permettra de garder le prix des carburants en deçà des prix pratiqués par chacun des voisins maintenant ainsi notamment les débits à nos pompes et les substantielles recettes fiscales qui vont avec. Cette politique serait – comme dans la première option – sans impact sur les émissions globales de CO₂, mais elles resteraient imputées au Luxembourg dont les engagements climatiques seraient mis en cause ou devraient être autrement atteints.

Bref, le choix politique du Luxembourg est celui du choix entre le maintien des recettes fiscales provenant de la taxation des carburants et le respect relativement facile des engagements climatiques. L'option retenue, quelle qu'elle soit, reste largement neutre pour le climat.

Le CES invite dès lors le gouvernement à dépasser l'hypocrisie qui domine le débat public sur ces options et à dire où va sa préférence : engagements européens ou recettes fiscales. Dès son avis annuel de 2021, le CES avait demandé de mener une étude d'élasticité-prix, sachant que les conclusions dépendent directement des prix pratiqués par nos voisins. Une telle étude devrait également prendre en compte les effets de second tour, à savoir les répercussions sur le chiffre d'affaires et l'emploi des stations-service, et donc les recettes fiscales et sociales correspondantes. Sur cette base, le gouvernement pourrait dire qu'il adaptera la taxation afin de modeler le prix à la pompe toujours en fonction de ce qui est nécessaire pour que les engagements climatiques soient atteints, quoi qu'il en coûte pour les recettes. Il pourrait aussi, à l'inverse, déterminer quelles sont les recettes minimales qu'il compte engranger à moyen et plus long terme et comment il veillerait à atteindre ses engagements au besoin par d'autres moyens – le cas échéant, des moyens effectivement bénéfiques aux émissions globales.

Dans le même ordre d'idées et de façon plus générale, face aux attentes d'adapter la Taxe CO₂ en un instrument plus stimulant pour les entreprises fortes consommatrices d'énergie et moins pénalisant pour celles parmi elles qui réduisent leurs émissions, le gouvernement devrait afficher clairement la finalité de cette taxe, à savoir si elle est avant tout censée être incitative ou bien source de financement.

En ce qui concerne les mesures de compensation sociale, l'introduction de la taxe carbone en 2021 avait été accompagnée par un relèvement du crédit d'impôt salariés (CIS), pensionnés (CIP) et indépendants (CII) de manière faciale de 96 EUR, ainsi que par une augmentation de l'allocation de vie chère de 10%. Le CES tient, à ce propos, à rappeler ses questions formulées dans l'avis annuel de 2021, à savoir si le gouvernement envisage des compensations sociales et investissements supplémentaires au cours des prochaines étapes de l'augmentation de la taxe carbone (2022/2023) ou s'il entend en faire profiter les recettes budgétaires normales.

Sur ce point, le **Groupe salarial** avait souligné que « *l'augmentation* » de l'allocation de vie chère en 2021 ne constitue aucunement une compensation pour la taxe carbone, car elle ne suffit même pas à compenser l'inflation subie depuis son introduction en 2009. Il estime également que l'augmentation du crédit d'impôt pour salariés/retraités/indépendants en 2021, censée compenser également en partie l'introduction de la Taxe CO₂, doit continuer en parallèle aux augmentations futures de la taxe CO₂. Les organisations syndicales

estiment par ailleurs que l'impact de la taxe carbone sur le pouvoir d'achat des ménages devrait dûment être pris en compte au niveau de l'indice des prix à la consommation. Par ailleurs, le Groupe salarial est d'avis que l'utilisation des recettes de la taxe CO₂ pour des compensations sociales et des investissements écologiques n'est pas transparente.

Résultat du vote:

Le présent avis a été adopté à l'unanimité des voix des membres présents.

Daniel BECKER

Tom DOMINIQUE

Secrétaire Général

Président

Luxembourg, le 18 janvier 2022