



Circulaire du directeur des contributions

L.I.R. n° 152ter/1, 154quater/2, 154quinquies/2 du 12 mars 2025¹

L.I.R. n° 152ter/1, 154quater/2, 154quinquies/2

Objet: Application des articles

- **152ter L.I.R., octroi d'un crédit d'impôt pour indépendants (CII) et d'un crédit d'impôt CO2 pour indépendants (CI-CO2 indépendant),**
- **154quater L.I.R., octroi d'un crédit d'impôt pour salariés (CIS) et d'un crédit d'impôt CO2 pour salariés (CI-CO2 salarié), et**
- **154quinquies L.I.R., octroi d'un crédit d'impôt pour pensionnés (CIP) et d'un crédit d'impôt CO2 pour pensionnés (CI-CO2 pensionné).**

Volet imposition par voie d'assiette ou régularisation par décompte annuel

1. Introduction

Le législateur a introduit à partir de l'année d'imposition 2017 une variabilité du crédit d'impôt pour indépendants (CII) avec la refonte de l'article 152ter L.I.R., qui se base sur différentes tranches de bénéfice net, du crédit d'impôt pour salariés (CIS) avec l'introduction de l'article 154quater L.I.R., qui se base sur différentes tranches de salaire brut et du crédit d'impôt pour pensionnés (CIP) avec l'introduction de l'article 154quinquies L.I.R, basé sur différentes tranches de pension/rente brute.

En outre, un crédit d'impôt complémentaire a été introduit pour chacune de ces trois catégories de crédit d'impôt à partir de l'année d'imposition 2024 : un crédit d'impôt CO2 pour indépendants (CI-CO2 indépendant) visé à l'article 152ter L.I.R., un crédit d'impôt CO2 pour salariés (CI-CO2 salarié) visé à l'article 154quater L.I.R. et un crédit d'impôt CO2 pour pensionnés (CI-CO2 pensionné) visé à l'article 154quinquies L.I.R.

En ce qui concerne le CII et le CI-CO2 indépendant, pour des bénéficiaires nets n'atteignant pas au moins un montant de 936,00 euros par an, le CII est fixé à 300,00 euros par an et le CI-CO2 indépendant n'est pas accordé. A partir d'un bénéfice net de 80 000,00 euros par an, le CII et le CI-CO2 indépendant ne sont pas accordés. Le CII et le CI-CO2 indépendant sont limités à la période pendant laquelle le contribuable exerce une activité professionnelle indépendante au sens et dans les conditions de l'alinéa 1^{er} de l'article 152ter L.I.R. Le CII et le CI-CO2 indépendant ne peuvent être cumulés ni avec le CIS et le CI-CO2 salarié, ni avec le CIP et le CI-CO2 pensionné. En présence d'une mise à la disposition simultanée de salaires pour lesquels le contribuable a droit au CIS et au CI-CO2 salarié, de pensions ou rentes pour lesquelles le contribuable a droit au CIP et au CI-CO2 pensionné, le CII et le CI-CO2 indépendant sont régularisés dans le cadre d'une imposition par voie d'assiette.

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 152ter/1, 154quater/2, 154quinquies/2 du 13 août 2024 à partir de l'année d'imposition 2025.

Le CII et le CI-CO2 indépendant sont accordés exclusivement dans le cadre d'une imposition par voie d'assiette.

En ce qui concerne le CIS et le CI-CO2 salarié, ils ne sont plus accordés à partir d'un salaire brut de 80 000,00 euros par an, 6 667,00 euros par mois ou 267,00 euros par jour. En dessous d'un salaire brut annuel de 80 000,00 euros, le montant annuel varie selon les cas entre 0,00 euro et 600,00 euros pour le CIS et à partir de l'année d'imposition 2025 entre 0,00 euro et 192,00 euros pour le CI-CO2 salarié. Le CIS et le CI-CO2 salarié sont limités à la période pendant laquelle le contribuable bénéficie d'un revenu d'une occupation salariée au sens et dans les conditions de l'alinéa 1^{er} de l'article 154^{quater} L.I.R. Le CIS et le CI-CO2 salarié ne peuvent être cumulés ni avec le CII et le CI-CO2 indépendant, ni avec le CIP et le CI-CO2 pensionné.

Pour le CIP et le CI-CO2 pensionné, ils ne sont plus accordés à partir d'une pension/rente brute de 80 000,00 euros par an, 6 667,00 euros par mois ou 267,00 euros par jour. En dessous d'une pension/rente brute annuelle de 80 000,00 euros, le montant annuel varie selon les cas entre 0,00 euro et 600,00 euros pour le CIP et à partir de l'année d'imposition 2025 entre 0,00 euro et 192,00 euros pour le CI-CO2 pensionné. Le CIP et le CI-CO2 pensionné sont limités à la période pendant laquelle le contribuable bénéficie d'un revenu résultant de pensions ou de rentes au sens et dans les conditions de l'alinéa 1^{er} de l'article 154^{quinquies} L.I.R. Le CIP et le CI-CO2 pensionné ne peuvent être cumulés ni avec le CII et le CI-CO2 indépendant, ni avec le CIS et le CI-CO2 salarié.

2. Principes d'application

Les trois catégories de crédit d'impôt CII/CI-CO2 indépendant, CIS/CI-CO2 salarié et CIP/CI-CO2 pensionné sont considérées séparément par catégorie(s) de revenu(s) à laquelle/auxquelles ils sont rattachés. En plus, les périodes d'attribution sont à considérer mensuellement à l'intérieur de l'année d'imposition. En présence d'une imposition collective entre conjoints/partenaires, les crédits d'impôt sont considérés séparément pour chacun des conjoints/partenaires.

3. Règles de calcul pour l'imposition par voie d'assiette ou la régularisation par décompte annuel

1) Pour une année d'imposition donnée sont considérés :

en ce qui concerne le CII et le CI-CO2 indépendant

- le bénéfice commercial au sens de l'article 14 L.I.R., le bénéfice agricole ou forestier au sens de l'article 61 L.I.R. et le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale au sens de l'article 91 L.I.R., dont le droit d'imposition revient au Luxembourg ;
- le bénéfice commercial au sens de l'article 14 L.I.R., le bénéfice agricole ou forestier au sens de l'article 61 L.I.R. et le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale au sens de l'article 91 L.I.R., exonérés suivant l'article 134 L.I.R. ;

en ce qui concerne le CIS et le CI-CO2 salarié

- les revenus à la base des CIS octroyés par l'(les) employeur(s) au sens de l'article 95 L.I.R. ainsi que les prestations énumérées à l'article 95a L.I.R., dont le droit d'imposition revient au Luxembourg ;
- la(les) rémunération(s) versée(s) au sens de l'article 137, alinéas 5 et 5a L.I.R. ;
- le salaire exonéré suivant l'article 134 L.I.R. ;

en ce qui concerne le CIP et le CI-CO2 pensionné

- les revenus à la base des CIP octroyés par la/les caisse(s) de pension ou le(s) débiteur(s) de pension/rente au sens de l'article 96, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 2 L.I.R., dont le droit d'imposition revient au Luxembourg ;
 - la pension ou la rente exonérée suivant l'article 134 L.I.R.
- 2) En présence de revenus donnant lieu à une seule catégorie de crédit d'impôt, une régularisation est uniquement effectuée en présence de plusieurs fiches de retenue d'impôt pour le même contribuable en cours d'année ou en cas de salaire/pension/rente imposable au Luxembourg sans émission de fiche de retenue d'impôt (p.ex. en provenance d'employeur/caisse de pension/débiteur de pension étranger) ;
- 3) En présence de périodes incomplètes et de revenus donnant lieu simultanément à plus d'un seul crédit d'impôt, un calcul mois par mois s'impose (exemples de calcul en annexe) :
- a) il y a lieu de se référer aux différentes périodes de l'année d'imposition ouvrant droit aux différents crédits d'impôt afin d'en déterminer les revenus mensuels. Schématiquement, les données sont reprises dans une grille mensuelle indiquant la présence ou non d'un revenu déclenchant un crédit d'impôt ;
 - b) sur la base du nombre de mois pour les 3 catégories de crédits d'impôt (CII/CI-CO2 indépendant, CIS/CI-CO2 salarié et CIP/CI-CO2 pensionné), le revenu moyen est calculé ;
 - c) sur la base du revenu moyen, les crédits d'impôt mensuels sont calculés ;
 - d) les paramètres de calcul « revenu mensuel moyen », « grille mensuelle » et « crédit d'impôt mensuel » sont triés selon le « revenu mensuel moyen » du plus élevé au moins élevé ;
 - e) pour le revenu le plus élevé (« revenu 1 »), tous les mois déclenchant un crédit d'impôt sont repris avec « B » pour bénéfice, « S » pour salaire et « P » pour pension ;
pour le deuxième revenu (« revenu 2 », moins élevé que le premier et plus élevé que le troisième), uniquement les mois non repris pour le revenu le plus élevé (« revenu 1 ») sont repris s'ils sont marqués de « B », « S » ou « P » ;
pour le revenu le moins élevé (« revenu 3 »), seuls les mois non repris sous « revenu 1 » ou « revenu 2 » sont considérés à condition qu'ils sont marqués de « B », « S » ou « P » ;
 - f) les 3 sommes de mois ainsi déterminées sont multipliées par les crédits d'impôt mensuels des catégories respectives ;
 - g) la somme des 3 montants calculés sous f) constitue le crédit d'impôt à retenir.
- 4) En cas de CIS/CI-CO2 salarié ou CIP/CI-CO2 pensionné accordés au courant de l'année d'imposition sur une ou plusieurs fiches de retenue d'impôt, ceux-ci sont à compenser avec le crédit d'impôt retenu. Les cotes positives de crédits d'impôt inférieures à 12,00 euros sont considérées comme nulles. Ainsi, l'Administration des contributions directes ne procède pas au recouvrement du montant des crédits d'impôt CIS/CI-CO2 salarié et CIP/CI-CO2 pensionné alloué en trop au salarié ou au pensionné au-dessous d'un montant de 12,00 euros. Cette limite s'applique individuellement pour chacun des deux conjoints.

Hesperange, le 12 mars 2025

Le directeur des contributions,



Exemple 1:

Le contribuable X réalise en 2025 une perte commerciale nette de -7 000,00 euros sur la période de janvier à juillet. Au cours des mois de mars, avril, mai et décembre, il cumule un salaire brut de 15 000,00 euros. Au cours des mois de janvier, mai à septembre, novembre et décembre, il touche des pensions cumulées à 10 000,00 euros.

1.1. Détermination du CII, CIS et CIP :

	Revenus de base	Périodes (mois)												Total de mois	Revenu mensuel moyen			
		Jan	Fév	Mar	Avr	Mai	Juin	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc					
Bénéfice	-7 000,00€	B	B	B	B	B	B	B									7	$\frac{-7\,000,00}{7} = -1\,000,00€$
Salaire	15 000,00€			S	S	S							S				4	$\frac{15\,000,00}{4} = 3\,750,00€$
Pension	10 000,00€	P				P	P	P	P	P	P	P					8	$\frac{10\,000,00}{8} = 1\,250,00€$
Total	18 000,00€																19	



Classement par revenu de base le plus élevé		Catégorie	Périodes (mois)												Mois à considérer	CII, CIS et CIP mensuels (€)	Crédits d'impôt annuels à accorder (€)	
Revenu mensuel moyen	Revenu 1		Jan	Fév	Mar	Avr	Mai	Juin	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc				
Revenu 1	3 750,00€	Salaire			S	S	S							S		4	$\frac{40\,001 \leq \text{Salaire} (45\,000) \leq 79\,999}{\text{CIS} = [600 - ((3\,750 \times 12) - 40\,000) \times 0,015]} : 12 = 43,75€$	4 x 43,75€ = 175,00
Revenu 2	1 250,00€	Pension	P				P	P	P	P	P	P	P			6	$\frac{11\,266 \leq \text{Pension} (15\,000) \leq 40\,000}{\text{CIP} = 600,00€/an, \text{ soit } 50,00€/mois}$	6 x 50,00€ = 300,00
Revenu 3	-1 000,00€	Bénéfice	B	B	B	B	B	B	B							1	$\frac{\text{Bénéfice net } (-12\,000) < 936 €}{\text{CII} = 300,00€/an, \text{ soit } 25,00€/mois}$	1 x 25,00€ = 25,00
Total		Total	P	B	S	S	S	S	P	P	P	P	P	S	11		500,00	

Exemple 1 :

1.2. Détermination du CI-CO2 indépendant, CI-CO2 salarié et CI-CO2 pensionné :

	Revenus de base	Périodes (mois)												Total de mois	Revenu mensuel moyen			
		Jan	Fév	Mar	Avr	Mai	Jun	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc					
Bénéfice	-7000,00€	B	B	B	B	B	B	B									7	$\frac{-7\ 000,00}{7} = -1\ 000,00€$
Salaire	15 000,00€		S	S	S								S				4	$\frac{15\ 000,00}{4} = 3\ 750,00€$
Pension	10 000,00€	P				P	P	P	P	P							8	$\frac{10\ 000,00}{8} = 1\ 250,00€$
Total	18 000,00€																19	



Classement par revenu de base le plus élevé		Périodes (mois)												Mois à considérer	CI-CO2 indépendant, CI-CO2 salarié et CI-CO2 pensionné mensuels (€)	CI-CO2 annuels à accorder (€)	
Revenu mensuel moyen	Catégorie	Jan	Fév	Mar	Avr	Mai	Jun	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc				
Revenu 1 3 750,00€	Salaire			S	S	S								S	4	$40\ 001 \leq \text{Salaire } (45\ 000) \leq 79\ 999 :$ $\text{CI-CO2} = [192 - [(3\ 750 \times 12) - 40\ 000] \times 0,0048] : 12 = 14,00€$	4 x 14,00€ = 56,00
Revenu 2 1 250,00€	Pension					P	P	P	P	P				P	6	$300 \leq \text{Pension } (15\ 000) \leq 40\ 000 :$ $\text{CI-CO2} = 192,00€/an, \text{ soit } 16,00€/mois$	6 x 16€ = 96,00
Revenu 3 -1 000,00€	Bénéfice		B	B	B	B	B	B							1	$\text{Bénéfice net } (-12\ 000) < 936€ :$ $\text{CI-CO2} = 0,00€/an, \text{ soit } 0,00€/mois$	= 0,00
Total	Total	P	B	S	S	S	P	P	P	P	P	P	P	S	11		152,00

Montant total annuel du CII/CIS/CIP et du CI-CO2 indépendant/CI-CO2 salarié/CI-CO2 pensionné : 500,00 + 152,00 = 652,00 euros.

Exemple 2 :

Le contribuable Y réalise en 2025 un bénéfice commercial net de 15 000,00 euros sur la période de mars à juin. Il cumule au cours des mois de janvier à mars et d'octobre à décembre un salaire brut de 22 500,00 euros. Au cours des mois de février, mars, mai à septembre, novembre et décembre, il touche une pension de 33 750,00 euros.

2.1. Détermination du CII, CIS et CIP :

	Revenus de base	Périodes (mois)												Total de mois	Revenu mensuel moyen			
		Jan	Fév	Mar	Avr	Mai	Jun	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc					
Bénéfice	15 000,00€			B	B	B	B										4	$\frac{15\,000,00}{4} = 3\,750,00€$
Salaire	22 500,00€	S	S	S					S	S	S						6	$\frac{22\,500,00}{6} = 3\,750,00€$
Pension	33 750,00€	P	P	P	P	P	P	P	P	P							9	$\frac{33\,750,00}{9} = 3\,750,00€$
Total	71 250,00€																19	



Classement par revenu de base le plus élevé*	Catégorie	Périodes (mois)												Mois à considérer	CII, CIS et CIP mensuels	Crédits d'impôt annuels à accorder (€)			
		Jan	Fév	Mar	Avr	Mai	Jun	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc						
Revenu 1	Pension		P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	9	$\frac{40\,001 \leq \text{Pension } (45\,000) \leq 79\,999}{\text{CIP} = [600 - [(3\,750 \times 12) - 40\,000] \times 0,015]} : 12 = 43,75€$	9 x 43,75€ = 393,75
Revenu 2	Salaire	S	S	S							S	S	S				2	$\frac{40\,001 \leq \text{Salaire } (45\,000) \leq 79\,999}{\text{CIS} = [600 - [(3\,750 \times 12) - 40\,000] \times 0,015]} : 12 = 43,75€$	2 x 43,75€ = 87,50
Revenu 3	Bénéfice			B	B	B											1	$\frac{40\,001 \leq \text{Bénéfice } (45\,000) \leq 79\,999}{\text{CII} = [600 - [(3\,750 \times 12) - 40\,000] \times 0,015]} : 12 = 43,75€$	1 x 43,75€ = 43,75
Total	Total	S	P	P	B	B	P	P	P	P	P	P	S	S	P	P	12		525,00

Exemple 2 :

2.2. Détermination du CI-CO2 indépendant, CI-CO2 salarié et CI-CO2 pensionné :

	Revenus de base	Périodes (mois)												Total de mois	Revenu mensuel moyen			
		Jan	Fév	Mar	Avr	Mai	Jun	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc					
Bénéfice	15 000,00€			B	B	B											4	$\frac{15\,000,00}{4} = 3\,750,00€$
Salaire	22 500,00€	S	S	S					S	S	S						6	$\frac{22\,500,00}{6} = 3\,750,00€$
Pension	33 750,00€	P	P	P	P	P	P	P									9	$\frac{33\,750,00}{9} = 3\,750,00€$
Total	71 250,00€																19	



Classement par revenu de base le plus élevé*	Revenu mensuel moyen	Catégorie	Périodes (mois)												Mois à considérer	CI-CO2 indépendant, CI-CO2 salarié et CI-CO2 pensionné mensuels	CI-CO2 annuels à accorder (€)			
			Jan	Fév	Mar	Avr	Mai	Jun	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc						
Revenu 1	3 750,00€	Pension			P	P												9	$40\,001 \leq \text{Pension (45 000)} \leq 79\,999 :$ $\text{CI-CO2} = [192 - [(3\,750 \times 12) - 40\,000] \times 0,0048] : 12 = 14,00€$	9 x 14,00€ = 126,00
Revenu 2	3 750,00€	Salaire	S	S	S									S	S	S		2	$40\,001 \leq \text{Salaire (45 000)} \leq 79\,999 :$ $\text{CI-CO2} = [192 - [(3\,750 \times 12) - 40\,000] \times 0,0048] : 12 = 14,00€$	2 x 14,00€ = 28,00
Revenu 3	3 750,00€	Bénéfice			B	B	B											1	$40\,001 \leq \text{Bénéfice (45 000)} \leq 79\,999 :$ $\text{CI-CO2} = [192 - [(3\,750 \times 12) - 40\,000] \times 0,0048] : 12 = 14,00€$	1 x 14,00€ = 14,00
Total		Total	S	P	P	B	B	B	P	P	P	P	P	S	S	P	P	12		168,00

*en présence de revenus mensuels égaux, le classement est fait selon la taille des périodes
Montant total annuel du CII/CIS/CIP et du CI-CO2 indépendant/CI-CO2 salarié/CI-CO2 pensionné : 525,00 + 168,00 = 693,00 euros.