



CHAMBRE DES DÉPUTÉS
GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG

Dossier consolidé

Proposition de loi 6538

Proposition de loi portant modification
- de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu

Date de dépôt : 31-01-2013
Date de l'avis du Conseil d'État : 15-05-2013
Auteur(s) : Monsieur François Bausch, Député
Monsieur Camille Gira, Député

Liste des documents

Date	Description	Nom du document	Page
31-01-2013	Déposé	6538/00	<u>3</u>
15-05-2013	Avis du Conseil d'Etat (14.5.2013)	6538/01	<u>12</u>
30-11-2023	Retrait du rôle des affaires de la Chambre des Députés - Dépêche du Président de la Chambre des Députés à la Ministre déléguée auprès du Premier ministre, chargée des Relations avec le Parlement ([...])	6538/02	<u>19</u>

6538/00

N° 6538

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2012-2013

PROPOSITION DE LOI

**portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967
concernant l'impôt sur le revenu**

* * *

*Dépôt (M. Camille Gira et M. François Bausch)
et transmission à la Conférence des Présidents (31.1.2013)*

*Déclaration de recevabilité et transmission au Conseil d'Etat
et au Gouvernement (26.2.2013)*

SOMMAIRE:

	<i>page</i>
1) Texte de la proposition de loi	1
2) Exposé des motifs	2
3) Commentaire des articles	4
4) Projet de règlement grand-ducal pris en exécution de la proposition de loi portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu	7

*

TEXTE DE LA PROPOSITION DE LOI

Art. 1. Il est introduit un article 50ter, libellé comme suit:

„(1) Lors de la détermination du bénéfice les charges qui sont en rapport économique avec des véhicules automoteurs sont déductibles en fonction des émissions de CO₂ du véhicule en question et limitées à un montant maximal par année. Le rapport entre les montants déductibles et les émissions de CO₂ ainsi que le montant maximal déductible par année sont déterminés par règlement grand-ducal. Cette même disposition s'applique pour la détermination des résultats dégagés lors de la réalisation ou lors du prélèvement personnel d'un tel véhicule. Sont visés notamment les amortissements, les déductions pour dépréciation, les frais de financement, les termes des contrats de crédit-bail ou de location, les frais d'entretien, les frais de réparation, les frais de fonctionnement, les carburants, les taxes, les primes d'assurance. Les émissions de CO₂ des véhicules dont il y a lieu de tenir compte sont celles spécifiées à l'article 36, alinéa 1er de la 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.

(2) Sont toutefois exclus de ces mesures les véhicules automoteurs suivants:

- a) ceux affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes ou faisant partie de l'actif net d'une entreprise de location de voitures;
- b) ceux affectés exclusivement au transport de biens ou de marchandises;
- c) ceux affectés exclusivement au sein d'une entreprise au transport des salariés vers ou en provenance de leur lieu de travail, pour autant que ces véhicules soient admis à la circulation avec une capacité de 9 occupants au moins (y compris le chauffeur);

- d) ceux spécialement aménagés de façon à servir exclusivement à un service de dépannage;
- e) les machines automotrices.

(3) Les mesures faisant l'objet du présent article ne visent pas les véhicules automoteurs dont la date de première mise en circulation se situe avant le 1er janvier 2014 pourvu qu'il n'y ait pas eu de changement de propriétaire ou de détenteur à partir de cette dernière date."

Art. 2. Le titre Ier (impôt sur le revenu des personnes physiques) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est modifié et complété comme suit:

1° L'article 48 est complété par un numéro 7a nouveau, libellé comme suit:

„7a. la taxe sur les véhicules automoteurs, à l'exception de celle en rapport avec:

- les véhicules automoteurs affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes;
- les véhicules automoteurs affectés exclusivement au transport de biens ou de marchandises;
- les véhicules automoteurs affectés exclusivement au sein d'une entreprise au transport des salariés vers ou en provenance de leur lieu de travail, pour autant que ces véhicules soient admis à la circulation avec une capacité de 9 occupants au moins (y compris le chauffeur);
- les véhicules automoteurs spécialement aménagés de façon à servir exclusivement à un service de dépannage;
- les machines automotrices;
- les véhicules automoteurs de démonstration des garagistes.

Lorsqu'un véhicule automoteur fait l'objet d'un contrat de leasing à long terme, un règlement grand-ducal peut prévoir, en dérogeant aux dispositions de la phrase précédente et dans des conditions déterminées, qu'en lieu et place de la taxe due par le donneur de leasing, débiteur de la taxe, le montant de la taxe compris dans les termes de leasing constitue une dépense d'exploitation non déductible dans le chef du preneur de leasing;"

Art. 3. A l'article 104 (1) il est ajouté le texte suivant:

„L'utilisation d'une voiture de service par un salarié pour effectuer ses déplacements privés constitue un avantage en nature qui est déterminé de manière forfaitaire mais en fonction des émissions de CO₂ de la voiture mise à disposition par l'employeur. La relation entre l'avantage en nature et les émissions de CO₂ de la voiture utilisée est déterminée par règlement grand-ducal."

*

EXPOSE DES MOTIFS

L'exposé des motifs apporte davantage de précisions quant aux **trois mesures distinctes** prises dans le cadre de la proposition de loi. Ces mesures sont prises dans l'intérêt de différents domaines:

Environnement

Dans le cadre du 1er plan d'action en vue de la réduction des émissions de CO₂ d'avril 2006 ainsi que les plans d'action suivants, le gouvernement avait identifié un certain nombre de mesures pour agir face aux émissions de gaz à effet de serre croissantes en provenance du secteur des transports.

A côté des efforts en matière d'extension et d'amélioration des transports en commun, la réforme de la taxe sur les véhicules automoteurs selon des critères environnementaux, ainsi que le relèvement progressif du taux des accises sur les carburants routiers, figurent parmi les mesures-clés du 1er plan d'action susmentionné. Néanmoins, l'efficacité des mesures précitées risque d'être partiellement amoindrie dans la mesure où les frais d'exploitation des voitures de sociétés peuvent être déduits de la base imposable. C'est pourquoi ledit plan d'action prévoyait un réexamen des dispositions fiscales concernant ces voitures.

Immatriculations 2007-2012

Plus que la moitié des voitures nouvellement immatriculées en 2012 sont des voitures de société, un taux qui a augmenté depuis 2007 de 42% à 54% en 2012 (source STATEC).

Le tableau ci-dessous compare la vente de voitures particulières (PP) avec la vente de voitures de société (PM) suivant les différentes catégories d'émissions de CO₂.

Immatriculation par personnes morales (sociétés)

<i>g CO₂/km</i>			<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>		
81-130	26,2%		3.565	4.429	3.319	5.762	41,0%	
131-180	47,7%		6.485	6.703	5.414	6.066	43,1%	
181-230	16,0%		2.174	2.343	1.565	1.471	10,5%	
231-280	5,7%		779	744	502	513	3,6%	
281-330	2,7%		367	306	160	162	1,2%	
331-380	0,9%		127	114	70	56	0,4%	
381-600	0,6%	1.361	88	63	36	29	0,2%	760
			13.585	14.702	11.066	14.059		
			42%	44%	40%	46%		

Immatriculations par personnes privées

<i>g CO₂/km</i>			<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>		
81-130	27,1%		4.998	5.594	6.666	6.922	41,3%	
131-180	48,9%		9.008	9.343	7.161	7.516	44,8%	
181-230	18,3%		3.372	2.682	2.295	1.908	11,4%	
231-280	3,5%		642	465	345	278	1,7%	
281-330	1,6%		293	229	116	103	0,6%	
331-380	0,4%		71	97	63	34	0,2%	
381-600	0,2%	1.052	46	22	21	11	0,1%	426
			18.430	18.432	16.667	16.772		
			58%	56%	60%	54%		

Il y a lieu de constater:

1. Qu'entre 2007 et 2010 il y a une nette tendance dans les deux secteurs vers l'acquisition de voitures à moindre émissions de CO₂. Or, en analysant les chiffres de vente au festival en printemps 2011, on doit constater un revirement de cette tendance au profit des voitures à plus haut cylindrage.
2. Mais, en ce qui concerne les voitures de sociétés, la somme des voitures immatriculées à hautes émissions de CO₂ (> 230 g CO₂/km) a soit baissé entre 2007 et 2010 (de 1.361 à 760), mais reste nettement plus grande et a baissé nettement moins forte que celle des voitures particulières comparables (de 1.052 à 426).
3. Vu que le marché des voitures de société est le futur marché des occasions (après le temps du contrat leasing de 3 à 5 ans ces voitures sont souvent revendues à des particuliers), les voitures à hautes émissions de CO₂ restent en service pour une longue période.

Il est donc indispensable pour l'efficacité des mesures pour la protection de l'environnement et du climat de prendre également des démarches au niveau des voitures de société, afin d'inciter l'acquisition de voitures à moindre émissions de CO₂.

Fiscalité équitable

Rappelons tout d'abord la remarque de la Chambre des Salariés en relation avec le PL 5801:

Il convient à cet égard de souligner que les recettes au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ont progressé de 2001 à 2006 de +39% pour atteindre 2.022 millions d'euros, tandis que dans la même période, les rentrées du Trésor touchées pour l'impôt sur le revenu des collectivités n'ont augmenté que de +13%, passant seulement de 1.124 millions à 1.273 millions d'euros.

Le rendement de l'impôt sur les bénéfices des sociétés restait en effet en 2006, en termes nominaux et a fortiori en termes réels, au-dessous de son niveau des années 2002 et 2003, et ceci en dépit de la brillante conjoncture économique. La relation respective de la charge fiscale des ménages et des firmes a ainsi glissé de 51:49 en 2002 à 61:39 en 2006.

Vu les mesures fiscales prises en relation avec les voitures particulières, notamment la réforme de la taxe sur les véhicules automoteurs selon des critères environnementaux, ainsi que le relèvement progressif du taux des accises sur les carburants routiers, il revient à rééquilibrer la charge fiscale entre les ménages et les firmes dans ce domaine.

Du point de vue équité entre salariés, il y a lieu de constater une disproportion fiscale entre un salarié qui profite d'une voiture de service et celui qui bénéficierait d'une augmentation de son salaire de la même valeur. En effet, le taux actuel de l'imposition forfaitaire mensuelle de l'avantage en nature dont le salarié bénéficie par la mise à disposition d'une voiture de service (1,5% de la valeur du véhicule neuf, p. ex. 300 € TTC pour une voiture de 20.000 €) n'est pas en relation avec l'avantage réel de cette mise à disposition. Le patron qui pour ses salariés chercherait à compenser financièrement la mise à disposition d'une voiture de service serait désavantagé fiscalement. Il en est de même pour le salarié qui devrait payer des impôts supplémentaires sur cette augmentation de son salaire.

Recettes pour le budget de l'Etat

En relation avec la déductibilité des frais d'acquisition et d'exploitation des voitures de sociétés on peut actuellement faire le calcul suivant:

Vente annuelle de voitures de sociétés (à usage mixte):	27.000
Estimation voitures de sociétés visées par cette PPL:	10.000
Prix moyen d'une voiture:	20.000 €
Frais annuels d'exploitation par voiture:	2.000 €
Montant des frais déduits de la masse imposable:	220.000.000 €
Impôts non perçus (29,6%) par an:	65.120.000 €

Ce calcul donne une idée du montant des impôts non perçus annuellement en relation avec les voitures de sociétés. Ce montant peut être considéré comme une forme de subvention aux entreprises qui va à l'encontre de différents objectifs politiques préconisés par le gouvernement: protection du climat, mobilité: modal split 25/75, santé: émissions toxiques, bruit, etc.

*

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Ad Article 1:

L'objectif du nouvel article 50ter L.I.R. est d'inciter les contribuables qui projettent d'acquérir une voiture de tourisme, que ce soit par contrat d'achat ou par contrat de crédit-bail, d'opter pour des voitures tendant à assurer la protection de l'environnement, en prévoyant la neutralisation graduelle des coûts qui sont en relation économique avec des voitures en fonction des émissions de CO₂ de cette voiture.

Le plafonnement du montant annuel déductible est introduit dans le souci de ne pas favoriser l'acquisition de voitures prototypes sans émissions de CO₂ à des prix très élevés.

La proposition de loi établit une relation entre les émissions de CO₂ des voitures de service et les pourcentages des dépenses d'exploitation de ces véhicules qui seront déductibles de la base imposable. Les pourcentages varient suivant le seuil des émissions du véhicule. Les voitures à émissions réduites

sont avantagées, tandis que les voitures avec des émissions au-dessus de la moyenne nationale actuelle sont pénalisées. Le marché des voitures présente un nombre important de voitures qui affichent des émissions entre 100 et 110 g de CO₂/100 km. Cette valeur est prise comme base de calcul (100% des frais sont déductibles) pour les années 2013 à 2015. Les pourcentages sont adaptés à l'évolution de la technique des moteurs d'automobiles en deux étapes: 2016-2018 et 2019-2020. L'échelle des pourcentages déductibles est définie par un règlement grand-ducal.

En ce qui concerne les valeurs des émissions des voitures, il y a lieu de se référer à la valeur des émissions de CO₂ en g/km lors d'un cycle d'essai standardisé mixte telle qu'elle figure sur le certificat de conformité communautaire ou sur un autre certificat équivalent délivré par le constructeur du véhicule. Cette donnée est enregistrée dans le fichier de la base de données nationale sur les véhicules routiers lors de la première immatriculation.

Les dispositions du nouvel article 50ter L.I.R. s'appliquent non seulement dans le cadre de la détermination du bénéfice commercial, mais encore dans le cadre de la détermination du bénéfice agricole et forestier, ainsi que du bénéfice provenant d'une profession libérale. Une définition des „dépenses d'exploitation“ est reprise en annexe.

Dans un souci de clarté, l'alinéa 1er énumère les principales charges occasionnées par la détention d'un véhicule automoteur. Il s'agit plus particulièrement des amortissements, des déductions pour dépréciation, des frais de financement, des termes d'un crédit-bail ou de location, des frais d'entretien et de réparation, des frais de fonctionnement, des carburants, des taxes et des primes d'assurances. Ainsi, dans la mesure où lesdites charges constituent des dépenses d'exploitation, la prescription du nouvel alinéa 1er exige que ces dépenses d'exploitation soient considérées lors de la détermination du bénéfice. En conséquence, les résultats dégagés lors de la réalisation ou du prélèvement personnel d'un tel véhicule subissent le même sort. En d'autres termes, une éventuelle perte de cession sera ajoutée au résultat déclaré, alors qu'un éventuel bénéfice de cession en sera déduit.

Le deuxième alinéa de l'article 50ter L.I.R. restreint le champ d'application de l'alinéa 1er de manière sensible en énumérant certaines catégories de véhicules automoteurs dont les frais restent déductibles, indépendamment de leurs valeurs d'émissions de CO₂. Il s'agit, d'une part, des véhicules automoteurs affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes ou de ceux investis dans une entreprise de location de voitures, ainsi que de ceux qui servent exclusivement au transport de biens ou de marchandises. Il en est de même des véhicules automoteurs affectés exclusivement au sein d'une entreprise au transport des salariés vers ou en provenance de leur lieu de travail, pour autant que ces véhicules sont admis à la circulation avec une capacité de 9 occupants au moins, ainsi que des dépanneuses et des machines automotrices. Par conséquent, les frais en rapport économique avec les camions, les camionnettes de livraison, ainsi que les avions ou navires qui servent exclusivement au transport de personnes, de biens ou de marchandises restent notamment déductibles en tant que frais d'exploitation. Il en est de même des frais occasionnés par les machines automotrices comme les bulldozers, les excavateurs, les grues automotrices, les rouleaux compresseurs, les bétonnières automotrices, les tracteurs etc.

Le troisième alinéa précise que les nouvelles mesures sont applicables aux véhicules automoteurs qui seront immatriculés pour la première fois après le 1er janvier 2014.

Reste encore à préciser qu'en vertu des articles 64 et 93, alinéa 1er L.I.R., les dispositions du nouvel article 50ter L.I.R. s'appliquent non seulement dans le cadre de la détermination du bénéfice commercial, mais encore dans le cadre de la détermination du bénéfice agricole et forestier, ainsi que du bénéfice provenant d'une profession libérale.

Ad Article 2:

L'article 48 L.I.R. énumère certaines dépenses qui ne sont pas considérées comme dépenses d'exploitation, même si elles sont provoquées par l'entreprise. Le nouveau numéro 7a élargit le catalogue des dépenses non déductibles en disposant que la taxe sur les véhicules automoteurs ne constitue pas une dépense d'exploitation, à l'exception de celle qui est en rapport avec des véhicules automoteurs déterminés.

Aux termes du nouveau numéro 7a, la taxe sur les véhicules automoteurs affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes, celle sur les véhicules automoteurs affectés exclusivement au transport de biens ou de marchandises, celle sur les véhicules automoteurs affectés exclusivement au sein d'une entreprise au transport de salariés vers ou en provenance de leur lieu de travail, pour autant

que ces véhicules soient admis à la circulation avec une capacité de 9 occupants au moins (y compris le chauffeur), celle sur les véhicules automoteurs spécialement aménagés de façon à servir exclusivement à un service de dépannage, ainsi que celle sur les machines automotrices restent déductibles en tant que dépenses d'exploitation.

Partant, la taxe sur les véhicules automoteurs que l'on pourrait qualifier d'outil de travail comme notamment la dépanneuse, le bulldozer, l'excavateur, la grue automotrice, le rouleau compresseur ainsi que la bétonnière automotrice reste déductible. Il en est de même de la taxe qui grève les véhicules automoteurs utilisés exclusivement au transport de biens et de marchandises comme les camions, les camionnettes de livraison, les tracteurs, et de celle qui grève les véhicules automoteurs affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes comme notamment les autocars, les autobus et les taxis.

On constate que les véhicules automoteurs dont la taxe reste déductible ne sont pas exactement les mêmes que ceux qui sont éligibles pour la bonification d'impôt instaurée par l'article 152bis L.I.R. En effet, bien que les véhicules automoteurs qui font partie de l'actif net d'une entreprise de location de voitures soient éligibles pour la bonification d'impôt pour investissement, la taxe qui grève ces véhicules n'est plus à considérer comme une dépense d'exploitation. D'un autre côté, il a été jugé opportun de traiter la taxe sur les véhicules automoteurs de démonstration des garagistes encore comme dépense d'exploitation déductible. Concrètement, il s'agit des voitures à personnes que les garagistes doivent mettre à la disposition de clients potentiels pour des essais.

Le fait que la taxe sur certains véhicules automoteurs ne constitue dorénavant plus une dépense d'exploitation déductible, n'a aucune incidence sur la détermination de la quote-part privée des frais en relation avec un véhicule qui est utilisé à la fois à titre professionnel et à titre privé. Toutefois, en l'occurrence seul le montant de la taxe diminué de la quote-part de la taxe comprise dans la quote-part privée des frais est à ajouter au résultat déclaré. Le même principe vaut pour la détermination de l'avantage en nature constitué par la mise à la disposition d'une voiture à l'associé d'un organisme à caractère collectif pour ses déplacements privés. Dans ce contexte, il échet de préciser qu'en vertu des articles 64 et 93, alinéa 1er L.I.R., les dispositions du nouveau numéro 7a de l'article 48 L.I.R. s'appliquent non seulement dans le cadre de la détermination du bénéfice commercial, mais encore dans le cadre de la détermination du bénéfice agricole et forestier, ainsi que du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale.

La deuxième phrase instaure une base habilitante permettant à un règlement grand-ducal de prévoir que la taxe en rapport avec un véhicule automoteur faisant l'objet d'un contrat de leasing à long terme et mentionné à l'article 48, numéro 7a, première phrase L.I.R. reste déductible dans le chef du donneur de leasing, débiteur de la taxe, mais que la taxe refacturée au preneur de leasing dans le cadre de ce même contrat est une dépense d'exploitation non déductible dans son chef.

Ad Article 3:

Dans le même contexte, l'Administration des contributions directes procédera à une adaptation du taux utilisé pour déterminer de manière forfaitaire l'avantage en nature dont le salarié bénéficie du fait qu'il peut utiliser une voiture appartenant à son employeur ou acquis par crédit-bail pour ses déplacements privés. A l'heure actuelle, l'évaluation forfaitaire mensuelle de l'avantage dont le salarié bénéficie, le cas échéant, est fixée à 1,5% de la valeur neuve du véhicule par la circulaire du Directeur des Contributions L.I.R. n° 104/1 du 16 juin 1995.

Par cette proposition de loi, il est prévu de déterminer ce taux également en fonction des émissions de la voiture mise à disposition du salarié. L'échelle des taux pour déterminer l'avantage en nature des salariés en question est définie par un règlement grand-ducal.

*

PROJET DE REGLEMENT GRAND-DUCAL
pris en exécution de la proposition de loi portant
modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967
concernant l'impôt sur le revenu

Nous HENRI, ...

Vu la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu

Art. 1er. Lors de la détermination du bénéfice les charges qui sont en rapport économique avec des véhicules automoteurs sont déductibles en fonction des émissions de CO₂ du véhicule suivant le tableau ci-dessous:

*Pourcentage des frais d'acquisition et d'utilisation des véhicules
de service déductible lors de la détermination du bénéfice commercial:*

<i>Emissions de CO₂</i>	<i>1. étape 2013-2015</i>	<i>2. étape 2016-2018</i>	<i>3. étape 2019-2020</i>
jusque 60 g/km	125%	120%	115%
> 60-70 g/km	120%	115%	110%
> 70-80 g/km	115%	110%	105%
> 80-90 g/km	110%	105%	100%
> 90-100 g/km	105%	100%	95%
> 100-110 g/km	100%	95%	90%
> 110-120 g/km	95%	90%	85%
> 120-130 g/km	90%	85%	80%
> 130-140 g/km	85%	80%	75%
> 140-150 g/km	80%	75%	70%
> 150-160 g/km	75%	70%	65%
> 160-170 g/km	70%	65%	60%
> 170-180 g/km	65%	60%	55%
> 180-190 g/km	60%	55%	50%
> 190-200 g/km	55%	50%	45%
> 200-210 g/km	50%	45%	40%
> 210-220 g/km	45%	40%	35%
> 220-230 g/km	40%	35%	30%
> 230-240 g/km	35%	30%	25%
> 240-250 g/km	30%	25%	20%
> 250-260 g/km	25%	20%	15%
> 260-270 g/km	20%	15%	10%
> 270 g/km	15%	10%	5%

Art. 2. Le montant maximal annuellement déductible suivant l'article 1er est fixé à 7.500 €.

Art. 3. L'utilisation d'une voiture de service par un salarié pour effectuer ses déplacements privés constitue un avantage en nature qui est déterminé de manière forfaitaire mais en fonction des émissions de CO₂ de la voiture mise à disposition par l'employeur suivant le tableau ci-dessous:

Imposition forfaitaire mensuelle de l'avantage en nature dont le salarié bénéficie par la mise à disposition d'une voiture de service¹:

En pourcentage de la valeur du véhicule neuf TVA comprise

<i>Emissions de CO₂</i>	<i>1. étape 2013-2015</i>	<i>2. étape 2016-2018</i>	<i>3. étape 2019-2020</i>
jusque 60 g/km	1,5%	1,625%	1,75%
> 60-70 g/km	1,625%	1,75%	1,875%
> 70-80 g/km	1,75%	1,875%	2%
> 80-90 g/km	1,875%	2%	2,125%
> 90-100 g/km	2%	2,125%	2,25%
> 100-120 g/km	2,125%	2,25%	2,375%
> 120-140 g/km	2,25%	2,375%	2,5%
> 140-160 g/km	2,375%	2,5%	2,625%
> 160-180 g/km	2,5%	2,625%	2,75%
> 180-200 g/km	2,625%	2,75%	2,875%
> 200 g/km	2,75%	2,875%	3%

¹ seulement à considérer pour nouvelles acquisitions

Camille GIRA
François BAUSCH

6538/01

N° 6538¹

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2012-2013

PROPOSITION DE LOI

**portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967
concernant l'impôt sur le revenu**

* * *

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

(14.5.2013)

Par dépêche du 1er mars 2013, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a soumis à l'avis du Conseil d'Etat la proposition de loi reprise sous rubrique. Au texte de la proposition de loi, déposée par les députés François Bausch et Camille Gira, étaient joints un exposé des motifs et un commentaire des articles.

Au moment d'émettre le présent avis, le Conseil d'Etat n'avait pas encore reçu une prise de position du Gouvernement.

*

CONSIDERATIONS GENERALES

La proposition de loi vise à modifier la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu („LIR“) en introduisant trois mesures spécifiques à caractère écologique ayant trait à la fiscalité des véhicules automoteurs, visant en particulier:

- a) la limitation de la déduction fiscale des charges en rapport avec certains véhicules automoteurs lors de la détermination du bénéfice commercial;
- b) la non-déduction de la taxe sur les véhicules automoteurs lors de la détermination du bénéfice commercial; et
- c) la détermination forfaitaire de l'avantage en nature imposable lors de l'utilisation d'une voiture de service par un salarié.

L'exposé des motifs précise que ces trois mesures sont proposées dans l'intérêt de l'environnement tout en soulignant le souci des auteurs de contribuer à une fiscalité équitable et à une augmentation des recettes fiscales.

En ce qui concerne la fiscalité des véhicules automoteurs, le Conseil d'Etat tient à rappeler que le projet de loi n° 5924, devenu entretemps la loi du 19 décembre 2008 portant modification de certaines dispositions en matière des impôts directs, comportait une disposition visant à qualifier la taxe sur les véhicules automoteurs de dépense non déductible au sens de l'article 48 LIR. Dans son avis du 9 décembre 2008 (doc. parl. n° 5924⁶), le Conseil d'Etat avait analysé la mesure proposée dans le cadre de la doctrine fiscale traditionnelle, et il avait dégagé certaines conséquences liées à une remise en cause du concept actuel de dépenses d'exploitation. Dans la mesure où la proposition de loi reprend la même disposition, le Conseil d'Etat se permet de renvoyer à ses observations afférentes, reproduites dans son avis précité. Ces observations sont d'ailleurs également applicables à la proposition visant à limiter la déductibilité fiscale des dépenses d'exploitation des véhicules automoteurs en fonction de critères liés tant aux émissions de CO₂ qu'à un plafond forfaitaire absolu.

Dans sa définition actuelle, la notion de dépenses d'exploitation inclut toutes les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise. Ces dépenses ne comportent pas de limite ni quant à leur montant

ni quant à leur nature: le contribuable est seul juge de l'opportunité de la dépense et de son importance¹. Sur ce point, la LIR adopte une position différente de la loi modifiée du 12 février 1979 relative à la taxe sur la valeur ajoutée („LTVA“). L'article 54 de la LTVA dispose en effet que les dépenses à caractère somptuaire, de divertissement ou de représentation n'ont pas de caractère strictement professionnel et ne sont de ce fait pas reconnues comme des dépenses déductibles lors de la détermination de la TVA en amont. D'autres pays, comme la Belgique, ont créé une catégorie de dépenses d'exploitation qualifiées de „dépenses non admises“. Ces dépenses ne sont pas déductibles dans leur intégralité pour l'impôt sur le revenu et pour la TVA, certaines dépenses sont partiellement déductibles pour les besoins de l'un ou de l'autre de ces deux impôts, et d'autres dépenses ne sont déductibles ni pour l'un des impôts ni pour les deux. Le droit fiscal belge régit le traitement fiscal des frais de voitures professionnelles au titre de ces dépenses non admises.

Le Conseil d'Etat peut concevoir que la notion de dépenses d'exploitation traditionnelle soit modifiée afin d'inclure une limitation de la déductibilité fiscale des frais de voitures utilisées à des fins professionnelles. Dans le souci de la cohérence du droit fiscal, il recommande toutefois de créer un cadre cohérent, traitant de la non-déduction de certaines dépenses d'exploitation à la fois pour la TVA et pour l'impôt sur le revenu, plutôt que de procéder par des retouches ponctuelles. Un tel concept pourrait se limiter à des considérations à caractère écologique, mais il pourrait aussi inclure d'autres catégories de dépenses. Par ailleurs, il conviendrait également d'analyser cette mesure par rapport aux exigences constitutionnelles, et notamment l'article 101 en combinaison avec l'article 10bis de la Constitution qui fondent le principe de l'égalité de traitement en matière fiscale.

De manière générale, le Conseil d'Etat soulève la question fondamentale suivante: dans l'optique de la recherche d'objectifs écologiques, il convient de cibler non pas telle catégorie de véhicules ou d'utilisateurs voire de propriétaires, mais les émissions nocives effectives en fonction de leur volume réel, à calculer soit sur base des kilomètres parcourus par tel véhicule, soit sur base du volume de carburant utilisé. Toute autre méthode d'évaluation risque d'être arbitraire.²

En ce qui concerne plus spécialement la déduction de la taxe sur les véhicules automoteurs, le Conseil d'Etat se permet de renvoyer à son avis précité du 9 décembre 2008 (doc. parl. n° 5924⁶).

La troisième proposition traite de l'évaluation de l'avantage en nature lorsqu'un salarié utilise une voiture de service pour ses besoins privés. En l'état actuel, cet avantage en nature est imposable en vertu de l'article 104 LIR qui assimile à des recettes „tous les biens et avantages, tant en espèces qu'en nature, mis à disposition du contribuable dans le cadre de l'une des catégories de revenus mentionnés aux numéros 4 à 8 de l'article 10“. Sur base de cette disposition, le Directeur des contributions a émis une circulaire administrative définissant les règles d'évaluation appliquées par l'administration. La proposition de loi innove en ce sens qu'elle autorise l'évaluation forfaitaire de l'avantage en nature en fonction des émissions de CO₂. Indépendamment du suivi que la Chambre des députés donnera à la proposition de loi sous avis, le Conseil d'Etat se permet de signaler ses réserves sur la procédure visant à définir le traitement fiscal des voitures de service utilisées à des fins privées par une simple circulaire, alors que l'article 104 LIR crée les bases légales pour un règlement grand-ducal déterminant les modalités d'application de cette disposition. Dans un souci de sécurité juridique, il recommande de fixer les règles d'évaluation forfaitaire de l'avantage en nature lié à l'utilisation privée de voitures dans un texte réglementaire et de limiter les circulaires administratives à des questions d'application pratique sans contenu normatif proprement dit.

Quant à la portée de la disposition proposée, il convient de relever que les revenus en nature sont actuellement déterminés par la valeur financière effective de ces avantages, sans faire intervenir des considérations écologiques, sociales ou autres. La proposition de loi change la nature du concept d'avantage en nature en disposant qu'un règlement grand-ducal peut déterminer cet avantage en nature en fonction d'un critère écologique, sans rapport aux frais réellement exposés par l'employeur.

¹ Voir notamment Norbert Fehlen, *La détermination du revenu soumis à l'impôt*, Etudes fiscales, novembre 1996, page 41.

² Voir avis du Conseil d'Etat du 28 novembre 2006 sur le projet de loi promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement (doc. parl. n° 5611⁸, p. 20).

Le Conseil d'Etat a déjà exprimé sa préférence dans d'autres avis pour un système fiscal simple et transparent, basé sur la capacité contributive des contribuables³. En introduisant des considérations de politique générale, liées notamment à la politique environnementale ou sociale, le législateur crée une différence de traitement fiscal entre certaines catégories de contribuables, privilégiant ainsi les uns par rapport aux autres. De telles mesures tendent à donner naissance à des niches fiscales, dont le coût direct n'apparaît pas dans le budget de l'Etat. Il s'y ajoute que la multiplication de telles mesures directrices donne lieu à des interactions imprévues et à des doubles impositions ou doubles dégrèvements, sans que ces résultats soient clairement évalués. Ce risque est également apparent en ce qui concerne la fiscalité des voitures de service utilisées à des fins privées, vu que les trois mesures proposées seront, suivant les vues des auteurs, applicables de façon cumulative. Le Conseil d'Etat imagine que cet effet cumulatif peut être très significatif dans certaines hypothèses, et il regrette que les auteurs n'aient pas joint de simulation chiffrée à leur proposition de loi. Comme les auteurs estiment le nombre de voitures de service nouvellement mises en circulation à environ 10.000 par année, cet impact ne devrait pas être négligeable.

*

EXAMEN DES ARTICLES

Article 1er

En ce qui concerne la formulation de l'article 1er, il convient d'indiquer dans le dispositif la loi dans laquelle est introduit l'article 50ter.

Au paragraphe 1er, à la première phrase, il convient de remplacer le terme „charges“ par le terme „dépendances d'exploitation“. Le terme „année“ est à remplacer par „année d'imposition“. La deuxième phrase est à redresser par la substitution du singulier „est“ au pluriel „sont“. La troisième phrase pose des problèmes d'interprétation:

- La cession d'un véhicule peut se faire à un prix soit supérieur soit inférieur à la valeur comptable.
- Si la cession conduit à une perte, la disposition implique-t-elle que la perte n'est pas entièrement reconnue et que la partie écartée dépend des émissions de CO₂ du véhicule en question? Dans cette hypothèse, il conviendrait de préciser la pensée des auteurs. A noter toutefois que la perte de cession éventuelle ne qualifie pas de dépense d'exploitation ni de charge.
- Si la cession permet de réaliser une plus-value, le Conseil d'Etat se demande si le montant de la plus-value imposable devrait, aux termes de la proposition de loi, s'écarter de la différence comptable inscrite dans les livres de la société et renseignée au bilan de l'entreprise. Dans cette hypothèse, les auteurs proposent-ils d'exonérer partiellement la plus-value, ou envisagent-ils au contraire d'imposer une plus-value fictive, supérieure à la plus-value comptable, à déterminer en fonction des émissions de CO₂? Le libellé proposé n'est pas clair et ne permet pas la compréhension du caractère normatif de la disposition proposée.

Le Conseil d'Etat doit dès lors s'opposer de façon formelle à la formulation de cette disposition, dont le texte lacunaire ne satisfait pas aux exigences du principe de la sécurité juridique.

En ce qui concerne les deuxième et troisième phrases du paragraphe 1er, l'article 32, paragraphe 3 de la Constitution n'autorise le Grand-Duc à prendre des règlements qu'aux fins, dans les conditions et suivant les modalités spécifiées par la loi, alors que la matière en question est érigée en réserve

³ Voir notamment:

- Avis du Conseil d'Etat du 4 décembre 2012 sur le projet de loi portant modification – de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu; – de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune; – de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 („Abgabenordnung“); – de la loi modifiée du 30 juin 1976 portant 1. création d'un fonds pour l'emploi; 2. réglementation de l'octroi des indemnités de chômage complet; – de la loi modifiée 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; – de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée; – de la loi modifiée 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 (doc. parl. n° 6497¹);
- Avis du Conseil d'Etat du 20 novembre 2011 sur le projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2013 (doc. parl. n° 6500⁴), page 15 (concept de dépenses fiscales).

constitutionnelle par les articles 99 et 101 de la Constitution.⁴ Sous peine d'opposition formelle, le Conseil d'Etat exige que la loi fixe le montant maximal qui pourra être déduit par année.

La quatrième phrase est à supprimer si la proposition du Conseil d'Etat relative à la première phrase est retenue par la Chambre des députés. En effet, l'expression „dépenses d'exploitation“ vise toutes les catégories de dépenses énumérées, alors qu'une énumération risque forcément d'être incomplète. Le terme „notamment“ est également à écarter, alors que son utilisation a en l'espèce pour but d'illustrer le principe établi à la phrase qui précède et revêt en l'occurrence une connotation exemplative qui est à écarter dans des textes normatifs comme étant superfétatoire et sans réel apport normatif.

A la cinquième phrase, il y a lieu d'ajouter l'adjectif „modifiée“ derrière „loi“ en se référant à la loi du 22 décembre 2006. Ensuite, il échet de se référer à l'article 36, paragraphe 1er de ladite loi.

En ce qui concerne le paragraphe 2 de l'article sous examen et l'article 2, point 1°, le Conseil d'Etat relève une différence des termes utilisés. Il demande dès lors de faire usage de la terminologie du Code de la route de manière cohérente. Ainsi, il s'interroge sur la distinction entre „biens“ et „marchandises“, et il relève que la législation routière se réfère au „conducteur“ et non pas au „chauffeur“.

Le paragraphe 3 précise que les mesures de l'article sous avis ne visent pas les véhicules automoteurs dont la date de première mise en circulation se situe avant le 1er janvier 2014. Au lieu et à la place de dire à quoi l'article ne s'applique pas, il convient plutôt de dire à quoi la loi s'applique, tout en excluant une application rétroactive.

Article 2

Quant à la terminologie utilisée, le Conseil d'Etat renvoie à son observation sous l'article 1er.

En ce qui concerne le libellé de la disposition proposée, il y a lieu d'écrire:

„**Art. 2.** L'article 48 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est complété par un numéro 7a libellé comme suit: ...“

Concernant l'alinéa 2 du numéro 7a nouveau, le Conseil d'Etat rappelle que le propre du pouvoir réglementaire est d'exécuter la loi et non pas de rajouter, voire de déroger à celle-ci. Il est partant exclu, sous peine d'opposition formelle, que dans une matière réservée à la loi, comme en l'occurrence, le législateur habilite le Grand-Duc à édicter des règlements à l'effet de déroger à des lois, voire de les compléter. Afin d'éviter toute ambiguïté, il demande ainsi d'omettre la partie de phrase „un règlement grand-ducal peut prévoir, en dérogeant aux dispositions de la phrase précédente et dans des conditions déterminées, qu'en lieu et place de la taxe due par le donneur de leasing, débiteur de la taxe“⁵ et propose le texte qui suit:

„Lorsqu'un véhicule automoteur fait l'objet d'un contrat de leasing à long terme, le montant de la taxe compris dans les termes de leasing constitue une dépense d'exploitation non déductible dans le chef du preneur de leasing.“

Article 3

Quant à la présentation légistique, il y a lieu d'écrire:

„**Art. 3.** L'article 104, paragraphe 1er de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est complété par un alinéa 2 libellé comme suit: ...“

Quant au fond, le Conseil d'Etat recommande de préciser le sens et la portée de la disposition proposée. Les auteurs souhaitent-ils que l'avantage en nature visé soit déterminé en fonction d'un seul critère, à savoir l'impact sur l'environnement des émissions de CO₂ par la voiture, à l'exclusion de tous les autres critères? Le texte implique-t-il par exemple qu'aucun avantage en nature n'est à prendre en considération lorsque le contribuable utilise pour ses déplacements une voiture électrique n'ayant pas d'émissions de CO₂?

⁴ Cour constitutionnelle, arrêt 38/07 du 2 mars 2007, Mém. A-36 du 15 mars 2007, p. 742: „En matière fiscale la loi doit fixer les règles essentielles concernant l'assiette, le taux et le recouvrement de l'impôt.“

⁵ Voir avis du Conseil d'Etat du 21 décembre 2012 sur le projet de loi – portant transposition – de l'article 4 de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services; – de la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation; – modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (doc. parl. n° 6470³).

Au vu de ce qui précède, le Conseil d'Etat s'oppose formellement au texte de l'article 3 sur le fondement de l'article 101 en combinaison avec l'article 32, paragraphe 3 de la Constitution. L'article 3 est par conséquent à reformuler.

L'article 104, paragraphe 3 LIR serait alors également à adapter.

Finalement, le Conseil d'Etat fait observer qu'il n'a pas été saisi officiellement par le Gouvernement du projet de règlement grand-ducal joint à titre documentaire. La rédaction d'un tel texte dans une proposition de loi est d'ailleurs problématique alors que cette prérogative appartient, d'après les règles constitutionnelles, au seul pouvoir réglementaire.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 14 mai 2013.

Le Secrétaire général,
Marc BESCH

Le Président,
Victor GILLEN

6538/02

N° 6538²

CHAMBRE DES DEPUTES

PROPOSITION DE LOI

**portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967
concernant l'impôt sur le revenu**

* * *

**RETRAIT DU ROLE DES AFFAIRES
DE LA CHAMBRE DES DEPUTES**

**DEPECHE DU PRESIDENT A LA MINISTRE DELE-
GUEE AUPRES DU PREMIER MINISTRE, CHARGEE
DES RELATIONS AVEC LE PARLEMENT**

(30.11.2023)

Madame la Ministre déléguée,

J'ai l'honneur de vous informer, qu'en date du 30.11.2023 la proposition de loi portant modification – de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu – N°6538 a été retirée du rôle des affaires de la Chambre des Députés.

Veillez croire, Madame la Ministre déléguée, à l'assurance de ma très haute considération.

Le Président de la Chambre des Députés,
Claude WISELER

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau