

N° 8276³

CHAMBRE DES DEPUTES

PROJET DE LOI

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

* * *

AVIS DE LA CHAMBRE DES METIERS

(15.11.2023)

RESUME STRUCTURE

Le projet envisage de mettre en place une réforme de la bonification d'impôt pour investissement en abrogeant l'actuelle bonification d'impôt pour investissement complémentaire et en introduisant une nouvelle bonification d'impôt sur le revenu en raison des investissements effectués dans le cadre de la transformation digitale ou de la transition écologique et énergétique de l'entreprise.

La Chambre des Métiers se réjouit que la nouvelle bonification d'impôt tienne compte non seulement des investissements mais également des dépenses d'exploitation, ce qui devrait faciliter la transformation digitale et la transition énergétique et écologique des entreprises artisanales.

La Chambre des Métiers salue la nouvelle bonification et plus spécifiquement que la prise en considération des dépenses d'exploitation rende éligible les frais d'abonnements de logiciels jusqu'à présent exclus, voire les frais de développement de logiciels engagés par l'entreprise elle-même.

Elle est aussi d'avis qu'il ne faut pas exclure tous les véhicules automoteurs de la nouvelle bonification. Il faudrait plutôt, comme c'est déjà le cas sous la bonification actuelle de l'article 152bis LIR, considérer comme éligibles certains types de véhicules automoteurs.

Le projet sous avis définit au total cinq objectifs éligibles dans le cadre de la transformation digitale et six objectifs éligibles dans le cadre de la transition énergétique et écologique.

Dans ce contexte, la Chambre des Métiers estime utile de faire expressément référence à "tout ou partie" des procédés ou prestations de l'entreprise. En effet, ces dernières pourraient procéder à une digitalisation d'une partie seulement de leur processus de production ou de leurs services, sans que cela n'enlève à cette transformation son caractère innovant ou substantiel.

La Chambre des Métiers invite par ailleurs les auteurs à clarifier dans quelle mesure les modifications et rénovations des bâtiments, dans le but d'efficacité énergétique et d'amélioration écologique, seraient effectivement éligibles à la bonification d'impôt du paragraphe 4, alinéa 3). En effet, cet aspect de la transition écologique et énergétique de l'entreprise ne semble pas être expressément visé dans les différents objectifs listés, qui semblent seulement faire référence à l'amélioration ou la décarbonation des procédés de production.

Dans ce cas, se poserait également la question de savoir si la notion de site de production doit bien être entendue au sens large, à savoir comme visant également les bâtiments non-industriels, tels les bureaux. Il est important que le texte du projet soit modifié afin d'inclure expressément ces aspects.

La Chambre des Métiers regrette que le projet sous avis propose seulement une bonification d'impôt dans le cas de la transformation digitale ou de la transition écologique et énergétique. Or, il est fort probable que sur un exercice d'exploitation, une entreprise investisse aussi bien dans le digital que dans l'écologie ou l'énergie. Il faudra par conséquent adapter le texte afin d'accorder une bonification d'impôt pour des investissements et dépenses d'exploitations dans la transformation digitale et/ou dans la transition écologique et énergétique.

Les projets ne seront éligibles à la bonification d'impôt qu'à moins que l'entreprise ait demandé une attestation d'éligibilité au préalable du Ministère de l'Economie et l'ai obtenue.

La Chambre des Métiers regrette que l'exigence d'une demande d'attestation préalable soit nécessaire étant donné que cela complique les procédures administratives entourant la bonification d'impôt au lieu de les simplifier. C'est ainsi que la Chambre des Métiers demande en tout état de cause qu'une procédure simplifiée soit mise en place pour les PME afin de ne pas les exclure d'une bonification du fait de la complexité de la procédure de demande.

En outre, il devrait être possible d'obtenir cette attestation d'éligibilité pour des investissements et dépenses d'exploitation inférieurs à 20.000 euros pour autant que les critères des dépenses éligibles et des objectifs soient satisfaits.

La Chambre des Métiers suggère également d'introduire un délai maximal pour la prise de décision sur l'attestation d'éligibilité et que le principe du « silence vaut accord » s'applique dans le cas où ce délai n'est pas respecté.

Finalement, le texte exige que les entreprises disposent d'un certificat du Ministère de l'Economie qui confirme que les investissements et dépenses remplissent les objectifs prévus par le présent projet. Ce certificat doit être joint à la déclaration d'impôt pour se faire accorder une bonification d'impôt.

La Chambre des Métiers se doit de soulever que la mise en place d'une procédure administrative longue exigeant en plus de l'attestation préalable d'un certificat prouvant la réalité de la nature des investissements et des dépenses d'exploitation risque d'exclure nombre d'entreprises de la bonification d'impôts simplement en raison de sa complexité.

La Chambre des Métiers demande également que, dans le cas du certificat, la loi prévoit en tout état de cause une procédure simplifiée pour les PME. Dans ce contexte, la Chambre des Métiers estime que le délai de conclusion de deux mois pour demander le certificat est trop court ; un délai de six mois serait plus raisonnable. Le ministère devrait de son côté émettre le certificat endéans un mois après avoir reçu la demande. Comme proposé pour l'attestation d'éligibilité, dans le cas où ce délai ne serait pas respecté, le principe du « silence vaut accord » devrait s'appliquer.

*

Par sa lettre du 14 juillet 2023, Madame la Ministre des Finances a bien voulu demander l'avis de la Chambre des Métiers au sujet du projet de loi repris sous rubrique.

*

1. CONSIDERATIONS GENERALES

Le projet envisage de mettre en place certains éléments de l'accord dit « Solidaritétspak 2.0 » entre le Gouvernement, l'Union des Entreprises Luxembourgeoises (UEL) ainsi que les organisations syndicales LCGB, CGFP et OGBL à l'issue des réunions du Comité de coordination tripartite des 18, 19 et 20 septembre 2022. Ces éléments veulent notamment favoriser et accélérer la transition écologique et énergétique ainsi que la transformation digitale et seraient réalisés à travers une modification de l'article 152bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après « LIR »). En d'autres termes, il s'agit d'une réforme de la bonification d'impôt pour investissement.

Dans son état actuel, l'article 152bis LIR permet aux entreprises artisanales, commerciales, industrielles et minières de demander une bonification d'impôt pour investissement sur certains investissements réalisés au cours d'une année imposable. Cette bonification se compose de 2 volets :

1. une bonification d'impôt pour investissement complémentaire au taux de 13% du montant d'un investissement complémentaire en biens amortissables corporels autres que les bâtiments, le cheptel vif agricole et les gisements minéraux et fossiles ;
2. une bonification d'impôt pour investissement global dont le taux varie selon le montant de l'investissement en biens amortissables corporels autres que les bâtiments, le cheptel vif agricole et les gisements minéraux et fossiles. Une première tranche d'investissement jusqu'à 150.000 euros se voit accordée un taux de 8% et une deuxième tranche d'investissement dépassant 150.000 euros recevra un taux de 2%.

Malheureusement, le cadre légal actuel se limite uniquement aux investissements dans des biens amortissables corporels et ne tient pas compte des dépenses d'exploitation de l'entreprise même dans le cas d'investissements dans la transformation digitale ou la transition énergétique et écologique. Étant

donné que le Gouvernement et les partenaires sociaux jugent ces transitions au niveau des entreprises comme cruciales à la réalisation des objectifs nationaux ambitieux du PNEC (plan national intégré en matière d'énergie et de climat), lors de l'établissement du « Solidaritétspak 2.0 », le Gouvernement et les partenaires sociaux ont pris en considération une revendication de l'UEL d'introduire une super-déduction fiscale ou un crédit d'impôt aux entreprises qui investissent dans des projets qui promeuvent la transformation digitale et la transition écologique et énergétique.

C'est ainsi que le projet sous avis vise à modifier substantiellement la bonification d'impôt pour investissement en abrogeant tout d'abord la bonification d'impôt pour investissement complémentaire et en introduisant une nouvelle bonification d'impôt sur le revenu en raison des investissements effectués dans le cadre de la transformation digitale ou de la transition écologique et énergétique de l'entreprise. En plus, les auteurs tiennent compte d'une demande des organisations patronales d'étendre le champ d'application pour inclure également les dépenses d'exploitation. Cette extension se limite à l'éligibilité des dépenses d'exploitation liées à la transformation digitale ou bien à la transition énergétique, voire écologique. Les dépenses d'exploitation resteront donc exclues du champ d'application de la bonification pour investissement global.

La Chambre des Métiers se réjouit que la nouvelle bonification d'impôt tienne compte non seulement des investissements mais également des dépenses d'exploitation, ce qui devrait faciliter la transformation digitale et la transition énergétique et écologique des entreprises artisanales.

Concernant les taux, le projet de loi augmentera le taux de base de la bonification d'impôt pour investissement dans des biens corporels amortissables autres que les bâtiments, le cheptel vif agricole et les gisements minéraux et fossiles actuel de 8% à 12%, tout en supprimant les critères d'une tranche d'investissement de 150.000 euros. Les entreprises pourront par ailleurs prétendre à une bonification additionnelle de 6% pour tous les dépenses et investissements dans des biens corporels amortissables éligibles sous la bonification d'impôt pour investissement global actuelle et liés à un projet dans la transformation digitale ou la transition énergétique et écologique relevant ainsi le taux maximal de la bonification d'impôt à 18%. En parallèle, tout investissement et toutes les dépenses d'exploitations dans le digital, l'écologie ou l'énergie, directement éligibles sous la nouvelle bonification d'impôt, se voient attribuer un taux de 18% de bonification d'impôt.

La Chambre des Métiers salue aussi bien l'introduction du nouveau taux de bonification d'impôt de 18% que l'augmentation à 12% du taux de base et la bonification additionnelle de 6% soutenant et incitant davantage les dépenses et investissements dans le digital, l'énergie et l'écologie.

*

2. COMMENTAIRE DES ARTICLES

L'article 1^{er}, paragraphe 4 du projet sous avis met en place des objectifs précis auxquels doivent répondre les investissements et dépenses dans le digital, l'énergie ou l'écologie afin d'être éligibles en vue de la nouvelle bonification d'impôt.

L'alinéa 1 du paragraphe 4 définit globalement les **investissements et dépenses éligibles**, tels que les investissements en biens corporels amortissables autres que les bâtiments ; le cheptel vif agricole et les gisements minéraux et fossiles ; les investissements en logiciels ; les dépenses faites pour l'usage de logiciels ; les dépenses pour des services de conseil, de diagnostic et d'appui technique fournis par des prestataires extérieurs ; les dépenses de personnel qui sont nécessaires pour la réalisation de la transformation digitale et/ou transition énergétique et écologique ou encore les dépenses en formation du personnel directement liée à la transformation digitale et/ou transition énergétique et écologique.

D'après l'alinéa 4), restent néanmoins exclus les biens amortissables en moins de 3 ans ; les véhicules automoteurs ainsi que toute mise en conformité en raison d'une obligation découlant de la législation en matière de protection de l'environnement.

La Chambre des Métiers salue ce vaste champ d'application de la nouvelle bonification et plus spécifiquement que la prise en considération des dépenses d'exploitation rende éligible les abonnements de logiciels, qui sont exclus jusqu'à présent. Elle se réjouit en outre que, d'après sa lecture, non seulement les logiciels achetés sont éligibles mais également ceux développés par l'entreprise elle-même.

Toutefois, elle propose que les différents critères d'éligibilité soient illustrés à l'aide d'exemples à travers une circulaire. Elle est aussi d'avis qu'il ne faut pas exclure tous les véhicules automoteurs de

la nouvelle bonification. Il faudrait plutôt, comme c'est déjà le cas sous la bonification actuelle de l'article 152bis LIR, considérer comme éligibles certains types de véhicules automoteurs. Dans l'intérêt de la transition écologique et énergétique, il devrait être possible de demander une bonification d'impôt dans le cas où l'entreprise investit dans des véhicules électriques ou des véhicules avec moteurs à pile combustible d'hydrogène.

L'alinéa 2 du paragraphe 4 définit **cinq objectifs éligibles** dans le cadre de la **transformation digitale** :

1. redéfinir l'ensemble d'un procédé de production de l'entreprise [...] ;
2. mettre en œuvre un modèle économique innovant au sein de l'entreprise [...] ;
3. redéfinir de manière significative l'ensemble de la prestation des services [...] ;
4. transformer de manière significative l'organisation de l'entreprise [...] ;
5. redéfinir de manière significative l'ensemble des procédés de l'entreprise [...].

La Chambre des Métiers recommande aux auteurs du projet de loi de faire référence à "tout ou partie" des procédés ou prestations de l'entreprise, plutôt qu'à « l'ensemble » de ces éléments, afin de tenir compte de la réalité des stratégies d'investissement, voire des modèles opérationnels des entreprises. En effet, ces dernières pourraient procéder à une digitalisation d'une partie seulement de leur processus de production ou de leurs services, sans que cela n'enlève à cette transformation son caractère innovant ou substantiel.

En outre, la Chambre des Métiers estime que les termes « significatif » et « innovant » sont trop vagues pour qu'une entreprise demanderesse puisse avoir la certitude que son investissement soit éligible ou non. Cette insécurité juridique risque, soit de générer des demandes incorrectes qui causent une perte de temps de travail et de litiges, soit d'effaroucher des ayants droits qui renoncent à tort à des aide légitimes.

L'alinéa 3 du paragraphe 4 définit **six objectifs éligibles** dans le cadre de la **transition énergétique et écologique** :

1. améliorer de manière significative l'efficacité énergétique d'un procédé de production de l'entreprise de façon à économiser au moins 20 pour cent de la quantité d'énergie utilisée [...] ;
2. décarboner de manière significative un procédé de production de l'entreprise de manière à réduire d'au moins 40 pour cent les émissions de gaz à effet de serre [...] ;
3. produire ou stocker de l'énergie produite à partir de sources non fossiles renouvelables [...] ;
4. réduire la pollution de l'air du site de production de l'entreprise [...] ;
5. améliorer de manière significative l'efficacité matières d'un procédé de production de l'entreprise de manière à réduire l'utilisation des matières premières primaires d'au moins 15 pour cent [...] ;
6. mettre en œuvre un procédé de production permettant de prolonger l'utilisation des produits par leur réemploi.

La Chambre des Métiers se pose la question de savoir dans quelle mesure les modifications et rénovations des bâtiments, dans le but d'efficacité énergétique et d'amélioration écologique, seraient éligibles à la bonification d'impôt du paragraphe 4, alinéa 3. En effet, les bâtiments font partie des instruments de base d'une production, mais cet aspect ne semble pas être expressément visé dans les différents objectifs, qui font référence à l'amélioration ou la décarbonation des procédés de production.

Dans cette optique, la Chambre des Métiers demande à inclure expressément les modifications et rénovations des immeubles sur un site de production, dans le but d'efficacité énergétique et d'amélioration écologique, parmi les objectifs éligibles. Aussi, la notion de site de production doit être entendue au sens large, c.-à-d. y compris les bâtiments non-industriels, tels les bureaux.

La Chambre des Métiers regrette que le projet sous avis propose seulement une bonification d'impôt dans le cas de la transformation digitale ou la transition écologique et énergétique. Or, il est fort probable que sur un exercice d'exploitation, une entreprise investisse aussi bien dans le digital que dans l'écologie ou l'énergie. Il faudra par conséquent adapter le texte afin d'accorder une bonification d'impôt pour des investissements et dépenses d'exploitations dans la transformation digitale **et/ou** dans la transition écologique et énergétique.

Enfin, la Chambre des Métiers note que les seuils de 20% d'économies de la quantité d'énergie utilisée et de 40% de réduction des émissions de CO₂ affichés dans le texte trouvent leur source dans

les règles européennes telles que définies par la Commission Européenne dans le cadre de l'encadrement temporaire de crise et de transition pour les mesures d'aides d'Etat¹. Même si, une telle référence s'explique certainement par la volonté du législateur d'avoir un alignement des différentes législations applicables en la matière pour ce qui est des critères d'éligibilité, ces seuils sont tels qu'ils devraient aboutir à l'exclusion de nombreux petits projets d'efficacité énergétique majoritairement mis en œuvre par les PME. Pour cette raison, la Chambre des Métiers propose de mettre en place des seuils réduits dans le cas des PME, afin de ne pas exclure des projets plus modestes qui dans leur ensemble sont tout aussi importants. En effet, pour une grande partie de la production de petites structures, la consommation en énergie des procédés ne peut pas être mesurée individuellement vu l'absence de compteurs d'énergie sur la majorité des machines. L'alternative serait de ne pas se focaliser sur des procédés de production mais de mesurer, par exemple, la réduction des 20% d'énergies consommées sur toute l'activité de l'entreprise.

D'après le paragraphe 5, les projets ne seront éligibles à la bonification d'impôt qu'à moins que l'entreprise ait demandé et obtenu au préalable une **attestation d'éligibilité** du Ministère de l'Economie. Cette attestation est délivrée conjointement par les ministres ayant dans leurs attributions les Finances, l'Économie, l'Environnement et l'Énergie ; après avoir reçu l'avis d'une commission consultative dont la composition et le fonctionnement seront déterminés par règlement grand-ducal.

Il est en outre précisé que la demande préalable doit contenir un certain nombre d'informations et des pièces justificatives, telles « les dates de début et de fin de la réalisation du projet s'étalant sur une période n'excédant pas trois exercices d'exploitation consécutifs ». Les informations et pièces à joindre à la demande pourront être précisées par règlement grand-ducal. Enfin, il est prévu que seuls les projets dont le montant cumulé des investissements et dépenses d'exploitation est supérieur à 20.000 euros hors T.V.A. (sur la période des trois exercices d'exploitation consécutifs) seront éligibles.

La Chambre des Métiers regrette que l'exigence d'une demande d'attestation soit nécessaire dans le futur afin de bénéficier d'une bonification d'impôt étant donné que cela compliquera les procédures administratives entourant la bonification d'impôt au lieu de les simplifier.

Elle demande qu'une procédure simplifiée soit mise en place pour les PME afin de ne pas les dissuader de demander une bonification en raison de la charge administrative ou de la complexité de la procédure.

Par ailleurs, il devrait être possible pour les PME d'obtenir cette attestation d'éligibilité pour des investissements et dépenses d'exploitation inférieurs à 20.000 euros pour autant que les critères des dépenses éligibles soient satisfaits.

Finalement, la Chambre des Métiers demande de prévoir un délai maximal pour la prise de décision sur l'attestation d'éligibilité, et que dans le cas où ce délai n'est pas respecté le principe du « silence vaut accord » s'applique.

D'après le paragraphe 6, les entreprises doivent disposer d'un **certificat** du Ministère de l'Economie qui confirme que les investissements et les dépenses remplissent les objectifs prévus par le présent projet. Ce certificat doit être joint à la déclaration d'impôt pour bénéficier d'une bonification d'impôt.

Sous peine de déchéance, la demande, appuyée par les pièces justificatives, doit être introduite au plus tard dans les deux mois qui suivent la clôture de l'exercice d'exploitation concerné.

Le certificat doit être émis au plus tard dans les neuf mois qui suivent la clôture de l'exercice d'exploitation concerné.

Il est en outre prévu que seuls les investissements et les dépenses d'exploitation effectués après l'introduction de la demande en obtention de l'attestation d'éligibilité peuvent faire l'objet du certificat. Un règlement grand-ducal pourra déterminer les modalités de la demande et le contenu du certificat.

La Chambre des Métiers se doit de soulever que la mise en place d'une telle procédure lourde risque d'exclure un nombre d'entreprises de la bonification d'impôts simplement en raison de sa complexité. Elle demande qu'une procédure simplifiée pour les PME soit mise en place, notamment en raison du fait que les investissements et dépenses d'exploitation sont généralement moins élevés et que la comptabilité est le plus souvent faite par des intermédiaires. Ainsi, par exemple, il est nécessaire d'adapter

¹ Encadrement temporaire de crise et de transition pour les mesures d'aide d'État visant à soutenir l'économie à la suite de l'agression de la Russie contre l'Ukraine, Chapitre 2.6, page 32 [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023XC0317\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023XC0317(01))

les délais de la demande. Les entreprises devraient de leur côté avoir jusqu'à six mois pour demander le certificat au lieu des deux mois proposés dans le projet et le ministère devrait de son côté émettre celui-ci endéans un mois après avoir reçu la demande. Dans le cas où ce délai ne serait pas respecté par le ministère, le principe du « silence vaut accord » devrait s'appliquer, comme pour l'attestation d'éligibilité.

*

Compte tenu des remarques qui précèdent, la Chambre des Métiers est en mesure d'approuver le projet de loi sous rubrique.

Luxembourg, le 15 novembre 2023

Pour la Chambre des Métiers

Le Directeur Général,
Tom WIRION

Le Président,
Tom OBERWEIS

