

Luxembourg, le 6 mai 2020

Objet : Proposition de loi n°7554¹ modifiant la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. (5478PMR)

*Saisine : Ministre des Finances
(4 mai 2020)*

Avis de la Chambre de Commerce

La proposition de loi sous avis (ci-après, la « Proposition ») a pour objet d'introduire un article 133 bis dans la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après, la « LIR ») afin de permettre que la partie du bénéfice dépassant la moyenne des bénéfices de l'exercice envisagé et des deux exercices précédent soit considérée comme revenu extraordinaire, bénéficiant ainsi d'un taux d'imposition préférentiel, sous réserve de l'adoption d'un règlement d'exécution qui n'est à ce jour pas disponible.

En bref

- La Proposition emporte l'assentiment de la Chambre de Commerce dans son principe. Le report encadré des pertes pour le passé, alors qu'il était jusque-là admis uniquement pour le futur, permet, dans certaines circonstances, d'accroître les liquidités des entreprises en période de perte ou de baisse de revenu.
- La Chambre de Commerce doit cependant s'opposer au champ d'application *ratione personae* de la Proposition en ce que, sans aucune justification valable, elle limite son bénéfice aux entreprises artisanales de moins de 10 personnes.

Dans le contexte de la pandémie de « Covid-19 », la Proposition tend à atténuer les effets des pertes financières auxquelles les entreprises artisanales occupant moins de 10 personnes sont, vont ou risquent d'être confrontées dans les mois à venir.

Cette Proposition vient étoffer la palette d'aides déjà disponibles ou encore en cours d'élaboration, chacune étant particulière au regard du type de soutien (aide financière remboursable ou non, extension des délais de dépôt de déclaration, ...) et au regard des destinataires (entreprises visées par l'obligation de cessation des activités, (micro-) entreprises dont l'activité a considérablement baissé, ...).

¹ [Lien vers la Proposition sur le site de la Chambre des Députés](#)

La Chambre de Commerce, pour apprécier la Proposition, va donc s'attacher à étudier ces deux volets séparément.

1. Quant au type de mesure

La Proposition est inspirée du mode de calcul du bénéfice agricole et forestier figurant à l'article 133 LIR qui permet « *d'écarter les revenus exceptionnels d'une année en considérant comme extraordinaires les revenus dépassant une moyenne des revenus des 4 dernières années (y compris l'exercice courant)* ² ».

La Chambre de Commerce ne peut que souscrire à cet objectif qui s'inscrit historiquement dans la droite ligne des mesures qu'elle soutient.

En effet, dès 1955 dans le cadre des discussions qui ont précédé à l'élaboration de la LIR, dans son avis sur le projet de loi n°571 portant réforme de l'impôt sur le revenu, elle écrivait qu'« *une stricte application de la règle de l'annualité de l'impôt est contraire à la justice fiscale ; il y a donc lieu d'en tempérer les rigueurs dans la mesure du possible, et ce notamment dans l'intérêt des entreprises petites et moyennes* ». Cette phrase prend plus que jamais son sens dans le contexte actuel.

Les membres élus de la Chambre de Commerce ont d'ailleurs proposé la semaine dernière cette méthode comme l'une des 11 mesures immédiates de soutien aux entreprises dans le contexte de la crise actuelle³. Sachant que la plupart des entreprises ne paieront probablement pas d'impôts en raison de leurs difficultés financières et de la dégradation de leur rentabilité dans le sillage de la crise, l'étalement des paiements liés aux échéances fiscales pour pallier aux besoins de liquidité ne concernera qu'un pourcentage restreint d'entreprises. Avec la mise en place d'un système de report de pertes en arrière (« carry back »), la créance fiscale ainsi existante pourrait être remboursée par l'Etat, augmentant ainsi la liquidité des entreprises.

Cependant, pour rendre cette mesure pleinement efficace, la Chambre de Commerce recommande d'étendre davantage la période d'étalement des pertes, de façon similaire à ce qui se fait pour le bénéfice agricole et forestier, sans aller jusqu'à un report en arrière illimité jusqu'à élimination totale des pertes.

L'analyse des systèmes fiscaux étrangers relève que nombre de pays appliquent un report des pertes en arrière, hors contexte de Covid-19, si bien que se priver d'un tel système nuirait certainement à la compétitivité fiscale du Luxembourg qui doit jouer même en période de crise. Ceci étant, et à plus forte raison, il serait intéressant d'étendre et de continuer la mesure au-delà de 2021. Le texte en projet ne limite d'ailleurs pas la durée de la disposition même si le commentaire de l'article unique ne se réfère qu'aux pertes de 2020.

Enfin, aussi longtemps que la Proposition ne sera pas accompagnée par un règlement grand-ducal d'exécution, elle restera lettre morte. La Chambre de Commerce regrette donc l'absence, ne fut-ce que d'un projet, de règlement en pareille situation d'urgence, sans compter que la sécurité et cohérence juridique appelleraient l'adoption concomitante de la loi et du règlement en projet.

2. Quant aux destinataires de la mesure

La Chambre de Commerce observe que la mesure est limitée, quant à ses bénéficiaires, aux entreprises artisanales employant moins de 10 personnes.

² Annotation sous l'article 133 LIR

³ [Voir la mesure n°6.](#)

Par conséquent, elle doit s'opposer purement et simplement à la Proposition pour des raisons d'égalité devant la loi sur base de l'article 10bis de la Constitution et d'égalité devant l'impôt prévue à l'article 101 de la Constitution.

Le principe d'égalité devant la loi fiscale ne fait pas obstacle à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour autant que la différence de traitement repose sur des disparités objectives et qu'elle soit rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but.

C'est ainsi que les travaux préparatoires de la LIR dans les années '50, ont estimé que le recours à ce régime était justifié, sans toutefois faire référence à un quelconque principe constitutionnel, car il était possible de « *délimiter les cycles de production qui dépendent avant tout de lois naturelles* ».

Dans le cas présent, la Chambre de Commerce estime que les entreprises subissent toutes la crise à des degrés divers qui ne sont pas influencés par le fait que l'entreprise appartienne ou non au secteur de l'artisanat, mais bien plutôt par le fait que l'entreprise a subi, par exemple, une interdiction légale temporaire d'exercer en raison de l'état d'urgence. L'artisanat, dont les activités sont listées dans le règlement grand-ducal du 1^{er} décembre 2011⁴, comprend d'ailleurs certaines des branches dont la rentabilité a été améliorée par la crise (alimentation, etc). L'appartenance à ce secteur ne peut donc pas constituer un critère valable permettant de justifier le bénéfice d'un régime fiscal de faveur.

La Chambre de Commerce recommande dès lors d'accorder le bénéfice de cette mesure à toutes les micro-entreprises, quel que soit le secteur d'activités, en supprimant dans la disposition projetée le terme « *artisanale* », sinon de fixer un critère objectif de différenciation, en prenant exemple sur d'autres (projets de) lois pris(es) dans le contexte de crise⁵ qui font référence notamment au concept des micro-entreprises au sens de la loi du 9 août 2018 relative à un régime d'aides en faveur des petites et moyennes entreprises et portant abrogation 1° des articles 2, 3, 4 et 6 de la loi modifiée du 30 juin 2004 portant création d'un cadre général des régimes d'aides en faveur du secteur des classes moyennes ; et 2° de l'article 4 de la loi modifiée du 27 juillet 1993 ayant pour objet 1. le développement et la diversification économiques, 2. l'amélioration de la structure générale et de l'équilibre régional de l'économie.

Sans qu'elle veuille retenir à tout prix ce concept qu'il conviendrait d'analyser plus en détails, la Chambre de Commerce remarque tout de même que l'exposé des motifs de la Proposition fait lui-même référence à la notion de micro-entreprise.

Cette solution apporterait par ailleurs une cohérence entre les mesures au travers desquelles la Chambre de Commerce constate que ses ressortissants ont de plus en plus de mal à naviguer et contribuerait ainsi à une certaine simplification administrative.

⁴ Règlement grand-ducal du 1^{er} décembre 2011 ayant pour objet:

1. d'établir la liste et le champ d'application des activités artisanales prévues à l'article 12(1) de la loi du 2 septembre 2011 réglementant l'accès aux professions d'artisan, de commerçant, d'industriel ainsi qu'à certaines professions libérales;
2. de déterminer les critères d'équivalence prévus à l'article 12(3) de la loi du 2 septembre 2011 réglementant l'accès aux professions d'artisan, de commerçant, d'industriel ainsi qu'à certaines professions libérales;
3. d'abroger le règlement grand-ducal du 4 février 2005 déterminant le champ d'activité des métiers principaux et secondaires du secteur artisanal;
4. d'abroger le règlement grand-ducal du 4 février 2005 ayant pour objet d'établir une nouvelle liste des métiers principaux et secondaires, prévus à l'article 13(1) de la loi modifiée du 28 décembre 1988;
5. d'abroger le règlement grand-ducal modifié du 15 septembre 1989 fixant les critères d'équivalences prévues à l'article 13 de la loi modifiée du 28 décembre 1988.

⁵ Voir notamment le projet de loi n°7553 portant introduction d'une indemnité d'urgence certifiée en faveur des micro-entreprises et indépendants dans le cadre de la pandémie du Covid-19.

La Chambre de Commerce n'a pas d'autres commentaires à formuler à ce stade.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce ne peut marquer son accord à la Proposition que sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

PMR/DJI