

Luxembourg, le 20 janvier 2022

**Objet : Projet de règlement grand-ducal<sup>1</sup> modifiant le règlement grand-ducal modifié du 23 décembre 2016 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. (5971CMA/MLE)**

*Saisine : Ministre de la Mobilité et des Travaux publics  
(28 décembre 2021)*

## **Avis de la Chambre de Commerce**

Le projet de règlement grand-ducal sous avis (ci-après le « Projet ») a pour objet d'adapter le régime de l'avantage en nature (ci-après "ATN") pour les voitures de société de catégorie M1 (couramment désignées comme voitures de fonction), dans le but de favoriser fiscalement les véhicules à zéro ou faibles émissions de roulement.

### **En bref**

- La Chambre de Commerce salue l'initiative du Gouvernement d'utiliser la fiscalité comme levier pour accompagner la transition écologique.
- En plus du taux multiplicateur utilisé pour déterminer le montant de l'avantage en nature imposable (plus faible pour les voitures électriques) ciblé dans le Projet, d'autres facteurs - notamment les coûts plus élevés des véhicules et de l'installation électriques et les impacts de la TVA - devraient être pris en compte afin de traiter la fiscalité de la mise à disposition de voitures de fonction de manière holistique.

L'initiative du Gouvernement d'utiliser la fiscalité comme levier pour favoriser la transition écologique du Luxembourg est saluée. La modification proposée de l'évaluation de l'ATN pour les voitures de société utilisées partiellement à des fins privées devrait toutefois se faire après avoir effectué une analyse globale intégrant notamment le poids fiscal de tous les aspects liés dans leur ensemble (coûts plus élevés des véhicules, éléments liés aux nouvelles technologies, TVA, etc.), ainsi que les aspects économiques directs et indirects. Ainsi, la Chambre de Commerce propose de revoir les éléments suivants du Projet:

<sup>1</sup> [Lien vers le projet de règlement grand-ducal sous avis sur le site de la Chambre de Commerce](#)

## 1. Entrée en vigueur

L'absence de rétroactivité pour l'entrée en vigueur du nouveau barème est saluée. En effet, le barème actuel reste maintenu pour les voitures immatriculées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et le 31 décembre 2021 ainsi que pour les voitures qui ont fait l'objet d'un contrat signé jusqu'au 31 décembre 2021 et qui sont immatriculées avant le 31 décembre 2022. Il est donc tenu compte de la longueur des délais de livraison, ce que la Chambre de Commerce salue.

De plus, le Projet prévoit un régime transitoire pour les véhicules immatriculés en 2022 sur la base d'un contrat postérieur au 31 décembre 2021 : ils sont taxés selon l'ancien barème en 2022 et le nouveau à partir de 2023.

Néanmoins, selon la Chambre de Commerce, cette date du 31 décembre 2021 semble de nature à favoriser, dans une certaine mesure, les personnes particulièrement bien informées et qui auraient donc conclu *in extremis* un contrat en fin d'année, même si ce nombre est sans doute relativement limité. Afin d'assurer une plus grande équité entre les personnes concernées, une prise de décision mieux informée et une meilleure gestion des commandes, il pourrait être approprié de revoir les modalités d'entrée en vigueur du Projet, soit en :

- différant l'entrée en vigueur au 31 mars 2022 avec prise d'effet pour les nouveaux contrats de leasing conclus à partir de cette date (ou une date postérieure si la procédure d'adoption n'était pas finalisée rapidement), ou en ;
- modifiant l'entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2023 et en annulant la période « transitoire » prévue pour les taux 2022, ou en ;
- permettant l'application des taux « transitoires » 2022 pour tous les contrats de leasing/immatriculations conclus en 2022, et ce pour toute la durée de leur contrat de leasing.

## 2. Evaluation du taux de l'ATN pour les salariés

Si, à terme, les véhicules électriques / à hydrogène bénéficieront d'un taux d'évaluation de l'ATN pour les salariés plus faible que les autres types de motorisation, la Chambre de Commerce craint que la base imposable risque de rester plus élevée pour les premiers, dans la mesure où les nouvelles technologies impliquent souvent des coûts plus élevés (coûts fixes de production supérieurs avec effet décroissant escompté dans le temps/moins d'unités produites comparativement aux technologies éprouvées, remises commerciales moins généreuses sur les véhicules et effet de nouveauté (« *first mover advantage* »)). Il serait utile d'examiner dans son ensemble si ces éléments ainsi que d'autres variables d'ajustement (par exemple disponibilité des bornes de charge, coût de TVA, etc...) n'impliquent pas, par exemple, une taxation plus défavorable par rapport à un véhicule thermique dans les années à venir (horizon 2025), malgré l'avantage apparent d'un taux de taxation plus bas, ou un différentiel de taxation moins avantageux qu'escompté sur la seule base du taux.

## 3. Composition de l'ATN pour les salariés

Du point de vue de la composition de l'ATN évalué forfaitairement, la Chambre de Commerce propose de clarifier par voie de circulaire comment y inclure des éléments liés aux nouvelles technologies (par exemple les frais de location ou d'installation d'une borne à la résidence du salarié, la carte de recharge électrique comprise dans le contrat de leasing à disposition du salarié ou, même si cela est encore inexistant au Luxembourg à ce jour, le système de charge hydrogène).

#### 4. Inclusion de la TVA dans le calcul de l'ATN

Le Projet reprend la règle selon laquelle l'ATN inclut la TVA. Cette règle semble logique dans la mesure où, en cas d'achat ou de leasing personnel, le salarié supporterait cette TVA. Néanmoins, compte tenu de la circulaire n°807 du 11 février 2021 de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA, qui prévoit notamment une soumission à la TVA en cas de mise à disposition d'un véhicule à titre onéreux, la Chambre de Commerce se demande si la méthode d'évaluation forfaitaire ne devrait pas être revue dans son ensemble afin d'éviter toute situation de double imposition éventuelle et de porter préjudice à l'objectif du Gouvernement d'assurer la transition écologique du parc automobile luxembourgeois.

Compte tenu des différents éléments susmentionnés, il aurait été opportun que le Gouvernement revoie en profondeur et de manière holistique la fiscalité de la mise à disposition de voitures de société (en ce compris la méthode d'évaluation de l'ATN) avant la mise en place d'une telle adaptation de l'ATN, afin de s'assurer (1) que les modifications envisagées remplissent bien leur objectif écologique et (2) ne conduisent pas, directement ou indirectement, à rendre moins attractive la mise à disposition de ce type de véhicule par les employeurs luxembourgeois par rapport à une acquisition/location directe en privé (entraînant un possible basculement de ce marché vers les pays frontaliers).

Par ailleurs, selon la fiche financière du Projet, les modifications proposées devraient avoir un impact non négligeable sur les recettes de l'Etat. Ainsi, une fois que les flottes auront été en très grande partie, voire, à terme, entièrement remplacées par des véhicules purement électriques, les recettes de l'Etat devraient selon la fiche financière connaître une décroissance continue dans le futur, impactant ainsi durablement les recettes de l'Etat. Il est plus particulièrement estimé que, par rapport à l'année de référence 2021, et après des recettes supplémentaires de l'ordre de 4,5 millions d'euros entre 2021 et 2024, les recettes de l'Etat devraient être presque similaires en 2025, puis connaître une décroissance continue. La Chambre de Commerce émet quelques réserves quant aux hypothèses utilisées pour l'établissement de ces estimations, notamment l'hypothèse d'une croissance linéaire de l'immatriculation de véhicules électriques purs. Elle salue l'effort des auteurs à détailler les calculs y afférents, en s'interrogeant toutefois dans quelle mesure ces montants ont été pris en compte dans le projet de budget de l'Etat.

\* \* \*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce n'est en mesure d'approuver le projet de règlement grand-ducal sous avis qu'à la condition expresse de la prise en considération de ses commentaires.

CMA/MLE/DJI