

Luxembourg, le 15 septembre 2023

Objet : Projet de loi n°8276¹ portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. (6449FKA/MLE)

*Saisine : Ministre des Finances
(14 juillet 2023)*

Avis de la Chambre de Commerce

Le projet de loi sous avis (ci-après le « Projet ») a pour objet de modifier la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

En bref

- La Chambre de Commerce salue le Projet qui vise, entre autres, à favoriser et à accélérer la transition écologique et énergétique ainsi que la transformation digitale au niveau des entreprises par le biais d'une réforme de la bonification d'impôt pour investissement.
- Elle constate cependant que les règlements grand-ducaux déterminant les procédures pour la mise en application du Projet n'ont pas été soumis en même temps que le Projet sous avis.
- Elle demande les règlements grand-ducaux susmentionnés soient préparés le plus rapidement possible et suggère aussi la préparation d'une circulaire, afin de clarifier certaines définitions et procédures, prévues dans le texte.
- Elle estime nécessaire de modifier le Projet, afin de prendre en compte les règles du Pilier 2.
- La Chambre de Commerce est en mesure d'approuver le projet de loi sous avis, sous réserve de la prise en compte de ses commentaires.

¹ [Lien vers le texte du projet de loi n°8276 sur le site de la Chambre des Députés](#)

Considérations générales

Ce Projet a pour objet de modifier l'article 152*bis* de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu afin de moderniser ses dispositions et d'élargir son champ d'application aux investissements dans la transformation digitale et la transition écologique et énergétique.

Le présent Projet, tel qu'indiqué dans son exposé des motifs, reflète certains éléments de l'accord entre le Gouvernement luxembourgeois, l'Union des Entreprises Luxembourgeoises (UEL) et les organisations syndicales LCGB, CGFP et OGBL issu des réunions du Comité de coordination tripartite des 18, 19 et 20 septembre 2022 (communément appelé « Solidaritétspak 2.0 »). Cet accord vise, entre autres, à favoriser et à accélérer la transition écologique et énergétique ainsi que la transformation digitale au niveau des entreprises par le biais d'une réforme de la bonification d'impôt pour investissement de l'article 152*bis* de la loi relative à l'impôt sur le revenu (ci-après « LIR »).

La Chambre de Commerce souhaite d'emblée saluer ce Projet, qui s'avère indispensable afin de contribuer à ce que le pays puisse atteindre la neutralité climatique en 2050, selon la loi du 15 décembre 2020 relative au climat² et œuvrer pour la transformation digitale de la société, y compris celle des entreprises.

La lutte contre le changement climatique implique des investissements non seulement dans la transition écologique et énergétique, mais également dans la transition digitale, compte tenu des profondes synergies existant entre ces deux domaines. Les experts s'accordent en effet à dire que « *[i]déalement, les transitions vertes et digitales devraient se renforcer mutuellement* »³. Et c'est à ce titre que la Commission européenne a fait de la double transition digitale et écologique/énergétique l'une de ses priorités. De plus, la transition numérique permet aux entreprises de développer et optimiser leurs activités tout au long de la chaîne de valeur et de proposer des services et produits plus efficaces.

Par ailleurs, la Chambre de Commerce a rappelé ces besoins dans la proposition de super-déduction publiée en date du 4 juillet 2022⁴, ainsi que dans son livret thématique « Accélérer les transitions écologique et énergétique avec un cadre propice », rédigé dans le cadre des élections législatives de 2023⁵.

Quant au régime actuel

Selon l'article 152*bis* LIR, les investissements effectués dans des entreprises commerciales, industrielles, minières ou artisanales situées au Grand-Duché de Luxembourg bénéficient, à ce jour, sur demande, d'une bonification d'impôt pour investissement qui se compose de deux volets :

- la première bonification, à savoir la bonification d'impôt pour investissement complémentaire, s'élève à 13% de l'investissement complémentaire en biens amortissables corporels autres que les bâtiments, le cheptel vif agricole et les gisements minéraux et fossiles, effectué au cours de l'exercice d'exploitation concerné. L'investissement complémentaire d'un exercice est égal à la valeur attribuée, lors de la clôture de cet exercice, à la catégorie de biens visés, diminuée de la valeur de référence de la même catégorie de biens ; et

² [Lien vers le texte de la loi du 15 décembre 2020 relative au climat sur le site de Legilux](#)

³ [Lien vers l'article sur le "Tween Green & Digital transition" publié sur le site de la Commission européenne](#)

⁴ [Lien vers la proposition de super-déduction fiscale sur le site de la Chambre de Commerce](#)

⁵ [Elections 2023 - contribution de la Chambre de Commerce au débat électoral](#)

- la deuxième bonification, à savoir la bonification d'impôt pour investissement global, est accordée en raison de l'investissement effectué au cours de l'exercice d'exploitation à hauteur de 8 % pour la première tranche ne dépassant pas 150.000 euros et à hauteur de 2 % pour la tranche d'investissement dépassant 150.000 euros en ce qui concerne en particulier les investissements en biens amortissables corporels autres que les bâtiments, le cheptel vif agricole et les gisements minéraux et fossiles.

Le cadre légal existant se limite donc aux investissements dans des biens amortissables corporels et exclut les dépenses d'exploitation de manière générale, y compris les dépenses effectuées par les entreprises dans le cadre de la transformation digitale ou de la transition écologique et énergétique.

Quant aux objectifs des modifications proposées par le Projet

Les auteurs du Projet ont pour objectif d'étendre le champ d'application de la mesure actuelle, en visant spécifiquement les investissements et dépenses effectués par les entreprises luxembourgeoises dans le cadre de projets de transformation digitale ou de transition écologique et énergétique.

Dans ce cadre, le Projet prévoit trois modifications majeures :

- la suppression de la bonification d'impôt complémentaire ;
- l'augmentation du taux global de bonification d'impôt de 8% à 12% en supprimant la condition de la tranche d'investissement de 150.000 euros ; et
- la modernisation de l'article 152*bis* LIR afin de rendre éligibles les projets de transformation digitale et de transition écologique et énergétique et ceci pour inclure les coûts d'investissements supportés par les entreprises, mais également les dépenses d'exploitation en relation avec ces projets.

Actuellement, cette bonification est imputable à l'impôt sur le revenu. La Chambre de Commerce estime que le Projet représente une belle opportunité afin de modifier le régime de l'article 152*bis* LIR et prévoir que la bonification d'impôt peut être imputable non seulement à l'impôt sur le revenu mais également à l'impôt commercial communal.

Quant aux mesures fiscales supplémentaires à mettre en œuvre

La Chambre de Commerce considère que le Projet est une étape clef pour soutenir la transformation digitale et la transition écologique et énergétique des entreprises. Toutefois, elle invite les auteurs à considérer les mesures fiscales supplémentaires suivantes :

- (a) Comme exposé dans la proposition de super-déduction susmentionnée, une mesure fiscale visant à soutenir l'activité des entreprises en matière de recherche et développement (R&D) au Luxembourg sera un facteur important pour renforcer la compétitivité et l'attractivité du pays⁶.
- (b) Également, une exonération d'impôt sur la fortune pour les investissements, directs ou indirects, des entreprises en matière de transition digitale, écologique et énergétique serait complémentaire à la mesure figurant dans le Projet.

⁶ Voir notes de bas de page 4 et 5 du présent avis

- (c) Enfin, une mesure fiscale (de type *Tax Shelter*) visant à inciter l'investissement des personnes physiques dans les PME, *start-ups* ou *scale-ups* actives en matière de transition digitale et écologique/énergétique serait également bienvenue. La Chambre de Commerce a proposé cette mesure dans son livret thématique « Livret 3 : Poser les fondations d'une "Data-driven Economy" compétitive et innovante », rédigé dans le cadre des élections législatives de 2023⁷.

Commentaire des articles

Concernant l'article 1^{er} § 2

L'article 1^{er} § 2 du Projet donne un certain nombre de définitions pour clarifier les concepts de transformation digitale et de transition écologique et énergétique au sens de l'article 152**bis** LIR. Toutefois, certaines définitions restent vagues, par exemple le concept de « *changement significatif et d'ordre technique ou matériel* » pour la transition écologique et énergétique.

Dans un souci de clarification et de sécurité juridique accrue, tant pour les contribuables que pour les autorités compétentes, la Chambre de Commerce juge utile qu'une circulaire contenant des exemples de projets et coûts qui seront éligibles au nouvel article 152**bis** LIR soit publiée rapidement après le vote de la future loi. Toutefois, ces exemples doivent être illustratifs, et non pas exhaustifs, afin de ne pas limiter le champ d'application de cet article.

Concernant l'article 1^{er} § 3

L'article 1^{er} § 3 (1) du Projet prévoit qu'« *[i]l est accordé une bonification d'impôt sur le revenu en raison des investissements et des dépenses d'exploitation effectués dans le cadre de la transformation digitale ou de la transition écologique et énergétique de l'entreprise, à condition que ces investissements et ces dépenses d'exploitation fassent l'objet du certificat visé au paragraphe 6* ».

L'emploi de la conjonction « ou » implique un choix entre deux éléments. La Chambre de Commerce estime nécessaire de modifier le Projet, afin de remplacer le « ou » par un « et » et permettre aux contribuables de bénéficier de la bonification d'impôt au titre d'un exercice donné à la fois pour des projets de transformation digitale et pour des projets de transition écologique et énergétique. Dans ce cadre, il est suggéré de modifier l'article comme suit (amendement proposé par la Chambre de Commerce, en gras et souligné) et de confirmer cet aspect dans un règlement grand-ducal ou une circulaire administrative :

« 3. (1) *Il est accordé une bonification d'impôt sur le revenu en raison des investissements et des dépenses d'exploitation effectués dans le cadre de la transformation digitale et de la transition écologique et énergétique de l'entreprise, à condition que ces investissements et ces dépenses d'exploitation fassent l'objet du certificat visé au paragraphe 6* ».

L'article 1^{er} § 3 (2) du Projet prévoit que « *[l]a bonification d'impôt s'élève à 18 pour cent des investissements et des dépenses d'exploitation faisant l'objet du certificat susvisé, à l'exception des investissements en biens amortissables corporels pour lesquels la bonification d'impôt s'élève à 6 pour cent* ». Le § 7 du même article prévoit que « *[l]a bonification d'impôt [sur les investissements corporels amortissables] est calculée sur le prix d'acquisition ou de revient des investissements effectués au cours de l'exercice d'exploitation. Elle est de 12 pour cent* ».

⁷ [Livret thématique : Poser les fondations d'une "Data driven economy" compétitive et innovante](#)

La Chambre de Commerce comprend que, pour les investissements corporels amortissables notamment, les contribuables devraient, avoir le choix entre l'application des deux dispositions, à savoir :

- Application exclusive de la bonification prévue au §3 (2), à un taux de 18% ;
- Application combinée de la bonification prévue au §3 (2) et au §7, à un taux de 6% et 12%.

Dans un souci de lisibilité des dispositions, et surtout de sécurité juridique pour ses ressortissants, la Chambre de Commerce juge nécessaire de modifier l'article 1^{er} § 3 (2) comme suit (amendement proposé par la Chambre de Commerce, en gras et souligné) :

« (2) La bonification d'impôt octroyée au titre du présent paragraphe s'élève à 18 pour cent des investissements et des dépenses d'exploitation faisant l'objet du certificat susvisé, à l'exception des investissements qui font également l'objet d'une bonification au titre du paragraphe 7 à la demande du contribuable, pour lesquels la bonification octroyée au titre du présent paragraphe s'élève alors uniquement à 6 pour cent ».

Enfin, la Chambre de Commerce est d'avis qu'il est utile de clarifier dans une circulaire ou dans un règlement grand-ducal le traitement fiscal et l'application de l'article 152**bis** LIR en cas de sous-traitance des projets ou de refacturation des coûts relatifs à la transformation digitale ou à la transition écologique et énergétique.

Concernant l'article 1^{er} § 4

L'article 1^{er} § 4 du Projet dresse, d'une part, la liste des investissements et dépenses éligibles à la bonification d'impôt (alinéa 1^{er}) et, d'autre part, la liste des objectifs à remplir afin que ces investissements et dépenses soient éligibles (alinéas 2 et 3).

Liste des investissements et dépenses éligibles

Si la Chambre de Commerce salue l'introduction des dépenses d'exploitation dans la liste des dépenses éligibles, elle estime toutefois que certaines clarifications et précisions devraient être apportées, dans une circulaire ou dans un règlement grand-ducal :

- Quant aux logiciels, le Projet précise que le terme logiciel inclut également les progiciels et tout autre type de programme informatique, ce qui est une précision bienvenue. A cet égard, il serait également utile de préciser que les investissements ou dépenses éligibles concernent aussi bien les logiciels acquis que ceux développés en interne.
- Concernant les investissements en bâtiments, ces derniers continuent d'être exclus du champ d'application, sans toutefois préciser si les frais de rénovation des bâtiments sont également exclus, alors même qu'ils permettraient de répondre aux besoins de réduction des émissions de l'entreprise. La Chambre de Commerce propose d'inclure ces frais de rénovation des bâtiments dans le but d'efficacité énergétique et d'amélioration écologique des procédés de production dans la liste des dépenses éligibles à la bonification d'impôt.
- Le point 4 de cet article prévoit que « *[I]a bonification d'impôt prévue au paragraphe 3 ne couvre que les investissements et les dépenses d'exploitation ci-après inhérents à la transformation digitale ou à la transition écologique et énergétique ... 4. les dépenses en services de conseil, de diagnostic et d'appui technique fournis par des prestataires extérieurs qui ne sont pas en rapport avec les dépenses de fonctionnement normales de l'entreprise, telles que les services réguliers de conseil fiscal ou juridique, ou la publicité ; ...* »
Il serait utile de clarifier le concept de « *dépenses de fonctionnement normales de l'entreprise* » et des éléments de preuve à fournir à cet égard.

- (d) Concernant les dépenses de personnel et de formation du personnel directement affecté à la transformation digitale ou à la transition écologique et énergétique de l'entreprise, la Chambre de Commerce propose de préciser dans le Projet que ce personnel ne doit pas être entièrement dédié à ladite transformation et transition (auquel cas un prorata des dépenses de personnel sera à appliquer pour le calcul du montant de la nouvelle bonification d'impôt).

Liste des objectifs de transformation digitale

L'article 1^{er} § 4 (2) liste les objectifs auxquels les investissements et les dépenses d'exploitation doivent répondre en cas de transformation digitale.

Selon l'exposé des motifs, cette transformation digitale doit largement dépasser le simple cadre de la mise à jour des technologies numériques existantes, de la numérisation des informations, de la digitalisation d'une partie spécifique d'un procédé de production ou la prestation d'un service existant de l'entreprise. Elle doit également dépasser les pratiques jugées de nos jours comme courantes et qui sont largement répandues dans le secteur d'activités où l'entreprise évolue. La transformation digitale ne comprend pas non plus les modifications de routine ou périodiques apportées à des produits, lignes de production, procédés de fabrication et services existants ou le simple remplacement ou la maintenance des investissements numériques.

La Chambre de Commerce estime que cette définition paraît restrictive et pourrait exclure plusieurs projets des entreprises qui sont souvent en retard sur leur transition numérique.

Il est également à noter que le processus de transformation digitale passe souvent par une phase de conception pendant laquelle la solution (technologique, organisationnelle, de gouvernance, etc.) est définie et parfois testée sous forme de « *Proof of Concept* » afin de s'assurer de la viabilité de la solution. C'est seulement après cette étape que la feuille de route (« *roadmap* ») de transformation est définie et que se matérialise potentiellement le changement de paradigme pour l'entreprise. Selon la définition prévue dans le texte, cette première phase ne serait pas couverte par le Projet. La Chambre de Commerce estime nécessaire d'inclure également la phase de conception dans le Projet.

La Chambre de Commerce constate aussi que certains termes et notions restent larges et peu précis. A titre d'exemple, les termes « *substantielle* » ou « *significative* », ou encore un modèle « *innovant* », sont utilisés sans être autrement définis, ce qui pourrait entraîner des difficultés pour les contribuables quant à la détermination de l'éligibilité de leur projet. Dans cette optique, la Chambre de Commerce suggère de clarifier ces termes.

Dans le même alinéa, les auteurs du Projet font référence aux objectifs de « (...) *redéfinir de manière significative l'ensemble [souligné par la Chambre de Commerce] de la prestation des services rendus par l'entreprise (...) et ; (...) redéfinir de manière significative l'ensemble des procédés de l'entreprise (...)* ». Toutefois, une entreprise peut procéder à une digitalisation d'une partie de son processus de production ou de ses services uniquement (par exemple, par branche d'activités).

La Chambre de Commerce s'interroge quant à l'utilité d'utiliser le terme « ensemble » et propose de modifier le texte du Projet, afin d'inclure aussi une partie des coûts, comme suit (amendement proposé par la Chambre de Commerce, en gras et souligné) :

« (...) *redéfinir de manière significative de tout ou partie de la prestation des services rendus par l'entreprise (...) et ; (...)redéfinir de manière significative tout ou partie des procédés de l'entreprise (...)* ».

Liste des objectifs de transition écologique et énergétique

L'article 1^{er} § 4 (3) liste les objectifs auxquels les investissements et les dépenses d'exploitation doivent répondre en cas de transition écologique et énergétique.

La Chambre de Commerce rappelle son commentaire sur l'utilisation des certains termes (i.e. « *substantielle* ») et suggère de les clarifier.

Comme également mentionné ci-dessus, les investissements en bâtiments continuent d'être exclus du champ d'application, et il serait opportun de revoir cet aspect. De plus, la Chambre de Commerce estime utile d'élargir le terme du « *procédé de production* » afin d'inclure également les bâtiments non-industriels (e.g. bureaux).

Par ailleurs, pour les objectifs qui font référence à la moyenne des émissions durant une période de référence de 5 exercices d'exploitation précédant celui du début du projet de transition énergétique et écologique, il aurait été opportun de pouvoir exclure certaines années qui auraient été exceptionnellement basses en termes d'émission pour des raisons indépendantes de la volonté de l'entreprise, comme les cas de force majeure ou pendant la période covid.

En outre, la question se pose de savoir si un projet de transition écologique et énergétique qui permettrait de contribuer à la réduction des objectifs fixés par le Projet serait ou non éligible, quand bien même ce projet ne permettrait pas, à lui seul, d'atteindre un tel objectif. En effet, il est fréquent que la réduction significative des émissions d'une entreprise implique la mise en œuvre de multiples projets qui peuvent par ailleurs s'étaler sur une période de plus de 3 ans en pratique.

Enfin, il est noté que les seuils de 20% d'économie 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'Etat.

Toutefois, ces seuils semblent ambitieux notamment au regard de la période plutôt limitée au cours de laquelle ces objectifs doivent être atteints, à savoir maximum trois exercices d'exploitation consécutifs. Afin d'inciter davantage les contribuables, et surtout les PME, à commencer leur transition écologique et énergétique, il devrait être envisagé de prévoir des taux plus faibles, voire progressifs au cours des premières années.

Enfin, l'article 1^{er} § 4 (4) du Projet liste les exclusions à cette bonification d'impôt. Entre autres, les véhicules automoteurs sont entièrement exclus du bénéfice de la bonification prévue au §3, alors que seuls certains sont exclus de la bonification prévue au §7. Ainsi, la Chambre de Commerce propose de modifier cet article 1^{er} § 4 (4), comme suit : « (4) *Sont cependant exclus les véhicules **automoteurs à l'exception de ceux visés au § 7 (2) 4. a) à f)*** ».

Concernant l'article 1^{er} § 5

L'article 1^{er} § 5 détaille la procédure pour l'obtention d'une attestation d'éligibilité d'une entreprise qui souhaite bénéficier du nouveau régime de l'article 152bis. Cette attestation sera délivrée conjointement par les ministres ayant dans leurs attributions les Finances, l'Économie, l'Environnement et l'Énergie, et après avoir reçu l'avis d'une commission consultative dont la composition et le fonctionnement seront déterminés par règlement grand-ducal. La Chambre de Commerce souligne qu'à ce jour ce projet de règlement grand-ducal n'a malheureusement pas été soumis en même temps que le Projet sous avis.

La Chambre de Commerce note par ailleurs qu'aucun délai n'est mentionné pour l'introduction de la demande d'obtention de l'attestation, ni pour sa délivrance. Il serait utile de clarifier ces délais dans le règlement grand-ducal susmentionné.

Il est aussi important de noter que, selon le Projet, le dépôt du dossier doit être antérieur à la date à laquelle les investissements et dépenses éligibles seront effectués. A cet effet, le règlement grand-ducal mentionnant les conditions d'application relatives à l'attestation d'éligibilité doit être pris rapidement afin que les contribuables puissent commencer à préparer, dès à présent, leur dossier en vue d'une soumission début janvier 2024. Selon la Chambre de Commerce, il devrait être prévu d'introduire une règle dérogatoire pour 2024 sur base de laquelle les entreprises seraient autorisées à déposer leur demande dans les 6 premiers mois de l'exercice, sans pour autant que les frais encourus entre le 1^{er} janvier et le dépôt de la demande soit considérés comme inéligibles.

De plus, il serait utile de prévoir dans ce règlement grand-ducal des règles dérogatoires pour les entreprises ayant des exercices divergents (i.e. 31 mars) afin qu'elles puissent être en mesure de bénéficier des nouvelles dispositions pour leur exercice clôturant courant 2024.

La Chambre de Commerce note également que le Projet ne prévoit aucune procédure de recours en cas de rejet de la demande d'attestation d'éligibilité par les autorités compétentes. Il serait utile de prévoir une telle procédure et les règles applicables par les autorités afin de ne pas retarder inutilement le traitement de demandes de contribuables.

Le nouveau paragraphe 5 alinéa 2 requiert une période de temps n'excédant pas trois exercices d'exploitation consécutifs afin de réaliser le projet ouvrant droit à la nouvelle bonification d'impôt. Toutefois, le processus de transformation digitale ou de transition écologique et énergétique peut prendre plus de temps que trois exercices d'exploitation consécutifs pour atteindre les objectifs fixés par le Projet. A cet effet, il serait utile de préciser si une extension de période de trois exercices d'exploitation pourrait être envisagée par les autorités ou si une nouvelle demande d'éligibilité pourrait être demandée par le contribuable pour le même projet. La question aussi se pose pour les projets déjà initiés par les entreprises, qui continuent en 2024.

Dans un souci de clarté, la Chambre de Commerce estime à nouveau nécessaire de préciser ces aspects et de présenter des cas de figure dans une circulaire ou un règlement grand-ducal.

Enfin, la Chambre de Commerce note l'importance d'inclure les PME dans ce régime de bonification d'impôt. Toutefois, il est utile de noter que la procédure susmentionnée peut être contraignante pour les petites structures. Aussi le seuil de 20.000 euros pourrait également conduire à exclure certains projets mis en œuvre pour les PME. A cet effet, la Chambre de Commerce juge important de prévoir une procédure dérogatoire pour les PME (i.e. réduction ou absence de seuil pour ce type de contribuable).

Concernant l'article 1^{er} § 6

L'article 1^{er} § 6 prévoit les conditions pour l'émission d'un certificat délivré par le ministre ayant l'Économie dans ses attributions. Ce certificat doit être annexé à la déclaration d'impôt sur le revenu de l'entreprise. La demande en vue de son obtention doit être introduite au plus tard dans les deux mois qui suivent la clôture de l'exercice d'exploitation pendant lequel les investissements ou les dépenses d'exploitation visées au paragraphe 4 ont été effectués et ledit certificat doit être délivré au plus tard dans les neuf mois de cette demande d'obtention.

Tout d'abord, la Chambre de Commerce souligne qu'à ce jour le projet de règlement grand-ducal, prévu dans le point (5) de l'article 1^{er} § 6 n'est pas encore disponible. Il serait important pour

les autorités compétentes et pour les contribuables d'émettre ce règlement, avant la mise en vigueur du Projet.

La Chambre de Commerce note que le contribuable doit introduire sa demande pour l'obtention du certificat dans un délai de deux mois. En réalité, un contribuable peut ne pas être en mesure de clôturer ses comptes annuels dans un tel délai et ne pas avoir dès lors une vue précise sur tous ses investissements et dépenses d'exploitation inhérents à la transformation digitale ou à la transition écologique et énergétique. A cet effet, il serait plus opportun de prolonger ce délai (i.e. trois mois) afin de permettre au contribuable d'avoir une vue plus globale sur les comptes annuels et les dépenses éligibles à la bonification d'impôt.

Quant au délai de neuf mois pour l'obtention du certificat, la Chambre de Commerce souhaite souligner que le non-respect de ce délai pourrait engendrer des conséquences négatives pour le contribuable (i.e. pénalités de retard pour dépôt tardif de la déclaration fiscale). La Chambre de Commerce juge utile de réduire ce délai et/ou de prévoir deux délais différents (i.e. trois et six mois) en fonction de l'ampleur des projets envisagés. Comme mentionné ci-avant, le Projet ne précise toutefois pas la procédure de recours en cas de refus de la part de l'autorité compétente de délivrer le certificat en question. Ainsi, ces aspects pratiques de la procédure pour l'obtention du certificat devront être précisés.

Le Projet prévoit 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. Toutefois, la phase de conception d'un nouveau projet peut engendrer des coûts importants pour une entreprise. Ces coûts seront vraisemblablement supportés (en partie) avant le dépôt de la demande de l'attestation d'éligibilité, ils ne seront pas éligibles au bénéfice de la mesure. Dans ce contexte, la Chambre de Commerce estime nécessaire que la phase de conception soit également couverte par le Projet.

Concernant l'article 1^{er} § 8

A titre préliminaire, la Chambre de Commerce souhaite préciser que le projet de loi n°8292 relative à l'imposition minimale effective en vue de transposer la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 15 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprise multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union (ci-après « Pilier 2 ») a été déposé le 4 août 2023 à la Chambre des Députés⁸.

Le Projet prévoit qu'à défaut d'impôt suffisant, la bonification d'impôt en souffrance peut être déduite de l'impôt des dix années d'imposition subséquentes. Au regard de la transposition de la directive Pilier 2, il est à noter que la bonification d'impôt telle que prévue dans le Projet n'est pas éligible au crédit d'impôt remboursable qualifié qui pourrait être qualifié de revenu sous les règles de Pilier 2. Par conséquent, la nouvelle bonification d'impôt réduirait l'impôt luxembourgeois sur le revenu des sociétés et aurait un impact plus négatif (par rapport au crédit d'impôt remboursable qualifié) sur le taux d'imposition effectif au niveau juridictionnel nécessitant un examen en détail par les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure concernés par Pilier 2.

Afin que le Luxembourg puisse maintenir sa compétitivité, la durée d'utilisation des bonifications d'impôt devrait prendre en compte ces règles de Pilier 2. En effet, si ce crédit d'impôt ne devait pas être remboursable (sur une base de 4 ans), une charge d'impôt supplémentaire pourrait s'appliquer en vertu des dispositions de Pilier 2, neutralisant ainsi en tout ou partie son

⁸ [Lien vers le texte du projet de loi n°8292 sur le site de la Chambre des Députés](#)

bénéfice et pouvant décourager certains contribuables dans cette transformation digitale ou transition écologique et énergétique.

Dans ce contexte, la Chambre de Commerce estime nécessaire de modifier cet article 1^{er} § 8, afin de prévoir que la bonification d'impôt non utilisée au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle est clôturé l'exercice d'exploitation pendant lequel les investissements ou les dépenses d'exploitation sont effectués devienne remboursable dans un délai de quatre ans, ou alternativement, que la bonification d'impôt soit transférable.

Concernant l'article 1^{er} § 9

L'article 1^{er} § 9 prévoit que le bénéfice de la bonification d'impôt pour investissement dans le contexte du leasing de matériel n'est admis que sous réserve que ledit matériel soit utilisé par une entreprise située (et imposable) au Luxembourg.

Or, et comme relevé par le Conseil d'Etat dans son avis relatif au projet de loi n°7020 du 29 décembre 2016, une telle limitation pourrait être contraire au principe de libre prestation de service de l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'UE. Ce constat découle de l'analyse faite par le Conseil d'Etat de la disposition sous objet, par analogie aux conclusions de la CJUE dans l'affaire « Tankreederei I SA v. Directeur de l'administration des contributions directes » (C-287/10) du 22 décembre 2010. En conséquence, le Conseil d'Etat proposait de modifier le §9 de manière à supprimer cette condition.

En réponse à l'objection soulevée par le Conseil d'Etat, le ministère des Finances avait indiqué vouloir sursoir à opérer un tel changement afin de réaliser une « analyse très approfondie », notamment eu égard aux coûts qu'aurait représenté l'extension du champ d'application de cette disposition⁹.

Dans le contexte du Projet, il serait donc opportun d'obtenir des clarifications sur les conclusions tirées de l'analyse susmentionnée et d'adresser l'opportunité de modifier le texte du § 9 conformément aux préconisations du Conseil d'Etat de 2016.

Concernant l'article 2

Quant à l'entrée en vigueur du Projet, prévue pour l'année d'imposition 2024, la Chambre de Commerce rappelle que les règlements grand-ducaux mentionnés dans le Projet ainsi qu'une éventuelle circulaire devraient être émis dans les meilleurs délais afin d'apporter aux contribuables une certitude juridique quant aux bonifications d'impôt introduites par le Projet.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce est en mesure d'approuver le projet de loi sous avis, sous réserve de la prise en compte de ses commentaires.

FKA/MLE/DJI

⁹ [Procès-verbal de la commission des Finances et du Budget du 25 novembre 2016](#)