

Luxembourg, le 27 décembre 2023

Objet : Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 152bis, paragraphe 5, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 152bis, paragraphe 6, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 152bis, paragraphe 9, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et abrogeant le règlement grand-ducal du 29 octobre 1987 portant exécution de l'article 152bis, paragraphe 9 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

Projet de règlement grand-ducal modifiant le règlement grand-ducal du 29 octobre 1987 portant exécution de l'article 152bis, paragraphe 10, de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu¹. (6541FKA/MLE)

*Saisine : Ministre des Finances
(25 octobre 2023)*

Avis de la Chambre de Commerce

Les quatre projets de règlements grand-ducaux (ci-après les « Projets ») ont pour objet de porter exécution de l'article 152bis, paragraphe 5 (ci-après le « Projet 152bis par.5 »), paragraphe 6 (ci-après le « Projet 152bis par.6 ») et paragraphe 9 (ci-après le « Projet 152bis par.9 »), de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après la « L.I.R. »), et de modifier le règlement grand-ducal du 29 octobre 1987 portant exécution de l'article 152bis, paragraphe 10 (ci-après le « Projet 152bis par.10 ») de la L.I.R. dans le cadre de la réforme de la bonification d'impôt pour investissements écologiques, énergétiques et digitaux, tel que prévu dans le Solidaritétpak 2.0 de septembre 2022.

¹ [Lien vers les quatre projets de règlements grand-ducaux sur le site de la Chambre de Commerce](#)

En bref

- La Chambre de Commerce salue les Projets, qui détaillent certaines modalités liées au projet de loi n°8276 sur la bonification d'impôt.
- Elle suggère d'apporter de clarifications au Projet 152*bis* par.5 quant à la notion du terme « dossier complet » et aux différents délais au cours desquels la commission consultative doit se prononcer sur les dossiers.
- La Chambre de Commerce considère nécessaire de détailler dans le Projet 152*bis* par.6 ou dans une circulaire administrative, les modalités de la demande du certificat et de préciser le type de pièces justificatives qui sera admissible selon les investissements ou les dépenses encourues.
- La Chambre de Commerce est en mesure d'approuver les projets de règlements grand-ducaux sous avis, sous réserve de la prise en compte de ses observations.

Considérations générales

A titre préliminaire, la Chambre de Commerce souhaite préciser qu'elle a avisé le projet de loi n°8276 ayant pour objet de modifier l'article 152*bis* de la L.I.R., afin de moderniser ses dispositions et d'élargir son champ d'application aux investissements dans la transformation digitale et la transition écologique et énergétique (ci-après le « Projet de loi »)².

Elle rappelle que le Conseil d'Etat a émis son avis n°61.570 y relatif en date du 24 octobre 2023³, exprimant son opposition formelle sur certaines dispositions du Projet de loi. Suite à cet avis, des amendements gouvernementaux ont été déposés en date du 6 décembre 2023, prenant en compte les observations formulées par le Conseil d'Etat. Ces amendements feront l'objet d'un avis distinct de la part de la Chambre de Commerce.

Après avoir examiné l'ensemble des Projets, la Chambre de Commerce se demande si la procédure pour obtenir les bonifications d'impôt ne va pas à l'encontre de l'objectif du législateur, qui est la promotion des investissements favorisant la transition digitale et écologique des entreprises luxembourgeoises. Cette procédure pourrait être perçue comme complexe, nécessitant l'émission d'une attestation d'éligibilité avant le certificat, susceptible d'entraîner des retards en cas de prolongation des délais, ou de créer une certaine insécurité juridique en raison du manque d'instructions dans la constitution du dossier ou des critères d'évaluation, ce qui pourrait freiner le contribuable dans sa transition.

Ainsi, il pourrait être envisagé de simplifier la procédure et de permettre l'application de la bonification d'impôt lors du dépôt des déclarations fiscales, de façon provisoire, sous réserve d'un contrôle ultérieur (de manière similaire à la suggestion du Conseil d'Etat de maintenir le droit à l'octroi

² [Lien vers l'avis de la Chambre de Commerce concernant le projet de loi n°8276](#)

³ [Lien vers l'avis n° 61.570 sur le site du Conseil d'Etat](#)

de la bonification d'impôt en cas de refus de certificat, mais finalement obtenu sur la base d'une décision du tribunal). L'émission du bulletin d'imposition de la part de l'Administration des Contributions Directes resterait dépendante de l'obtention dudit certificat.

Commentaire des quatre projets de règlements grand-ducaux

La Chambre de Commerce salue les quatre projets de règlements grand-ducaux sous avis, qui s'avèrent nécessaires pour la mise en œuvre du Projet de loi.

Concernant le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 152bis, paragraphe 5, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Projet 152bis par.5)

Le Projet 152bis par.5 a pour objet de déterminer la composition et le fonctionnement de la commission consultative.

Pour rappel, l'article 1^{er} § 5 du Projet de loi détaille la procédure pour l'obtention d'une attestation d'éligibilité d'une entreprise qui souhaite bénéficier du nouveau régime de l'article 152bis de la L.I.R. 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 sont déterminés par règlement grand-ducal tel que prévu dans son article 1^{er} § 5.

En outre, le Conseil d'Etat, dans son avis n°61.570, a exprimé son opposition formelle quant (i) à la décision conjointe entre les ministres ayant dans leurs attributions les Finances, l'Économie, l'Environnement pour la livraison de l'attestation de l'éligibilité, et (ii) à la compétence de création de cette commission consultative, par un règlement grand-ducal.

Suite à cet avis, des amendements gouvernementaux ont été déposés à la Chambre de Députés. Ces amendements visent à conférer au ministre ayant l'Économie dans ses attributions la responsabilité de délivrer l'attestation d'éligibilité. De plus, la création de la commission interministérielle consultative serait désormais établie par voie d'arrêté grand-ducal, plutôt que par un règlement grand-ducal.

La Chambre de Commerce note toutefois qu'aucun des quatre Projets ne précise « *les informations et pièces à joindre à la demande* ». L'article 1^{er} § 5 (2) du Projet de loi précise en effet que ceci doit être précisé dans un règlement grand-ducal. Elle préconise dès lors de le rajouter dans le Projet 152bis par.5 ou, à défaut, d'émettre dans les plus brefs délais un projet de règlement grand-ducal distinct pour ce point.

En outre, l'**article 4 (3) du Projet 152bis par.5** indique que « *[l]a commission délibère d'une demande dans un délai de trois mois, à compter de la réception d'un dossier complet par le secrétariat, à moins que le ministre ne lui fixe un délai plus long ou plus court* ».

La Chambre de Commerce considère essentiel de préciser la notion de « dossier complet » en fournissant par exemple une liste (non exhaustive) des pièces qui devraient constituer ledit dossier. A défaut de précisions dans le Projet 152bis par.5, il serait opportun de donner des clarifications par voie de circulaire administrative ou dans un FAQ.

Concernant le délai de trois mois, au cours duquel la commission consultative doit se prononcer sur les dossiers, ce dernier débute à partir de la réception d'un « dossier complet ». Cependant, aucun délai maximal n'est fixé pour solliciter d'éventuelles informations supplémentaires du contribuable en vue de compléter son dossier, si nécessaire. Cette absence de limite pourrait

entraîner des retards fréquents dans le traitement des dossiers par la commission, dépassant ainsi régulièrement le délai de trois mois et prolongeant effectivement le temps nécessaire aux contribuables pour obtenir leur attestation d'éligibilité. Par conséquent, il pourrait être judicieux de prévoir une durée maximale (par exemple, un mois) pour la constitution du dossier complet au niveau du secrétariat, suivi de l'émission d'une lettre informant le contribuable que son dossier est désormais complet. Le délai de délibération de trois mois pourrait alors commencer à courir à partir de la réception de cette lettre. Il serait également utile de préciser si les échanges de lettres entre les contribuables et le ministre ayant l'Économie dans ses attributions doivent s'effectuer par lettre recommandée avec accusé de réception ou par voie électronique.

Le Projet 152*bis* par.5 prévoit que ce délai peut être raccourci ou prolongé par le ministre ayant l'Économie dans ses attributions. Toutefois, aucune précision quant aux modalités et conditions d'une telle modification du délai n'est apportée. Dans un souci de sécurité juridique pour le contribuable, la Chambre de Commerce juge utile de préciser dans quels cas une telle modification du délai est susceptible d'être décidée.

Par ailleurs, et dans la mesure où la procédure d'attestation d'éligibilité est entièrement nouvelle, il aurait pu être opportun de prévoir une évaluation de l'efficacité de cette procédure après la première année de mise en œuvre de l'article 152*bis* modifié, afin d'ajuster, si nécessaire, les règles applicables à l'obtention de l'attestation d'éligibilité.

Enfin, concernant la composition de la commission qui décidera sur l'obtention de l'attestation d'éligibilité, la Chambre de Commerce suggère d'ajouter dans l'article 2 (4) la consultation des commissariats sectoriels en tant de membres externes qui peuvent assister la commission lors de ses délibérations.

Concernant le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 152*bis*, paragraphe 6, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Projet 152*bis* par.6)

Le Projet 152*bis* par.6 détermine les modalités de la demande et le contenu du certificat par lequel le ministre ayant l'Économie dans ses attributions atteste la réalité des investissements et dépenses éligibles, tel que prévu par l'article 1^{er} paragraphe 6 du Projet de loi.

Pour rappel, l'article 1^{er} paragraphe 6 du Projet de loi précise que « *[l]'octroi de la bonification d'impôt prévue au paragraphe 3 est subordonné à la présentation, avec la déclaration de l'impôt sur le revenu, d'un certificat délivré par le ministre ayant l'Économie dans ses attributions qui atteste, au titre d'un exercice d'exploitation, la réalité des investissements et des dépenses d'exploitation effectués au cours de cet exercice d'exploitation, ainsi que leur conformité aux dispositions du paragraphe 4* ». L'alinéa 5 de cet article prévoit qu'un règlement grand-ducal pourra déterminer les modalités de la demande et le contenu du certificat.

L'article 2 du Projet 152*bis* par.6 délimite les investissements et les dépenses d'exploitation pouvant faire l'objet du certificat visé au paragraphe 6 de l'article 152*bis* de la L.I.R. Sont couverts les investissements et les dépenses d'exploitation qui remplissent à la fois toutes les conditions énoncées au paragraphe 1^{er} de l'article 152*bis* de la L.I.R., ainsi que celles prévues au paragraphe 4 du même article.

L'article 3 du Projet 152*bis* par.6 répertorie les informations pertinentes pour l'Administration des Contributions Directes que doit contenir le certificat afin d'assurer la bonne application de la bonification d'impôt prévue au paragraphe 3 de l'article 152*bis* de la L.I.R.

En premier lieu, la Chambre de Commerce note que le Projet 152*bis* par.6 ne détaille pas les modalités de la demande du certificat, comme le prévoit le Projet de loi, mais uniquement son contenu. Dans un souci de sécurité juridique, il aurait été opportun de clarifier ce point dans le Projet 152*bis* par.6 ou dans une circulaire administrative.

De manière générale, la Chambre de Commerce estime nécessaire de préciser le type de pièces justificatives qui sera admissible selon les investissements ou les dépenses encourues.

En effet, comme la demande de certificat, appuyée par des pièces justificatives, doit être introduite au plus tard dans les deux mois qui suivent la clôture de l'exercice d'exploitation concerné, il sera notamment important que les contribuables puissent fournir tout type de pièces comptables justificatives dans la mesure où ils ne pourront vraisemblablement pas être en mesure de fournir des comptes statutaires finaux à cette date.

Il semble donc nécessaire d'admettre les pièces justificatives suivantes (liste non exhaustive) :

- les documents contractuels et techniques nécessaires à l'appréciation de la réalité et de l'éligibilité des investissements et dépenses (par ex. contrats, spécifications techniques) s'ils n'ont pas déjà été fournis lors de la demande d'attestation d'éligibilité ;
- les justificatifs relatifs aux personnes affectées aux projets concernés (par ex. tout document attestant des qualifications et/ou des fonctions exercées, ainsi que du temps passé) et aux formations suivies par ces personnes en lien avec le projet concerné (par ex. description du programme de formation, factures et/ ou tout document attestant du temps passé) ;
- les documents fiscaux et comptables nécessaires à l'appréciation de la réalité et de l'éligibilité des investissements et dépenses (par ex. factures, comptes annuels ou tout autre document probant).

En deuxième lieu, les **numéros 4 et 6 de l'article 3 du Projet 152*bis* par.6** prévoient que les montants éligibles doivent être « *diminués des subventions éventuellement accordées* ».

La Chambre de Commerce s'interroge sur le fondement juridique approprié pour introduire une telle restriction dans la mesure où aucune disposition légale contenue dans le Projet de loi ne prévoit de restriction particulière quant à la possibilité de cumuler pleinement le bénéfice de la bonification d'impôt de l'article 152*bis* de la L.I.R. modifié avec les subventions qui seraient accordées par ailleurs (et notamment par le Ministère de l'Économie) aux contribuables concernés. Il est crucial de soutenir pleinement les entreprises dans leur transition digitale et environnementale, et les champs d'application de ces mesures incitatives ne sont pas nécessairement identiques en pratique.

En outre, des clarifications sur la période exacte de l'obligation de déduction des subventions, et la définition précise du terme « accordées », sont nécessaires. Souvent, les subventions sont octroyées après que l'entreprise ait financé intégralement le projet, avec un délai parfois long entre la demande et le versement effectif de l'aide. De plus, le montant de la subvention accordée ne devient certain qu'au moment de son allocation par le Ministère compétent, qui pourrait intervenir après l'émission du certificat.

Enfin, la déduction des subventions accordées pourrait avoir des conséquences négatives pour certains contribuables selon le traitement comptable de ces subventions, puisque certaines d'entre elles sont déjà déduites du montant des immobilisations concernées. En effet, il convient de distinguer la subvention d'investissement liée au financement d'un actif, de la subvention de fonctionnement ou d'exploitation obtenue pour le financement d'une activité. La subvention

d'investissement n'est pas comptabilisée en compte de résultat. Elle est à reconnaître au passif dans le compte de résultat (compte 15) et à amortir au même rythme que l'amortissement du bien qu'elle finance. Toutefois, une autre pratique, moins courante, consiste à montrer à l'actif la valeur nette des immobilisations concernées, donc après la déduction de la subvention, tout en ajoutant une note expliquant l'existence de la subvention. Dès lors, il semble que la nécessité de déduire les « subventions éventuellement accordées » devrait également tenir compte du traitement comptable des investissements concernés afin d'éviter un risque de double déduction.

Concernant le projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 152bis, paragraphe 9, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et abrogeant le règlement grand-ducal du 29 octobre 1987 portant exécution de l'article 152bis, paragraphe 9 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Projet 152bis par.9)

Le Projet 152bis par.9 fixe les modalités habilitant le preneur-investisseur (crédit-preneur), à l'exclusion du bailleur-donneur de leasing (crédit-bailleur), à bénéficier directement de la bonification d'impôt pour investissement, lorsque le contrat de crédit-bail (leasing) revêt les caractéristiques fixées audit règlement.

Il a pour objet d'adapter les dispositions du règlement grand-ducal précité du 29 octobre 1987 pour tenir compte des modifications introduites par le Projet de loi. En raison du grand nombre d'adaptations prévues, il est procédé à un remplacement intégral du règlement grand-ducal actuel.

La Chambre de Commerce n'a pas de commentaires à formuler en relation avec ce Projet 152bis par.9.

Cependant, elle réitère sa remarque quant à la limitation géographique au Luxembourg de l'utilisation du matériel loué, telle que soulevée par le Conseil d'État dans le passé⁴.

Concernant le projet de règlement grand-ducal modifiant le règlement grand-ducal du 29 octobre 1987 portant exécution de l'article 152bis, paragraphe 10, de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Projet 152bis par.10)

Le Projet 152bis par.10 a pour objet d'adapter les dispositions du règlement grand-ducal du 29 octobre 1987 portant exécution de l'article 152bis paragraphe 10 de la L.I.R. pour tenir compte des modifications introduites par le Projet de loi. Par conséquent, les dispositions réglementaires liées à la bonification d'impôt pour investissement complémentaire sont supprimées, car devenues sans objet.

La Chambre de Commerce n'a pas de commentaires à formuler en relation avec ce Projet 152bis par.10.

Fiches financières

La Chambre de Commerce observe que, selon **la fiche financière du Projet 152bis par.5**, le besoin de recrutement est estimé à au moins deux postes équivalent temps plein, et ceci afin de pouvoir faire l'analyse des dossiers dans le cadre de l'attestation et de la certification au niveau du Ministère de l'Économie.

⁴ Page 10 de l'[avis](#) de la Chambre de Commerce sur le Projet de Loi.

Concernant le **Projet 152bis par.6**, le **Projet 152bis par.9** et le **Projet 152bis par.10**, la Chambre de Commerce note que, selon leurs fiches financières, ces derniers n'ont aucun impact sur le budget de l'Etat.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce est en mesure d'approuver les quatre projets de règlements grand-ducaux sous avis, sous réserve de la prise en compte de ses observations.

FKA/MLE/PPA