



Luxembourg, le 4 juillet 2022.

**Proposition de super-déduction fiscale pour les dépenses des entreprises en matière de transition digitale, écologique/environnementale, et de recherche et développement**

---

## I. Contexte général de la mesure

Les entreprises remplissant toutes les conditions prévues par la loi bénéficieront, sur option, d'une super-déduction fiscale (ci-après la « SD ») pour leurs coûts liés à des activités éligibles, à savoir les activités effectuées dans les domaines suivants : transition digitale, écologique/environnementale, et recherche et développement (ci-après « R&D »). La mesure sera combinée avec une exonération d'impôt sur la fortune des actifs en lien avec ces domaines.

Le but de la mesure est de soutenir les entreprises luxembourgeoises dans leurs efforts en la matière, mais également de positionner le Luxembourg comme centre d'excellence et ainsi attirer des activités économiques au Luxembourg.

Ainsi, toutes les entreprises qui investissent dans ces domaines pourront déduire intégralement leur coût global lié à ces domaines, majoré d'un pourcentage supplémentaire des coûts variant en fonction de leur taille (ci-après « la SD »). Une SD d'un montant plus important pourrait être accordée aux start-ups et aux TPEs/PMEs, et serait, pour partie, remboursable en espèces, dans des conditions prédéfinies.

## II. Les activités concernées

Afin de bénéficier du régime fiscal de la SD, les entreprises devront avoir des dépenses au titre d'une ou plusieurs activités éligibles, telles que décrites ci-dessous.

### *Transition digitale*

Afin de bénéficier du régime fiscal de la SD, les dépenses supportées par les entreprises devront être directement liées à une activité éligible remplissant les conditions suivantes :

- L'activité éligible doit avoir pour objectif de permettre la transition digitale de l'outil de production ou des services rendus par l'entreprise, que ce soit en digitalisant un outil de production ou un processus opérationnel ou commercial existant, ou en créant une nouvelle activité et /ou en développant de nouveaux services, et impliquant :
  - L'automatisation et la dématérialisation des processus administratifs de l'entreprise, ainsi que des services qu'elle rend ; ou
  - La modernisation des processus de production de l'entreprise par l'introduction de technologies numériques innovantes ; ou
  - Le renforcement de la cybersécurité.
- L'activité éligible peut avoir des implications tant dans la gestion ou le fonctionnement interne de l'entreprise, que dans ses relations clients/fournisseurs.

Il est entendu que la modernisation de la production par l'introduction de technologies numériques innovantes telles que, par exemple, les technologies de l'« Industrie 4.0 » (c'est-à-dire e.a. l'intelligence artificielle, les robots, le cloud computing, les big datas, etc.) pourrait ainsi être faite, e.a. par l'intégration d'outils numériques dans les processus de production ou dans le pilotage de l'activité.

Il est également entendu que l'automatisation et la dématérialisation des processus administratifs et des services peuvent concerner, par exemple, les éléments suivants : facturation électronique, processus de back-office, gestion des stocks, obligations déclaratives du fait des exigences réglementaires, mise en place d'assistants robotiques pour assister les chargés de relation clients, développement de guichets automatiques et de services en ligne (e.g. mise en place de plateforme de livraison, de vente et de centrale de réservation en ligne, la digitalisation des contrôles d'accès aux hôtels, etc.).

## ***Transition écologique/environnementale***

Afin de bénéficier du régime de la SD, les dépenses supportées par les entreprises devront être directement liées à une activité éligible remplissant les conditions suivantes :

- L'activité éligible doit être relative à un projet d'efficacité<sup>1</sup> énergétique consistant à augmenter la performance énergétique ou réduire la consommation d'énergie<sup>2</sup> de l'entreprise. L'efficacité énergétique est définie comme l'optimisation de la consommation énergétique de l'entreprise, que ce soit d'un bâtiment ou du processus de production de l'entreprise (pour la fourniture d'un produit ou d'un service) par rapport à la situation existante. Par exemple des mesures permettant d'éviter la surconsommation, ou la mise en œuvre d'équipements / technologies énergétiquement performants (i.e. ayant une performance énergétique supérieure à des équipements/technologies standards), ou encore l'optimisation et la valorisation des pertes d'énergie.

ou,

- L'activité éligible doit être relative à un projet visant des investissements/dépenses de l'entreprise liés à l'utilisation d'énergies renouvelables (comme par exemple les systèmes de panneaux photovoltaïques, les systèmes de turbines éoliennes, l'utilisation de biogaz ou d'hydrogène, la génération d'électricité à partir d'un système géothermique ou de l'hydro énergie, un système de panneaux solaires thermiques, un système exploitant l'énergie hydraulique, accumulateur d'énergie...) et privilégier lorsque cela est possible des sources d'énergies locales.

ou

- L'activité éligible doit être relative à un projet visant d'autres aspects de la transition écologique et, notamment, la mobilité, la construction de bâtiment, l'innovation, les achats et la logistique durables.

Voir ci-dessous, à titre d'exemple, une liste non-exhaustive de dépenses qui pourraient être éligibles à la SD<sup>3</sup> concernant les bâtiments fonctionnels et les processus de production existants (à savoir les bâtiments non résidentiels) :

- Les dépenses visant une augmentation de l'efficacité énergétique des bâtiments fonctionnels existants et les processus de production, que ce soit par l'achat de nouveaux matériels, le remplacement de matériels, l'installation de matériels, comme suit :
  - Moteurs et pompes électriques ;
  - Ventilateurs ;
  - Systèmes pneumatiques ;
  - Systèmes pour la récupération thermique ;
  - Véhicules automoteurs utilitaires ;
  - Machines automotrices ;
  - Bornes de recharge pour véhicules électriques ;
  - Isolation pour toute sorte de systèmes industriels ;

---

<sup>1</sup> En plus de l'efficacité énergétique d'un projet, il pourrait être opportun d'y intégrer un aspect relatif à l'augmentation de son efficacité énergétique (qui correspond à la capacité à fournir un même travail utile pour une consommation d'énergie plus faible. L'efficacité énergétique se mesure comme le rapport entre le travail utile et l'énergie consommée).

<sup>2</sup> Il pourrait être précisé que la réduction de la consommation d'énergie comprend également la réduction relative à la part d'énergie constituant l'exergie.

<sup>3</sup> Liste établie sur base des mesures d'aides existantes pour les PME en Allemagne, « Kreditanstalt für Wiederaufbau ».

- Convertisseurs de fréquences ;
  - Remplacement de l'installation d'éclairage par des nouvelles technologies (p.ex. LED) ou bien l'installation d'un éclairage utilisant moins d'énergie ;
  - Tout matériel permettant de mesurer, de contrôler et de régulariser plus efficacement les flux énergétiques ainsi que tout logiciel informatique pour la gestion d'énergie et la formation du personnel sur ces logiciels ;
  - Toute autre optimisation de machines et de processus que ce soit par l'utilisation de technologies plus efficaces, la récupération thermique ou encore le fait d'éviter la perte d'énergie dans des processus de production, dans le but d'une réduction de l'utilisation d'énergies fossiles et d'une augmentation de l'efficacité énergétique ;
  - Toutes autres dépenses en relation avec la déconstruction d'anciennes installations, la planification d'une rénovation ou la construction d'une structure qui consomme moins d'énergie ;
  - Coûts pour la création d'un concept de réduction de la consommation d'énergie.
- Les dépenses liées à l'utilisation des énergies renouvelables, comme suit :
    - Tout matériel pour l'utilisation d'énergies renouvelables comme p.ex. des panneaux photovoltaïques, des turbines éoliennes, l'utilisation de biogaz, la génération d'électricité d'un système géothermique, etc. ;
    - L'installation de capteurs solaires, de systèmes biomasse ou encore de pompes à chaleurs pour alimenter la chaleur de processus ;
    - Coûts des études environnementales.
- Les dépenses pour la rénovation des bâtiments fonctionnels existants, afin d'augmenter leur efficacité énergétique, comme suit :
    - Isolation des murs, toitures, plafonds et sols ;
    - Remplacement de fenêtres et portes par des modèles qui offrent une meilleure isolation ;
    - Installation ou remplacement d'installations climatiques pour le chauffage et la climatisation ainsi que les installations de récupération thermique ;
    - Raccordement initial à une centrale de chaleur à distance ;
    - Automatisation du bâtiment pour une meilleure gestion de l'énergie.
- Les dépenses pour la construction de nouveaux bâtiments fonctionnels qui doivent être construits au minimum en respectant le standard « Nearly Zero Energy Building » (à partir de la mise en vigueur du projet de RGD relatif à la performance énergétique des bâtiments fonctionnels actuellement en procédure) pour autant que ces dépenses permettent d'améliorer l'efficacité énergétique au-delà de la norme applicable.

## **R&D**

Afin de bénéficier du régime de la SD, les conditions suivantes devront être cumulativement remplies par les entreprises :

- Les activités doivent être entreprises de façon systématique ;
- Elles doivent être entreprises dans le cadre d'un projet ou un programme de recherche-développement s'identifiant à une activité de recherche fondamentale, de recherche industrielle ou de développement expérimental ;
- Elles doivent avoir pour but d'accroître la somme de connaissances, dans une optique de recherche fondamentale ou de recherche appliquée comportant l'utilisation de cette somme de connaissances

pour de nouvelles applications, qu'il s'agisse de produits, de services, de procédés, de méthodes ou d'organisations.

Les concepts exposés ci-dessus peuvent être définis comme suit :

- Le « projet de recherche-développement » consiste en un investissement ou une opération de recherche-développement se caractérisant par un objectif, une durée et des moyens établis au moment de sa définition en vue de sa mise en œuvre.
- Le « programme de recherche-développement » désigne un regroupement de projets de recherche-développement pouvant être apparentés thématiquement ou relever d'un même domaine d'activités, réalisés sur une période donnée et faisant l'objet d'une prévision de moyens globale établie au moment de sa définition en vue de sa mise en œuvre.
- La « recherche fondamentale » consiste en des travaux expérimentaux ou théoriques entrepris essentiellement en vue d'acquérir de nouvelles connaissances sur les fondements de phénomènes ou de faits observables, sans envisager au moment du lancement aucune application ni utilisations commerciales directes.
- Par « recherche industrielle » il y a lieu d'entendre la recherche planifiée ou des enquêtes critiques visant à acquérir de nouvelles connaissances et aptitudes en vue de mettre au point de nouveaux produits, procédés ou services, ou d'entraîner une amélioration notable de produits, procédés ou services existants. Elle comprend la création de composants de systèmes complexes et peut inclure la construction de prototypes dans un environnement de laboratoire ou dans un environnement à interfaces simulées vers les systèmes existants, ainsi que des lignes pilotes, lorsque c'est nécessaire pour la recherche industrielle, et notamment pour la validation de technologies génériques.
- Le « développement expérimental » consiste en l'acquisition, l'association, la mise en forme et l'utilisation de connaissances et d'aptitudes scientifiques, technologiques, commerciales et autres pertinentes en vue de développer des produits, des procédés ou des services nouveaux ou améliorés. Il peut aussi s'agir, par exemple, d'activités visant la définition théorique et la planification de produits, de procédés ou de services nouveaux, ainsi que la consignation des informations qui s'y rapportent. Le développement expérimental peut comprendre la création de prototypes, la démonstration, l'élaboration de projets pilotes, les essais et la validation de produits, de procédés ou de services nouveaux ou améliorés dans des environnements représentatifs des conditions de la vie réelle, lorsque l'objectif premier est d'apporter des améliorations supplémentaires, au niveau technique, aux produits, procédés ou services qui ne sont pas en grande partie „fixés“. Il peut comprendre la création de prototypes et de projets pilotes commercialement exploitables qui sont nécessairement les produits commerciaux finaux et qui sont trop onéreux à produire pour être utilisés uniquement à des fins de démonstration et de validation. Le développement expérimental ne comprend pas les modifications de routine ou périodiques apportées à des produits, lignes de production, procédés de fabrication et services existants.

Les activités et éléments couverts devront être conformes aux réglementations existantes dans les domaines concernés.

### **III. Les entreprises éligibles**

Tout contribuable réalisant un bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR pourra bénéficier d'une SD au titre des dépenses éligibles qu'il supporte au cours de l'exercice d'imposition. Cette disposition s'applique également dans le cadre de la détermination du bénéfice agricole et forestier, ainsi que du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale.

## **IV. Le taux de la SD**

### **a) Principe général**

Le taux de la SD devra être fixé de telle manière qu'il permette de supporter toutes les entreprises (quelle que soit leur taille) dans leurs projets éligibles, tout en étant proportionné au montant des dépenses encourues et à la capacité contributive des entreprises concernées.

Le taux de la SD pourra donc varier en fonction du type d'entreprises et des activités éligibles. De plus, différentes limites pourraient être introduites pour cibler les effets de la mesure en fonction de la stratégie gouvernementale en la matière et afin de maîtriser son impact pour le budget de l'Etat.

Pour les entreprises bénéficiaires, un taux différent pourrait être prévu selon la taille de l'entreprise. En effet, comme expliqué plus en détail aux sections suivantes, il serait nécessaire d'adapter le régime de la SD en termes de montant et de conditions d'application pour les plus petites entreprises, afin de tenir compte de leurs besoins spécifiques (à savoir un besoin accru de liquidités et la nécessité d'avoir une mesure fiscale simple et facile à appliquer, avec des coûts de mise en œuvre limités).

Concernant les activités éligibles, le taux de la SD devrait pouvoir être fixé à un niveau plus élevé en matière de R&D que pour les autres domaines, si l'on souhaite s'assurer que la mesure soit compétitive par rapport à celles existant dans les autres pays de l'UE. L'objectif est que le cadre fiscal mis en œuvre au Luxembourg soit suffisamment attractif pour inciter de nouvelles entreprises à s'établir sur le territoire pour y effectuer leurs activités de R&D.

Par ailleurs, il pourrait également être envisagé de moduler le taux applicable en fonction du domaine dans lequel les activités de R&D seront effectuées. Par exemple, un taux supérieur pourrait être octroyé aux activités de R&D effectuées dans le domaine de la transition écologique/environnementale et du développement durable.

Enfin, la SD ne devrait pas avoir pour effet de générer des pertes reportables pour les entreprises concernées. Ainsi, il devrait être envisagé de limiter le montant maximum déductible annuellement à hauteur d'un certain pourcentage des revenus imposables de l'entreprise, tout en prévoyant une possibilité de report dans le temps de la SD non-utilisée.

Le mécanisme de la SD devra être tel que la mesure soit en conformité avec les standards fiscaux européens et internationaux actuels. Par ailleurs, lorsque les règles européennes et internationales du « pilier 2 » (i.e., instaurant un taux minimum d'imposition de 15% pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires d'au moins 750 millions d'euros) en cours de finalisation, entreront en vigueur, il sera opportun de revoir et ajuster, si nécessaire, les modalités de fonctionnement de la mesure à la lumière de ces nouvelles règles fiscales.

### **b) Taux pour les entreprises (hors TPEs/PMEs)**

Sur base des principes exposés ci-dessus, il pourrait être envisagé de fixer le taux de la SD à 50% des dépenses éligibles, tout en limitant ce montant annuel de SD déductible à un certain pourcentage du revenu imposable de l'entreprise pour l'année concernée (avant application de la SD).

Ainsi, prenons le cas, par exemple, d'une entreprise qui investit 70.000 EUR dans la rénovation du bâtiment dans lequel elle effectue son activité professionnelle de fabrication de produits alimentaires,

afin d'augmenter son efficacité énergétique. Elle supporte donc des coûts de transition énergétique qui seront éligibles à la SD. L'entreprise pourra donc déduire fiscalement un supplément maximum de 35.000 EUR au titre de la SD (en plus des 70.000 EUR initiaux). Le montant déductible annuellement pourrait néanmoins être plus faible en fonction du profit imposable de l'entreprise pour l'année en question si une telle limite annuelle est également introduite.

Un tel plafond annuel permettrait en effet de lisser le montant de l'avantage fiscal dans le temps et de l'adapter à la capacité contributive des contribuables (sans leur permettre de créer des pertes), afin d'en limiter le coût global pour le budget de l'Etat au titre d'une année donnée.

En revanche, il devrait être envisagé d'autoriser le report dans le temps de la capacité inemployée de SD (d'une manière similaire au mécanisme de l'article 168 bis LIR relatif à la limitation de la déduction des intérêts de l'ATAD 1) afin d'octroyer un avantage fiscal similaire aux entreprises quelle que soit la date à laquelle les dépenses éligibles ont été encourues (i.e. selon que ces dépenses sont plus ou moins étalées dans le temps). Ce report en avant pourrait être possible pendant une période de 10 ans suivant l'année au titre de laquelle les coûts éligibles ont été encourus.

Enfin, on pourrait également autoriser les entreprises à choisir le rythme auquel elles souhaitent utiliser leur droit à SD annuel afin de leur permettre de déduire un montant moindre au titre d'un exercice (sans néanmoins leur permettre de pouvoir déduire plus afin de ne pas créer des pertes). Une telle disposition serait notamment utile afin de permettre aux entreprises de pouvoir imputer, en priorité, les crédits d'impôt dont elles pourraient bénéficier par ailleurs.

### **c) Taux pour les TPEs/PMEs**

Pour les TPE<sup>4</sup>/PME,<sup>5</sup> le taux de la super-déduction serait de 100% des dépenses éligibles, avec un montant annuel de SD déductible qui serait limité à un certain pourcentage du revenu imposable de l'entreprise pour l'année concernée (avant application de la SD).

Les aspects relatifs aux aides d'Etat devront également être pris en considération.

## **V. Modalités d'application**

La SD devrait être déduite de la base imposable à l'impôt sur le revenu (IRC et ICC) et serait générée lors de l'exercice d'imposition au cours duquel les dépenses éligibles ont été encourues. La SD pourrait être demandée chaque année au titre des dépenses encourues à ce titre (dans la limite des plafonds exposés ci-dessus et pendant la durée de la mesure exposée à la section VI).

A défaut de base imposable suffisante (et compte tenu des limites exposées ci-avant), la capacité inemployée de SD générée au titre d'un exercice pourrait être reportée en avant sur les dix exercices d'exploitation subséquents.

Les start-ups et les TPEs/PMEs qui ont un résultat imposable nul ou qui sont en pertes avant l'application de la SD, pourraient demander le remboursement d'une partie de leur droit à déduction (qui prendra

---

<sup>4</sup> Dans la catégorie des PME, une microentreprise est définie comme une entreprise qui occupe moins de 10 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel n'excède pas 2 millions d'euros. (Règlement grand-ducal du 16 mars 2005 portant adaptation de la définition des micros, petites et moyennes entreprises).

<sup>5</sup> La catégorie des petites entreprises est constituée par des entreprises qui occupent moins de 50 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel n'excède pas EUR 10 millions.

La catégorie des moyennes entreprises est constituée par des entreprises qui occupent moins de 250 salariés et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas EUR 50 millions ou dont le total du bilan annuel n'excède pas EUR 43 millions (Règlement grand-ducal du 16 mars 2005 portant adaptation de la définition des micros, petites et moyennes entreprises).

alors la forme d'une créance de crédit d'impôt remboursable). Ce droit à remboursement pourrait être limité sur base de certains plafonds, si nécessaire.

Par ailleurs, l'interaction entre cette mesure et d'autres mesures fiscales existantes (ou à venir) devra être précisée afin qu'une même dépense ou un même actif ne puisse pas bénéficier plusieurs fois d'un régime fiscal de faveur pour une même chaîne de valeur.

Le remboursement d'impôt ne constituerait pas un revenu imposable pour l'entreprise.

## **VI. Durée de la mesure**

Il est proposé que la mesure soit applicable pour une période déterminée, mais renouvelable dans le temps. Ainsi, la SD pourrait être sollicitée à compter de l'exercice 2022 et jusqu'à l'exercice 2026 (inclus), sans préjudice du report en avant de la capacité inemployée de SD.

Le gouvernement veillera, en cas de non-renouvellement de la mesure, à informer les entreprises le plus tôt possible pour leur permettre de s'adapter au mieux.

A l'issue de ce délai, une prorogation éventuelle de la mesure pour une nouvelle période de 5 ans pourrait être décidée par règlement grand-ducal.

Pour la SD pour frais de R&D, il est proposé que la mesure ne soit pas limitée dans le temps puisqu'il s'agit d'inciter les entreprises à innover et localiser leurs activités de R&D au Luxembourg de manière pérenne.

## **VII. Les dépenses de l'entreprise ouvrant droit à la SD**

Les dépenses visées au a) à f) ci-dessous seraient généralement éligibles :

- a)** Les dépenses liées à la création d'immobilisations corporelles ou incorporelles (y compris les charges d'amortissement) affectées directement à la réalisation de projets du contribuable dans des activités éligibles ;
- b)** Les dépenses liées à l'acquisition ou à la location d'immobilisations corporelles ou incorporelles (y compris les charges d'amortissement) auprès de toute partie (liée ou non) ou prestataire, affectées directement à la réalisation de projets du contribuable dans des activités éligibles ;
- c)** Les dépenses de personnel afférentes aux salariés directement affectés à ces projets. Sont visées les rémunérations des personnes concernées, à savoir la rémunération annuelle brute, en ce inclus les rémunérations non périodiques, mais à l'exclusion des avantages en nature.
- d)** Les dépenses supportées par l'entreprise au titre (i) de frais de consultants externes (intervenant, par exemple, pour donner des conseils dans le cadre de la réalisation du projet concerné au sein de l'entreprise) et (ii) du personnel mis à disposition (au sein de l'entreprise) par une partie liée ou non, pour la réalisation ou la mise en œuvre de projets du contribuable dans des activités éligibles ;
- e)** Les dépenses de formation ou de reconversion professionnelle des salariés du contribuable, directement encourues du fait de la mise en œuvre de l'activité éligible au sein de l'entreprise ;
- f)** Les dépenses relatives à la protection de la propriété intellectuelle de ces projets.

La liste des dépenses éligibles devra être établie plus précisément en fonction de chaque domaine d'activités et de l'étendue du champ d'application qu'il est souhaité donner à la mesure. Certains plafonds pourraient également être prévus afin de cibler au mieux la mesure.

**VIII. Exonération d'impôt sur la fortune pour les actifs en lien avec les domaines d'activités couverts par la SD**

La SD sera combinée avec une exonération d'impôt sur la fortune pour les actifs en lien avec les domaines d'activités couverts par la SD.