

Projet de loi

**portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967
concernant l'impôt sur le revenu**

Avis du Conseil d'État

(24 octobre 2023)

En vertu de l'arrêté du 13 juillet 2023 du Premier ministre, ministre d'État, le Conseil d'État a été saisi pour avis du projet de loi sous rubrique, élaboré par la ministre des Finances.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche financière, une fiche d'évaluation d'impact, un « check de durabilité » ainsi qu'un texte coordonné, par extraits, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu que le projet de loi sous rubrique vise à modifier.

Par dépêche du 23 août 2023, le Premier ministre, ministre d'État a demandé au Conseil d'État d'accorder un traitement prioritaire à l'examen du projet sous rubrique.

L'avis de la Chambre de commerce a été communiqué au Conseil d'État en date du 18 septembre 2023.

Il ne ressort ni de la saisine du Conseil d'État ni du dossier lui soumis si d'autres chambres professionnelles ont été demandées en leur avis.

Considérations générales

Le projet de loi sous avis a pour objet de mettre en œuvre certaines mesures prévues en faveur des entreprises par l'accord du 28 septembre 2022 entre le Gouvernement et les représentants de l'Union des Entreprises Luxembourgeoises (UEL), et des organisations syndicales OGBL, LCGB et CGFP, à l'issue des réunions du Comité de coordination tripartite qui ont eu lieu les 18, 19 et 20 septembre 2022 (communément désigné par les termes « *Solidaritéitspak 2.0* »). Traduisant les termes de cet accord, et avec le but de favoriser et accélérer tant la transformation digitale que la transition énergétique et écologique au niveau des entreprises, dont les objectifs sont déterminés avec précision par les auteurs, le prédit projet de loi procède à la réforme du régime de la bonification d'impôt pour investissement et modifie de manière substantielle l'article 152*bis* de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après « LIR »).

Les modifications proposées par les auteurs du texte sont en somme de trois ordres. Tout d'abord, l'objet du texte proposé est d'abroger la bonification d'impôt pour investissement complémentaire. Ensuite, et afin de

conserver et de stimuler l'investissement des entreprises au Luxembourg, il est prévu de maintenir l'ancienne bonification d'impôt pour investissement global : le taux y applicable sera augmenté à 12 pour cent et la condition de la tranche d'investissement de 150 000 euros supprimée. Enfin, la nouveauté majeure du texte projetée consiste en la création d'une nouvelle bonification d'impôt au taux de 18 pour cent et dont le champ d'application couvre non seulement les investissements, mais également une énumération limitative de dépenses d'exploitation, le tout sous condition qu'ils soient effectués dans le cadre de la transformation digitale ou de la transition énergétique et écologique de l'entreprise concernée. La nouvelle bonification d'impôt est accordée sur demande à présenter au bureau d'imposition avec la déclaration d'impôt sur le revenu, à laquelle doit être joint un certificat délivré par le ministre ayant l'Économie dans ses attributions, qui est établi sur la base d'une attestation d'éligibilité émise conjointement par les ministres ayant dans leurs attributions les Finances, l'Économie, l'Environnement et l'Énergie.

Le Conseil d'État comprend cette initiative législative dans sa globalité et quant à son principe, dans la mesure où la transformation digitale et la transition écologique et énergétique au niveau des entreprises sont importantes et doivent être encouragées, ce qui contribue d'ailleurs aussi au renforcement tant de leur compétitivité que de l'attractivité du pays sur le plan international.

Le Conseil d'État prend également note qu'au niveau de la mise en œuvre de la nouvelle mesure fiscale, le texte proposé implique une scission d'ordre procédural du régime général d'octroi des bonifications d'impôt qui dorénavant n'est plus harmonisé, ce qui pourrait avoir pour effet que la procédure d'imposition soit réalisée en pratique au détriment de la simplification administrative, voire qu'elle risque le cas échéant d'être ralentie en raison des complications induites par la mise en œuvre de la nouvelle mesure fiscale. En effet, tandis que l'analyse des diverses demandes tendant à l'obtention d'une bonification d'impôt relève jusqu'à présent de la compétence exclusive des bureaux d'imposition concernés, le texte projeté instaure un régime dérogatoire pour la nouvelle bonification d'impôt, en faisant intervenir les services du Ministère de l'économie, appuyés par une commission interministérielle consultative qui dessaisit et remplace *de facto* le bureau d'imposition d'une partie de sa mission dans ce contexte. Le nouveau système présente certains avantages étant donné qu'il permet de concentrer et de réunir en un seul lieu les divers agents étatiques experts en leurs matières respectives, à savoir les spécialistes du domaine de la transformation digitale et de la transition énergétique et écologique ainsi que les experts fiscaux, dont la présence, d'après l'avis du Conseil d'État, reste indispensable. En effet, avant de pouvoir vérifier si les investissements et les dépenses d'exploitation soumis pour examen sont éligibles pour la nouvelle bonification et sont en relation avec la transformation digitale ou la transition écologique et énergétique, une analyse préalable dudit investissement quant à son appartenance à l'actif net investi (devant être pris en considération dans la détermination du bénéfice commercial imposable de l'entreprise) s'impose. De même, la qualification des dépenses en tant que dépenses d'exploitation déductibles au sens de l'article 45 LIR (et de la jurisprudence afférente) doit être contrôlée en amont. Aussi, et afin d'éviter des divergences d'interprétation avec le bureau d'imposition qui reste exclusivement compétent pour l'octroi de la bonification d'investissement global en

particulier, et en charge de la procédure d'imposition en général, il y a lieu de veiller particulièrement bien à la détermination et à la délimitation des cas limites, voire mixtes des investissements potentiellement éligibles pour les deux bonifications d'impôt prévus par le nouvel article 152bis LIR, mais à taux différents (tels que par exemple les installations photovoltaïques) ou au niveau des dépenses d'exploitation mixtes pour lesquelles la partie inhérente à la transformation digitale ou la transition écologique et énergétique ne peut être décelée avec précision.

Le Conseil d'État constate que la fiche financière jointe au dossier se borne à prévoir que « l'impact budgétaire général de la bonification d'impôt pour investissement devrait rester constant », alors que la « marge budgétaire » obtenue suite à la réduction du déchet fiscal par l'abrogation de la bonification d'impôt pour investissement complémentaire « financera le réagencement de la bonification d'impôt pour investissement selon les principes retenus dans le *Solidaritétspak 2.0.*, afin de favoriser l'investissement dans la transformation digitale et la transition écologique et énergétique ». Les auteurs expliquent encore que « pour le cas où d'éventuelles répercussions budgétaires se présentaient néanmoins, celles-ci ne se matérialiseraient qu'à partir de l'année budgétaire 2025 », donc après le dépôt des déclarations d'impôt pour l'année d'imposition 2024. Considérant que la bonification en cause constitue un crédit d'impôt qui n'est pas déduit du revenu imposable, mais qui vient en déduction de l'impôt lui-même, elle a pour conséquence de diminuer les recettes fiscales. À défaut d'indication de chiffres permettant d'évaluer l'impact sur le budget de l'État, l'approche approximative, voire hypothétique de la fiche financière annexée au texte en projet ne correspond dès lors pas au prescrit de l'article 79 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'État. D'après les termes de cette disposition, la fiche financière, qui accompagne les projets ou propositions de loi, les projets d'amendement d'initiative parlementaire ou ministérielle ainsi que les projets de règlement comportant des dispositions dont l'application est susceptible de grever le budget, doit renseigner sur l'impact budgétaire prévisible à court, moyen et long terme. À défaut de ces données, le Conseil d'État n'est pas en mesure d'apprécier le contenu de la fiche financière.

Examen des articles

Article 1^{er}

Au point 1^o, au paragraphe 5, alinéa 3, à insérer, il est prévu que les projets de transformation digitale et de transition énergétique et écologique « dont le montant cumulé des investissements et dépenses d'exploitation visés au paragraphe 4 est inférieur à 20 000 euros hors T.V.A. » ne sont pas pris en considération pour l'obtention de l'attestation d'éligibilité. Les auteurs du texte sous revue expliquent l'exclusion desdits projets en dessous de ce montant minimum par des raisons tenant à la charge administrative que l'analyse d'un tel projet requiert. Le Conseil d'État considère comme non convaincante et insuffisante cette explication qui expose la procédure tendant à l'obtention d'une attestation d'éligibilité à des reproches d'inégalité de traitement, ceci à plus forte raison que l'objectif du nouvel incitatif fiscal ciblé, et tel qu'il résulte de manière non équivoque de l'exposé des motifs, est de soutenir par principe toutes les entreprises qui souhaitent investir dans la

transformation digitale et la transition écologique et énergétique, sans distinction quant à l'envergure du projet et abstraction faite de la taille de l'entreprise (petite, moyenne ou grande). Selon la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle relative à l'article 15, paragraphe 1^{er}, de la Constitution¹, le législateur peut, sans violer le principe constitutionnel de l'égalité devant la loi, soumettre certaines catégories de personnes à des régimes légaux différents à la condition que la différence instituée procède de disparités objectives, qu'elle soit rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but. Étant donné que le Conseil d'État ne voit toutefois aucune raison objective justifiant une différence de traitement par la voie de l'exclusion telle que précédemment décrit, il demande, sous peine d'opposition formelle, la suppression, au point 1^o, du paragraphe 5, alinéa 3.

Au point 1^o, au paragraphe 5, alinéa 1^{er}, à insérer, les auteurs prévoient une décision conjointe entre plusieurs membres du Gouvernement. Or, en vertu de l'article 92 de la Constitution, il appartient au Gouvernement de déterminer « son organisation et son fonctionnement par voie de règlement interne, approuvé par arrêté grand-ducal, à l'exception des matières que la Constitution réserve à la loi ». L'hypothèse d'une décision prise conjointement par plusieurs membres du Gouvernement est réglée par l'article 10, alinéa 2, point 2^o, du règlement interne du Gouvernement, adopté le 28 juin 2023 par le Gouvernement en conseil et approuvé par arrêté grand-ducal le 1^{er} juillet 2023. Le Conseil d'État renvoie ainsi à sa position constante exprimée dans ses avis antérieurs² et doit dès lors s'opposer formellement à la disposition sous examen, pour contrariété avec l'article 92 de la Constitution.

Au point 1^o, au paragraphe 5, alinéa 4, à insérer, les auteurs du projet entendent créer une commission consultative (et interministérielle, selon l'exposé des motifs), qui interviendrait dans le cadre de la décision de délivrer une attestation d'éligibilité à l'entreprise qui en ferait la demande conformément au paragraphe 5 du projet de loi sous avis. Or, en vertu de l'article 92 de la Constitution, il relève de la compétence exclusive du Gouvernement de créer un organe interministériel. Il revient encore au Gouvernement de doter un tel organe de missions et d'en déterminer la composition et le fonctionnement par la voie d'un règlement interne du Gouvernement, approuvé par arrêté grand-ducal. Tenant compte de ce qui précède, le Conseil d'État doit s'opposer formellement au paragraphe 5, alinéa 4, du projet de loi sous examen.

Les paragraphes 5 et 6 nouveaux de l'article 152*bis* LIR introduits par le projet de loi sous revue détaillent la procédure d'attestation et de

¹ Anciennement, article 10*bis* de la Constitution.

² Avis n° 60.763 du Conseil d'État du 22 mars 2022 relatif au projet de loi portant mise en place d'un mécanisme de filtrage national des investissements directs étrangers susceptibles de porter atteinte à la sécurité ou à l'ordre public aux fins de la mise en oeuvre du règlement (UE) 2019/452 du Parlement européen et du Conseil du 19 mars 2019 établissant un cadre pour le filtrage des investissements directs étrangers dans l'Union, tel que modifié (doc. parl. n° 7885) ; avis n° 53.239 du Conseil d'État du 17 novembre 2020 sur le projet de loi relative à la mise en oeuvre de mesures restrictives en matière financière et abrogeant la loi du 27 octobre 2010 relative à la mise en oeuvre de résolutions du Conseil de Sécurité des Nations Unies et d'actes adoptés par l'Union européenne comportant des interdictions et mesures restrictives en matière financière à l'encontre de certaines personnes, entités et groupes dans le cadre de la lutte contre le financement du terrorisme (doc. parl. n° 7395) ; avis n° 52.332 du Conseil d'État du 15 décembre 2017 sur le projet de loi ayant pour objet d'autoriser le Gouvernement à subventionner l'exécution du dixième programme quinquennal d'équipement de l'infrastructure touristique (doc. parl. n° 7169).

certification, en l'occurrence d'un côté la procédure relative à l'obtention de l'attestation de l'éligibilité des investissements et dépenses d'exploitation au titre de la nouvelle bonification d'impôt et de l'autre côté la procédure relative à la délivrance du certificat afférant qui atteste la réalité desdits investissements et dépenses effectués au cours de l'exercice en cause ainsi que leur conformité à la prédite attestation d'éligibilité antérieurement émise. Tandis que l'attestation d'éligibilité concerne une période *ex ante*, c'est-à-dire un moment où les faits fiscalement pertinents ne se sont pas encore produits, mais restent à l'état de simple projet, la situation est différente en ce qui concerne le certificat qui atteste des faits à un moment où ceux-ci se sont déjà réalisés. Le Conseil d'État s'interroge sur l'imbrication, voire l'effet de la décision du ministre ayant l'Économie dans ses attributions de délivrer ou non un certificat sur le processus décisionnel du bureau d'imposition compétent auquel le contribuable adresse sa demande tendant à l'obtention de la bonification d'impôt que le projet de loi sous avis vise à mettre en place.

Tout d'abord, et afin de parer à l'éventualité d'un refus de certificat de la part du ministre ayant l'Économie dans ses attributions qui est contesté par l'entreprise contribuable visée devant les juridictions administratives, le Conseil d'État invite les auteurs à prévoir une procédure d'imposition provisoire obligatoire qui maintient à l'entreprise contribuable son droit à l'octroi de ladite bonification d'impôt en cas de décision favorable des juridictions administratives et de l'émission subséquente d'un certificat. En effet, dans le cas contraire, et par application des délais de prescription fiscale, le contribuable se voit le cas échéant confronté à un bulletin définitif, non rectifiable et sans possibilité de prise en considération de la bonification demandée litigieuse à l'issue d'une instance introduite devant les juridictions administratives où il a obtenu gain de cause, ce qui rendrait, *in fine*, ce recours manifestement inefficace. Au regard des développements qui précèdent, le Conseil d'État doit s'opposer formellement au dispositif projeté pour contrariété au principe de sécurité juridique.

Dans le cas de figure où le ministre ayant l'Économie dans ses attributions émet le certificat qui atteste la réalité des investissements et des dépenses d'exploitation effectués ainsi que sa conformité aux dispositions du paragraphe 4, le Conseil d'État constate que les auteurs ont omis de préciser si le bureau d'imposition est dans l'obligation ou non d'accorder la nouvelle bonification d'impôt de manière automatique sur présentation du certificat ou bien s'il s'agit d'une simple pièce probante d'un fait que le contribuable apporte pour que sa cote d'impôt soit réduite, preuve que le bureau d'imposition peut renverser en cas de doute (comme dans le cadre de la détermination de la bonification d'impôt pour investissement global). À cet égard, les auteurs ne font que rappeler au commentaire des articles que « [l]a certification est d'une importance primordiale pour l'Administration des contributions directes dans le cadre de l'imposition afin de vérifier si les susdits investissements et dépenses sont éligibles pour la bonification d'impôt pour investissement en relation avec la transformation digitale ou la transition écologique et énergétique ». Le Conseil d'État comprend que les auteurs du projet de loi sous examen veulent mettre en place une procédure spécifique et dérogatoire à la procédure fiscale de droit commun. L'entreprise contribuable devant avoir une attente légitime que le certificat émis lie le bureau d'imposition à l'égard de ce qu'il atteste, le Conseil d'État demande, sur le fondement du principe de la confiance légitime, corollaire du principe de sécurité juridique, et sous peine d'opposition formelle, que les auteurs

prévoient expressément que le bureau d'imposition soit lié par le certificat émis par le ministre ayant l'Économie dans ses attributions.

Article 2

Sans observation.

Observations d'ordre légistique

Intitulé

Il n'y a pas lieu de rédiger des parties de l'intitulé en lettres majuscules.

L'intitulé n'est pas à faire suivre d'un point final, étant donné que les intitulés ne forment pas de phrase.

Article 1^{er}

Au point 1^o, aux paragraphes 1^{er} à 6, à insérer, il est signalé que les modifications doivent s'intégrer harmonieusement dans le texte originel, en respectant le système de numérotation initial. Partant, les points qui suivent les chiffres arabes caractérisant les paragraphes sont à omettre.

Par analogie, cette observation vaut également pour le paragraphe 2, points 1 à 5, à insérer, où il convient de remplacer les parenthèses fermantes qui suivent les chiffres arabes par des points.

Au point 1^o, phrase liminaire, lorsqu'on se réfère au premier paragraphe, les lettres « er » sont à insérer en exposant derrière le numéro pour écrire « 1^{er} ».

Au point 1^o, au paragraphe 2, points 1 à 5, à insérer, les définitions sont à introduire par un deux-points en omettant la virgule.

Au point 1^o, au paragraphe 4, alinéa 3, point 4, à insérer, il y a lieu d'insérer le terme « modifié » entre la nature et la date du deuxième règlement grand-ducal, étant donné que celui-ci a déjà fait l'objet de modifications depuis son entrée en vigueur.

Au point 1^o, au paragraphe 4, alinéa 4, point 1, à insérer, il est signalé que les nombres s'écrivent en toutes lettres, pour écrire « trois années ». Cette observation vaut également pour le point 3^o, aux alinéas 1^{er}, deuxième phrase, et 2, à insérer.

Au point 2^o, lettre a), les termes « phrase liminaire, » sont à insérer après les termes « À l'alinéa 1^{er}, ».

Au point 2^o, lettre b), la lettre f est à faire suivre d'une parenthèse fermante.

Au point 2^o, lettre c), à l'alinéa 3, deuxième phrase, à remplacer, il y a lieu d'indiquer avec précision et de manière correcte les textes auxquels il est renvoyé, en commençant par l'alinéa et ensuite le point visé. Ainsi, il faut

écrire « visées à l'alinéa 1^{er}, numéro 4, ».

Au point 3°, phrase liminaire, lorsqu'on se réfère au premier alinéa, les lettres « er » sont à insérer en exposant derrière le numéro pour écrire « les alinéas 1^{er} et 2 ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 18 votants, le 24 octobre 2023.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Christophe Schiltz