

Objet : Projet de loi n°7020 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 et portant modification

- de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;
- de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune ;
- de la loi modifiée du 1er décembre 1936 concernant l'impôt commercial ;
- de la loi modifiée du 24 décembre 1996 portant introduction d'une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs ;
- de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (« Steueranpassungs-gesetz ») ;
- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;
- de la loi rectificative du 19 décembre 2014 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2015 ;
- de la loi modifiée du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière ;
- de la loi du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de
 - la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;
 - la loi générale des impôts (« Abgabenordnung ») ;
 - la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes ;
 - la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines ;
 - la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale ;
- de la loi du 30 juillet 1983 portant création d'une taxe sur le loto ;
- de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;
- du Code pénal ;
- de la loi modifiée du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale ;
- de la loi du 27 août 1997 portant approbation du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, signé à Strasbourg, le 17 mars 1978 ;
- de la loi du ... 2016 concernant le soutien au développement durable ;
- de la loi modifiée du 22 frimaire an VII organique de l'enregistrement ;
- de la loi modifiée du 13 brumaire an VII organique du timbre ;
- de la loi modifiée du 27 décembre 1817 sur le droit de succession ;
- de la loi modifiée du 23 décembre 1913 concernant la révision de la législation qui régit les impôts dont le recouvrement est attribué à l'administration de l'enregistrement et des domaines ;
- de la loi modifiée du 7 août 1920, portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc. ;
- de la loi modifiée du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession ;
- de la loi modifiée du 13 juin 1984 portant révision de certaines dispositions législatives régissant la perception des droits d'enregistrement, de succession et de timbre ;

- de l'ordonnance royale grand-ducale du 23 septembre 1841 sur le timbre, l'enregistrement et les droits de succession ;
- de la loi modifiée du 19 juin 2013 relative à l'identification des personnes physiques ;
- de la loi modifiée du 25 février 1979 concernant l'aide au logement ;
- de la loi modifiée du 21 septembre 2006 sur le bail à usage d'habitation et modifiant certaines dispositions du Code civil. - Amendements gouvernementaux (4671bisPMR/BMU)

*Saisine : Ministre des Finances
(2 novembre 2016)*

AVIS COMPLEMENTAIRE DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

La Chambre de Commerce avait déjà eu l'occasion de commenter, dans son avis du 21 octobre 2016, le projet de loi n° 7020 dont elle avait été saisie par le Ministre des Finances le 27 juillet et le 1^{er} août¹.

Eu égard à l'évolution du Projet suite aux quatre amendements apportés au texte initial par le gouvernement en date du 7 novembre et par la commission des Finances et du Budget en date des 23 et 28 novembre, la Chambre de Commerce souhaiterait formuler les observations qui suivent.

S'agissant des amendements du 7 novembre, la Chambre de Commerce note qu'ils s'articulent essentiellement autour de deux thématiques, à savoir la mobilité durable, d'une part, et le logement social, d'autre part.

Concernant la mobilité durable, les amendements visent à supprimer l'abattement de revenu imposable de 2.000 euros pour les voitures fonctionnant au gaz naturel comprimé ou suivant le principe de la bicarburant avec le gaz naturel comprimé comme second carburant. Pour la Chambre de Commerce, l'amendement s'inscrit dans la lignée des conclusions du groupe de travail de la mobilité du projet « *troisième révolution industrielle* ». Il convient en effet dans cette perspective de réorienter les moyens publics et les dispositions fiscales vers le développement des énergies renouvelables. Par ailleurs, comme le gaz naturel comprimé est amené à s'étioler au fil du temps, il semble approprié de supprimer l'abattement précité.

Concernant le logement social, les amendements 3 et 4 visent à insérer un chapitre 7 bis dans la loi modifiée du 25 février 1979 concernant l'aide au logement. Afin de faciliter l'accès au logement pour les personnes exposées à la précarité, la pauvreté et/ou l'exclusion sociale, il est prévu que les organismes exerçant la gestion locative sociale mettent à disposition de ces personnes des logements à un prix locatif abordable (« *indemnités d'occupation* »), moyennant

¹ Tout terme capitalisé non-autrement défini dans le présent avis complémentaire correspond à la définition lui assignée dans l'avis de la Chambre de Commerce du 21 octobre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale.

compensation pour le propriétaire sous la forme d'un loyer inférieur aux conditions du marché (certaines tâches de gestion ou d'entretien étant en contrepartie assumées par les organismes de gestion locative). La Chambre de Commerce note que cette compensation octroyée aux propriétaires privés des logements, de même que l'indemnité d'occupation, ne sont pas autrement définies que dans le commentaire de l'amendement, où il est simplement indiqué que l'Etat veillera à fixer les modalités du calcul de ces deux paramètres « *afin d'assurer la cohérence du système* ». Dans la même perspective, il s'imposerait de préciser et même de définir au moyen de critères quantitatifs précis les notions de « *ménages à faibles revenus* » et de « *taux d'effort pour payer cette indemnité d'occupation par rapport à leur revenu net disponible* ».

Par ailleurs, elle aimerait comprendre pourquoi le montant de l'aide octroyée à l'organisme de gestion locative sociale a été fixé à 100 euros par mois. Elle ne dispose pas d'informations plus précises quant à la manière dont cette allocation devrait être utilisée, sauf une référence, faite dans le commentaire de l'amendement, à l'expérience acquise à l'occasion d'un projet-pilote lancé par la Fondation pour l'Accès au Logement et le Ministère du Logement. La Chambre de Commerce aurait apprécié que les amendements gouvernementaux sous avis soient accompagnés d'une annexe décrivant cette expérience pilote, ainsi que les modalités précises ayant présidé au choix du montant de 100 euros.

La Chambre de Commerce note de plus que le projet de loi sous avis cantonne la gestion locative locale aux communes, syndicats de communes, offices sociaux ou fondations et ASBL ayant pour objet social la promotion du logement. La Chambre de Commerce invite les autorités à réfléchir à une possible extension de la gestion locative locale à l'initiative privée, sous la forme par exemple de partenariats entre les entités publiques précitées et des sociétés privées disposant d'une expérience spécifique en matière de logement (par exemple la gestion du logement, son entretien et les travaux éventuels).

S'agissant des amendements parlementaires du 23 novembre, ils font suite à une remarque formulée par la Chambre de Commerce et reprise par le Conseil d'Etat, en ce qu'ils réintroduisent la notion d' « *inexécution fautive* » comme condition à la mise en cause de la responsabilité des administrateurs délégués, des gérants ainsi que de tout dirigeant de droit ou de fait qui s'occupe de la gestion journalière. La Chambre de Commerce avait largement contesté le régime de responsabilité sans faute pour les dirigeants de droit ou de fait que l'article 12,1° du Projet visait à instaurer. Elle reconnaît que les amendements apportent un progrès sérieux dans les articles 67-1 et 67-2 en ce sens que la garantie se limite aux personnes effectivement en rapport avec la déclaration et le paiement de la TVA et en ce que, pour ces personnes, la garantie ne s'applique qu'en cas d'inexécution fautive de l'obligation qui leur incombe en vertu de l'article 67-1 LTVA.

En revanche, le régime de procédure prévu à l'article 67-3 LTVA reste fortement questionnable. La mise en garantie de personnes qui ne sont pas, en principe, elles-mêmes tenues à la déclaration et au paiement de la TVA devrait être considérée comme une mesure d'exception et rien ne devrait justifier de les priver d'une protection habituelle en cas de réclamation ou de recours. En effet, quant à la qualification de la personne qui fait l'objet de l'appel en garantie comme « *s'occupant de la gestion journalière* », il n'existe, comme le souligne la motivation de l'amendement, pas de définition légale de la gestion journalière et la détermination du caractère fautif de l'inexécution de ses obligations peut être délicate à trancher. Ces critères doivent donc pouvoir être examinés dans des conditions classiques d'un

litige. La pression que comporte une exécution immédiate, fût-elle soumise à un examen judiciaire ultérieur – avec un délai supplémentaire de six mois réservé à l'administration – pourrait être considérée comme incompatible avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme. La Chambre de Commerce recommande donc la suppression du troisième alinéa de l'article 67-3 LTVA qui prévoit l'obligation au paiement nonobstant l'exercice d'une voie de recours.

Enfin, au lieu du dernier alinéa de l'article 67-3 LTVA, qui prévoit une interdiction de recours pendant six mois, la Chambre de Commerce estime qu'il y aurait lieu de déclarer que la réclamation est suspensive. Dans ce cas, il appartiendra à l'administration de prendre rapidement sa décision sur la réclamation. Quant au recours, qui est à exercer devant les tribunaux judiciaires, l'appel devrait être suspensif comme c'est le cas sous le droit civil commun.

Quant aux amendements du 28 novembre, le premier concerne l'article 1^{er}, 4^o du Projet relatif à la transmission d'entreprise et au traitement fiscal réservé à l'immeuble passant du patrimoine d'exploitation au patrimoine privé. La Chambre de Commerce regrette que l'opportunité n'ait pas été saisie pour élargir les hypothèses de report de l'éventuelle plus-value latente sur l'immeuble aux diverses réalités pratiques qui peuvent se présenter en cas de cession/cessation de l'activité par l'exploitant initial. Il existe, en effet, des cas où, par exemple, en raison de l'activité stratégique, un repreneur peut ne vouloir acquérir que cette activité mais sans le bâtiment (trop exigü ou autre). Malgré l'intérêt de l'acquéreur, il est possible que le propriétaire exploitant initial refuse de céder son activité si la taxation de la plus-value immobilière, générée par le passage de l'immeuble de l'actif net investi vers le patrimoine personnel à des fins fiscales, est trop importante par rapport au bénéfice dégagé.

La Chambre de Commerce accueille favorablement la clarification apportée par l'amendement 2 à l'article 1^{er}, 27^o du Projet, qui prévoit dorénavant que le crédit d'impôt pour indépendants n'est pas accordé au-delà d'un bénéfice net (et non plus d'un revenu) de 80.000 euros par an. Elle accueille également positivement l'amendement 3 et donc la diminution de l'amende pour fraude fiscale initialement fixée au quadruple des impôts éludés. Le quatrième et dernier amendement apporte également une amélioration à l'article 16 de la loi du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative. Néanmoins, pour la Chambre de Commerce, la conformité de cette disposition par rapport aux principes de séparation des pouvoirs et de spécialité reste questionnable.

A titre subsidiaire, la Chambre de Commerce regrette qu'aucune autre des recommandations formulées dans son avis du 21 octobre précité n'ait été prise en compte à ce stade. En particulier, elle se permet d'insister sur la nécessité de renforcer la compétitivité de l'économie luxembourgeoise par des mesures courageuses et innovantes, dans un environnement international devenant hautement concurrentiel et évolutif en la matière. Elle avait d'ailleurs fourni plusieurs pistes à court et moyen terme, à commencer par une convergence, pré-annoncée mais graduelle le cas échéant, du taux global nominal d'imposition des sociétés vers le « *milieu du peloton* » européen (soit 21%, correspondant au taux médian au sein de l'Union européenne), le tout étant assorti de l'application proactive d'une « *clause de rendez-vous* » appliquée en fonction de l'incidence, sur la base imposable, d'initiatives internationales telles que BEPS.

La Chambre de Commerce note également l'absence, dans le projet de loi portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017, d'une remise en cause totale ou partielle de l'impôt sur la fortune, de nouvelles dispositions sur la propriété intellectuelle ou encore d'une refonte de la fiscalité foncière. La Chambre de Commerce regrette par ailleurs l'absence de dispositions visant à faciliter l'accès des fonds d'investissements aux conventions préventives de double imposition. La suppression de la retenue à la source sur les dividendes sortants de source luxembourgeoise n'est pas davantage considérée dans le projet de loi précité, qui de surcroît n'aborde nullement les difficultés de financement des start-ups tout en demeurant insuffisant en ce qui concerne la transmission des entreprises. Enfin, à rebours du programme gouvernemental de 2013, le projet n'institue aucune réserve immunisée en faveur des PME et ne comporte aucune percée en matière d'intérêts notionnels.

Dans son avis, publié le 16 novembre 2016, sur le projet de loi portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017, le Conseil d'Etat met également en exergue la nécessité d'une politique fiscale orientée vers le renforcement de l'attractivité du Luxembourg. Ainsi, le Conseil d'Etat considère qu' « *une réforme fiscale plus profonde en matière d'impôt sur le revenu des collectivités paraît nécessaire, particulièrement dans l'environnement fiscal actuel marqué à la fois par une transformation sans précédent aux niveaux européen (directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur) et international (initiative BEPS de l'OCDE) et par des annonces et des mesures d'amélioration significative de l'attractivité fiscale dans d'autres pays européens qui figurent parmi nos plus grands concurrents* ». Le Conseil d'Etat se demande en outre si « *l'abaissement envisagé des taux de l'IRC est véritablement susceptible de permettre d'atteindre les objectifs convoités, à savoir notamment l'amélioration de la compétitivité des entreprises, s'il n'est pas suivi d'abaissements supplémentaires dans un avenir proche. De fait, comme l'expose de manière pertinente la Chambre de commerce, 21 pays de l'Union européenne sur les 28 pris en compte présentaient en 2015 un taux nominal global d'imposition des sociétés inférieur à celui du Luxembourg* ».

Enfin, le Conseil d'Etat note, parmi d'autres manquements, « *l'absence de mesures relatives à la propriété intellectuelle et, notamment, celles instaurant un régime incitatif en cette matière et se pose la question si ceci ne risque de placer le Luxembourg dans une situation concurrentielle défavorable par rapport aux pays voisins, dont particulièrement ceux de la Grande Région, dans lesquels existent des dispositifs de soutien à la recherche et au développement ainsi qu'aux entreprises innovantes* ». Le Conseil d'Etat souligne également l'importance d'un dispositif d'intérêts notionnels, qui permettrait de pérenniser l'attrait du Luxembourg pour les entreprises exerçant des activités de financement intra-groupe, « *en ligne avec la stratégie du Gouvernement d'attirer les « headquarters » de groupes internationaux possédant une véritable substance opérationnelle à Luxembourg* ».

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce peut marquer son accord sur les amendements gouvernementaux et parlementaires sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

PMR/BMU/DJI