

Objet : Projet de règlement grand-ducal modifiant le règlement grand-ducal du 23 décembre 2016 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. (5396PMR/DLA)

*Saisine : Ministre de la Mobilité et des Travaux Publics
(27 décembre 2019)*

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

Le projet de règlement grand-ducal sous revue (en abrégé ci-après le « Projet ») s'inscrit dans la foulée du Règlement (UE) 2017/1151 de la Commission du 1^{er} juin 2017 modifiant la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil européen du 5 septembre 2007 établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, composants et entités techniques destinés à ces véhicules¹. Ce Projet est donc à lire parallèlement au projet de loi n°7506² que la Chambre de Commerce commentera séparément dans son avis n°5378 à venir.

Le Projet trouve sa base légale dans la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et notamment son article 104, alinéa 3 (dénommée ci-après, la « LIR ») qui permet, depuis la réforme fiscale de 2017, de prendre en compte des critères écologiques dans la détermination de l'avantage en nature du salarié.

L'urgence est invoquée dans le Projet qui a été publié le 23 décembre 2019, soit avant la date de saisine de la Chambre de Commerce du 27 décembre. Tout argument que cette dernière entend faire valoir dans le Projet est donc forcément tardif mais mérite cependant d'être formulé car susceptible d'être utilisé à un stade ultérieur, que ce soit dans le commentaire du projet de loi connexe n°7506 précité ou dans un autre cadre.

¹ Règlement (UE) 2017/1151 de la Commission du 1er juin 2017 complétant le règlement (CE) no 715/2007 du Parlement européen et du Conseil relatif à la réception des véhicules à moteur au regard des émissions des véhicules particuliers et utilitaires légers (Euro 5 et Euro 6) et aux informations sur la réparation et l'entretien des véhicules, modifiant la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil, le règlement (CE) no 692/2008 de la Commission et le règlement (UE) n° 1230/2012 de la Commission et abrogeant le règlement (CE) no 692/2008

² Projet de loi n°7506 modifiant la loi modifiée du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement.

En bref

- Si la Chambre de Commerce soutient les initiatives qui peuvent répondre aux considérations climatiques qui se font de plus en plus pressantes, elle estime cependant qu'il faut étudier les pistes les plus efficaces pour y parvenir. Or, ce Projet soulève un nombre considérable de questions d'ordre juridique, économique et, aussi paradoxal que cela puisse paraître, d'ordre environnemental également.
- Tout d'abord, la Chambre de Commerce considère que l'**urgence** climatique est un concept bien distinct du **concept juridique** justifiant le recours à une procédure d'urgence qui n'est à ses yeux pas donné en l'espèce.
- Par ailleurs, sur le plan **économique**, la Chambre de Commerce se permet de formuler des considérations générales, qui dépassent le désavantage fiscal pour la majeure partie des conducteurs de voitures de société. Ces considérations, qui seront reprises dans le commentaire du projet de loi n°7506, sont les suivantes :
 - une baisse notable des revenus pour l'État à hauteur de 70 millions d'euros par an;
 - la mise en péril d'un secteur économique déjà très sous pression par une perte annuelle de 370 millions d'euros de chiffre d'affaires;
 - une perte de compétitivité des entreprises; et
 - une augmentation potentielle du chômage.
- Sur le plan **écologique**, il semblerait même que l'introduction des nouveaux cycles de tests aboutissent à une augmentation des émissions CO₂ des voitures en parc.

Contexte

Depuis septembre 2018, conformément au Règlement 2017/1151 précité, le cycle de test WLTP³ a remplacé la référence NEDC⁴ corrélée pour déterminer les émissions CO₂ des véhicules lors de leur première immatriculation alors que la valeur NEDC corrélée avait déjà remplacé la norme NEDC un an plus tôt.

Ce changement de la valeur de référence aura donc une influence à la hausse, toute chose étant égale par ailleurs, sur le calcul de l'avantage en nature que constitue la mise à disposition d'un véhicule par l'employeur puisque cet avantage est déterminé, depuis 2017⁵, par rapport à certains critères écologiques qui, de par ce glissement vers la WLTP, deviennent plus stricts.

Considérations générales

La Chambre de Commerce soutient les initiatives internationales, européennes ou nationales visant à rendre les objectifs climatiques dans lesquels s'est engagé le Luxembourg atteignables. Il n'en reste pas moins qu'elle souhaite privilégier les efforts concertés et à fort impact environnemental qui présentent le moins d'incidences négatives pour l'intérêt

³ Acronyme pour « Worldwide Harmonized Light-Duty Vehicles Test Procedure »

⁴ Acronyme pour « New European Driving Cycle »

⁵ Loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017

économique général et juridiquement conformes, garanties que le Projet n'offre pas suffisamment.

Aussi, la Chambre de Commerce voudrait émettre des considérations générales d'ordre juridique, économique et même environnemental sous trois volets distincts.

1. Considérations juridiques

Le Projet a été adopté en procédure d'urgence. A cet égard, la Chambre de Commerce se permet de citer un extrait du Guide pratique de la procédure législative et réglementaire pour rappeler les conditions de mise en œuvre de la procédure d'urgence, qui, à ses yeux, n'ont pas été respectées⁶ :

« Le recours à la procédure d'urgence doit être suffisamment motivé (...). (S)elon une jurisprudence récente, les Cours et Tribunaux contrôlent le bien-fondé du recours à la procédure d'urgence. La procédure dite « de l'urgence » constitue l'exception en matière réglementaire alors que la consultation du Conseil d'État reste la règle. Le recours à l'urgence doit être utilisé avec parcimonie et exclusivement dans les cas où l'intervention rapide du pouvoir exécutif s'est avérée indispensable (cf. avis du Conseil d'État, réf. 47.370) du 10 octobre 2006 relatif à un projet de règlement grand-ducal pris en exécution de l'article 4 de la loi du 18 juin 1969 sur l'enseignement supérieur et l'homologation des titres et grades étrangers d'enseignement supérieur). Un règlement grand-ducal pris par la voie de l'urgence peut donc être annulé par les juridictions administratives pour cause d'urgence insuffisamment motivée ».

Pour la Chambre de Commerce, l'urgence invoquée dans le Projet correspond à l'urgence climatique, expression consacrée depuis plusieurs années pour relater la nécessité d'un changement rapide des comportements polluants et aboutir à un monde durablement viable écologiquement. Le Parlement européen a décrété le 28 novembre 2019 l'urgence climatique et environnementale, un vote qualifié par la presse de symbolique pour maintenir la pression sur les dirigeants de l'Union européenne avec l'arrivée du nouvel exécutif européen. Ce concept symbolique est donc très éloigné du concept juridique de l'urgence permettant de justifier le recours à cette procédure particulière.

Partant, et indépendamment d'éventuelles considérations du sujet du Projet de loi n°7506 évoqué ci-avant, la Chambre de Commerce estime que l'urgence invoquée quant au Projet, devenu entretemps règlement du 20 décembre 2019 modifiant le règlement grand-ducal du 23 décembre 2016 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, n'est pas donnée.

2. Considérations économiques

2.1 Un désavantage fiscal pour la majeure partie des conducteurs de voitures de société

La Chambre de Commerce anticipe un désavantage fiscal pour la majeure partie des conducteurs de voitures de société. Ceci se confirme à la lecture de la fiche financière jointe au Projet :

« Il est présumé que l'avant-projet de règlement grand-ducal sous rubrique générera une augmentation temporaire de la base imposable des salariés/employés auxquels est mis à disposition une voiture automobile à personnes immatriculée au nom d'une personne morale et qui pourra être utilisée à des fins privées suite à l'augmentation du niveau d'émissions de CO₂ déterminé par la nouvelle procédure de réception par type WLTP, introduite par la Commission européenne. L'analyse des nouvelles immatriculations de véhicules durant

⁶ Voir deuxième ouvrage consacré à « La Procédure Législative et Réglementaire » dans la collection des « Guides pratiques de la Législation », en sa version 2015, p.93.

l'année 2019 a montré pour les voitures automobiles à personnes une augmentation moyenne de 20% du niveau des émissions de CO₂ suivant le cycle WLTP par rapport au cycle NEDC. »

De plus, il a également été démontré que les changements successifs de normes de références sur base des immatriculations sur 12 mois (septembre 2018 à août 2019) ont eu pour conséquence un glissement important des véhicules entre les différentes catégories de taxation. En effet, suivant la norme NEDC encore utilisée en 2017 pour la fixation de la table d'imposition, près de la moitié des véhicules se trouvaient encore dans la catégorie « propre » des 50-110 grammes de CO₂/km, alors que cette même catégorie ne comptera plus que 1% des véhicules suivant la norme WLTP. La catégorie des véhicules les plus taxés passerait de 9% des immatriculations avec la norme NEDC à 60% des immatriculations avec la norme WLTP, sans que ni la voiture, ni l'émission réelle n'aient changé. Dans ces conditions, il n'y aurait même plus aucun avantage fiscal à disposer d'une voiture de société. Une conclusion rapide serait donc un risque réel de perdre 60% des véhicules de société sur l'année d'imposition 2021.

A ces suppositions, une réponse pourrait être que l'impact sur l'économie en resterait neutre puisque les voitures de société pourraient simplement être remplacées par des véhicules privés. Or, le taux de renouvellement des voitures privées est égal à 9%, tandis que celui des voitures de société est de 27%. Les voitures de société sont donc remplacées 3 fois plus rapidement que les véhicules privés. Autre argument non négligeable quant à un impact réel prévisible sur l'économie, le Luxembourg a une proportion de frontaliers égale à 45% de l'emploi total. Si l'on analyse les secteurs les plus demandeurs en véhicules de société, cette proportion passe à 52% de frontaliers. Il existe donc un risque pour que 60% des véhicules des non-résidents soient convertis en véhicules privés potentiellement achetés hors des frontières luxembourgeoises.

De plus, la Chambre de Commerce s'interroge. Si 60% des véhicules se retrouvent dans la tranche d'imposition la plus élevée et que le prochain seuil pour bénéficier d'une taxation plus avantageuse est éloigné, les sociétés/conducteurs feront-ils encore l'effort d'essayer de trouver un modèle moins polluant tout en conservant confort et sécurité du véhicule ?

2.2 Une baisse notable des revenus pour l'État à hauteur de 70 millions d'euros par an

Les considérations énoncées précédemment ne prennent pas en compte la TVA. Si l'on additionne les impacts possibles des scénarii énoncés ci-dessus sur la TVA, la taxe de circulation ou encore les taxes assurances, la perte annuelle de taxes et impôts pour l'Etat pourrait se chiffrer à près de 70 millions d'euros.

Sans compter la mention suivante dans la fiche financière : *« De ce qui précède, il peut être retenu, que les recettes de l'état vont probablement augmenter lors de l'année 2021 pour avoir une décroissance continue par la suite avec l'introduction de nouveaux modèles de voitures moins polluantes pour atteindre vraisemblablement en 2025 le seuil actuel »*. L'Etat table donc, à l'inverse, sur une hausse de ses recettes jusqu'en 2025.

2.3 La mise en péril d'un secteur économique déjà très sous pression par une perte annuelle de 370 millions d'euros de chiffre d'affaires

En suivant les raisonnements précédemment énoncés, une perte de chiffre d'affaires pour l'économie nationale est à prévoir si l'on considère le manque à gagner en ce qui concerne la vente de véhicules et les services liés aux véhicules. En considérant un prix d'achat moyen de 31.600 EUR HTVA par voiture et des frais de fonctionnement de 3.234 EUR HTVA pour l'ensemble des dépenses liées, hors carburant, le chiffre d'affaires lié aux ventes

perdues s'élèverait à 300 millions d'euros par an, celui lié aux services à 71 millions d'euros par an, une perte annuelle pour l'économie nationale de 371 millions d'euros est donc à considérer.

2.4 Une perte de compétitivité des entreprises

Dans un contexte de manque de main d'œuvre qualifiée, la hausse de l'imposition concernant les voitures de sociétés, liée à la transition de la norme NEDCc vers la norme WLTP, risque de forcer les entreprises à remplacer la partie du package salarial liée à la mise à disposition d'une voiture de société, par une rémunération en espèces plus importante. Cette compensation rendra le coût par équivalent temps plein (ETP) encore plus élevé que ce qu'il n'est déjà par rapport à ses voisins européens. Sans compter que la voiture est non seulement un élément qui aide à attirer, mais aussi à fidéliser les salariés. Cette mesure risque donc de diminuer les chances d'attirer et de fidéliser la main d'œuvre qualifiée nécessaire.

2.5 Une augmentation potentielle du chômage

Les différents impacts énoncés précédemment pourraient donc non seulement avoir des conséquences sur l'attraction de la main d'œuvre nécessaire à l'économie nationale, mais aussi des retombées sur l'emploi. En effet, du fait de l'effet moins incitatif à l'acquisition de voitures de sociétés, des licenciements serait potentiellement à l'ordre du jour dans les sociétés de leasing, mais aussi comme démontré précédemment auprès de toute la filière des distributeurs automobiles.

3. Considérations environnementales

Le changement du cycle de test dont il est question tout au long de cet avis a eu comme conséquence que la valeur faciale du taux d'émission de CO₂ a augmenté de façon substantielle. Pour un même échantillon représentatif de voitures⁷, l'émission théorique affichée a ainsi augmenté de :

- 15% lors du passage de NEDC vers NEDC corrélé (en abrégé ci-après, le « NEDCc »), et de
- 20% supplémentaires lors du passage de NEDCc vers WLTP.

En tout, la valeur de référence du CO₂ pour une même voiture a augmenté de 38% sans que ses émissions réelles n'aient changées.

De plus, à la fin du mois d'août 2019, le CO₂ moyen des véhicules en parc (ayant moins de 15 ans d'âge) était de l'ordre de 142g/km concernant les voitures privées et de 139g/km pour les voitures de sociétés. Cela s'expliquerait, en effet, par un âge moyen moins élevé des véhicules de société et donc bénéficiant d'une technologie plus moderne et propre. Il a d'autant plus été démontré que les véhicules de société évoluent plus rapidement vers les catégories de véhicules plus propres que les véhicules privés. A cela s'ajoute une autre réalité: de plus en plus de sociétés veulent s'afficher comme écoresponsables et imposent donc à leurs employés un choix de véhicules plus propres. Si le salarié devait dorénavant choisir un véhicule à titre privé, il ne serait plus soumis aux restrictions imposées par les employeurs, les mécanismes mis en place dans le but de réduire l'impact des voitures sur l'environnement deviendraient obsolètes.

⁷ Source : <https://data.public.lu/fr/datasets/parc-automobile-du-luxembourg/> => Parc_Automobile_201909.xlsx

Commentaire des articles

Article 1^{er} du Projet

La Chambre de Commerce recommande l'emploi du subjonctif présent au second alinéa de l'article 1^{er} du Projet, comme suit :

« A partir de l'année d'imposition 2021, la catégorie d'émission de CO₂ est fixée en fonction de la valeur combinée de CO₂ en g/km déterminée lors du cycle d'essai dit « Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure » pour autant que cette valeur est soit indiquée au certificat de conformité ».

Article 2 du Projet

La Chambre de Commerce se permet de renvoyer aux développements précédents sur l'entrée en vigueur aussi rapprochée du texte par rapport à la date de dépôt du Projet et aux problématiques que cela génère en termes de validité juridique du texte au regard de l'urgence.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce ne peut approuver le projet de règlement grand-ducal sous avis que sous réserve de la prise en compte de ses observations.

PMR/DLA/DJI