

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES

Circulaire du directeur des contributions

I.C.C. n° 36 du 19 mai 2000

—
I.C.C. n° 36

Objet: 1) Ventilation de la base d'assiette globale.
2) Attribution de l'impôt commercial communal aux communes.

1. Introduction

La présente circulaire reprend les directives de la circulaire I.C.C. n° 5 du 28 février 1953, tout en tenant compte des dispositions législatives intervenues au cours des dernières années.

Rappelons que la loi concernant l'impôt commercial communal (I.C.C.) a été introduite au Grand-Duché de Luxembourg par l'occupant allemand. Les ordonnances de simplification prévoyaient entre autres que l'impôt commercial était à répartir forfaitairement entre les différentes communes suivant une clé de répartition fixe. C'est sous cette forme que la loi allemande a été validée en 1944.

Les articles 6 à 8 de la loi du 1^{er} mars 1952 ont réintroduit dans la loi I.C.C. l'attribution de l'I.C.C. à la commune de situation tout en prévoyant l'alimentation d'un fonds de participation ainsi que la répartition de ce fonds.

2. Attribution de l'I.C.C.

L'article 6 modifié de la loi du 1^{er} mars 1952 règle dans son alinéa 2 une première attribution de l'I.C.C., c'est-à-dire sans tenir compte de la contribution des communes au fonds de participation et de la répartition du fonds entre les communes:

« 2° Sans préjudice de la participation des communes de résidence des salariés et des communes de résidence de la population, l'impôt commercial est attribué:

a) en ce qui concerne l'impôt dû par les personnes exerçant une profession ambulante et ayant leur domicile fiscal au Grand-Duché, à la commune du domicile fiscal des contribuables;

b) en ce qui concerne l'impôt dû par les contribuables dont les exploitations sont situées dans une zone d'activité intercommunale qui répond aux critères à fixer par règlement grand-ducal, aux communes associées pour l'exploitation de la zone d'activité intercommunale; un règlement grand-ducal déterminera les règles de ventilation à suivre;

c) en ce qui concerne l'impôt dû par les autres contribuables, aux communes de situation des exploitations en cause; un règlement grand-ducal déterminera les règles de ventilation à suivre lorsqu'une exploitation possède des établissements stables sur le territoire de plusieurs communes ou qu'un établissement stable s'étend sur le territoire de plusieurs communes. »

L'alinéa 3 du même article prévoit qu'un règlement grand-ducal peut fixer les règles de participation des communes au fonds (alimentation et répartition):

« 3° La participation des communes de résidence des salariés et des communes de résidence de la population sera fixée par voie de règlement grand-ducal. »

Il convient donc de ne pas confondre:

a) les ventilations (Zerlegungen) de la base d'assiette entre les différentes communes intéressées en cas d'établissements stables de l'exploitation dans plusieurs communes, d'exploitations situées à cheval sur le territoire de deux ou de plusieurs communes ainsi qu'en présence d'exploitations implantées dans une zone d'activité intercommunale, et

b) l'attribution définitive de l'I.C.C. aux communes, compte tenu de leur participation dans le fonds réparti entre les communes de résidence des salariés et les communes de résidence de la population.

L'attribution - avant participation - de l'I.C.C. à la commune de situation ainsi que les ventilations de la base d'assiette globale entre les communes intéressées relèvent de la compétence des bureaux d'imposition. Les règles de ventilation font l'objet des articles 2 à 6bis du règlement grand-ducal modifié du 20 avril 1962 (Titre II) et sont exposées ci-après sub 4.1.

La participation au fonds en fonction de la population et des salariés résidant dans les communes est réglée par les articles 7 à 10 du règlement précité (Titre III) et sera plus amplement commentée ci-après sub 4.2.

3. Procédure

L'article 7 de la loi modifiée du 1^{er} mars 1952 prévoit que la base d'assiette est à ventiler entre les communes intéressées suivant la procédure des §§ 382 et suivants de la loi générale des impôts (AO). Le § 388 AO

ne sort cependant pas ses effets, étant donné que l'article 7 précité stipule qu'en matière de ventilation, le recours est porté directement devant le tribunal.

La participation des communes de résidence des salariés et des communes de résidence de la population dans le produit de l'I.C.C. se fait par le biais d'un fonds alimenté par des versements contributifs à charge des communes et réparti entre les communes. Cette participation est déterminée par le directeur de l'Administration des contributions. L'article 7 de la loi modifiée du 1^{er} mars 1952 prévoit que, contre cette décision du directeur de déterminer la participation d'une commune de résidence au produit de l'I.C.C., un recours est ouvert au tribunal administratif qui statuera comme juge du fond.

En ce qui concerne la participation des communes de résidence des salariés et de la population dans le produit de l'I.C.C., seules les communes ont donc un droit de recours. Le montant de l'I.C.C. dû par le contribuable n'est en effet pas influencé par la contribution et la répartition du fonds entre les communes de résidence de la population et des salariés.

En matière de ventilation de la base d'assiette (voir sub 4.1), le droit de recours appartient au contribuable ainsi qu'aux communes intéressées. En effet, si une commune « est lésée par une ventilation qui lui donne une part insuffisante, le contribuable éprouve un préjudice toutes les fois que la part qu'il doit payer à une commune déterminée est trop élevée et que cette commune prélève l'impôt à un taux moins avantageux que celui des autres communes en compétition » (commentaire de l'article 7 de la loi du 1.3.1952). L'article 7 de la loi modifiée du 1.3.1952 précise qu'en matière de ventilation, le recours est porté directement devant le tribunal administratif.

4. Règlement grand-ducal modifié du 20 avril 1962

Le règlement grand-ducal du 20 avril 1962, pris sur la base de l'article 6 de la loi modifiée du 1.3.1952, règle les ventilations de l'I.C.C. (titre II) et la participation des communes de résidence des salariés et des communes de résidence de la population dans le produit de l'I.C.C. (titre III).

4.1. Ventilations

Le titre II contient les règles de ventilation, c'est-à-dire les règles d'après lesquelles la base d'assiette servant au calcul de l'I.C.C. est répartie entre les communes dans les trois situations suivantes:

a) l'exploitation possède des établissements stables sur le territoire de plusieurs communes;

b) l'exploitation ou un établissement stable sont situés à cheval sur deux ou plusieurs communes;

c) l'exploitation ou un établissement stable sont situés dans une zone d'activité intercommunale.

La procédure de ventilation est précisée aux paragraphes 382 à 389 AO, sauf que par dérogation au paragraphe 388 AO, le recours est porté directement devant le tribunal.

4.1.1. L'exploitation possède des établissements stables sur le territoire de plusieurs communes (art. 2)

Lorsqu'une exploitation est établie sur le territoire d'une seule commune, le droit de percevoir un I.C.C. revient à la commune de situation (§ 4 de la loi I.C.C.). L'impôt commercial, calculé au taux communal de la commune de situation de l'exploitation, est attribué à la commune de situation de l'exploitation, réserve étant faite de la participation des communes de résidence (art. 6, n° 3 de la loi modifiée du 1.3.1952).

Au cas où l'exploitation possède des établissements stables sur le territoire de plusieurs communes, le § 4 de la loi I.C.C. et l'article 6, n° 2 c) de la loi modifiée du 1.3.1952, prévoient qu'il faut procéder à une ventilation de la base d'assiette de l'impôt commercial, afin de déterminer pour chaque commune intéressée une quote-part de la base d'assiette qui, multipliée par le taux communal de la commune en cause, fournit l'impôt commercial attribué à la commune. Cette attribution est évidemment également faite sous réserve de la participation des communes de résidence des salariés et de la population.

Il y a donc lieu à ventilation chaque fois qu'une exploitation comprend des établissements stables non situés exclusivement sur le territoire d'une seule et même commune. Par contre, point n'est besoin d'opérer une ventilation, lorsque l'exploitation comprend plus d'un établissement stable sur le territoire d'une seule et même commune.

La notion « établissement stable » est spécifiée au paragraphe 16 de la loi d'adaptation fiscale (Steueranpassungsgesetz).

Il importe encore de relever que chaque exploitation est à considérer séparément, au cas où un même contribuable possède plusieurs exploitations.

Un cas particulier est celui où un établissement stable est situé à cheval sur le territoire de plusieurs communes (voir sub 4.1.2. ci-après). D'après le quatrième alinéa de l'article 2 du règlement grand-ducal du 20.4.1962, la ventilation doit s'opérer en considérant cet établissement comme étant situé sur le territoire d'une commune tierce, c'est-à-dire fictive. Ensuite, une sous-répartition est à faire par application des dispositions des articles 3 et 4.

Il est à noter qu'aucune date n'est prévue pour décider si une commune doit participer à la ventilation. Dès que, à un moment quelconque du ou des exercices d'exploitation à considérer pour la détermination du résultat d'exploitation, un établissement stable est situé sur le territoire d'une commune, celle-ci participe à la ventilation. Lorsque, pendant le même exercice d'exploitation, une exploitation transfère un établissement stable d'une commune à une autre commune, les deux communes participent à la ventilation en raison de l'établissement stable en question.

Ce qu'il faut entendre par exercice d'exploitation à considérer pour la détermination du résultat d'exploitation, sera spécifié plus loin.

D'après le paragraphe 22, al. 1^{er} de la loi I.C.C., l'impôt commercial est, en cas de création d'une exploitation, perçu à partir du mois civil suivant celui de la création. D'autre part, d'après l'alinéa 2, phrase 1^{ère} du même paragraphe, ledit impôt est, lorsque l'exploitation cesse d'être imposable, à percevoir jusqu'à la fin du mois civil pendant lequel intervient la cessation. Il faut raccrocher ces dispositions à celles du paragraphe 2, al. 2 de l'ordonnance de simplification du 31 mars 1943 (publiée sous le paragraphe 10 de la loi I.C.C.), qui prévoient que, lorsque l'imposabilité n'a pas existé pendant toute l'année civile, le bénéfice d'exploitation qui a été réalisé pendant la durée d'imposabilité de l'année civile, doit être converti en un bénéfice annuel.

Exemple:

Soit une exploitation (entreprise individuelle) clôturant régulièrement à la fin de l'année civile et cessant d'exister le 30 juin 2000. Le bénéfice d'exploitation réalisé du 1^{er} janvier au 30 juin 2000 est de 1.000.000 francs.

Conversion du résultat d'exploitation en un montant annuel:

$$\frac{1.000.000 \times 12}{6} = 2.000.000 \text{ francs}$$

Base d'assiette d'après le bénéfice d'exploitation (base d'assiette globale):

$$2.000.000 - 1.200.000 \text{ (abattement)} = 800.000 \times 4\% = 32.000 \text{ francs}$$

Impôt commercial communal, le taux communal étant admis par 250%:

$$32.000 \times 2,5 = 80.000 \text{ francs}$$

L'impôt n'étant à percevoir que pour les mois de janvier à juin 2000, il n'est dû qu'à raison d'un montant de:

$$\frac{80.000 \times 6}{12} = 40.000 \text{ francs}$$

Les dispositions précitées sont également applicables au cas où une exploitation soumise à ventilation est créée ou cesse d'exister au courant de l'année civile.

Exemple:

Soit une exploitation clôturant régulièrement à la fin de l'année civile et cessant d'exister le 30 juin 2000. Le bénéficiaire d'exploitation réalisé du 1er janvier au 30 juin 2000 est de 1.000.000 francs. L'exploitation possède des établissements stables dans les communes A, B et C.

D'après les facteurs de ventilation entrant en ligne de compte, la quote-part de la commune A dans la base d'assiette se chiffre à 50%, celle de la commune B à 30% et celle de la commune C à 20%. Les taux communaux sont respectivement de 250% pour la commune A, de 275% pour la commune B et de 300% pour la commune C.

Conversion du résultat d'exploitation en un montant annuel:

$$\frac{1.000.000 \times 12}{6} = 2.000.000 \text{ francs}$$

Base d'assiette d'après le bénéficiaire d'exploitation (base d'assiette globale):

$$2.000.000 - 1.200.000 \text{ (abattement)} = 800.000 \times 4\% = 32.000 \text{ francs}$$

	Commune A	Commune B	Commune C
Quote-part de la base d'assiette globale (50%, 30%, 20%)	16.000	9.600	6.400
Impôt commercial (aux taux de 250%, 275%, 300%)	40.000	26.400	19.200
Impôt commercial dû pour janvier à juin 2000 (6/12)	20.000	13.200	9.600

La question se pose de savoir ce qui advient au cas où, l'exploitation étant imposable pendant toute l'année civile, des établissements stables sont nouvellement établis ou sont supprimés au cours de l'année civile.

Le règlement grand-ducal du 20 avril 1962 ne se réfère à aucune date déterminante pour la ventilation.

Ainsi, dans l'hypothèse de la création, de la suppression ou du transfert d'établissements stables, l'impôt commercial est dû pour toute l'année civile dans les communes de situation, à moins que l'exploitation dont font partie les établissements stables, ne soit créée ou ne soit supprimée pendant l'année d'imposition.

Ainsi, lorsqu'une exploitation imposable pour toute l'année civile 2000 possède, à partir du 30 avril 2000, un établissement stable dans une autre commune que la commune du siège, ni la quote-part de base d'assiette globale attribuée à cette commune, ni l'impôt y correspondant ne sont susceptibles d'aucune réduction, quoique l'établissement stable de la commune en question ne soit créé qu'en avril 2000. Par contre, en supposant que l'exploitation comprenant ledit établissement stable soit elle-même créée fin février 2000, l'impôt commercial n'est dû qu'à partir du 1er mars 2000, c'est-à-dire à raison de 10 douzièmes. La perception à raison de 10/12 vaut également à l'égard de l'établissement stable situé dans l'autre commune et créé fin avril 2000.

En cas de transfert du siège de l'entreprise, le préciput dont question dans l'alinéa suivant, est à répartir par douzième entre les communes intéressées en fonction des mois où le siège se trouvait dans les communes intéressées.

Quels que soient les facteurs de ventilation qui, compte tenu du genre d'exploitation, doivent entrer en ligne de compte en vertu de l'article 2 du règlement, un préciput de 10% de la base d'assiette est attribué à la commune du siège d'exploitation, lorsque ce siège se trouve au Grand-Duché (art. 2, al. 2 du règlement). Au cas où ledit siège est à l'étranger, le préciput va au profit de la commune sur le territoire de laquelle se trouve le principal établissement stable indigène. La notion de « siège d'exploitation » est définie au paragraphe 15 de la loi d'adaptation fiscale.

Les 90% de la base d'assiette qui restent après la déduction du préciput au profit du siège, se répartissent entre toutes les communes sur le territoire desquelles l'exploitation possède des établissements stables indigènes (art. 2, al.3 du règlement). La commune indigène du siège participe à cette répartition comme toute autre commune indigène possédant un établissement stable indigène; l'attribution du préciput n'entraîne pas l'exclusion de la commune du siège de la répartition des 90% de la base d'assiette.

Les critères de ventilation que prévoit le règlement sont les recettes brutes et les salaires payés.

Le plus important de ces critères est constitué par les salaires payés. Ceux-ci seuls entrent en effet en ligne de compte, si l'on fait abstraction des compagnies d'assurances, des banques et autres instituts de crédit et des exploitations dans le chef desquelles les ventes de gros représentent moins de 10 pour-cent du chiffre d'affaires global.

Dans le cas des compagnies d'assurances, la ventilation s'opère d'après les seules recettes brutes. Pour les banques et autres instituts de crédit, le règlement prévoit un système de répartition basé sur les dépôts de la clientèle, les avances à la clientèle et les salaires payés aux salariés occupés dans les établissements stables. Quant aux exploitations dans le chef desquelles les ventes de gros représentent moins de 10 pour-cent du chiffre d'affaires global, les 90% de la base d'assiette sont partagés en deux moitiés dont l'une est ventilée d'après les recettes brutes et l'autre d'après les salaires payés. Il est à noter que les exploitations vendant au détail plus de 90 pour-cent des produits par elles fabriquées, rentrent également parmi les exploitations visées à l'alinéa 3, littéra c de l'article 2; le fait d'avoir fabriqué ou travaillé les produits vendus est dès lors sans importance.

Les critères de ventilation retenus par le règlement (art. 2, al. 3) s'approchent de ceux qui, d'après la législation de l'occupant, étaient applicables avant l'introduction des mesures de simplification valables pour le domaine de l'impôt commercial, c'est-à-dire avant l'ordonnance du 31 mars 1943.

La préoccupation principale qui a guidé le choix des critères de ventilation, était d'obtenir, dans la mesure du possible, un résultat proportionnel aux bénéfices, réalisés dans les différents établissements sta-

bles de l'exploitation soumise à ventilation. En ce qui concerne les exploitations visées à l'article 2, al. 3, littéra a (compagnies d'assurances) et littéra b (banques et autres instituts de crédit), les facteurs de ventilation sont:

a) pour les assurances: les recettes brutes réalisées dans les différents établissements;

b) pour les banques et autres instituts de crédit:

1. les dépôts et comptes-courants de la clientèle, banquiers non compris;

2. les avances à la clientèle, banquiers non compris;

3. les salaires.

La notion de « dépôts et comptes-courants de la clientèle, banquiers non compris » porte sur les dépôts d'épargne et les comptes-courants.

Quant aux termes « avances à la clientèle, banquiers non compris », ils se rapportent aux débiteurs divers, gagés et non gagés.

Le début de l'exercice d'exploitation entre en ligne de compte pour déterminer le montant des dépôts et comptes-courants de la clientèle et le montant des avances à la clientèle.

Quant aux autres exploitations, le règlement grand-ducal du 20 avril 1962 a essayé de trouver des critères généralement reconnus. Si le facteur « salaires » est approprié dans le cas d'une exploitation opérant la fabrication et la vente de gros, il a néanmoins semblé indiqué de faire également intervenir le facteur « recettes brutes » pour les exploitations dans le chef desquelles les ventes au détail dépassent 90% du chiffre d'affaires global.

L'alinéa 5 de l'article 2 précise qu'il faut faire état des recettes brutes réalisées et des salaires payés pendant le ou les exercices d'exploitation à considérer pour la détermination du bénéfice. En règle générale, ce sont donc les recettes brutes et les salaires payés pendant l'année d'imposition. Il n'en est cependant pas de même lorsque l'exploitant dispose d'un exercice d'exploitation qui diverge de l'année civile. En l'occurrence, les recettes brutes réalisées et les salaires payés pendant le ou les exercices d'exploitation qui se terminent pendant l'année d'imposition, entrent en ligne de compte. Lorsque, par exemple, un exploitant clôture régulièrement à la date du 30 juin et qu'à partir de fin 2000 il clôture régulièrement à la date du 31 décembre, il faut faire état, pour l'année d'imposition 2000, des recettes brutes et des salaires payés pendant les exercices d'exploitation clôturés les 30 juin 2000 et 31 décembre 2000, donc pendant la période allant du 1^{er} juillet 1999 au 31 décembre 2000.

Ces dispositions s'appliquent de façon analogue pour établir le montant des ventes de gros et celui du chiffre d'affaires global.

Les recettes brutes à considérer sont celles réalisées dans les établissements stables entrant en ligne de compte. Une recette est réalisée

dans l'établissement stable d'où émane l'activité qui conduit à sa réalisation. Le fait que la recette est éventuellement comptabilisée dans un autre établissement stable de l'exploitation, reste sans influence.

En ce qui concerne les salaires payés, il faut les rattacher à l'établissement stable auprès duquel les salariés sont occupés, et non à l'établissement stable qui les paie. Un salarié est occupé auprès de l'établissement stable qui est le centre de son activité. Les salariés qui sont occupés au dehors, sans être rattachés directement à un établissement stable déterminé, sont à considérer comme étant occupés auprès de l'établissement stable auquel ils sont principalement liés du point de vue économique, c'est-à-dire à l'établissement stable qui dirige les travaux qu'ils effectuent. Sont seules visées les rémunérations au propre personnel salarié de l'exploitation envisagée, à l'exclusion de ce qui est versé à des tiers non salariés, même si ces tiers font effectuer par des salariés à leur service des travaux dans des établissements stables de l'exploitation dont il s'agit.

L'alinéa 6 de l'article 2 spécifie qu'il faut entendre par salaires au regard des règles de ventilation, les rémunérations au sens des dispositions qui régissent l'impôt sur le total des salaires.

Cette référence à l'impôt sur le total des salaires, impôt aboli à partir de 1987, peut engendrer en pratique certains problèmes, notamment pour rassembler toutes les indications en vue de la ventilation de l'I.C.C..

A toutes fins utiles, je signale que le texte du § 24 modifié GewStG (impôt sur le total des salaires) est reproduit en note infrapaginale au code fiscal, volume 4, titre 3, sous les §§ 28-34.

De façon générale, il convient de considérer les rémunérations au sens de l'article 95 L.I.R., à l'exception:

1. des salaires exemptés de l'impôt sur le revenu en vertu des numéros 3 et 13 de l'article 115 de la loi concernant l'impôt sur le revenu;

2. des indemnités pécuniaires de maladie et prestations analogues versées avec ou sans liquidation par les employeurs, dès lors qu'elles donnent lieu à remboursement brut ou net par la caisse de maladie, c'est-à-dire les prestations faisant l'objet de l'art. 95a LIR;

3. des rémunérations qui, conformément au paragraphe 8, numéros 3 à 6, étaient à ajouter au bénéfice pour la détermination du bénéfice d'exploitation jusqu'en 1998.

Sont visées sub 3., les rémunérations suivantes qui ne sont pas à considérer:

a) les salaires alloués au conjoint de l'exploitant, à un coexploitant d'une entreprise commerciale collective ou à son conjoint et aux associés d'une société de personnes (société en nom collectif, société en commandite simple) ou à leurs conjoints;

b) les salaires accordés au bailleur de fonds avec participation au bénéfice ou à son conjoint;

c) les salaires alloués par une société de capitaux à un associé possédant une participation importante dans la société ou à son conjoint.

Par ailleurs, il est expressément disposé à l'alinéa 6 de l'article 2 du règlement grand-ducal du 20 avril 1962, qu'il faut tenir compte d'un salaire fictif annuel de 120.000 francs pour l'exploitant individuel qui est occupé auprès de sa propre exploitation. Le but de cette disposition était de garantir que l'établissement stable géré par l'exploitant lui-même soit traité de la même façon que les établissements stables gérés par des tiers salariés. Le même montant de salaire fictif est à mettre en compte dans le cas des exploitations commerciales collectives et des sociétés de personnes assimilées, pour l'ensemble des coexploitants ou associés au service de l'exploitation, dans le cas d'une société en commandite par actions, pour l'ensemble des associés commandités au service de la société, et, dans le cas d'une société de capitaux, pour l'ensemble des associés qui sont au service de la société et dont chacun possède plus de 25% du capital social. Pour que le montant forfaitaire de 120.000 francs soit à porter en compte, il suffit que l'exploitant, dans le cas d'une exploitation individuelle, ou que l'un ou l'autre des coexploitants ou associés, dans le cas d'une exploitation commerciale collective ou d'une société de personnes assimilée, ou que l'un ou l'autre des associés à participation essentielle, dans le cas d'une société de capitaux, travaillent pour le compte de l'exploitation, sans qu'il importe que le conjoint de l'exploitant, du coexploitant ou de l'associé soit ou ne soit pas au service de l'exploitation. D'autre part, pour des motifs de simplification, le montant de 120.000 francs n'est pas majoré dans l'hypothèse où plusieurs associés ou coexploitants travaillent pour le compte de l'exploitation.

Exemple:

Une s.à r.l. a accordé à 2 associés-gérants ayant une participation importante dans l'entreprise, des traitements de $2 \times 1.800.000 = 3.600.000$ francs. Le montant des salaires payés par la s.à r.l. est à diminuer de 3.600.000 francs et à majorer de 120.000 francs.

Lorsque la ou les activités ont lieu pendant une partie d'un exercice d'exploitation de moins de douze mois, le salaire fictif est à réduire pro rata temporis; le projet de règlement parle en effet d'un salaire fictif annuel. Le montant forfaitaire revient à l'établissement stable auprès duquel l'activité ou les activités sont exercées. Au cas où la ou les activités sont exercées auprès de plusieurs établissements stables, le montant de 120.000 francs est à répartir de manière appropriée entre les établissements stables en cause.

L'avant-dernier alinéa de l'article 2 définit les notions de « ventes de gros » et de « chiffre d'affaires global » par référence à la législation relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Les textes visés de cette législation sont reproduits en note infrapaginale au Code fiscal, volume 4, titre 3, sous les §§ 28-34.

L'alinéa final de l'article 2 vise le cas d'une exploitation ou d'un établissement stable dont une partie d'exploitation est exempte de l'impôt commercial. En l'occurrence n'entrent pas en ligne de compte les recettes réalisées dans cette partie d'exploitation et les salaires payés aux salariés qui sont occupés de manière prépondérante auprès de cette partie d'exploitation.

4.1.2. Un établissement stable s'étend sur plusieurs communes (art. 3)

L'article 3 du règlement grand-ducal du 20 avril 1962 concerne une espèce particulière d'établissement stable, à savoir l'établissement stable pluricommunal. Il est évident qu'il convient d'attribuer à chaque commune en cause une quote-part de la base d'assiette des établissements stables qui s'étendent sur le territoire de plusieurs communes.

Les critères de ventilation inscrits à l'article 2 du règlement sont impropres pour être utilisés dans l'hypothèse d'un établissement stable pluricommunal. En effet, ni les recettes ni les salaires payés ne se rattachent à l'une ou à l'autre partie de l'établissement stable, mais à l'établissement stable lui-même.

Il s'avère des fois difficile de distinguer entre un établissement stable pluricommunal et deux établissements stables situés dans des communes contiguës. Les dispositions des anciennes directives gardent toute leur valeur pour trancher la question. Ainsi, les installations se trouvant sur le territoire de plusieurs communes doivent être liées ensemble; il faut dès lors que les terrains sur lesquels elles sont érigées, soient contigus ou que la liaison soit établie par des tuyaux conducteurs, des câbles, une ligne ferroviaire, des galeries souterraines, un funiculaire ou autrement. Il n'est cependant pas suffisant qu'il existe une centrale téléphonique commune ou que l'approvisionnement en eau ou en énergie électrique soit fourni par une même centrale. D'autre part, la liaison n'est pas exclue par l'existence d'un chemin public ou d'un cours d'eau faisant la séparation des communes en cause. Il est évident que l'existence d'une liaison de l'espèce visée n'est pas suffisante pour attribuer à des installations établies sur le territoire de communes différentes le caractère d'un seul établissement stable s'étendant sur ces communes. Encore faut-il une intégration des points de vue économique, technique et d'organisation. Il ne saurait dès lors être question d'un établissement stable s'étendant sur le territoire de plusieurs communes, lorsque les installations en cause sont de nature différente et affectées à des travaux différents; dans cette hypothèse, l'on a plutôt affaire à des établissements stables distincts.

Il est intéressant de constater que l'article 3 du règlement ne prescrit aucun critère déterminé de ventilation, sans cependant permettre une ventilation arbitraire. D'après cet article, il faut rechercher dans chaque cas des critères de ventilation appropriés qui tiennent compte des

conditions locales et des charges occasionnées aux communes de situation du fait de l'existence de l'établissement stable. La disposition sous revue étant empruntée au régime de l'occupant d'avant les mesures de simplification prises dans le domaine de l'impôt commercial, la jurisprudence de l'occupant fournit des indications utiles sur sa portée.

Ainsi, d'après cette jurisprudence, il faut rechercher des facteurs de ventilation qui, eu égard aux circonstances de l'espèce, tiennent équitablement compte des intérêts légitimes de toutes les parties intéressées.

Les critères ne peuvent être que schématiques, en sorte qu'il est impossible de faire état de toutes les conditions particulières de l'espèce.

Les charges occasionnées aux communes se reflètent notamment dans les dépenses scolaires, de police, d'entretien des routes et chemins. Point n'est besoin de chiffrer ces dépenses. L'on peut se baser par exemple sur le nombre des salariés, tant actifs que retraités, de l'établissement stable, qui habitent les communes, ou sur le nombre de leurs enfants en âge de fréquenter l'école communale, et admettre la même charge par tête. Parmi les conditions locales, le critère de la valeur des installations et immeubles situés sur chaque commune a notamment son importance. L'on peut par exemple répartir la moitié de la base d'assiette d'après le nombre des salariés, un quart d'après le nombre des enfants fréquentant l'école communale et l'autre quart d'après la valeur des installations et immeubles. La jurisprudence de l'occupant a décliné, dans le cas d'une exploitation d'électricité, une répartition basée exclusivement sur la valeur de l'énergie électrique consommée, attendu que cette répartition ne correspond en aucun cas ni au critère « salariés » ni au critère « installations ».

Il est évident que de nos jours d'autres facteurs de ventilation peuvent être appropriés pour tenir compte des conditions locales et des charges occasionnées aux communes de situation, du fait de l'existence de l'exploitation ou de l'établissement stable. Citons, à titre d'exemples, les chemins d'accès à une usine et le trafic routier dû à l'établissement stable.

La ventilation de la base d'assiette globale entre les différentes communes de situation d'un établissement stable pluricommunal s'avère généralement fort délicate. Aussi l'article 4 du règlement prévoit-il que les parties intéressées peuvent convenir d'un procédé de ventilation qui lie toutes les parties intéressées (voir ci-après sub 4.1.3.).

Il se peut qu'une exploitation ne comprenne qu'un seul établissement stable et que cet établissement stable soit situé à cheval sur deux, voire même trois communes. La base d'assiette est alors à répartir d'après les dispositions de l'article 3 ou de l'article 4.

Il se peut aussi que l'exploitation comprenne encore d'autres établissements stables. En l'occurrence, la ventilation d'après les dispositions des articles 3 et/ou 4 concerne la quote-part de base d'assiette qui, par application des dispositions de l'article 2, alinéa 4, est retenue pour

l'établissement stable s'étendant sur le territoire de plusieurs communes. Dans ce cas, la ventilation à faire au vœu des articles 3 et/ou 4 est qualifiée de sous-ventilation.

Si le siège de l'exploitation se trouve à cheval sur deux ou plusieurs communes, et que l'exploitation possède encore des établissements stables dans d'autres communes, le préciput est réparti entre les communes du siège d'après les dispositions de l'article 3 ou de l'article 4.

4.1.3. Ventilation de la base d'assiette suivant convention (art. 4)

Nous venons de voir que la ventilation de la base d'assiette s'avère des fois difficile d'après les règles de l'article 3 du règlement. Des problèmes, liés souvent à la nature de l'exploitation, peuvent également surgir pour les ventilations à faire suivant l'article 2 du règlement.

Le régime prévu par le règlement ne tient pas compte d'une possibilité de recourir à des facteurs de ventilation à déterminer d'espèce en espèce au cas où l'application des règles spécifiées par la réglementation conduit, par suite de conditions particulières, à une répartition manifestement inéquitable.

L'article 4 du règlement grand-ducal du 20 avril 1962 pallie cette absence de dispositions particulières en prévoyant que les parties intéressées peuvent convenir d'un procédé de ventilation qui doit alors être suivi. Si cette convention est la règle pour la ventilation de la base d'assiette des établissements pluricommunaux (art. 3), elle doit rester l'exception pour se substituer aux règles de ventilation de l'article 2 du règlement (plusieurs établissements stables dans le pays).

Les parties intéressées sont les communes de situation d'un établissement stable ainsi que le débiteur de l'impôt.

Il importe encore de souligner que, d'après le texte de l'article 4, il faut un accord des communes intéressées et du débiteur de l'impôt. Un accord intervenu entre les seules communes intéressées n'est donc pas suffisant.

Le contribuable doit être d'accord avec le procédé retenu; sa cote d'impôt à payer varie en effet en fonction du taux communal des communes intéressées.

L'Etat n'est pas intéressé à l'affaire, son rôle se bornant à percevoir l'impôt et à le transmettre aux communes.

Au cas où tous les intéressés sont d'accord sur un procédé spécial de ventilation, celui-ci doit être appliqué, même s'il ne tient aucun compte des critères généraux prévus par les articles 2 et 3.

Un recours contre la ventilation faite par application des dispositions de l'article 4 ne peut se motiver que par le fait que la ventilation n'a pas eu lieu comme convenu.

4.1.4. Un établissement stable est situé dans une zone d'activité intercommunale (art. 6bis)

L'article 6 de la loi du 1^{er} mars 1952 a été modifié à partir de 1993 pour permettre la ventilation de la base d'assiette entre les communes qui participent à une zone d'activité intercommunale.

L'article 6 modifié prévoit que les règles de ventilations sont à déterminer par un règlement grand-ducal. Ces règles font l'objet de l'article 6bis du règlement grand-ducal modifié du 20 avril 1962.

L'article 6bis prévoit pour la répartition de la base d'assiette des exploitations situées dans des zones intercommunales, des règles de ventilation similaires à celles qui existent pour les établissements stables qui s'étendent sur le territoire de plusieurs communes.

Pour tomber sous le champ d'application de l'article 6bis, la zone d'activité intercommunale doit répondre à certains critères qui font l'objet du règlement grand-ducal du 24 mars 1993. Ainsi, les communes doivent être associées en syndicat intercommunal pour l'exploitation de la zone d'activité intercommunale. Les statuts du syndicat intercommunal doivent préciser la quote-part de participation de chaque commune dans respectivement la base d'assiette de l'exploitation située dans la zone d'activité ou de la quote-part de base d'assiette d'un établissement stable situé dans la zone d'activité et appartenant à une exploitation possédant plusieurs établissements stables. Ainsi, à l'instar des conventions faisant l'objet de l'article 4, les communes associées en syndicat intercommunal pour l'exploitation d'une zone d'activité peuvent convenir dans les statuts du syndicat d'un procédé de ventilation (en pour-cent ou en quote-part) qui doit être suivi.

Contrairement aux conventions de l'article 4, le débiteur de l'I.C.C. n'est pas associé au procédé de ventilation applicable dans une zone intercommunale.

La principale divergence avec l'article 4 réside cependant dans le fait que des communes qui ne sont pas des communes de situation d'un établissement stable, peuvent faire partie des bénéficiaires d'une quote-part de la base d'assiette.

Les dispositions de l'alinéa 4 de l'article 2 sont d'application correspondante aux établissements stables installés dans une zone d'activité intercommunale. La répartition de la base d'assiette a lieu comme si l'établissement stable installé dans la zone d'activité, était situé sur le territoire d'une tierce commune.

Les statuts du syndicat doivent obligatoirement prévoir la tenue d'un relevé sur les entreprises installées dans la zone d'activité. Une copie de ce relevé est adressé chaque année par les syndicats à l'administration des contributions. Une copie de ce relevé est régulièrement

transmis aux bureaux d'imposition ayant dans leur compétence une ou plusieurs entreprises installées dans une zone d'activité intercommunale.

En cas de désaccord des communes sur un procédé de ventilation, la règle normale est à appliquer, et la base d'assiette ou une quote-part de celle-ci est à attribuer à la commune de situation de respectivement l'exploitation ou l'établissement stable.

4.1.5. Dispositions diverses

Les articles 5 et 6 du règlement s'appliquent à toutes les ventilations qui font l'objet du titre II du règlement grand-ducal du 20 avril 1962.

L'article 5 renferme une mesure de simplification qui ne comporte pas d'explication particulière.

L'article 6 dispose que l'impôt commercial qui revient à une commune du chef de sa participation à une ventilation, s'obtient en multipliant sa quote-part dans la base d'assiette globale par son taux communal.

Suite au traitement de la ventilation par voie informatique, trois bulletins distincts seront dorénavant expédiés au contribuable:

- 1) le bulletin qui détermine la base d'assiette globale;
- 2) le bulletin de ventilation de la base d'assiette globale;
- 3) le bulletin de l'impôt commercial communal.

Un bulletin qui reprend les données du bulletin visé sub 2) ci-dessus est désormais adressé automatiquement à toutes les communes qui participent à la base d'assiette globale.

Les rapports des quotes-parts des communes intéressées dans la base d'assiette globale pondérés en fonction du taux communal de chaque commune sont utilisés par les bureaux de recette pour déterminer la quote-part des communes dans les paiements d'I.C.C. effectués par le contribuable (avances, solde, délai de paiement, etc.).

La communication de ces données se fait désormais par voie informatique lors de la saisie des données de la déclaration de ventilation et lors de l'établissement du bulletin de ventilation.

4.2. Participation des communes de résidence au produit de l'I.C.C.

Le titre III du règlement grand-ducal du 20 avril 1962 règle la participation des communes de résidence des salariés et des communes de résidence de la population au produit de l'impôt commercial.

L'article 7 prévoit en son alinéa 1^{er} que ladite participation se règle par le canal d'un fonds alimenté par des versements contributifs à charge des communes et réparti entre les communes.

Si le fonds n'existait pas, chaque commune disposerait de son produit de l'I.C.C.; c'est-à-dire l'I.C.C. qui lui revient en propre (exploitations situées sur son territoire) et suite aux ventilations (exploitations dont une quote-part de la base d'assiette lui est attribuée).

L'article 7 dispose toutefois que chaque commune doit faire des versements contributifs dans un fonds spécialement aménagé à ces fins. Le versement contributif se fait au vœu de l'article 9, d'après un tarif progressif avec un taux d'entrée de 42% et un taux d'accroissement maximal de 67%. Une fois le fonds doté, chaque commune y participe d'après les dispositions de l'article 10:

« a) 45% du fonds sont répartis entre les communes proportionnellement au rapport qui existe entre, d'une part, le nombre rectifié de salariés de la commune considérée et, d'autre part, la somme des nombres rectifiés de salariés de toutes les communes du pays;

b) 55% du fonds sont répartis entre les communes proportionnellement au rapport qui existe entre, d'une part, la population de la commune considérée et, d'autre part, la population totale du pays. »

Les versements contributifs au fonds ainsi que la répartition de la dotation du fonds ont comme conséquence que l'I.C.C. engendré par les sites d'exploitation dans les communes ne revient qu'en partie à ces communes.

L'article 8 contient les définitions des différents termes utilisés pour le calcul des versements contributifs et pour la répartition du fonds.

La présente circulaire se limite à quelques commentaires sur la notion « salariés », étant donné que l'administration des contributions procède à la statistique des salariés. La dernière statistique publiée est établie sur la base des feuilles de recensement fiscal prévu par l'article 165 AO. Les salariés visés à l'article 8 sub b) qui entrent en ligne de compte pour une commune déterminée, sont les salariés qui ont leur domicile fiscal sur son territoire et qui sont occupés auprès d'une exploitation passible de l'I.C.C.. Les personnes non réputées salariées au regard de la retenue d'impôt sur les salaires (exploitant individuel, coexploitant d'une exploitation commerciale collective, associé d'une société de personnes, etc.) n'entrent donc pas en ligne de compte, de même que les salariés occupés auprès d'une exploitation non passible de l'impôt commercial (fonctionnaires et employés publics, salariés agricoles, salariés au service des titulaires d'une profession libérale, personnel domestique, etc.). Le nombre rectifié de salariés d'une commune est le produit de ses salariés par son taux communal en matière d'impôt commercial.

L'article 7 de la loi modifiée du 1^{er} mars 1952 arrête que « la participation d'une commune de résidence au produit de l'impôt communal commercial est déterminée par le directeur de l'Administration des contributions

directes. Contre cette décision, un recours est ouvert au tribunal administratif, qui statuera comme juge du fond ».

4.3. Versement de l'I.C.C. aux communes

A la fin de chaque trimestre civil, les communes reçoivent une avance en vertu de l'article 13, alinéa 1^{er} du règlement grand-ducal du 20 avril 1962. Après que le directeur de l'AdC a déterminé la participation des communes de résidence de la population et de résidence des salariés au produit de l'I.C.C., le receveur peut procéder au versement aux communes du solde de l'I.C.C. dans les formes et délais prévus par l'article 13 du règlement précité.

Le produit de l'I.C.C., que chaque commune a finalement à sa disposition, se compose donc du montant de l'I.C.C. payé pendant l'année civile au titre des exploitations de site, diminué de l'alimentation du fonds, et augmenté de la participation dans le fonds.

Luxembourg, le 19 mai 2000
Le Directeur des Contributions,