

L.I.R. n° 164bis/1

**Objet: Le régime d'intégration fiscale**

- **L.I.R.: article 164bis et règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981;**
- **Loi I.C.C.: paragraphe 2, alinéa 2, numéro 2.**

**Sommaire**

1. Le régime d'intégration fiscale en matière d'impôt sur le revenu des collectivités
  - 1.1. Introduction
  - 1.2. L'objectif de l'article 164bis L.I.R.
  - 1.3. La portée du régime d'intégration fiscale
  - 1.4. Les conditions liées à l'octroi du régime d'intégration fiscale
    - 1.4.1. Les sociétés éligibles
    - 1.4.2. Les sociétés formellement exclues du régime
    - 1.4.3. L'intégration financière
      - 1.4.3.1. Le taux de participation
      - 1.4.3.2. La détention directe
      - 1.4.3.3. La détention indirecte
    - 1.4.4. La procédure d'octroi du régime
    - 1.4.5. La durée minimum du régime
    - 1.4.6. La perte du régime fiscal avant l'expiration de la période minimale
    - 1.4.7. La perte du régime fiscal après l'expiration de la période minimale
  - 1.5. Les modalités d'application du régime d'intégration fiscale
    - 1.5.1. Généralités
    - 1.5.2. Les corrections à apporter au résultat fiscal global du groupe
    - 1.5.3. Le revenu imposable du groupe intégré

---

\* La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 86 du 17 février 1982.

- 1.5.4. Les dépenses spéciales
    - 1.5.4.1. Les libéralités
    - 1.5.4.2. Les pertes reportables
      - 1.5.4.2.1. Le sort des pertes essuyées avant l'admission au régime
      - 1.5.4.2.2. Le sort des pertes essuyées au cours de la période d'application du régime
  - 1.5.5. La détermination des montants déductibles et imputables de la cote d'impôt du groupe intégré
    - 1.5.5.1. Les bonifications d'impôt
      - 1.5.5.1.1. Les bonifications d'impôt acquises pendant la période d'application du régime
      - 1.5.5.1.2. Les bonifications d'impôt acquises avant la période d'application du régime
    - 1.5.5.2. Les impôts imputables
      - 1.5.5.2.1. Les retenues d'impôt à la source indigènes
      - 1.5.5.2.2. Les impôts étrangers
  - 1.5.6. L'ordre de déduction des montants déductibles et imputables de la cote d'impôt du groupe intégré
  - 1.5.7. Le paiement de l'impôt dû pour les années d'imposition pendant lesquelles le régime est applicable
- 2. Le régime d'intégration fiscale en matière d'impôt commercial communal
    - 2.1. Généralités
    - 2.2. La détermination de la base d'assiette de l'impôt commercial communal
    - 2.3. La détermination de l'impôt commercial communal dû
  - 3. Le régime d'intégration fiscale et l'impôt sur la fortune
    - 3.1. Généralités
    - 3.2. La réduction de l'impôt sur la fortune dû par les sociétés intégrées

## 1. Le régime d'intégration fiscale en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

### 1.1. Introduction

Le régime d'intégration fiscale, instauré à l'article 164bis L.I.R., a été introduit dans la loi concernant l'impôt sur le revenu des collectivités, avec effet à partir de l'année d'imposition 1980, par l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1981. Depuis son introduction, l'article 164bis L.I.R. a été amendé par :

- 1) l'article 2, numéro 2 et l'article 3 de la loi du 6 décembre 1990 ;
- 2) l'article 2, numéro 1 de la loi du 21 décembre 2001 ;
- 3) l'article 89, lettre e) de la loi du 22 mars 2004 ;
- 4) l'article 34, alinéa 1<sup>er</sup>, lettre d) de la loi du 15 juin 2004 et
- 5) l'article 2, numéro 1 de la loi du 9 juillet 2004.

Le règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 portant exécution de l'article 164bis, alinéa 5 L.I.R. fixe les modalités d'application du régime d'intégration fiscale. Le règlement susvisé, applicable à partir de l'année d'imposition 1980, impose certaines obligations à la société mère et aux filiales faisant partie du périmètre de l'intégration fiscale. A noter encore que suite aux amendements opérés respectivement par l'article 89, lettre e) de la loi du 22 mars 2004 relative à la titrisation et par l'article 34, alinéa 1<sup>er</sup>, lettre d) de la loi du 15 juin 2004 relative à la société d'investissement en capital à risque, la base habilitante dudit règlement figure non plus à l'alinéa 5, mais à l'alinéa 7 de l'article 164bis L.I.R.

### 1.2. L'objectif de l'article 164bis L.I.R.

L'objectif de l'article 164bis L.I.R. est de permettre à un groupe de sociétés d'opter, dans des conditions déterminées, pour une sorte d'imposition consolidée des sociétés du groupe ou de certaines seulement, sans pour autant mettre en cause l'autonomie patrimoniale des sociétés concernées au regard du droit des sociétés.

Le régime d'intégration fiscale constitue ainsi une entorse à la règle de droit fiscal interdisant toute compensation ou transfert de résultat entre sociétés liées. En effet, l'article 164 L.I.R. dispose à ce sujet que tout transfert de bénéfice à un associé, sociétaire ou intéressé constitue une distribution de bénéfice inapte à diminuer la base d'imposition dans le chef de la société distributrice.

### 1.3. La portée du régime d'intégration fiscale

L'article 164bis L.I.R. ne vise pas à instaurer une base légale pour l'imposition du résultat consolidé au sens propre d'un groupe de sociétés (à déterminer nécessairement sur la base de

comptes consolidés), mais se limite à permettre aux sociétés intéressées de regrouper ou de compenser leurs résultats fiscaux pendant la période d'application du régime d'intégration fiscale.

Jusqu'à l'année d'imposition 2001 inclusivement, l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 164bis L.I.R. stipulait que les filiales à intégrer étaient à considérer comme des établissements stables de la société mère. Bien que l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal susvisé, applicable à partir de l'année d'imposition 1980, précise que cette assimilation comporte que le revenu imposable du groupe est déterminé en regroupant ou en compensant tout d'abord les résultats fiscaux des filiales et de la mère et en déduisant ensuite les dépenses spéciales à charge des sociétés concernées, la formulation du texte de loi était susceptible d'induire en erreur.

Afin de dissiper toute équivoque en la matière, l'article 2, numéro 1 de la loi du 21 décembre 2001 a amendé l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 164bis L.I.R. Dorénavant, le texte de loi précise que l'application du régime d'intégration fiscale entraîne que les résultats fiscaux des filiales admises au régime sont ajoutés au résultat fiscal soit de la société mère résidente, soit de l'établissement stable indigène de la société mère non résidente.

L'alinéa 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal définit le résultat fiscal. Il s'agit du résultat tel qu'il figure au bilan commercial ou, le cas échéant, au bilan fiscal de chacune des sociétés faisant partie du périmètre de l'intégration fiscale, majoré des montants fiscalement non déductibles et diminué des montants non imposables.

A noter que les sociétés intégrées restent bien entendu obligées de se conformer au principe de pleine concurrence pendant la période d'intégration fiscale.

#### 1.4. Les conditions liées à l'octroi du régime d'intégration fiscale

##### 1.4.1. Les sociétés éligibles

Aux termes de la première phrase de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 164bis L.I.R., le régime d'intégration fiscale est applicable aux sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, dont 95% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par une autre société de capitaux résidente pleinement imposable ou par un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.

A ce sujet, il y a lieu de noter que jusqu'à l'année d'imposition 2001 incluse, l'application de l'article 164bis L.I.R. était réservée aux sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables. Les sociétés de capitaux résidentes sont les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée dont le siège statutaire ou le principal

établissement se trouve au Grand-Duché. Lesdites sociétés sont pleinement imposables si elles ne bénéficient pas d'une exemption personnelle au sens de l'article 161 L.I.R. ou d'une loi spéciale.

A partir de l'année d'imposition 2002, l'article 2, numéro 1 de la loi du 21 décembre 2001 a élargi le cercle des sociétés éligibles, en prévoyant que la société faîtière peut être soit une société de capitaux résidente pleinement imposable, soit une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités qui détient les filiales à intégrer par l'intermédiaire de son établissement stable indigène.

L'existence d'un établissement stable indigène est à vérifier en s'appuyant sur les dispositions du paragraphe 16 de la loi d'adaptation fiscale « Steueranpassungsgesetz » et, le cas échéant, en se référant aux dispositions de la convention tendant à éviter la double imposition (convention D.I.) liant le Grand-Duché et l'Etat de résidence de la société concernée.

A noter qu'en ce qui concerne les sociétés filiales, seules les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables sont éligibles.

#### 1.4.2. Les sociétés formellement exclues du régime

Dans le but d'éviter des constructions fiscales abusives, l'article 89, lettre e) de la loi du 22 mars 2004 relative à la titrisation, ainsi que l'article 34, alinéa 1<sup>er</sup>, lettre d) de la loi 15 juin 2004 relative à la société d'investissement en capital à risque, excluent respectivement les organismes de titrisation et les sociétés d'investissement en capital à risque (SICAR) au sens des lois susvisées du champ d'application de l'article 164bis L.I.R. Ces dispositions forment les nouveaux alinéas 5 et 6 de l'article 164bis L.I.R.

#### 1.4.3. L'intégration financière

##### 1.4.3.1. Le taux de participation

En ce qui concerne l'intégration financière, l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 164bis L.I.R. exige que la société faîtière détienne de manière directe ou indirecte au moins 95% du capital social de la filiale.

Lors de l'introduction du régime d'intégration fiscale, le seuil de détention avait été fixé à 99%. Or, il s'est avéré que ce taux est trop sévère, surtout lorsqu'il est envisagé d'admettre à l'imposition d'un groupe de sociétés des sous-filiales de la société dominante. Voilà pourquoi l'article 2, numéro 1 de la loi du 21 décembre 2001 a abaissé le seuil de l'intégration financière d'une manière générale à 95% avec effet à partir de l'année d'imposition 2002.

Depuis l'année d'imposition 1991, le régime d'intégration fiscale peut cependant être accordé de manière exceptionnelle même si le taux de l'intégration financière de 95% (99% pour les années d'imposition antérieures à l'an 2002) n'est pas atteint, pourvu que certaines conditions soient remplies. Ainsi, il faut notamment que la société faîtière détienne, de manière directe ou indirecte, 75% au moins du capital social de la filiale et que les actionnaires minoritaires représentant au moins 75% de la quote-part de capital non détenue par la société faîtière consentent au régime d'intégration fiscale. Le Ministre des Finances doit par ailleurs confirmer que la participation est particulièrement apte à promouvoir l'expansion et l'amélioration structurelle de l'économie nationale. A noter encore qu'à partir de l'année d'imposition 2002, l'accord du Ministre de l'Economie, exigible pendant les années d'imposition 1991 à 2001, ne doit plus être sollicité, dans le but de simplifier la procédure administrative.

La deuxième phrase de l'alinéa 2 de l'article 164bis L.I.R. précise que la condition de l'intégration financière doit être remplie d'une façon ininterrompue à partir du début du premier exercice d'exploitation pour lequel le régime d'intégration fiscale est demandé. Le fait qu'une participation directe détenue dans une filiale intégrée se transforme en une participation indirecte ou vice-versa n'a aucune incidence sur l'application du régime aussi longtemps que le seuil de détention de la participation (directe ou indirecte) ne tombe à aucun moment au-dessous de 95%.

Par ailleurs, aux termes de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal susvisé, les filiales et la société faîtière doivent ouvrir et clôturer leurs exercices comptables à la même date. Il s'ensuit notamment que dans le cas de la création d'une filiale, le régime d'intégration fiscale ne peut, en principe, être accordé qu'à partir de l'exercice social suivant l'exercice de la création de la filiale.

#### 1.4.3.2. La détention directe

En général, afin que l'on puisse parler d'une participation directe, il faut que la participation ne soit pas détenue par l'intermédiaire d'une personne interposée. Dans cette optique, l'administration a toujours traité la détention d'une participation par l'intermédiaire d'une société fiscalement transparente comme détention indirecte de cette participation.

Suite aux amendements introduits par la loi du 21 décembre 2001, la deuxième phrase de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 164bis L.I.R. spécifie que la détention d'une participation par l'intermédiaire d'un des organismes visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 175 L.I.R. (à savoir les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les groupements d'intérêt

économique, les groupements européens d'intérêt économique et les sociétés civiles) est à considérer comme détention directe proportionnellement à la fraction détenue dans l'actif net investi de cet organisme. La disposition vise en fait tout organisme résident ou non résident qui est à considérer comme transparent au sens du droit fiscal luxembourgeois.

#### 1.4.3.3. La détention indirecte

Jusqu'à l'année d'imposition 2003 incluse, une société de capitaux résidente détenue indirectement par l'intermédiaire d'une société de capitaux non résidente, filiale ou sous-filiale d'une société de capitaux résidente, ne faisait pas partie des sociétés éligibles.

Avec effet à partir de l'année d'imposition 2004, l'article 2, numéro 1 de la loi du 9 juillet 2004 élargit le champ d'application de l'article 164bis L.I.R. en admettant au régime d'intégration fiscale les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables détenues indirectement par le biais d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.

Selon le commentaire de l'article 2, numéro 1 de la loi susvisée, est considéré comme un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités luxembourgeois, « un impôt perçu par la collectivité publique, de façon obligatoire et à un taux d'impôt effectif qui ne peut être inférieur à la moitié du taux d'impôt sur le revenu des collectivités luxembourgeois, soit actuellement 11%. De plus, la détermination de la base imposable doit obéir à des règles et critères analogues à ceux applicables au Luxembourg. ».

#### Exemple 1 :

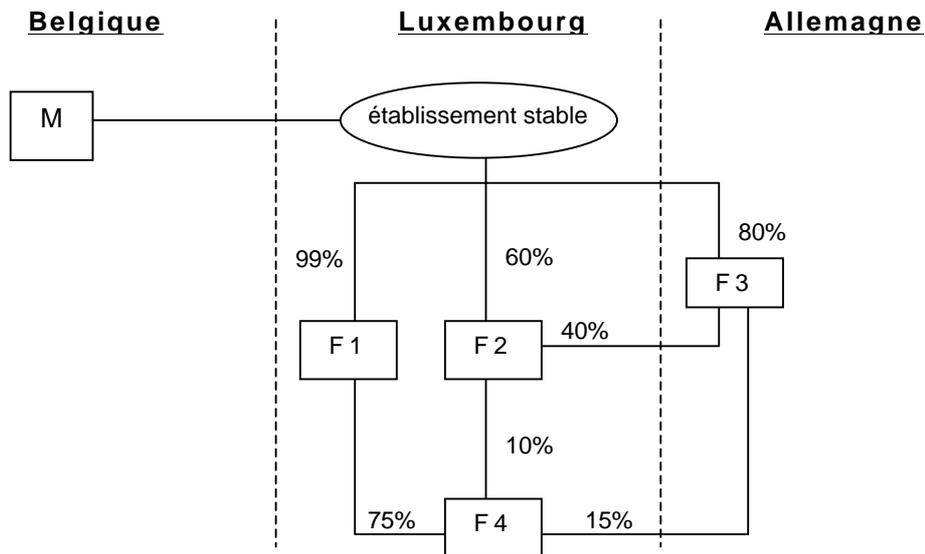
M est une société de capitaux résidente belge qui détient par l'intermédiaire de son établissement stable indigène les participations suivantes :

- 99 % dans la société de capitaux résidente F1 ;
- 60 % dans la société en nom collectif résidente F2 ;
- 80 % dans la société de capitaux allemande F3.

F1 détient une participation de 75% dans la société de capitaux résidente F4.

F2 détient une participation de 10% dans la société de capitaux résidente F4.

F3 détient une participation de 40% dans la société en nom collectif résidente F2 et une participation de 15% dans la société de capitaux résidente F4.



L'établissement stable indigène de M détient :

- une participation directe de 99% dans F1 ;
- une participation directe ( $60\% \times 10\%/100$ ) et indirecte [ $(99\% \times 75\%/100) + (80\% \times 40\%/100 \times 10\%/100) + (80\% \times 15\%/100)$ ] de 95,45% dans F4.

En conséquence, F1 et F4 peuvent être intégrées dans l'établissement stable indigène de M.

#### 1.4.4. La procédure d'octroi du régime

Depuis l'introduction de l'article 164bis L.I.R., l'octroi du régime d'intégration fiscale était lié à la condition que les filiales fussent intégrées au point de vue financier, économique et organisationnel dans la société dominante et que le Ministre des Finances acquiesçât au régime. Or, à partir de l'année d'imposition 2002, il faut et il suffit que les sociétés qui sollicitent l'application de l'article 164bis L.I.R. soient intégrées au point de vue financier, c'est-à-dire que la société faitière détienne de manière directe ou indirecte une participation de 95% au moins dans la ou les filiales à intégrer.

La suppression des critères de l'intégration économique et de l'intégration organisationnelle a permis d'abroger l'agrément ministériel exigible jusqu'ici et de faciliter ainsi la procédure de l'octroi du régime d'intégration fiscale. Dorénavant, il suffit que les sociétés concernées déposent une demande écrite conjointe auprès de l'administration des contributions directes avant la fin du premier exercice de la période pour laquelle le régime est demandé. Bien que le texte de loi ne spécifie pas expressément le service auquel cette demande est à adresser, il vise en fait le bureau d'imposition compétent pour l'imposition de la société faitière. Ce dernier

vérifie la demande et informe les sociétés concernées, ainsi que le(s) bureau(x) d'imposition compétent(s) pour l'imposition de la (des) filiale(s), si les conditions de l'article 164bis L.I.R. sont remplies ou non.

A noter que dans les cas où l'intégration financière s'élève à au moins 75%, sans atteindre 95%, l'article 164bis L.I.R. est seulement applicable si le Ministre des Finances confirme en outre que la participation est particulièrement apte à promouvoir l'expansion et l'amélioration structurelle de l'économie nationale et si les actionnaires minoritaires représentant au moins 75% de la quote-part de capital non détenue par la société mère ou l'établissement stable indigène acquiescent au régime.

#### 1.4.5. La durée minimum du régime

Aux termes de l'alinéa 4 de l'article 164bis L.I.R., l'application du régime d'intégration fiscale est soumise à la condition que les sociétés concernées se lient pour une période couvrant au moins 5 exercices d'exploitation. Le régime se prolonge de manière tacite, à moins que les sociétés impliquées ne renoncent à son application ou que l'une des conditions d'application ne soit plus remplie.

#### 1.4.6. La perte du régime fiscal avant l'expiration de la période minimale

Au cas où les sociétés impliquées renoncent à l'application du régime d'intégration fiscale ou que l'une des conditions prévues par l'article 164bis L.I.R. et le règlement grand-ducal pris en son exécution ne se trouve en fait plus remplie au cours de la période minimale, le régime d'intégration fiscale sera refusé avec effet rétroactif conformément aux dispositions combinées de l'alinéa 4 de l'article 164bis L.I.R. et du paragraphe 4, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi d'adaptation fiscale. Un bulletin déjà émis sera rectifié sur la base des dispositions combinées du paragraphe 4, alinéa 2 de la loi d'adaptation fiscale et du paragraphe 225 de la loi générale des impôts « Abgabenordnung ». A noter que dans les cas susvisés, la prescription prend cours à partir du 1<sup>er</sup> janvier qui suit l'année au cours de laquelle est survenu l'élément déclenchant la perte du régime.

#### 1.4.7. La perte du régime fiscal après l'expiration de la période minimale

Lorsque les sociétés renoncent au régime d'intégration fiscale après la période couvrant cinq exercices d'exploitation ou si l'une ou l'autre des conditions donnant droit à l'octroi du régime ne se trouve plus remplie après l'achèvement de la période minimale, le régime fiscal prend fin

à partir du début de l'exercice social au cours duquel est intervenu l'événement déclenchant la perte du régime.

## 1.5. Les modalités d'application du régime d'intégration fiscale

### 1.5.1. Généralités

Ainsi qu'il a déjà été relevé ci-dessus, les sociétés qui sollicitent l'application de l'article 164bis L.I.R. sont obligées d'ouvrir et de clôturer leurs exercices comptables à la même date. Chaque société du groupe doit déterminer son propre résultat fiscal et déposer une déclaration d'impôt de manière à permettre le calcul de l'impôt dont elles seraient redevables si elles n'étaient pas intégrées. Le résultat fiscal des diverses sociétés s'obtient en prenant comme point de départ le résultat tel qu'il ressort soit du bilan commercial, soit du bilan fiscal, majoré des montants fiscalement non déductibles et diminué des montants non imposables. La société faîtière doit en plus établir une déclaration d'impôt qui regroupe ou qui compense son propre résultat fiscal avec celui de chacune des filiales ou sous-filiales intégrées.

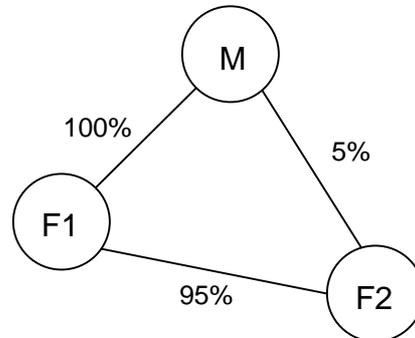
### 1.5.2. Les corrections à apporter au résultat fiscal global du groupe

L'application du régime d'intégration fiscale peut être à l'origine d'une double imposition ou d'une double déduction. La dernière phrase de l'alinéa 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal prévoit de neutraliser cet effet par une correction adéquate du résultat global du groupe. A titre d'exemple d'une double déduction citons la constitution par la société faîtière d'une provision pour dépréciation des titres de ses filiales intégrées. La constitution d'une telle provision conduirait en effet à une double déduction dès lors que la société faîtière ajoute à son propre résultat ceux de ces filiales ou sous-filiales. Il échet donc de rapporter cette provision au bénéfice consolidé du groupe. La société faîtière doit de même réintégrer la provision pour dépréciation constituée par une filiale en raison des titres que cette filiale détient dans une sous-filiale, pour autant que ces sociétés font toutes les deux parties du groupe intégré.

La disposition susvisée préconise cependant seulement de neutraliser les effets qui trouvent leur origine dans l'application du régime, mais non ceux qui sont inhérents au système classique de double imposition économique tel qu'il existe, quoique de façon amoindrie, au Luxembourg. Ainsi, par exemple, lorsqu'en cas d'application de l'article 164bis L.I.R., une filiale intégrée distribue un dividende à la société faîtière ou à une autre filiale faisant partie du même groupe intégré, et que la participation détenue par la mère ou la filiale dans la société distributrice ne remplit pas les conditions posées par l'article 166 L.I.R., le dividende reste, sous réserve de l'application de l'article 115, numéro 15a L.I.R., imposable dans le chef des associés respectifs.

### Exemple 2 :

La société de capitaux M détient une participation de 100% dans la société de capitaux F1 et une participation de 5% dans la société de capitaux F2. F1 détient une participation de 95% dans F2.



F1 et F2 sont intégrées dans M qui détient de manière directe ou indirecte une participation de 95% au moins dans F1 et dans F2.

Au cours de la période d'intégration fiscale, F2 distribue un dividende brut de 10.000 € (9.500 € à F1 et 500 € à M). Au moment de la mise à la disposition, le dividende payable à M est à soumettre à la retenue d'impôt à la source de 20% en vertu de l'article 146 L.I.R. Le dividende payable à F1 est exempt de la retenue d'impôt à la source conformément à l'article 147 L.I.R.

Dans le chef de F1, le dividende de 9.500 € ne fait pas partie du résultat fiscal puisqu'il est exonéré en vertu de l'article 166 L.I.R. Dans le chef de M, le dividende de 500 € est exempté à raison de 50% en vertu de l'article 115, numéro 15a L.I.R. et figure par conséquent dans le résultat fiscal de ce dernier avec le montant de 250 €.

Le dividende alloué à M est ainsi compris dans le résultat fiscal global du groupe avec le montant de 250 €. Aucune correction n'est à apporter au résultat fiscal global du groupe. Dans ce contexte, il est peu important que la distribution de bénéfice se rapporte à un exercice social compris dans la période d'intégration fiscale ou non.

#### 1.5.3. Le revenu imposable du groupe intégré

Le revenu imposable du groupe intégré, imposable dans le chef de la société faitière, s'obtiendra finalement en déduisant du résultat fiscal global du groupe intégré les dépenses spéciales (libéralités, pertes reportées) à charge des différentes sociétés faisant partie du périmètre de l'intégration fiscale.

#### 1.5.4. Les dépenses spéciales

##### 1.5.4.1. Les libéralités

En ce qui concerne les libéralités, leur déduction est limitée par les articles 109, alinéa 1<sup>er</sup>, numéro 3 et 112 L.I.R., ainsi que par le règlement grand-ducal du 18 mars 1990 portant exécution de l'article 112, alinéa 2 L.I.R.

Pendant la période de l'intégration fiscale, seule la société faîtière est à considérer comme sujet d'impôt. Partant, la détermination du montant des libéralités déductibles est à faire au niveau de cette dernière. A cette fin, on regroupe tout d'abord les libéralités au sens de l'article 112 L.I.R. payées par les différentes sociétés intégrées. Ensuite, on détermine le montant déductible en tant que dépenses spéciales dans le chef de la société faîtière en tenant compte des limites fixées par l'article 109 L.I.R. et par l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 18 mars 1990.

##### Exemple 3 :

La société de capitaux M détient une participation de 95% dans la société de capitaux F. F est intégrée dans M. Pour l'année d'imposition 2004, le résultat fiscal (bénéfice commercial + montants non déductibles – montants non imposables) de M s'élève à 100.000 €, celui de F à – 40.000 €. M a fait un don en espèces de 5.000 € à l'Etablissement public d'enseignement supérieur et de recherche dénommé Université de Luxembourg. F a fait un don en espèces de 1.100 € au Fonds national de la recherche. M et F n'ont pas d'autres dépenses spéciales à leur charge pendant l'année d'imposition considérée.

Total des revenus des sociétés intégrées :	$100.000 + (- 40.000) =$	60.000 €
Somme des dons des sociétés intégrées à considérer		
comme dépenses spéciales (art. 112 L.I.R.) :	$5.000 + 1.100 =$	6.100 €
Maximum déductible (art. 109, al. 1, n° 3 L.I.R.)	$60.000 \times 10\% =$	6.000 €
Revenu imposable du groupe :	$60.000 - 6.000 =$	54.000 €.

##### 1.5.4.2. Les pertes reportables

###### 1.5.4.2.1. Le sort des pertes essayées avant l'admission au régime

L'alinéa 2 de l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal règle le report des pertes qu'une société a essayées avant son admission au régime d'intégration fiscale. Les pertes en question peuvent être reportées, en vue de l'établissement du revenu imposable du groupe, dans les conditions de

l'article 114 L.I.R., mais seulement dans la mesure où la société qui les a subies dégage un résultat bénéficiaire. Cette restriction découle de l'article 114, numéro 3 L.I.R. qui dispose que seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction.

En ce qui concerne plus particulièrement les pertes réalisées par un établissement stable indigène, il échet de préciser qu'elles sont uniquement reportables si elles résultent d'une comptabilité séparée tenue par la société mère pour l'activité exercée par ledit établissement stable indigène.

#### Exemple 4 :

La société de capitaux M et ses deux filiales F1 et F2 constituent un groupe intégré au sens de l'article 164bis L.I.R. à partir de l'année d'imposition 2004.

Admettons que la filiale F1 dispose d'un report de pertes de l'année d'imposition 2001 s'élevant à 190.000 €.

Pour l'année d'imposition 2004, le résultat fiscal de M s'élève à 1.000.000 €, celui de F1 à 100.000 € et celui de F2 à – 300.000 €. Les trois sociétés n'ont pas d'autres dépenses spéciales à leur charge.

Résultat fiscal de M :	1.000.000 €
+ résultat fiscal de F1 :	100.000 €
+ résultat fiscal de F2 :	<u>- 300.000 €</u>
= résultat fiscal global du groupe :	<u>800.000 €</u>

Le groupe intégré peut déduire de ce résultat fiscal la perte reportable de F1, mais seulement à concurrence du résultat bénéficiaire de F1, soit 100.000 €.

- report de pertes de F1 :	<u>100.000 €</u>
= revenu imposable du groupe :	<u>700.000 €</u>

Pour les années d'impositions à venir, F1 dispose par conséquent d'un report de pertes restant de l'année d'imposition 2001 de  $190.000 - 100.000 = 90.000$  €.

#### 1.5.4.2.2. Le sort des pertes essuyées au cours de la période d'application du régime

Pendant la période d'application du régime, la société faîtière est la seule à être assujettie à l'impôt sur le revenu des collectivités du chef du résultat fiscal global des sociétés faisant partie du périmètre de l'intégration fiscale. Au cas où le résultat fiscal global du groupe est négatif, cette perte, reportable dans les conditions de l'article 114 L.I.R., est déductible du résultat fiscal global dégagé par les sociétés intégrées au cours des années suivantes, imposable dans le chef de la société faîtière.

En vertu du même principe, l'alinéa 3 de l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal, qui règle le report des pertes réalisées au cours de la période d'intégration fiscale en cas de retour au système individuel d'imposition, dispose que ces pertes sont uniquement reportables par la société faîtière, étant donné qu'elle seule est à considérer comme sujet d'impôt pendant la période d'intégration fiscale.

#### Exemple 5 :

La société de capitaux M et ses deux filiales F1 et F2 constituent un groupe intégré au sens de l'article 164bis L.I.R. pendant les années d'imposition 1999 à 2003 incluses.

Admettons que le résultat fiscal global du groupe (imposable dans le chef de M) s'élève pour l'année d'imposition 2002 à - 500.000 € (résultat fiscal de F1 : 100.000 € ; résultat fiscal de F2 : - 50.000 € ; résultat fiscal de M : - 550.000 €) et pour l'année d'imposition 2003 à 260.000 € (résultat fiscal de F1 : 400.000 € ; résultat fiscal de F2 : - 100.000 € ; résultat fiscal de M : - 40.000 €).

Au cours de l'année d'imposition 2004, le résultat fiscal de M s'élève à 100.000 €, celui de F1 à 50.000 € et celui de F2 à 60.000 €.

M, F1 et F2 n'ont pas d'autres dépenses spéciales à leur charge pendant les années d'imposition 2002 à 2004.

#### Détermination du revenu imposable de M pour l'année d'imposition 2004 :

2002 : résultat fiscal global du groupe :	- 500.000 €
- dépenses spéciales :	<u>0 €</u>
= revenu imposable du groupe	<u>- 500.000 €</u>

2003 : résultat fiscal global du groupe : 260.000 €  
- dépenses spéciales : - 260.000 €  
= revenu imposable du groupe 0 €

Perte reportable restante : 240.000 €

2004 : résultat fiscal de M : 100.000 €  
- dépenses spéciales : 100.000 €  
= revenu imposable de M 0 €

Perte reportable restante : 140.000 €

L'excédent du report de pertes de l'an 2002 (140.000 €) n'est pas déductible dans le chef des filiales F1 et F2.

#### 1.5.5. La détermination des montants déductibles et imputables de la cote d'impôt du groupe intégré

##### 1.5.5.1. Les bonifications d'impôt

A l'heure actuelle, il existe 5 catégories de bonifications d'impôt :

- la bonification d'impôt pour investissement audiovisuel (loi modifiée du 13.12.1988) ;
- la bonification d'impôt pour investissement en capital-risque (loi modifiée du 22.12.1993) ;
- la bonification d'impôt pour investissement (art. 152bis L.I.R.),
- la bonification d'impôt en cas d'embauchage de chômeurs (loi modifiée du 24.12.1996), et
- la bonification d'impôt pour frais de formation professionnelle continue (loi modifiée du 22.6.1999).

Alors que les deux premières bonifications sont uniquement déductibles de l'impôt sur le revenu des collectivités (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) dû pour l'année d'imposition au cours de laquelle l'investissement a été réalisé, les trois dernières peuvent, à défaut d'impôt suffisant, être déduites de l'impôt des 10 années d'imposition subséquentes.

#### 1.5.5.1.1. Les bonifications d'impôt acquises pendant la période d'application du régime

Pendant la période d'application du régime, chaque société intégrée doit déterminer le montant d'une éventuelle bonification d'impôt comme si elle ne faisait pas partie du groupe intégré, c'est-à-dire, par rapport à ses propres investissements ou dépenses de l'exercice concerné. Toutefois, la société faîtière est la seule qui soit en droit de revendiquer la déduction des bonifications d'impôt ainsi déterminées, puisqu'elle seule est à considérer comme sujet d'impôt pendant la période d'intégration fiscale.

En conséquence, on regroupe tout d'abord les bonifications d'impôt des diverses sociétés du groupe intégré par catégorie et par rang d'ancienneté au niveau de la société faîtière. La détermination du montant déductible de l'impôt dû par la société faîtière se fait ensuite en prenant en considération que les bonifications d'impôt pour investissement en capital-risque et pour investissement audiovisuel (non cumulables) jouissent d'un rang de priorité en cas de concours de différentes imputations, vu qu'elles ne sont ni restituables, ni reportables.

A défaut d'impôt suffisant, les bonifications d'impôt reportables, (c'est-à-dire la bonification d'impôt pour investissement, la bonification d'impôt en cas d'embauchage de chômeurs et la bonification d'impôt pour frais de formation professionnelle continue) peuvent être déduites de l'impôt dû par la société faîtière au cours des dix années d'imposition subséquentes.

A ce sujet, il est indifférent que les sociétés restent intégrées pendant la période décennale ou non. A l'instar du report des pertes réalisées au cours de la période d'intégration fiscale, les bonifications d'impôt acquises par les sociétés intégrées pendant la période d'application du régime fiscal sont, en cas de retour au régime d'imposition individuel, uniquement reportables dans le chef de la société faîtière, qui elle seule est à considérer comme sujet d'impôt pendant ladite période.

#### 1.5.5.1.2. Les bonifications d'impôt acquises avant la période d'application du régime

Les bonifications d'impôt acquises par les divers membres du groupe intégré avant la période d'application du régime d'intégration fiscale, sont reportables par la société faîtière à concurrence de la cote d'impôt théorique dont les membres individuels seraient redevables, s'ils n'étaient pas soumis au régime.

Dans ce contexte, il est peu important que la cote d'impôt effectivement due par la société faîtière du chef du revenu imposable du groupe intégré soit inférieure à la somme des bonifications d'impôt ainsi déterminée ; un éventuel excédent est reportable par la société faîtière dans les conditions de l'article 152bis L.I.R., de la loi modifiée du 24.12.1996 ou de la loi modifiée du 22.6.1999.

Lorsqu'à la fin de la période d'intégration fiscale, il subsiste un éventuel report de bonifications d'impôt acquises avant la période d'application de l'article 164bis L.I.R., qui n'a pas pu être transféré à la société faîtière, ce report continue à rester reportable dans le chef de la société concernée.

#### Exemple 6 :

La société de capitaux M et sa filiale, la société de capitaux F, constituent un groupe intégré au sens de l'article 164bis L.I.R. pour les années d'imposition 1999 à 2004.

Au moment de l'application du régime d'intégration fiscale, M et F disposent d'un report de bonification d'impôt pour investissement (art. 152bis L.I.R.) de 1998 s'élevant respectivement à 90.000 et à 80.000 euros.

Pendant les années d'imposition 1999 à 2003, les résultats fiscaux de M et F sont négatifs. Les résultats fiscaux négatifs cumulés relatifs à cette période s'élèvent à 100.000 euros pour M et à 300.000 euros pour F, de sorte que M, imposable du chef du revenu réalisé par le groupe, dispose d'un report de pertes global de  $100.000 + 300.000 = 400.000$  euros pour l'année d'imposition 2004.

Pour l'année d'imposition 2004, les résultats fiscaux de M et F s'élèvent respectivement à 600.000 et à 500.000 euros.

Imposition pour l'an 2004 :

Résultat fiscal global du groupe :	$600.000 + 500.000 = 1.100.000$
- pertes reportables du groupe (1999 – 2003) :	400.000
= revenu imposable du groupe :	700.000
impôt dû conformément à l'article 174 L.I.R. :	154.000
+ fonds pour l'emploi :	6.160
= montant dû :	160.160

- bonifications d'impôt reportables (cf calcul ci-dessous*) :	135.760
= montant repris au décompte :	24.400

\* Détermination des reports de bonifications déductibles de la cote due pour 2004 :

Calcul de l'impôt dû par M et F, si elles n'étaient pas intégrées :

	M	F
résultat fiscal :	600.000	500.000
- pertes reportables :	100.000	300.000
revenu imposable :	500.000	200.000
impôt dû conformément à l'article 174 L.I.R. :	110.000	44.000
+ fonds pour l'emploi :	4.400	1.760
= montant dû :	114.400	45.760

Report de bonifications d'impôt déductibles dans le chef du groupe :

Bonification d'impôt déductible par M :	90.000
+ bonification d'impôt déductible par F :	45.760
Total :	135.760 €.

F dispose par conséquent d'un report de bonification d'impôt restant pour 1998 s'élevant à (80.000 – 45.760) 34.240 €.

Si dans l'exemple ci-dessus, les cotes d'impôt du groupe et de M s'étaient élevées à 0 € et celle de F à 45.760 €, M aurait pu reporter et déduire ce montant de la cote d'impôt due pour les années d'imposition 2005 à 2008, que les sociétés aient été intégrées pendant ladite période ou non.

#### 1.5.5.2. Les impôts imputables

Puisqu'au cours de la période d'intégration fiscale, seule la société faîtière est assujettie à l'impôt sur le revenu des collectivités, soit en tant que contribuable résident, soit en tant que contribuable non résident imposable du chef de son établissement stable indigène, la détermination respectivement du montant imputable ou déductible d'un éventuel impôt étranger à charge des sociétés intégrées, ainsi que la détermination du montant imputable ou remboursable d'une éventuelle retenue d'impôt à la source indigène sont à faire dans le chef de la société faîtière.

#### 1.5.5.2.1. Les retenues d'impôt à la source indigènes

A l'heure actuelle, le Luxembourg prélève les retenues d'impôt à la source suivantes :

1. la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions (art. 136 L.I.R.) ;
2. la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux (art. 146 L.I.R.) ;
3. la retenue d'impôt sur les activités littéraires et artistiques et sur les activités sportives professionnelles (art. 152, Titre 1 L.I.R.) et
4. la retenue d'impôt sur les tantièmes (art. 152, Titre 2 L.I.R.).

Dans le domaine des sociétés de capitaux, seules la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et la retenue d'impôt sur les tantièmes entrent en ligne de compte. En vertu de l'article 154 L.I.R., lesdites retenues sont à imputer sur l'impôt dû par la société faîtière. Au cas où l'impôt dû est inférieur aux retenues à la source prélevées, l'excédent de retenue est à rembourser.

#### 1.5.5.2.2. Les impôts étrangers

Les articles 13, 134bis et 134ter L.I.R., ainsi que les règlements pris en leur exécution, fournissent les dispositions qui permettent de déterminer la fraction de l'impôt étranger imputable sur la cote d'impôt luxembourgeoise. Dans la mesure où l'impôt étranger est supérieur à la fraction d'impôt étranger imputable, l'excédent est déductible en tant que dépense d'exploitation ou frais d'obtention dans les différentes catégories de revenus nets.

#### 1.5.6. L'ordre de déduction des montants déductibles et imputables de la cote d'impôt du groupe intégré

En raison de l'interaction entre la fraction de l'impôt étranger imputable sur la cote d'impôt luxembourgeoise et de celle déductible en tant que dépense d'exploitation ou frais d'obtention dans les différentes catégories de revenus nets, il s'ensuit que la déduction de la fraction de l'impôt étranger imputable sur la cote d'impôt luxembourgeoise est à faire prioritairement par rapport aux autres déductions et imputations.

Ce principe connaît toutefois deux exceptions. En effet, les lois modifiées des 31.12.1988 et 22.12.1993 disposent que la bonification d'impôt pour investissement en capital-risque et la bonification d'impôt pour investissement audiovisuel (non cumulables) jouissent d'un rang de priorité en cas de concours de différentes imputations. La raison en est que lesdites bonifications ne sont ni restituables, ni reportables, de sorte que si la cote d'impôt est inférieure au montant desdites bonifications, l'excédent est définitivement perdu.

Au cas où le montant de l'impôt dû restant après déduction soit d'une bonification d'impôt pour investissement en capital-risque, soit d'une bonification d'impôt pour investissement audiovisuel, est inférieur au montant de la fraction d'impôt étranger imputable déterminé par application des dispositions des articles 13, 134bis et 134ter L.I.R., ainsi que des règlements pris en leur exécution, l'imputation de l'impôt étranger est limitée à ce montant.

Après la déduction ou l'imputation soit de l'une des bonifications d'impôt visées ci-dessus, soit de la fraction imputable de l'impôt étranger, il échet de déduire, le cas échéant, les bonifications d'impôt reportables ( c'est-à-dire la bonification d'impôt pour investissement, la bonification d'impôt en cas d'embauchage de chômeurs et la bonification d'impôt pour frais de formation professionnelle continue). La déduction desdites bonifications se fait dans l'ordre croissant des années d'imposition auxquelles elles se rapportent.

Les retenues d'impôt à la source indigènes occupent la position finale dans l'ordre hiérarchique des divers montants déductibles ou imputables sur la cote d'impôt. Si le montant dû, le cas échéant, après la déduction ou l'imputation des diverses bonifications d'impôt ou de la fraction imputable de l'impôt étranger, est inférieur aux retenues d'impôt indigènes prélevées, l'excédent est à rembourser.

### Exemple 7

La société de capitaux résidente F est intégrée dans la société de capitaux M à partir de l'année d'imposition 2004. Pour l'année d'imposition 2004, les résultats fiscaux de M et de F se présentent comme suit :

	<u>M</u>	<u>F</u>
Bénéfice (svt bilan fiscal) :	2.100.000	- 400.000
+ retenue d'impôt sur les revenus de capitaux luxembourgeois :	1.000	
+ impôt étranger imputable en vertu d'une convention D.I. ou en vertu de l'article 134bis L.I.R.:	20.000	1.000
+ impôt sur le revenu des collectivités :	250.000	
+ impôt commercial communal :	140.000	
+ impôt sur la fortune :	10.000	
+ dépenses faites dans un but culturel, charitable ou d'intérêt général :	2.000	3.000

- revenus exonérés de participations importantes :	100.000	
- revenus exonérés en vertu de l'art. 115, n° 15a :	2.500	
résultat fiscal :	2.420.500	- 396.000

Données concernant M :

1. la retenue d'impôt indigène est en rapport avec un dividende reçu d'une société de capitaux pleinement imposable ;
2. l'impôt étranger est en rapport avec un bénéfice de 100.000 € dégagé par l'établissement stable de M dans l'Etat A avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention D.I. (taux : 20%) ;
3. M a fait au cours de l'exercice 2004 un don de 2.000 € à la Croix Rouge Luxembourgeoise ;
4. le revenu exonéré de 100.000 € représente un dividende touché par une société de capitaux résidente dans laquelle M détient depuis 3 ans une participation de 15 % ;
5. M a droit à une bonification d'impôt pour investissement (art. 152bis L.I.R.) de 10.000 € pour l'année d'imposition 2004 ;
6. M dispose d'un report de pertes de 500.000 € de l'année d'imposition 2000 et d'un report de bonification d'impôt pour investissement de 50.000 € de l'an 2001.

Données concernant F :

1. l'impôt étranger imputable est en rapport avec un dividende brut de 20.000 € provenant d'une filiale résidente de l'Etat A (taux : 5 %) ;
2. F a fait au cours de l'exercice 2004 un don de 3.000 € au Comité Olympique Luxembourgeois ;
3. F a droit à une bonification d'impôt pour investissement (art. 152bis L.I.R.) de 5.000 € pour l'année d'imposition 2004 ;
4. F dispose d'un report de pertes de l'année d'imposition 2001 de 15.000 €.

Résultat fiscal global :	2.420.500 + (- 396.000) =	2.024.500
- libéralités (art. 109, al.1, n°3 + 112 L.I.R) :	2.000 + 3.000 =	5.000
- pertes reportables :	500.000 + 0 =	500.000
= revenu imposable du groupe :		<u>1.519.500</u>

Ventilation de l'impôt étranger payé à l'Etat A :

$i = R \times t / (1 - t)$  (formule découlant des dispositions du règlement grand-ducal du 26.5.1979 portant exécution de l'article 13, alinéa 2 L.I.R.)

$$R = (100.000 - 20.000) + (20.000 - 1.000) = 99.000$$

$$\text{Fraction imputable : } i = 99.000 \times 0,2288/0,7712 = 29.371,37$$

$$\rightarrow \text{impôts étrangers imputables : } 20.000 + 1.000 = 21.000$$

impôt dû conformément à l'article 174 L.I.R. :	334.290
+ fonds pour l'emploi :	<u>13.371</u>
Montant dû :	<u>347.661</u>
- impôts étrangers imputables :	21.000
- bonification d'impôt reportable (cf calcul ci-dessous*) :	50.000
- bonification d'impôt de l'exercice :	15.000
- retenue sur revenu de capitaux indigène :	<u>1.000</u>
= montant repris au décompte :	<u>260.661</u>

Perte 2001 à reporter par F : 15.000,00 €.

\* Détermination du report de bonification déductible de la cote due pour 2004 :

impôt dû par M si elle n'était pas soumise au régime d'intégration fiscale :

résultat fiscal de M :	2.420.500
- libéralités :	2.000
- perte reportable :	500.000
= revenu imposable :	1.918.500

impôt dû conformément à l'article 174 L.I.R. :	422.070,00
+ fonds pour l'emploi :	16.882,80
= montant dû :	438.952,80

Report de bonification déductible dans le chef du groupe : 50.000 €.

### 1.5.7. Le paiement de l'impôt dû pour les années d'imposition pendant lesquelles le régime est applicable

En vertu de l'article 164bis, alinéa 4 L.I.R., la société faîtière est redevable de l'impôt sur le revenu des collectivités qui correspond au revenu imposable réalisé par l'ensemble du groupe. Il incombe également à la société faîtière de verser aux échéances fixées par l'article 135 L.I.R. les avances de l'impôt sur le revenu des collectivités calculées sur la base du revenu imposable cumulé du groupe.

## 2. Le régime d'intégration fiscale en matière d'impôt commercial communal

### 2.1. Généralités

En ce qui concerne l'impôt commercial communal, le régime d'intégration fiscale « Organschaft » est ancré au § 2, alinéa 2, numéro 2 de la loi modifiée du 1<sup>er</sup> décembre 1936 concernant l'impôt commercial communal. A ce sujet, il échet de signaler que jusqu'à l'année d'imposition 2001 incluse, il était parfaitement concevable que des entreprises étaient intégrées en matière d'impôt commercial communal sans pour autant être intégrées en matière d'impôt sur le revenu des collectivités.

Or, l'article 6, numéro 1 de la loi du 21 décembre 2001 a, entre autres, aligné le régime d'intégration fiscale en matière d'impôt commercial communal à celui applicable en matière d'impôt sur le revenu des collectivités. Dorénavant, il faut et il suffit qu'un groupe de sociétés soit admis au régime d'intégration fiscale en application de l'article 164bis L.I.R. pour que les sociétés impliquées soient également intégrées en matière d'impôt commercial communal.

Pour de plus amples détails concernant notamment les dispositions applicables pendant une période transitoire aux entreprises qui, sans avoir été intégrées en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, étaient intégrées en matière d'impôt commercial communal, il est renvoyé à la circulaire I.C.C. n° 37 du 12 septembre 2003.

### 2.2. La détermination de la base d'assiette de l'impôt commercial communal

En matière d'impôt commercial communal, le bénéfice d'exploitation correspond au bénéfice tel qu'il a été déterminé conformément aux dispositions de la loi de l'impôt sur le revenu, augmenté ou diminué des montants indiqués aux paragraphes 8 et 9 de la loi concernant l'impôt commercial communal et réduit des pertes reportables au sens du paragraphe 9bis de cette même loi.

Il s'ensuit qu'en cas d'intégration fiscale, le bénéfice d'exploitation du groupe intégré s'obtient en prenant comme base la masse des résultats fiscaux des sociétés impliquées telle qu'elle est déterminée dans le chef de la société faîtière en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, et en augmentant ou en diminuant cette base par les montants indiqués aux paragraphes 8 et 9 de la loi concernant l'impôt commercial communal, et en les réduisant, le cas échéant, des pertes reportables suivant le paragraphe 9bis de ladite loi.

Les ajouts et les déductions visés respectivement par les paragraphes 8 et 9 de la loi concernant l'impôt commercial communal sont en rapport avec des montants qui ont été pris en considération lors de la détermination de la masse des résultats fiscaux du groupe intégré et dont l'incidence est à neutraliser pour la détermination de l'impôt commercial communal dû.

Le paragraphe 9bis de la loi susvisée règle le report des pertes. En matière d'impôt commercial communal aussi bien qu'en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, seul le contribuable qui a subi la perte peut la porter en déduction. En ce qui concerne les pertes dégagées par les diverses sociétés avant l'application du régime d'intégration fiscale, elles sont ainsi uniquement déductibles des résultats positifs réalisés par la société qui les a subies.

Quant aux pertes réalisées pendant la période d'intégration fiscale, qui s'obtiennent en compensant dans le chef de la société faîtière les résultats fiscaux de chacune des sociétés faisant partie du groupe intégré, et en ajustant ce montant, le cas échéant, par application des dispositions des paragraphes 8 et 9 de la loi concernant l'impôt commercial communal, la société faîtière est la seule à pouvoir invoquer leur déduction, puisqu'elle seule est à considérer comme sujet d'impôt pendant la période d'intégration fiscale.

La masse des résultats fiscaux du groupe intégré, augmentée, diminuée ou réduit des montants prévus aux paragraphes 8, 9 et 9bis de la loi concernant l'impôt commercial communal, est, le cas échéant, arrondi au multiple inférieur de 50 € et diminué à concurrence d'un abattement de 17.500 €. La base d'assiette de l'impôt commercial communal correspond au bénéfice d'exploitation ainsi ajusté multiplié par le taux de 3%.

### 2.3. La détermination de l'impôt commercial communal dû

Le paragraphe 2, alinéa 2, numéro 2 de la loi concernant l'impôt commercial précise par ailleurs qu'en cas d'application du régime d'intégration fiscale, la société dominée est à considérer, pour la répartition de la base d'assiette entre les communes intéressées, comme établissement stable de la société dominante.

En conséquence, il y a lieu de procéder à une ventilation de la base d'assiette globale du groupe intégré conformément aux dispositions de la loi modifiée du 1<sup>er</sup> mars 1952 et du règlement

grand-ducal modifié du 20 avril 1962. L'impôt commercial communal dû s'obtient en multipliant les quotes-parts de la base d'assiette globale attribuée aux diverses communes impliquées par le taux communal applicable. Pour de plus amples détails, il est renvoyé à la circulaire ICC n° 36 du 19 mai 2000.

### 3. Le régime d'intégration fiscale et l'impôt sur la fortune

#### 3.1. Généralités

La loi de l'impôt sur la fortune ne renferme pas de disposition permettant à un groupe de sociétés d'opter pour l'imposition « consolidée » de leur fortune imposable. En conséquence, toute société faisant partie d'un groupe intégré en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et en matière d'impôt commercial communal reste assujettie à l'impôt sur la fortune du chef de sa propre fortune imposable.

#### 3.2. La réduction de l'impôt sur la fortune dû par les sociétés intégrées

Néanmoins, le régime d'intégration fiscale ne reste pas sans effet sur l'impôt sur la fortune dû par les diverses sociétés faisant partie d'un groupe intégré. En effet, suite à l'introduction, avec effet à partir de l'assiette générale au 1.1.2002, du paragraphe 8a dans la loi de l'impôt sur la fortune, les sociétés de capitaux peuvent bénéficier, dans des conditions déterminées, d'une réduction de l'impôt sur la fortune dû au titre d'une année d'imposition donnée. Ainsi, les sociétés qui s'engagent à inscrire, en affectation du bénéfice d'une année d'imposition déterminée, une réserve à leur bilan destinée à être maintenue pendant les 5 années d'imposition suivantes, bénéficient d'une réduction de l'impôt sur la fortune s'élevant à 1/5 de la réserve constituée, sans pour autant dépasser l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, dû avant d'éventuelles imputations au titre de la même année d'imposition.

Or, pendant la période d'intégration fiscale, seule la société faîtière est à considérer comme sujet d'impôt au regard de l'impôt sur le revenu des collectivités, de sorte qu'au sens littéral, aucune filiale intégrée ne pourrait bénéficier pendant l'application du régime d'une réduction de l'impôt sur la fortune. Tel n'est cependant pas le cas, puisque l'alinéa 5 du paragraphe 8a de la loi concernant l'impôt sur la fortune prévoit qu'en cas d'application du régime d'intégration fiscale, la réduction globale de l'impôt sur la fortune au niveau des différentes sociétés du groupe ne peut pas dépasser le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, dû avant imputations par le groupe. Il s'ensuit clairement

que le paragraphe 8a de la loi concernant l'impôt sur la fortune s'applique à chacune des sociétés faisant partie d'un groupe intégré.

Dans ce contexte, il reste à clarifier qui peut ou doit constituer la réserve correspondant au quintuple de la réduction de l'impôt sur la fortune demandée par une société faisant partie du groupe intégré. A première vue, plusieurs solutions seraient concevables : la société faîtière, chaque société à concurrence du quintuple de la réduction de l'impôt sur la fortune sollicitée, ou encore chaque société selon ses bénéfices ou réserves disponibles.

Le paragraphe 8a de la loi de l'impôt sur la fortune retient la troisième solution. Ainsi, en cas d'intégration fiscale, la constitution de la réserve du quintuple de la réduction de l'impôt sur la fortune sollicitée par les diverses sociétés faisant partie du groupe intégré, peut se faire à travers les bilans des différentes sociétés du groupe. En conséquence, il est parfaitement possible qu'une société intégrée, qui n'aurait pas pu demander une réduction de l'impôt sur la fortune, si elle avait été imposée d'après le régime normal, est en droit de le faire parce que la réserve au montant du quintuple de la réduction sollicitée est constituée par une autre société faisant partie du groupe intégré.

Pour permettre de faire le suivi de l'emploi des diverses réserves, il est indispensable que les sociétés concernées fassent la répartition des réserves par rapport aux années d'imposition pour lesquelles une réduction de l'impôt sur la fortune a été demandée, ainsi que par rapport aux diverses sociétés dans le chef desquelles cette réduction est sollicitée, au cas où une société intégrée se charge de la constitution de la réserve pour compte d'une autre société du groupe. En effet, si la société disposait de manière partielle de l'une ou de l'autre des réserves constituées avant la période quinquennale au cours d'une année d'imposition donnée, la réduction correspondante de cette réserve entraînerait que dans le chef de la société concernée la cote de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition en question serait augmentée à raison de 1/5 du montant de la réserve utilisée.

En ce qui concerne plus particulièrement les dispositions du § 8a de la loi de l'impôt sur la fortune, il est renvoyé au point 3 de la circulaire Eval. n° 51/I. Fort. n° 42 du 10 octobre 2002.

#### Exemple 8 :

Reprenons les données de l'exemple 7.

M sollicite une réduction de l'impôt sur la fortune au 1.1.2004 de 50.000 € et s'engage par conséquent à constituer une réserve de 250.000 € en affectation du bénéfice de l'an 2004 dans son bilan de l'an 2005. F sollicite une réduction de l'impôt sur la fortune de 1.000 €. Vu que F ne dispose pas de réserves libres et qu'elle a réalisé une perte au cours de l'année d'imposition

2004, M s'engage à constituer la réserve correspondant au quintuple de la réduction de l'impôt sur la fortune demandée par F en affectation du bénéfice de l'an 2004 dans son propre bilan de l'an 2005.

Réduction globale de l'impôt sur la fortune sollicitée :

$$50.000 + 1.000 = 51.000 \text{ €}$$

Impôt sur le revenu des collectivités dû pour l'année d'imposition 2004 : 347.661 €

Réserve constituée par M (dont 5.000 pour F) : 255.000 €

Réduction de l'impôt sur la fortune au 1.1.2004

- dans le chef de M : 50.000 €

- dans le chef de F : 1.000 €

51.000 €

Luxembourg, le 27 septembre 2004

Le Directeur des Contributions