



L.I.R. - n° 174/1

**Objet: Impôt minimum en matière de l'impôt sur le revenu des collectivités**

**Sommaire:**

- I. Introduction
- II. Années d'imposition 2011 et 2012
  1. Tarif
  2. Activité dispensée de tout agrément
  3. Collectivités résidentes et non résidentes
  4. Période d'assujettissement
  5. Total du bilan
  6. Bilan à considérer
  7. Accrochement du bilan fiscal au bilan commercial
  8. Collectivité absorbée ou en liquidation
  9. Etablissements stables et immeubles situés dans un Etat conventionné
  10. Intégration fiscale
  11. Imputation des impôts prélevés par la voie de la retenue d'impôt à la source et des bonifications d'impôt
  12. Report de pertes
- III. Année d'imposition 2013 et années d'imposition ultérieures
  1. L'I.R.C. minimum au sens du numéro 1<sup>er</sup> de l'alinéa 6
    - 1.1. Collectivités visées par le numéro 1<sup>er</sup>
    - 1.2. Total du bilan
    - 1.3. Tarif
  2. L'I.R.C. minimum au sens du numéro 2 de l'alinéa 6
    - 2.1. Collectivités visées par le numéro 2
    - 2.2. Tarif

3. Dispositions communes aux numéros 1<sup>er</sup> et 2 de l'alinéa 6
  - 3.1. Période d'assujettissement
  - 3.2. Bilan à considérer
  - 3.3. Accrochement du bilan fiscal au bilan commercial
  - 3.4. Collectivité absorbée ou en liquidation
  - 3.5. Etablissements stables et immeubles situés dans un Etat conventionné
  - 3.6. I.R.C. minimum considéré comme une avance
  - 3.7. Non-remboursement de l'I.R.C. minimum considéré comme une avance
  - 3.8. Imputation des bonifications d'impôt
  - 3.9. Imputation des impôts prélevés par la voie de la retenue d'impôt à la source
  - 3.10. Exemple récapitulatif
  - 3.11. Intégration fiscale
  - 3.12. Report de pertes

## **I. Introduction**

L'impôt minimum en matière de l'impôt sur le revenu des collectivités (ci-après «I.R.C.») a été introduit avec effet à partir de l'année d'imposition 2011 par l'ajout d'un nouvel alinéa 6 qui complète l'article 174 L.I.R. ayant pour objet le tarif de l'I.R.C. Il vise, pour les seules années d'imposition 2011 et 2012, les organismes à caractère collectif exerçant principalement certaines activités de financement.

Avec effet à partir de l'année d'imposition 2013, l'I.R.C. minimum frappe tous les organismes à caractère collectif à condition toutefois qu'ils aient leur siège social ou leur administration centrale au Luxembourg. Une distinction tarifaire est faite entre, d'une part, les collectivités qui exercent principalement certaines activités de financement (alinéa 6, numéro 1<sup>er</sup>) et, d'autre part «les autres» collectivités (alinéa 6, numéro 2).

La présente circulaire analyse successivement le champ et les critères d'application valables au titre des années d'imposition 2011 et 2012 et ceux valables à partir de l'année d'imposition 2013. Certains textes sont redondants afin de permettre une lecture plus aisée.

## **II. Années d'imposition 2011 et 2012**

L'impôt minimum est introduit par l'article 2 de la loi du 17 décembre 2010 portant introduction des mesures fiscales relatives à la crise financière et économique et portant

1. modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;
2. modification de la loi modifiée du 30 juin 1976 portant
  1. création d'un fonds pour l'emploi;
  2. réglementation de l'octroi des indemnités de chômage complet;
3. introduction d'une contribution de crise (Mémorial A 2010, N° 247, page 4094).

### **1. Tarif**

Le montant de l'I.R.C. minimum est fixé à 1.500 euros conformément à l'alinéa 6 qui déroge au montant de l'I.R.C. résultant de l'application des alinéas 1<sup>er</sup>, 3 et 4. Il se substitue donc, dans le chef des collectivités concernées, à la cote d'impôt dite «normale» déterminée conformément aux alinéas 1<sup>er</sup>, 3 et 4 si celle-ci reste inférieure à 1.500 euros.

Tout comme l'impôt déterminé conformément aux alinéas 1<sup>er</sup>, 3 et 4, l'I.R.C. minimum est à majorer pour alimenter le fonds pour l'emploi. Compte tenu de la contribution au fonds pour l'emploi au taux de 5%, le montant total dû de l'I.R.C. minimum s'élève à 1.575 euros.

## **2. Activité dispensée de tout agrément**

L'I.R.C. minimum ne s'applique qu'aux organismes à caractère collectif qui remplissent simultanément deux conditions, à savoir celle de la dispense d'un agrément et celle de certaines activités de financement (voir ci-après sous «5. Total du bilan»). Dès que l'un des critères n'est pas rempli, l'alinéa 6 ne s'applique pas.

Le 1<sup>er</sup> critère est rempli si l'activité n'est pas soumise à un agrément. Par agrément, il y a lieu d'entendre toute autorisation accordée par un ministre ou par une autorité de surveillance et indispensable à l'exercice de l'activité effectivement déployée par la collectivité, telle l'autorisation d'établissement octroyée soit par le Ministre des Classes moyennes, soit par le Ministre de l'Economie et du Commerce extérieur, y compris celle attribuée aux personnes chargées de la gestion ou de la direction de la collectivité, ainsi que l'agrément délivré par la Commission de surveillance du secteur financier ou le Commissariat aux assurances.

Ainsi, notamment les activités de commerce, d'artisanat, de construction, d'industrie, de transport, de tourisme, etc. sont dispensées de l'I.R.C. minimum, de même que les sociétés d'investissement en capital à risque (sicar), les sociétés de titrisation agréées, les sociétés d'épargne-pension à capital variable (sepcav) et les associations d'épargne-pension (assep) soumises à l'I.R.C., ainsi que les établissements de crédit, les compagnies d'assurances et les compagnies de réassurance.

Par contre, notamment les activités suivantes ne sont pas soumises à un agrément: la détention et la gestion par une collectivité de participations ou d'autres actifs financiers, ainsi que l'activité des sociétés de titrisation non agréées.

Lorsque l'agrément est délivré ultérieurement à la constitution de la collectivité, notamment au courant de l'exercice d'exploitation qui suit immédiatement celui de la constitution, et que la collectivité exerce effectivement l'activité autorisée, l'alinéa 6 ne s'applique pas.

Par contre, une collectivité qui exerce effectivement et principalement certaines activités de financement au sens de la deuxième condition de l'alinéa 6 exposée ci-après, et dont l'activité n'est pas soumise à un agrément, reste soumise à l'I.R.C. minimum nonobstant tout agrément qui ne présente aucun lien économique avec l'activité déployée.

## **3. Collectivités résidentes et non résidentes**

En principe, l'I.R.C. minimum est dû par tout organisme à caractère collectif imposable par voie d'assiette qu'il soit résident ou non résident, même si en pratique les cas où un organisme non résident devient débiteur de l'I.R.C. minimum sont plutôt hypothétiques.

#### 4. Période d'assujettissement

L'impôt fixé conformément à l'article 174 L.I.R. n'est pas réduit en fonction de la période d'assujettissement à l'impôt d'une collectivité. Il s'ensuit qu'une collectivité créée ou dissoute au cours d'une année d'imposition au titre de laquelle elle est soumise à l'I.R.C. minimum, est redevable de l'intégralité de l'impôt. En ce qui concerne plus particulièrement les opérations de restructuration et de liquidation, il est renvoyé au numéro «8. Collectivité absorbée ou en liquidation» reproduit ci-après.

#### 5. Total du bilan

La 2<sup>e</sup> condition qui peut déclencher l'I.R.C. minimum se réfère à certaines activités de financement reflétées par les actifs y relatifs figurant au bilan. La somme des immobilisations financières, valeurs mobilières et avoirs en banques, avoirs en comptes de chèques postaux, chèques et encaisse doit dépasser 90% du total du bilan. Pour le calcul de cette somme, l'alinéa 6 se réfère aux biens comptabilisés aux comptes 23, 50 et 51 définis par le plan comptable normalisé introduit par le règlement grand-ducal du 10 juin 2009 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable normalisé (Mémorial A 2009, N° 145, page 2000).

Détail des comptes 23, 50 et 51:

##### 23 Immobilisations financières

- 231 Parts dans des entreprises liées
- 232 Créances sur des entreprises liées
- 233 Parts dans des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation
- 234 Créances sur des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation
- 235 Titres ayant le caractère d'immobilisations
  - 2351 Titres immobilisés (droit de propriété)
    - 23511 Actions
    - 23518 Autres titres immobilisés (droit de propriété)
  - 2352 Titres immobilisés (droit de créance)
    - 23521 Obligations
    - 23528 Autres titres immobilisés (droit de créance)
  - 2358 Autres titres ayant le caractère d'immobilisations
- 236 Prêts et créances immobilisées
  - 2361 Prêts
    - 23611 Prêts participatifs
    - 23612 Prêts aux associés
    - 23613 Prêts au personnel
    - 23618 Autres prêts
  - 2362 Dépôts et cautionnements versés
    - 23621 Dépôts
    - 23622 Cautionnements
  - 2363 Créances immobilisées
- 237 Actions propres ou parts propres

##### 50 Valeurs mobilières

- 501 Parts dans des entreprises liées
- 502 Parts dans des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation
- 503 Actions propres ou parts propres
- 508 Autres valeurs mobilières
  - 5081 Actions - Titres cotés
  - 5082 Actions - Titres non cotés
  - 5083 Obligations et autres titres de créance émis par la société et rachetés par elle
  - 5084 Obligations - Titres cotés
  - 5085 Obligations - Titres non cotés

5088 Autres valeurs mobilières diverses

**51 Avoirs en banques, avoires en comptes de chèques postaux, chèques et encaisse**

- 511 Chèques à encaisser
- 512 Valeurs à l'encaissement
- 513 Banques
  - 5131 Banques comptes courants
  - 5132 Banques comptes à terme
- 514 Compte chèque postal
- 516 Caisse
- 517 Virements internes
- 518 Autres avoires

Il est rappelé que l'alinéa 6 ne s'applique que lorsque les deux conditions (activité dispensée de tout agrément et seuil de 90%) sont remplies simultanément.

En ce qui concerne les parts sociales ou d'intérêts détenues dans des entreprises communes en général, dotées de la transparence fiscale tels que les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés civiles (immobilières), les groupements d'intérêt économique, les groupements européens d'intérêt économique, elles sont supposées être comptabilisées soit au compte «231 Parts dans des entreprises liées», soit au compte «233 Parts dans des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation». Pour les seuls besoins de l'article 174, alinéa 6 L.I.R., les postes sous-jacents sont ignorés. Ainsi, p.ex., la détention de 40% des parts sociales dans une société civile immobilière, propriétaire d'un immeuble, est supposée être comptabilisée sur l'un des comptes de la classe 23 cités ci-avant, et non pas sur les comptes «221 Terrains et construction» à raison de la fraction détenue. L'alinéa 6 fait donc abstraction du principe de la transparence fiscale et considère les parts détenues dans une entité fiscalement transparente de la même manière que celles détenues dans une société opaque, telle une société de capitaux.

**6. Bilan à considérer**

L'alinéa 6 se réfère au total du bilan. Il s'agit du bilan de clôture de l'année d'imposition. Ni le bilan d'ouverture, ni un bilan intermédiaire ne sont à considérer. Lorsqu'une collectivité doit établir deux bilans au titre d'une même année d'imposition, p.ex. lors du changement de la date de clôture, le total du bilan est celui du dernier bilan de clôture de l'année en cause.

Si une collectivité ne doit pas établir de bilan, notamment parce qu'elle ne tombe pas sous le dispositif du Code de Commerce, Titre II. Des livres de commerce, le total de son bilan au sens de l'alinéa 6 correspond au total des biens lui appartenant qui seraient à porter aux comptes 23, 50 et 51 énumérés ci-avant. Dans ce cas, la collectivité doit néanmoins établir un bilan aux seules fins fiscales.

Lorsqu'une collectivité a recours à un plan comptable étranger, elle doit présenter un bilan structuré conformément aux critères du plan comptable normalisé luxembourgeois et permettant ainsi d'identifier les biens comptabilisés aux comptes 23, 50 et 51 définis par le plan comptable normalisé.

En vertu des articles 16 et 17 L.I.R., un exercice d'exploitation ne peut pas dépasser 12 mois.

## **7. Accrochement du bilan fiscal au bilan commercial**

Conformément au principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial de l'article 40 L.I.R., le total du bilan est en principe celui de la clôture du bilan commercial, à moins que ce bilan nécessite d'être retraité afin d'être compatible avec les principes et les règles d'évaluation valables en matière des impôts directs. Les participations éligibles au régime des sociétés mère et filiales au sens de l'article 166 L.I.R. font partie du total du bilan. En ce qui concerne les immeubles, il est fait abstraction de leur valeur unitaire. Autrement dit, les participations et les immeubles sont à retenir par leur valeur bilantaire.

## **8. Collectivité absorbée ou en liquidation**

A l'occasion d'une opération de fusion, de scission ou d'absorption, la collectivité absorbée ou scindée doit établir un dernier bilan au jour de son absorption ou de sa scission. Ce bilan est à retenir aux fins de l'alinéa 6.

Lorsqu'une collectivité est dissoute, elle est imposable sur le bénéfice net réalisé pendant sa liquidation. Conformément aux dispositions de l'article 169, alinéa 2 L.I.R., l'imposition a lieu au terme de la liquidation si celle-ci ne dépasse pas 3 ans. Dans cette hypothèse, le total du bilan au sens de l'alinéa 6 de l'article 174 L.I.R. est celui établi au moment de la clôture de la liquidation. Si, par contre, la liquidation se prolonge au-delà du délai de 3 ans, l'imposition se fait année par année dès le début de la liquidation (doc. parl. 571<sup>5</sup>, page 4) sur la base des bilans de clôture en relation avec chacune de ces années.

Le bilan à considérer lors du transfert à l'étranger du siège statutaire et de l'administration centrale d'une collectivité est celui à établir au moment du transfert.

Les acomptes sur le produit du partage qu'une collectivité en liquidation distribue à ses associés sont à comptabiliser au passif au compte «15 Acomptes sur dividendes». Le total du dernier bilan d'une collectivité dont les opérations de liquidation sont clôturées, est celui qui précède le versement du produit du partage aux associés.

## **9. Etablissements stables et immeubles situés dans un Etat conventionné**

Au cas où un organisme à caractère collectif dispose d'un établissement stable situé dans un Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions, les biens affectés à cet établissement stable sont pris en considération pour la détermination du seuil de 90%. Il en est de même au cas où un organisme à caractère collectif détient un immeuble situé dans un Etat conventionné.

**Exemple 1:**

Une société anonyme résidente exploite un établissement stable situé dans un Etat conventionné. Divers actifs financiers ne sont pas affectés à cet établissement stable.

## Bilan clôturé au 31 décembre 2011 (extraits)

Actif		Passif	
Actions	510.000	(...)	
Banque	2.000	Résultat	49.000
Comptes affectés à l'établissement stable étranger	1.025.000	(...)	
	<u>1.537.000</u>		<u>1.537.000</u>

Le résultat de l'année 2011 est à affecter à raison de 9.000 € à l'établissement stable étranger et à raison de 40.000 € au Luxembourg (dividendes exonérés):

1. détermination de la base imposable fictive:	
revenus indigènes	0
revenus étrangers exonérés	<u>9.000</u>
total des revenus nets	9.000
revenu imposable arrondi	9.000
impôt sur le revenu des collectivités (20%)	1.800
2. détermination de la base d'imposition (revenus indigènes):	
revenus indigènes	<u>0</u>
total des revenus nets	0
revenu imposable arrondi	0
impôt sur le revenu des collectivités	0
3. somme des immobilisations financières, valeurs mobilières et avoirs en banque:	510.000
	<u>+2.000</u>
	512.000

soit  $512.000/1.537.000 = 33,31\%$  par rapport au total du bilan. L'I.R.C. minimum n'est pas dû.

**Exemple 2:**

Une société anonyme résidente détient un immeuble situé dans un Etat conventionné. Les actifs financiers sont affectés au siège.

## Bilan clôturé au 31 décembre 2011 (extraits)

Actif		Passif	
Obligations	10.000	(...)	
Banque	2.000	Résultat	51.000
Terrains et constructions	2.000.000	(...)	
	<u>2.012.000</u>		<u>2.012.000</u>

Le résultat de l'année 2011 est à affecter à raison de 50.000 € à l'immeuble:

1. détermination de la base imposable fictive:	
revenus indigènes	1.000
revenus étrangers exonérés	<u>50.000</u>
total des revenus nets	51.000
revenu imposable, arrondi	51.000
impôt sur le revenu des collectivités (21%)	10.710
2. détermination de la base d'imposition (revenus indigènes):	
revenus indigènes	<u>1.000</u>
total des revenus nets	1.000
revenu imposable, arrondi	1.000
impôt sur le revenu des collectivités (au taux de 21%)	210
3. somme des immobilisations financières, valeurs mobilières et avoirs en banque:	10.000
	<u>+2.000</u>
	12.000

soit  $12.000/2.012.000 = 0,60\%$  par rapport au total du bilan. L'I.R.C. minimum n'est pas dû.

### Exemple 3:

Tous les biens d'une société anonyme résidente au Luxembourg sont affectés à un établissement stable situé dans un Etat conventionné.

Le critère du seuil de 90% n'est pas rempli et la cote d'impôt est égale à 0 €.

## 10. Intégration fiscale

Lors de l'application du régime de l'intégration fiscale au sens de l'article 164bis L.I.R., l'I.R.C. minimum ne vise que la société faîtière, c'est-à-dire la société mère ou l'établissement indigène, étant donné que pendant la période de l'application de ce régime, la société mère ou l'établissement indigène est la seule à être assujettie à l'I.R.C. du chef du résultat fiscal global des sociétés faisant partie du périmètre de l'intégration fiscale.

Il s'ensuit que les critères déclenchant l'I.R.C. minimum, tel que celui de la dispense d'un agrément, sont exclusivement à analyser dans le chef de la société faîtière. Ainsi, uniquement les données figurant au bilan à considérer de la société faîtière sont prises en compte dans le cadre de la détermination du seuil de 90%.

## **11. Imputation des impôts prélevés par la voie de la retenue d'impôt à la source et des bonifications d'impôt**

Les dispositions régissant l'imputation des impôts prélevés par la voie de la retenue d'impôt à la source, ainsi que l'imputation des bonifications d'impôt gardent toute leur valeur.

L'I.R.C. minimum se substitue à l'impôt qui se dégage par application des dispositions des alinéas 1<sup>er</sup>, 3 et 4. Par conséquent, les impôts étrangers, dont les retenues d'impôt à la source étrangères, sont imputables dans les limites prévues par l'article 13 L.I.R.; elles ne sont pas remboursables. Les retenues d'impôt à la source indigènes sont imputables sans aucune restriction sur l'I.R.C. minimum, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi.

L'ordre de l'imputation reste inchangé: en premier lieu, les impôts étrangers imputables sont imputés, puis les bonifications d'impôt et en dernier lieu les retenues d'impôt à la source indigènes.

## **12. Report de pertes**

La déduction des reports déficitaires conformément à l'article 114 L.I.R. n'est pas affectée par l'I.R.C. minimum. En d'autres termes, les pertes reportables sont déductibles dans la mesure où leur montant ne dépasse pas le total des revenus nets. Le montant dépassant cette limite est reportable sur les années d'imposition subséquentes. Le fait que, compte tenu de la déduction du report de pertes, l'impôt au sens des alinéas 1<sup>er</sup>, 3 et 4 est remplacé par l'I.R.C. minimum n'influe pas sur le montant des pertes à reporter.

### **III. Année d'imposition 2013 et années d'imposition ultérieures**

Le dispositif de l'I.R.C. minimum est réaménagé avec effet à partir de l'année d'imposition 2013 en vertu de la modification résultant de l'article 2 de la loi du 21 décembre 2012 portant modification:

- de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;
- de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune;
- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 («Abgabenordnung»);
- de la loi modifiée du 30 juin 1976 portant 1. création d'un fonds pour l'emploi; 2. réglementation de l'octroi des indemnités de chômage complet;
- de la loi modifiée du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement;
- de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- de la loi modifiée du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation (Mémorial A 2012, N° 270, page 3830).

La présente circulaire précise d'abord le champ d'application du numéro 1<sup>er</sup> de l'alinéa 6, puis celui du numéro 2 et finalement les dispositions communes à ces deux numéros.

#### **1. L'I.R.C. minimum au sens du numéro 1<sup>er</sup> de l'alinéa 6**

Dans ses grandes lignes, le numéro 1<sup>er</sup> reprend les dispositions valables au titre des années d'imposition 2011 et 2012 dans le sens qu'il vise les collectivités exerçant certaines activités de financement. Les modifications concernent, d'une part, le tarif, le critère de la résidence fiscale, le périmètre des collectivités visées et la structure du bilan et, d'autre part (voir ci-après sous «3. Dispositions communes aux numéros 1<sup>er</sup> et 2 de l'alinéa 6»), le caractère d'avance que revêt l'I.R.C. minimum, la détermination de l'I.R.C. minimum dans le contexte du régime d'intégration fiscale, ainsi que les restrictions en matière de l'imputation de certaines bonifications d'impôt.

##### **1.1. Collectivités visées par le numéro 1<sup>er</sup>**

A partir de l'année d'imposition 2013, toutes les collectivités résidentes tombent sous la coupe de l'I.R.C. minimum. Il s'entend que les collectivités résidentes qui sont exemptées de l'I.R.C. soit en vertu de l'article 161 L.I.R., soit en vertu d'une autre disposition légale particulière, ne sont pas affectées.

Le numéro 1<sup>er</sup>, tout comme le numéro 2, ne s'applique qu'aux collectivités résidentes, c'est-à-dire aux organismes à caractère collectif au sens de l'article 159 L.I.R. pour autant que leur siège statutaire ou leur administration centrale se trouve sur le territoire du Luxembourg.

Par conséquent, sont dispensées de l'I.R.C. minimum les collectivités non résidentes qui, p.ex., réalisent des revenus indigènes générés par un établissement stable situé au Luxembourg ou des revenus de location de biens générés par un immeuble situé sur le territoire du Luxembourg. Dans son avis du 4 décembre 2012 (doc. parl. n° 6497<sup>1</sup>, page 7), le Conseil d'Etat se prononce comme suit à ce sujet: «(...) en percevant un impôt minimum sur les établissements stables de sociétés de capitaux étrangères, le Luxembourg risquerait d'enfreindre les conventions fiscales confinant son droit d'imposition aux seuls revenus générés par l'établissement stable au Luxembourg. Comme le droit d'imposition du Luxembourg est limité aux seuls revenus attachés à l'établissement stable, la perception d'un impôt sur le revenu en l'absence de tout revenu imposable ne peut pas être défendue par rapport à la logique des traités fiscaux, sous réserve d'une analyse de la formulation exacte du traité applicable dans chaque cas d'espèce. (...) Il convient également de vérifier la compatibilité de cette disposition avec l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) qui impose la suppression des restrictions à la liberté d'établissement. Il est de jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne que toutes les mesures qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de la liberté d'établissement doivent également être considérées comme des restrictions à la liberté d'établissement. La disposition proposée mettrait à charge de l'établissement stable luxembourgeois d'une société ayant son siège social dans un autre Etat membre de l'Union européenne un impôt minimum alors que cet impôt ne serait normalement pas perçu si le même établissement stable luxembourgeois faisait partie d'une société dont le siège social se trouve au Luxembourg. Le Conseil d'Etat estime que les justifications consacrées par la jurisprudence européenne, en particulier le principe de la territorialité de l'impôt ou la nécessité de garantir la cohérence du système fiscal, ne sauraient être retenues, alors que dans le cas d'espèce elles se heurteraient aux exigences de l'article 49 TFUE.»

## **1.2. Total du bilan**

L'unique critère en vertu duquel une collectivité résidente est visée par le numéro 1<sup>er</sup> est celui de la structure de son bilan. Ainsi, l'I.R.C. minimum est dû par un organisme à caractère collectif résident dont la somme des immobilisations financières, des créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles l'organisme à caractère collectif a un lien de participation, des valeurs mobilières et des avoirs en banques, avoirs en comptes de chèques postaux, chèques et encaisse dépasse 90% du total du bilan. Pour le calcul de cette somme, l'alinéa 6 se réfère aux biens comptabilisés aux comptes 23, 41, 50 et 51 définis par le plan comptable normalisé introduit par le règlement grand-ducal du 10 juin 2009 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable normalisé (Mémorial A 2009, N° 145, page 2000). La référence aux comptes 41 est nouvellement introduite.

Détail des comptes 23, 41, 50 et 51:

**23 Immobilisations financières**

- 231 Parts dans des entreprises liées
- 232 Créances sur des entreprises liées
- 233 Parts dans des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation
- 234 Créances sur des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation
- 235 Titres ayant le caractère d'immobilisations
  - 2351 Titres immobilisés (droit de propriété)
    - 23511 Actions
    - 23518 Autres titres immobilisés (droit de propriété)
  - 2352 Titres immobilisés (droit de créance)
    - 23521 Obligations
    - 23528 Autres titres immobilisés (droit de créance)
  - 2358 Autres titres ayant le caractère d'immobilisations
- 236 Prêts et créances immobilisées
  - 2361 Prêts
    - 23611 Prêts participatifs
    - 23612 Prêts aux associés
    - 23613 Prêts au personnel
    - 23618 Autres prêts
  - 2362 Dépôts et cautionnements versés
    - 23621 Dépôts
    - 23622 Cautionnements
  - 2363 Créances immobilisées
- 237 Actions propres ou parts propres

**41 Créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation**

- 411 Créances sur des entreprises liées
  - 4111 Créances dont la durée résiduelle est inférieure ou égale à un an
    - 41111 Ventes de marchandises et de prestations de services
    - 41112 Prêts et avances
    - 41113 Intérêts courus
    - 41114 Dividendes à recevoir
    - 41118 Autres créances
    - 41119 Corrections de valeur
  - 4112 Créances dont la durée résiduelle est supérieure à un an
    - 41121 Ventes de marchandises et de prestations de services
    - 41122 Prêts et avances
    - 41123 Intérêts courus
    - 41124 Dividendes à recevoir
    - 41128 Autres créances
    - 41129 Corrections de valeur
- 412 Créances sur des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation
  - 4121 Créances dont la durée résiduelle est inférieure ou égale à un an
    - 41211 Ventes de marchandises et de prestations de services
    - 41212 Prêts et avances
    - 41213 Intérêts courus
    - 41214 Dividendes à recevoir
    - 41218 Autres créances
    - 41219 Corrections de valeur
  - 4122 Créances dont la durée résiduelle est supérieure à un an
    - 41221 Ventes de marchandises et de prestations de services
    - 41222 Prêts et avances
    - 41223 Intérêts courus
    - 41224 Dividendes à recevoir
    - 41228 Autres créances
    - 41229 Corrections de valeur

**50 Valeurs mobilières**

- 501 Parts dans des entreprises liées
- 502 Parts dans des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation
- 503 Actions propres ou parts propres
- 508 Autres valeurs mobilières
  - 5081 Actions - Titres cotés

5082	Actions - Titres non cotés
5083	Obligations et autres titres de créance émis par la société et rachetés par elle
5084	Obligations - Titres cotés
5085	Obligations - Titres non cotés
5088	Autres valeurs mobilières diverses

**51 Avoirs en banques, avoires en comptes de chèques postaux, chèques et encaisse**

511	Chèques à encaisser
512	Valeurs à l'encaissement
513	Banques
5131	Banques comptes courants
5132	Banques comptes à terme
514	Compte chèque postal
516	Caisse
517	Virements internes
518	Autres avoires

En ce qui concerne les parts sociales ou d'intérêts détenues dans des entreprises communes en général, dotées de la transparence fiscale tels que les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés civiles (immobilières), les groupements d'intérêt économique, les groupements européens d'intérêt économique, elles sont supposées être comptabilisées soit au compte «231 Parts dans des entreprises liées», soit au compte «233 Parts dans des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation». Pour les seuls besoins de l'article 174, alinéa 6, numéro 1<sup>er</sup> L.I.R., les postes sous-jacents sont ignorés. Ainsi, p.ex., la détention de 40% des parts sociales dans une société civile immobilière, propriétaire d'un immeuble, est supposée être comptabilisée sur l'un des comptes de la classe 23 cités ci-avant, et non pas sur les comptes «221 Terrains et construction» à raison de la fraction détenue. L'alinéa 6 fait donc abstraction du principe de la transparence fiscale et considère les parts détenues dans une entité fiscalement transparente de la même manière que celles détenues dans une société opaque, telle une société de capitaux.

Le numéro 1<sup>er</sup> s'applique à toute collectivité résidente qui remplit un seul critère, à savoir celui d'avoir une structure bilantaire avec plus de 90% d'actifs relevant des comptes 23, 41, 50 et 51 mentionnés ci-avant. Pour les années d'imposition 2011 et 2012, un deuxième critère, à savoir celui d'exercer une activité non soumise à un agrément, est requis simultanément. Il s'ensuit que le cercle des collectivités visées par le numéro 1<sup>er</sup> s'étend à partir de l'année d'imposition 2013 notamment aux sociétés d'investissement en capital à risque («sicar»), aux sociétés de titrisation agréées, aux sociétés d'épargne-pension à capital variable («sepcav») et aux associations d'épargne-pension («assep») soumises à l'I.R.C., ainsi qu'aux établissements de crédit, aux compagnies d'assurances et aux compagnies de réassurance. Autrement dit, ces collectivités ne tombent pas sous le tarif instauré par le numéro 2 une fois que l'unique critère du numéro 1<sup>er</sup> est rempli.

**1.3. Tarif**

Le montant de l'I.R.C. minimum est fixé à 3.000 euros conformément au numéro 1<sup>er</sup> de l'alinéa 6 qui déroge au montant de l'I.R.C. résultant de l'application des alinéas 1<sup>er</sup>, 3 et 4. Il se substitue donc, dans le chef des collectivités résidentes concernées, à la cote d'impôt dite «normale» déterminée conformément aux alinéas 1<sup>er</sup>, 3 et 4 si celle-ci reste inférieure à 3.000 euros.

Tout comme l'impôt déterminé conformément aux alinéas 1<sup>er</sup>, 3 et 4, l'I.R.C. minimum est à majorer pour alimenter le fonds pour l'emploi. Compte tenu de la contribution au fonds pour l'emploi au taux de 7% pour l'année d'imposition 2013, le montant total dû de l'I.R.C. minimum s'élève à 3.210 euros.

## **2. L'I.R.C. minimum au sens du numéro 2 de l'alinéa 6**

### **2.1. Collectivités visées par le numéro 2**

A partir de l'année d'imposition 2013, toutes les collectivités résidentes sont soumises à l'I.R.C. minimum. Dès qu'une collectivité résidente ne rentre pas dans le champ d'application du numéro 1<sup>er</sup>, le tarif du numéro 2 nouvellement introduit s'applique d'office à son égard. Les particularités du nouveau numéro 2, tel le tarif, sont exposées ci-après, alors que les points communs avec le numéro 1<sup>er</sup>, à savoir le caractère d'avance que revêt l'I.R.C. minimum, la détermination de l'I.R.C. minimum dans le contexte du régime d'intégration fiscale, ainsi que les restrictions en matière de l'imputation de certaines bonifications d'impôt sont analysés au numéro «3. Dispositions communes aux numéros 1<sup>er</sup> et 2 de l'alinéa 6» reproduit ci-après.

A l'instar du numéro 1<sup>er</sup>, le numéro 2 concerne exclusivement les organismes à caractère collectif qui sont résidents conformément à l'article 159, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R., alors que les collectivités non résidentes sont dispensées de l'I.R.C. minimum. Il est renvoyé aux explicitations reproduites ci-avant au numéro «1.1. Collectivités visées par le numéro 1<sup>er</sup>».

### **2.2. Tarif**

L'I.R.C. minimum au sens du numéro 2 est déterminé sur la base d'un tarif structuré en fonction de 6 paliers qui se réfèrent au total du bilan:

1. le premier palier fixe l'impôt minimum à 500 euros dans le chef des collectivités dont le total du bilan est inférieur ou égal à 350.000 euros;
2. le deuxième palier fixe l'impôt minimum à 1.500 euros dans le chef des collectivités dont le total du bilan est supérieur à 350.000 euros et inférieur ou égal à 2.000.000 euros;
3. le troisième palier fixe l'impôt minimum à 5.000 euros dans le chef des collectivités dont le total du bilan est supérieur à 2.000.000 euros et inférieur ou égal à 10.000.000 euros;
4. le quatrième palier fixe l'impôt minimum à 10.000 euros dans le chef des collectivités dont le total du bilan est supérieur à 10.000.000 euros et inférieur ou égal à 15.000.000 euros;
5. le cinquième palier fixe l'impôt minimum à 15.000 euros dans le chef des collectivités dont le total du bilan est supérieur à 15.000.000 euros et inférieur ou égal à 20.000.000 euros;
6. le sixième et dernier palier fixe l'impôt minimum à 20.000 euros dans le chef des collectivités dont le total du bilan est supérieur à 20.000.000 euros.

L'impôt au sens du numéro 2 s'élève donc au moins à 500 euros et est plafonné à 20.000 euros.

Compte tenu de la contribution au fonds pour l'emploi, au taux de 7% pour l'année d'imposition 2013, le montant total dû est fixé comme suit:

total du bilan	tarif	contribution au fonds pour l'emploi	montant total dû
≤ 350.000	500	35	535
> 350.000 et ≤ 2.000.000	1.500	105	1.605
> 2.000.000 et ≤ 10.000.000	5.000	350	5.350
> 10.000.000 et ≤ 15.000.000	10.000	700	10.700
> 15.000.000 et ≤ 20.000.000	15.000	1.050	16.050
> 20.000.000	20.000	1.400	21.400

Le montant de l'I.R.C. minimum déterminé conformément au numéro 2 de l'alinéa 6 déroge au montant de l'I.R.C. résultant de l'application des alinéas 1<sup>er</sup>, 3 et 4. Il se substitue donc, dans le chef des collectivités résidentes concernées, à la cote d'impôt dite «normale» déterminée conformément aux alinéas 1<sup>er</sup>, 3 et 4 si celle-ci reste inférieure.

### **3. Dispositions communes aux numéros 1<sup>er</sup> et 2 de l'alinéa 6**

#### **3.1. Période d'assujettissement**

L'impôt fixé conformément à l'article 174 L.I.R. n'est pas réduit en fonction de la période d'assujettissement à l'impôt d'une collectivité. Il s'ensuit qu'une collectivité créée ou dissoute au cours d'une année d'imposition au titre de laquelle elle est soumise à l'I.R.C. minimum, est redevable de l'intégralité de l'impôt.

En ce qui concerne plus particulièrement les opérations de restructuration et de liquidation, il est renvoyé au numéro «3.4. Collectivité absorbée ou en liquidation» reproduit ci-après.

#### **3.2. Bilan à considérer**

La détermination de l'I.R.C. minimum conformément à l'alinéa 6 se fait par référence au total du bilan. Il importe donc de savoir de quel bilan il s'agit concrètement. En principe, la détermination du bénéfice commercial repose toujours sur le bilan de clôture. Il en est de même dans le cadre de l'application de l'alinéa 6 dont le libellé précise que «Par total du bilan, on entend le total du dernier bilan de clôture de l'année d'imposition.». Ni le total du bilan d'ouverture établi au début du premier exercice d'exploitation, ni un bilan intermédiaire ne sont pris en compte.

Lorsqu'une collectivité, qui a un exercice d'exploitation divergent, c'est-à-dire un exercice qui ne coïncide pas avec l'année civile, clôture dorénavant au 31 décembre, deux bilans doivent être établis au titre d'une même année d'imposition. Dans ce cas, le total du bilan au sens de l'alinéa 6 est celui du dernier bilan de clôture de l'année pendant laquelle la date de clôture change.

### **Exemple 1:**

L'exercice d'exploitation d'une collectivité commence le 1<sup>er</sup> juillet et se termine le 30 juin. A partir de 2013, l'exercice se termine au 31 décembre.

Etant donné que conformément aux articles 16 et 17 L.I.R., aucun exercice d'exploitation ne peut contenir plus de 12 mois consécutifs, la collectivité doit établir deux bilans en 2013:

- le 1<sup>er</sup> bilan couvre la période du 1<sup>er</sup> juillet 2012 au 30 juin 2013,
- le 2<sup>e</sup> bilan couvre la période du 1<sup>er</sup> juillet 2013 au 31 décembre 2013.

Pour l'application de l'alinéa 6, le total du bilan est celui du bilan de clôture au 31 décembre 2013.

### **Exemple 2:**

L'exercice d'exploitation d'une collectivité commence le 1<sup>er</sup> janvier et se termine le 31 décembre. A partir de 2013, l'exercice se termine au 31 mars.

Au titre de l'année d'imposition 2013, la collectivité doit établir un bilan clôturé au 31 mars 2013 qui couvre la période du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 mars 2013. Pour l'application de l'alinéa 6, le total du bilan est celui du bilan de clôture au 31 mars 2013.

Le prochain bilan de clôture couvre la période du 1<sup>er</sup> avril 2013 au 31 mars 2014. Pour l'application de l'alinéa 6 au titre de l'année d'imposition 2014, le total du bilan est celui du bilan de clôture au 31 mars 2014.

Si une collectivité ne doit pas établir de bilan, notamment parce qu'elle ne tombe pas sous le dispositif du Code de Commerce, Titre II. Des livres de commerce, le total de son bilan au sens de l'alinéa 6 correspond au total des biens lui appartenant qui seraient à porter à l'actif d'un bilan. Dans ce cas, la collectivité doit néanmoins établir un bilan aux seules fins fiscales.

Lorsqu'une collectivité visée par le numéro 1<sup>er</sup> a recours à un plan comptable étranger, elle doit présenter un bilan structuré conformément aux critères du plan comptable normalisé luxembourgeois et permettant ainsi d'identifier les biens comptabilisés aux comptes 23, 41, 50 et 51 définis par le plan comptable normalisé.

### **3.3. Accrochement du bilan fiscal au bilan commercial**

Conformément au principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial de l'article 40 L.I.R., le total du bilan est en principe celui de la clôture du bilan commercial, à moins que ce bilan nécessite d'être retraité afin d'être compatible avec les principes et les règles d'évaluation valables en matière des impôts directs. Les participations éligibles au régime des sociétés mère et filiales au sens de l'article 166 L.I.R. font partie du total du bilan. En ce qui concerne les immeubles, il est fait abstraction de leur valeur unitaire. Autrement dit, les participations et les immeubles sont à retenir par leur valeur bilantaire.

### **3.4. Collectivité absorbée ou en liquidation**

A l'occasion d'une opération de fusion, de scission ou d'absorption, la collectivité absorbée ou scindée doit établir un dernier bilan au jour de son absorption ou de sa scission. Ce bilan est à retenir aux fins de l'alinéa 6.

Lorsqu'une collectivité est dissoute, elle est imposable sur le bénéfice net réalisé pendant sa liquidation. Conformément aux dispositions de l'article 169, alinéa 2 L.I.R., l'imposition a lieu au terme de la liquidation si celle-ci ne dépasse pas 3 ans. Dans cette hypothèse, le total du bilan au sens de l'alinéa 6 de l'article 174 L.I.R. est celui établi au moment de la clôture de la liquidation. Si, par contre, la liquidation se prolonge au-delà du délai de 3 ans, l'imposition se fait année par année dès le début de la liquidation (doc. parl. 571<sup>5</sup>, page 4) sur la base des bilans de clôture en relation avec chacune de ces années.

Le bilan à considérer lors du transfert à l'étranger du siège statutaire et de l'administration centrale d'une collectivité est celui à établir au moment du transfert.

Les acomptes sur le produit du partage qu'une collectivité en liquidation distribue à ses associés sont à comptabiliser au passif au compte «15 Acomptes sur dividendes». Le total du dernier bilan d'une collectivité dont les opérations de liquidation sont clôturées, est celui qui précède le versement du produit du partage aux associés.

### **3.5. Etablissements stables et immeubles situés dans un Etat conventionné**

Le Conseil d'Etat avait relevé dans son avis du 12 octobre 2010 (doc. parl. 6166<sup>2</sup>) au sujet de l'introduction de l'I.R.C. minimum, à partir de l'année d'imposition 2011, que la perception d'un impôt minimum sur le revenu en l'absence de tout revenu imposable peut être défendue par différents arguments, et notamment par le souci de percevoir une taxe couvrant au moins les frais administratifs occasionnés par la gestion du dossier d'une société. Dans son avis du 4 décembre 2012 (doc. parl. 6497<sup>1</sup>), le Conseil d'Etat retient que «La loi en projet propose d'abord de doubler le tarif de l'impôt minimum à charge des sociétés exerçant certaines activités de financement, qui passerait ainsi de 1.500 à 3.000 euros. Ensuite, il est proposé d'introduire un impôt minimum à charge de toutes les autres sociétés, suivant un barème allant de 500 à 20.000 euros. De l'avis du Conseil d'Etat, il n'est plus possible de justifier un impôt minimum basé sur ces deux formules par la nécessité de couvrir les frais administratifs de l'Administration des contributions directes en rapport avec le dossier fiscal des contribuables concernés.»

En ce qui concerne plus particulièrement l'hypothèse où une collectivité résidente réalise des revenus dérivés d'un immeuble situé dans un autre Etat, avec lequel le Luxembourg est lié par une convention fiscale attribuant à l'Etat de la situation de l'immeuble le droit d'imposition et obligeant le Luxembourg à exonérer de tels revenus, le Conseil d'Etat retient que «Dans ces conditions, le Luxembourg ne serait pas autorisé à percevoir un impôt minimum à moins qu'un tel impôt ne revête pas la qualification d'un impôt sur le revenu au sens de la convention fiscale concernée ou que la convention permette de définir une base imposable spécifique, rattachant

l'impôt perçu à des éléments de revenu pour lesquels le droit d'imposition appartient au Luxembourg. De l'avis du Conseil d'Etat, la loi en projet ne répond pas à ces conditions. (...) Pour les raisons indiquées ci-avant, le Conseil d'Etat pourrait toutefois renoncer à son opposition formelle si le projet de loi était modifié en ce sens que l'impôt minimum est perçu sur les seuls revenus, présents ou futurs, pour lesquels le droit d'imposition appartient au Luxembourg et qui concernerait les contribuables soumis aux deux modèles d'impôt minimum susvisés.»

Compte tenu de ces réflexions, il est précisé que pour les besoins du calcul de l'I.R.C. minimum, est toutefois exclue du total du bilan la valeur nette comptable des actifs produisant ou susceptibles de produire des revenus, dont le droit d'imposition appartient exclusivement à un autre Etat en vertu d'une convention internationale contre les doubles impositions, c'est-à-dire les immeubles détenus, ainsi que les établissements stables exploités par une collectivité résidente et situés sur le territoire d'un Etat conventionné. D'un point de vue pratique, le bilan doit être retraité dans une première phase, c'est-à-dire la valeur comptable des postes d'actif, dont le droit d'imposition appartient exclusivement à l'autre Etat conventionné, est à éliminer. Dans une deuxième phase, il y a lieu de déterminer sur la base du bilan retraité si la collectivité tombe sous la coupe du numéro 1<sup>er</sup> ou du numéro 2 de l'alinéa 6.

**Exemple 1:**

Une société anonyme résidente est propriétaire d'un immeuble situé en France. Le total de l'actif du bilan clôturé au 31 décembre 2013 se présente comme suit:

221 terrains et constructions	1.500.000
<b>513</b> banques	<u>20.000</u>
total:	1.520.000

Le total retraité du bilan s'élève à 1.520.000 - 1.500.000 = 20.000 euros et se compose exclusivement du montant de 20.000 euros inscrit au compte 513 banques. Etant donné que la somme des biens visés par le numéro 1<sup>er</sup> de l'alinéa 6 dépasse 90% du total du bilan retraité, l'I.R.C. minimum est fixé conformément au numéro 1<sup>er</sup> de l'alinéa 6 et s'élève à 3.210 euros compte tenu de la contribution au fonds pour l'emploi au taux de 7%.

**Exemple 2:**

Une société anonyme résidente est propriétaire d'un immeuble situé en Allemagne. Le total de l'actif du bilan clôturé au 31 décembre 2013 se présente comme suit:

221 terrains et constructions	1.500.000
401 créances	60.000
<b>513</b> banques	<u>20.000</u>
total:	1.580.000

Le total retraité du bilan s'élève à 1.580.000 - 1.500.000 = 80.000 euros et se compose du montant de 60.000 euros inscrit au compte 401 créances et du montant de 20.000 euros inscrit au compte 513 banques. Etant donné que la somme des biens visés par le numéro 1<sup>er</sup> de l'alinéa 6 correspond à 20.000/80.000 = 25% du total du bilan retraité, l'I.R.C. minimum est fixé conformément au numéro 2 de l'alinéa 6 et s'élève à 535 euros compte tenu de la contribution au fonds pour l'emploi au taux de 7%.

Si les créances sont affectées au compte 41, la somme des biens visés par le numéro 1<sup>er</sup> de l'alinéa 6 correspond à 80.000/80.000 = 100% du total du bilan retraité et l'I.R.C. minimum est fixé conformément au numéro 1<sup>er</sup> de l'alinéa 6.

Cette façon de procéder s'applique également lorsque le bilan de la collectivité résidente renferme des postes affectés à un établissement stable exploité sur le territoire d'un Etat conventionné.

**Exemple 3:**

Une société anonyme résidente exploite un établissement stable situé en Belgique. Le total de l'actif du bilan clôturé au 31 décembre 2013 se présente comme suit:

22 immobilisations corporelles	17.000.000
<b>23</b> immobilisations financières	1.000.000
30 matières premières et consommables	2.000.000
40 créances	3.000.000
<b>41</b> créances	500.000
42 autres créances	100.000
48 comptes de régularisation	100.000
<b>513</b> banques	300.000
comptes affectés à l'établissement stable belge	<u>6.000.000</u>
total:	30.000.000

Le total retraité du bilan s'élève à 30.000.000 - 6.000.000 = 24.000.000 euros.

La somme des comptes 23, 41 et 513 s'élève à 1.800.000 euros et correspond à 1.800.000/24.000.000 = 7,5% du total du bilan retraité. L'I.R.C. minimum est fixé conformément au numéro 2 de l'alinéa 6 et s'élève à 21.400 euros compte tenu de la contribution au fonds pour l'emploi au taux de 7%.

**Exemple 4:**

Une société anonyme résidente exploite un établissement stable situé en Espagne. Le total de l'actif du bilan clôturé au 31 décembre 2013 se présente comme suit:

22 immobilisations corporelles	10.000
<b>23</b> immobilisations financières	15.000.000
<b>41</b> créances	5.000.000
42 autres créances	80.000
48 comptes de régularisation	10.000
<b>513</b> banques	1.500.000
comptes affectés à l'établissement stable espagnol	<u>500.000</u>
total:	22.100.000

Le total retraité du bilan s'élève à 22.100.000 - 500.000 = 21.600.000 euros.

La somme des comptes 23, 41 et 513 s'élève à 21.500.000 euros et correspond à 21.500.000/21.600.000 = 99,5% du total du bilan retraité. L'I.R.C. minimum est fixé conformément au numéro 1<sup>er</sup> de l'alinéa 6 et s'élève à 3.210 euros compte tenu de la contribution au fonds pour l'emploi au taux de 7%.

**3.6. I.R.C. minimum considéré comme une avance**

Aux termes de l'alinéa 6, «L'impôt minimum perçu au titre de cet alinéa est à traiter comme une avance sur la cote de l'impôt sur le revenu des collectivités des années à venir dans la mesure où il dépasse le montant de la cote d'impôt normale de l'année d'imposition.»

Ce nouveau concept d'assimiler l'I.R.C. minimum perçu, c'est-à-dire la cote d'impôt fixée avant imputation des retenues d'impôt étrangers et des retenues d'impôt à la source indigènes, à une

avance est strictement réservé à l'I.R.C. minimum déterminé en vertu des numéros 1<sup>er</sup> et 2 de l'alinéa 6 et ne saurait être étendu à l'I.R.C. déterminé conformément aux alinéas 1<sup>er</sup>, 3 et 4.

Cette disposition sort ses effets une première fois au plus tôt au titre de l'année d'imposition 2014. Afin de mesurer l'impact de cette disposition, il faut prendre en compte la cote d'impôt d'une année d'imposition ultérieure à celle au titre de laquelle l'I.R.C. minimum a été fixé.

Afin de respecter l'esprit des réflexions du Conseil d'Etat, donc d'éviter une situation de double imposition non permise par la directive du Conseil de l'UE du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (2011/96/UE) (anc. directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents), la contribution au fonds pour l'emploi doit être considérée lors de l'exécution pratique du dispositif de l'avance au sens de l'alinéa 6.

Un autre aspect concerne les termes de «cote d'impôt normale de l'année d'imposition». Par «cote d'impôt normale», il y a lieu d'entendre une cote d'impôt fixée conformément au dispositif soit de l'alinéa 1<sup>er</sup>, soit de l'alinéa 3, soit de l'alinéa 4 de l'article 174 L.I.R. Par «année d'imposition», il y a lieu d'entendre l'année d'imposition au titre de laquelle l'I.R.C. minimum est fixé.

Le texte peut dès lors se lire de la façon suivante:

«L'impôt minimum fixé au titre d'une année d'imposition conformément aux dispositions de l'alinéa 6 et majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, est à traiter comme une avance sur la cote de l'impôt sur le revenu des collectivités des années à venir, majorée de la contribution au fonds pour l'emploi, dans la mesure où il dépasse le montant de la cote d'impôt fixée par application des alinéas 1<sup>er</sup>, 3 ou 4 de cette même année d'imposition et majorée de la contribution au fonds pour l'emploi.»

Etant donné que le texte de loi dit clairement qu'il s'agit de l'I.R.C. minimum perçu *au titre de cet alinéa*, il est évident que cet impôt n'a pas encore été réduit par l'imputation des retenues d'impôt à la source indigènes et de celles résultant d'une convention fiscale, ni par les bonifications d'impôt dont la déductibilité est désormais limitée (voir ci-après).

Le montant de l'I.R.C. minimum, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, qui ne peut pas être traité comme avance au titre d'une année d'imposition suivante faute d'impôt suffisant, continue à être considérée comme une avance. Cette avance ne prescrit pas.

### **3.7. Non-remboursement de l'I.R.C. minimum considéré comme une avance**

Nonobstant son attribut d'avance et par dérogation à l'article 154, alinéa 7 L.I.R., l'I.R.C. minimum n'est pas remboursé. Autrement dit, dans la mesure où le mécanisme de l'avance reste sans effet, l'I.R.C. minimum ne peut pas être récupéré et reste acquis au Trésor. Dans le

même ordre d'idées exposé ci-avant à l'endroit des avances, il y a lieu d'englober la contribution au fonds pour l'emploi.

Le texte peut dès lors se lire de la façon suivante:

«Par dérogation à l'article 154, alinéa 7, l'impôt minimum majoré de la contribution au fonds pour l'emploi n'est pas remboursé au contribuable.»

**Exemple<sup>1</sup>:**I.R.C. (alinéa 1<sup>er</sup>)

I.R.C. minimum (alinéa 6, n° 2)

impôt dû

+ contribution au fonds pour l'emploi

sous-total

- imputation de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance

impôt total dû

calcul de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance

(I.R.C. minimum dû majoré de la contribution au fonds pour l'emploi  
moins I.R.C. suivant alinéa 1<sup>er</sup> majoré de la contribution au fonds pour l'emploi)

report de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance

	2013	2014	2015	2016	2017 <sup>2</sup>
I.R.C. (alinéa 1 <sup>er</sup> )	0	0	200	700	0
I.R.C. minimum (alinéa 6, n° 2)	500	500	500	500	500
impôt dû	500	500	500	700	500
+ contribution au fonds pour l'emploi	+ <u>35</u>	+ <u>35</u>	+ <u>35</u>	+ <u>49</u>	+ <u>35</u>
sous-total	535	535	535	749	535
- imputation de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>-214</u>	<u>0</u>
impôt total dû	535	535	535	535	535
calcul de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance (I.R.C. minimum dû majoré de la contribution au fonds pour l'emploi moins I.R.C. suivant alinéa 1 <sup>er</sup> majoré de la contribution au fonds pour l'emploi)	535 (535 - 0)	535 (535 - 0)	321 (535 - 214)	0	535 (535 - 0)
report de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance	535	1.070 (535 + 535)	1.391 (1.070 + 321)	1.177 (1.391 - 214)	1.712 <sup>3</sup> (1.177 + 535)

<sup>1</sup> Pour les besoins de l'exemple, le montant de 500 euros au titre de l'I.R.C. minimum, ainsi que le taux de la contribution au fonds pour l'emploi de 7% ne changent pas jusqu'en 2017 inclus.

<sup>2</sup> La collectivité est liquidée en 2017.

<sup>3</sup> Le montant de 1.712 euros correspond au montant de l'I.R.C. minimum non remboursable.

### 3.8. Imputation des bonifications d'impôt

Au vœu du législateur, chaque collectivité est soumise à l'I.R.C. minimum, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, même si elle peut se prévaloir des bonifications d'impôt énumérées ci-après:

- la bonification d'impôt pour investissement au sens de l'article 152bis L.I.R.,
- la bonification d'impôt en cas d'embauchage de chômeurs,
- la bonification d'impôt pour frais de formation professionnelle continue,
- la bonification d'impôt pour investissement en capital-risque.

Après l'imputation d'une telle bonification d'impôt sur l'impôt dû, le montant de l'impôt majoré de la contribution au fonds pour l'emploi ne peut pas être inférieur au montant de l'I.R.C. minimum, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi.

La bonification d'impôt en capital-risque jouit d'un ordre de priorité en cas de concours de différentes bonifications d'impôt, étant donné qu'elle n'est pas reportable. Les autres bonifications d'impôt sont déduites par ordre d'ancienneté.

#### Exemple<sup>1</sup>:

	2013	2014	2015	2016
I.R.C. (alinéa 1 <sup>er</sup> )	100.000	92.000	2.000	0
+ contribution au fonds pour l'emploi	<u>+ 7.000</u>	<u>+ 6.440</u>	<u>+ 140</u>	<u>+0</u>
	107.000	98.440	2.140	0
I.R.C. minimum (alinéa 6, n° 2)	20.000	20.000	20.000	20.000
+ contribution au fonds pour l'emploi	<u>+ 1.400</u>	<u>+ 1.400</u>	<u>+ 1.400</u>	<u>+ 1.400</u>
	21.400	21.400	21.400	21.400
déduction maximale de la bonification d'impôt pour investissement	107.000	98.440		
	<u>-21.400</u>	<u>-21.400</u>		
	85.600	77.040	0	0

### 3.9. Imputation des impôts prélevés par la voie de la retenue d'impôt à la source

Les impôts étrangers, dont les retenues d'impôt à la source étrangères, sont imputables dans les limites prévues par l'article 13 L.I.R.; elles ne sont pas remboursables. Les retenues d'impôt à la source indigènes sont imputables sans aucune restriction sur l'I.R.C. minimum, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi.

<sup>1</sup> Pour les besoins de l'exemple, il est admis que l'I.R.C. minimum à charge de la collectivité au montant de 20.000 euros, ainsi que le taux de la contribution au fonds pour l'emploi de 7% ne changent pas jusqu'en 2016 inclus.

### 3.10. Exemple récapitulatif<sup>1</sup>:

Bonification d'impôt pour investissement		Retenues d'impôt à la source indigènes	
report d'exercices antérieurs:	34.000	2013:	12.200
de l'exercice:	12.000	2014:	250
		2015:	14.500
		2016:	6.000

	2013	2014	2015	2016
I.R.C. (alinéa 1 <sup>er</sup> )	0	17.000	1.400	100.000
I.R.C. minimum (alinéa 6, numéro 2, 3 <sup>e</sup> palier)	10.000	10.000	10.000	10.000
impôt dû	10.000	17.000	10.000	100.000
+ contribution au fonds pour l'emploi	+ 700	+ 1.190	+ 700	+ 7.000
sous-total	10.700	18.190	10.700	107.000
déduction maximale de la bonification d'impôt pour investissement				
- d'exercices antérieurs	0	-7.490	0	-62.510
- de l'exercice	0	0	0	-12.000
impôt dû après imputation des bonifications d'impôt	10.700	10.700	10.700	32.490
- imputation de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance	0	0	0	-19.902
sous-total	10.700	10.700	10.700	12.588
- retenue d'impôt à la source sur les revenus de capitaux indigènes	-12.200	- 250	-14.500	-6.000
montant repris au décompte	-1.500	10.450	-3.800	6.588
calcul de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance (I.R.C. minimum dû majoré de la contribution au fonds pour l'emploi moins I.R.C. suivant alinéa 1 <sup>er</sup> majoré de la contribution au fonds pour l'emploi)	10.700 (10.700 - 0)	0 (10.700 < 18.190)	9.202 (10.700 - 1.498)	0
report de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance	10.700	10.700 (10.700 + 0)	19.902 (10.700 + 9.202)	0 (19.902 - 19.902)
report de la bonification d'impôt au début de l'exercice	34.000	46.000	50.510	62.510
+ bonification d'impôt de l'exercice	+12.000	+12.000	+12.000	+12.000
- bonification d'impôt déduite	0	- 7.490	0	-74.510
total à reporter:	46.000	50.510	62.510	0

<sup>1</sup> Pour les besoins de l'exemple, il est admis que l'I.R.C. minimum, ainsi que le taux de la contribution au fonds pour l'emploi de 7% ne changent pas jusqu'en 2016 inclus.

### 3.11. Intégration fiscale

Lors de l'application du régime de l'intégration fiscale au sens de l'article 164bis L.I.R., l'I.R.C. minimum est dû par la société faîtière, c'est-à-dire la société mère ou l'établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente. L'impôt dont est passible la société mère résidente ou l'établissement stable indigène est à majorer de l'impôt au sens de l'alinéa 6 qui serait dû en l'absence de cet article par chacune des sociétés du groupe. La majoration ne peut pas déclencher un impôt dépassant le montant de 20.000 euros dans le chef de la société faîtière. Le dispositif de l'alinéa 6 contient une règle de calcul spécifique qui concerne aussi bien les collectivités résidentes visées par le numéro 1<sup>er</sup> que celles visées par le numéro 2. Il s'ensuit que l'impôt total dû par la société faîtière comprend l'impôt dû en vertu de l'alinéa 1<sup>er</sup> sur la base des résultats fiscaux globaux des sociétés faisant partie du périmètre de l'intégration fiscale, majoré de l'I.R.C. minimum qui résulterait de l'imposition individuelle des sociétés intégrées, sans que cette majoration puisse déclencher dans le chef de la société faîtière un impôt supérieur à 20.000 euros. Lorsque l'impôt déterminé sur la base du revenu imposable «consolidé» dépasse le montant de 20.000 euros, aucune majoration n'est à opérer. Lorsque cet impôt est inférieur au montant de 20.000 euros, il ne peut pas dépasser ce montant compte tenu de la majoration. Ce principe s'applique de manière correspondante à un établissement stable indigène sous réserve qu'une collectivité non résidente est dispensée de l'I.R.C. minimum.

Les modalités d'application du régime d'intégration fiscale prévoient que 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 elle serait redevable si elle n'était pas intégrée. 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.

Etant donné que pendant la période d'application du régime, la société faîtière est la seule à être assujettie à l'impôt, le montant de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance au sens de l'alinéa 6 est attribué exclusivement à la société faîtière. Dans le contexte de l'intégration fiscale, il y a lieu d'entendre par «cote d'impôt normale» une cote d'impôt fixée à charge de la société faîtière conformément à l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 174 L.I.R.

Pour les besoins des exemples reproduits ci-après, il est admis que le tarif de l'I.R.C. minimum, ainsi que le taux de la contribution au fonds pour l'emploi de 7% ne changent pas jusqu'en 2016 inclus.

**Exemple 1:**

Impôt suivant alinéa 1<sup>er</sup> en cas d'imposition individuelle: M: 0 euro de 2013 à 2016  
 F1: 0 euro en 2013, 2014 et 2015, 54.000 euros en 2016  
 F2: 9.000 euros de 2013 à 2016.

I.R.C. minimum dont seraient passibles les sociétés mère et filiales en cas d'imposition individuelle: M: 3.000 euros de 2013 à 2016  
 F1: 3.000 euros en 2013, 500 en 2014, 10.000 euros en 2015 et en 2016  
 F2: 15.000 euros de 2013 à 2016.

Années d'imposition	2013	2014	2015	2016
M (résultat global du groupe intégré) (I.R.C. alinéa 1 <sup>er</sup> )	0	0	7.000	27.000
impôt dû	0	0	7.000	27.000
+ majoration M	+3.000	+3.000	+3.000	+3.000
+ majoration F1	+3.000	+500	+10.000	+10.000
+ majoration F2	<u>+15.000</u>	<u>+15.000</u>	<u>+15.000</u>	<u>+15.000</u>
somme des majorations	21.000	18.500	28.000	28.000
majoration effective	<u>20.000</u>	<u>18.500</u>	<u>13.000</u>	<u>0</u>
impôt dû après majoration	20.000	18.500	20.000	27.000
+ contribution au fonds pour l'emploi	<u>+ 1.400</u>	<u>+ 1.295</u>	<u>+ 1.400</u>	<u>+ 1.890</u>
sous-total	21.400	19.795	21.400	28.890
- imputation de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>- 7.490</u>
impôt repris au décompte	21.400	19.795	21.400	21.400
calcul de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance (I.R.C. minimum dû majoré de la contribution au fonds pour l'emploi moins I.R.C. suivant alinéa 1 <sup>er</sup> majoré de la contribution au fonds pour l'emploi)	M: 21.400 – 0 = 21.400	M: 19.795 - 0 = 19.795	M: 21.400 – 7.490 = 13.910	M: 0
report de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance dans le chef de M	21.400	41.195 (21.400 + 19.795)	55.105 (41.195 + 13.910)	47.615 (55.105 – 7.490)

## Exemple 2:

Impôt suivant alinéa 1<sup>er</sup> en cas d'imposition individuelle: M: 0 euro de 2013 à 2016  
 F1: 0 euro en 2013, 2014 et 2015, 54.000 euros en 2016  
 F2: 9.000 euros de 2013 à 2016.

I.R.C. minimum dont seraient passibles l'établissement stable mère et les filiales en cas d'imposition individuelle:

M: 0 euro de 2013 à 2016  
 F1: 3.000 euros en 2013, 500 en 2014, 10.000 euros en 2015 et en 2016  
 F2: 15.000 euros de 2013 à 2016.

Années d'imposition	2013	2014	2015	2016
établissement stable indigène (résultat global du groupe intégré) <sup>1</sup> (I.R.C. alinéa 1 <sup>er</sup> )	0	0	7.000	40.000
+ majoration F1	+3.000	+500	+10.000	10.000
+ majoration F2	<u>+15.000</u>	<u>+15.000</u>	<u>+15.000</u>	<u>15.000</u>
somme des majorations	18.000	15.500	25.000	25.000
majoration effective	<u>18.000</u>	<u>15.500</u>	<u>13.000</u>	<u>0</u>
impôt dû après majoration	18.000	15.500	20.000	40.000
+ contribution au fonds pour l'emploi	<u>+ 1.260</u>	<u>+ 1.085</u>	<u>+ 1.400</u>	<u>+ 2.800</u>
sous-total	19.260	16.585	21.400	42.800
- imputation de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	-21.400
impôt repris au décompte	19.260	16.585	21.400	21.400
calcul de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance (I.R.C. minimum dû majoré de la contribution au fonds pour l'emploi moins I.R.C. suivant alinéa 1 <sup>er</sup> majoré de la contribution au fonds pour l'emploi)	ES: 19.260 – 0 = 19.260	ES: 16.585 – 0 = 16.585	ES: 21.400 – 7.490 = 13.910	ES: 0
report de l'I.R.C. minimum à considérer comme une avance dans le chef de la société faitière	19.260	35.845 (19.260 + 16.585)	49.755 (35.845 + 13.910)	28.355 (49.755 – 21.400)

<sup>1</sup> L'I.R.C. minimum ne s'applique pas aux collectivités non résidentes.

### 3.12. Report de pertes

La déduction des reports déficitaires conformément à l'article 114 L.I.R. n'est pas affectée par l'I.R.C. minimum. En d'autres termes, les pertes reportables sont déductibles dans la mesure où leur montant ne dépasse pas le total des revenus nets. Le montant dépassant cette limite est reportable sur les années d'imposition subséquentes. Le fait que, compte tenu de la déduction du report de pertes, la cote d'impôt au sens des alinéas 1<sup>er</sup>, 3 et 4 est remplacée par l'I.R.C. minimum n'influe pas sur le montant des pertes à reporter.

Luxembourg, le 1<sup>er</sup> août 2013

Le Directeur des Contributions,

