

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES
ET DES
ACCISES

L.I.R. N° 41

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. N° 41 du 4 juillet 1972

Objet : Traitement des suppléments d'impôts déductibles en matière d'impôt sur le revenu dus à la suite de la revision de cotes d'impôts déductibles antérieurement établies.

I.

1. Généralités

Certains impôts sont ou peuvent être déductibles du bénéfice en matière d'impôt sur le revenu comme dépenses d'exploitation. De pareils impôts sont notamment l'impôt commercial, la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt foncier et la taxe sur les véhicules automoteurs.

Il arrive que la cote d'un tel impôt soit modifiée par la suite au détriment du contribuable. C'est l'hypothèse visée par l'article 49, al. 2 L.I.R. lorsqu'il parle de suppléments d'impôt ensuite de la revision de cotes d'impôts antérieurement établies. En matière d'impôts déductibles qui sont de la compétence de l'administration des contributions la loi générale des impôts contient un certain nombre de dispositions qui prévoient quand, dans quelles conditions et dans quelle mesure les bulletins d'impôt établis peuvent être modifiés ou rectifiés. Il s'agit notamment des paragraphes 92 al. 3, 94, 222 al. 1^{er} chiffres 1 et 3. Quant aux impôts déductibles en matière d'impôt sur le revenu, qui ne sont pas de la compétence de l'administration des contributions, ils peuvent également être modifiés ou rectifiés suivant les règles qui leur sont propres. Il s'agit notamment des suppléments de la taxe sur la valeur ajoutée découlant de la revision par l'administration de l'enregistrement des cotes antérieurement établies.

2. Principe général

La question se pose pour tous les suppléments d'impôts déductibles en matière d'impôt sur le revenu de savoir pour quel exercice d'exploitation ces suppléments sont à prendre en considération, c'est-à-dire sont à déduire du bénéfice comme dépenses d'exploitation.

Aux termes de l'article 49 al. 1^{er} L.I.R. les impôts constituant des dépenses d'exploitation sont à prendre en considération pour l'exercice

d'exploitation auquel ils se rapportent du point de vue économique (art. 1^{er} du règlement grand-ducal du 20 avril 1971; circulaire L.I.R. N° 36 du 19 mai 1971 sub Généralités al. 3 et 4). Cette règle souffre des exceptions en ce qui concerne les suppléments de pareils impôts établis ensuite de la modification, rectification ou revision de cotes d'impôts antérieurement établies. L'article 49 al. 2 L.I.R. contient les dispositions relatives aux exercices d'exploitation pour lesquels ces suppléments sont à prendre en considération.

3. Règle particulière concernant les suppléments d'impôts déductibles

Par dérogation à la règle générale visée sub 2 ci-dessus les suppléments d'impôts déductibles établis ensuite de la revision de cotes d'impôt antérieurement établies sont à prendre en considération pour l'exercice d'exploitation en cours au moment où l'exploitant doit raisonnablement se rendre compte de la mise à sa charge de ces suppléments (art. 49, al. 2, 1^{re} phrase L.I.R.). Cette règle particulière dérogatoire est toujours applicable, sauf dans les cas visés sub 4 ci-dessous.

La règle particulière vaut pour tous les impôts déductibles, y compris ceux établis par une administration autre que l'administration des contributions directes, comme p.ex. la T.V.A. et l'impôt foncier.

La notion de cote d'impôt antérieurement établie doit être entendue dans un sens très large. On appliquera donc la règle particulière non seulement en cas de revision d'une cote ayant fait l'objet d'une imposition mais aussi en ce qui concerne les suppléments à payer à la suite de la fixation par l'administration compétente d'impôts précédemment fixés et payés suivant déclaration par le contribuable (p.ex. T.V.A.).

Lorsque le contribuable a pu se rendre compte, au cours d'un exercice, qu'il aura à payer des suppléments d'impôts déductibles dus à la revision de cotes d'impôts antérieurement établies, et que ces suppléments ne sont pas encore définitivement établis, il doit au bilan de clôture de cet exercice évaluer les suppléments et faire une provision afférente. Lorsque le contribuable est informé, après remise du bilan à l'administration des contributions que les montants d'impôts déductibles qu'il a inscrits au bilan sont fixés à une autre somme, il ne peut plus en règle générale, rectifier la provision pour supplément d'impôt déductible par modification du bilan précédemment remis.

4. Cas spéciaux de prise en considération des suppléments d'impôts déductibles au titre de l'exercice auquel les suppléments se rattachent du point de vue économique

Lorsque le contribuable le demande ou lorsqu'il y a eu intention de fraude de sa part, les suppléments sont à déduire au titre de l'exercice auquel ils se rattachent du point de vue économique, par application de la règle générale visée sub 2 ci-dessus (art. 49, al. 2, 2^e phrase). Lorsqu'en application de la règle prévisée une provision pour suppléments d'impôt a été inscrite dans un bilan de clôture et que ces suppléments sont réduits par après, mais avant qu'une imposition basée sur le bilan de clôture ne soit coulée en force de chose jugée, la provision doit être réduite à due concurrence en vue de l'imposition à baser sur ce bilan de clôture. *)

Les suppléments d'impôt ne peuvent cependant être pris en considération au titre de l'exercice auquel ils se rattachent du point de vue économique que dans les hypothèses suivantes :

- a) si l'imposition de cet exercice n'est pas encore effectuée, ou
- b) dans le cas où l'imposition de cet exercice est déjà effectuée, mais que cette imposition est encore susceptible d'être modifiée.

A ce sujet il est signalé que des suppléments d'impôts déductibles (p.ex. qui résultent d'une revision fiscale, Betriebsprüfung) ne constituent pas en eux-mêmes en matière d'impôt sur le revenu des faits nouveaux au sens du paragraphe 222 de la loi générale des impôts, qui justifieraient la revision des impositions du revenu coulées en force de chose jugée des exercices auxquels les suppléments se rattachent économiquement. **)

On ne considérera donc pas comme faits nouveaux des circonstances qui ne donneraient pas lieu à d'autres modifications d'une imposition sur le revenu antérieurement établie que la déduction d'un supplément d'impôt déductible.

Exemple

En 1970 un exploitant a cédé à un salarié des créances sur clients d'un montant de 108.000 fr. T.V.A. comprise en paiement de salaires dus à ce salarié. Ni les créances, ni le paiement du salaire n'ont été comptabilisés.

En 1971 l'impôt sur le revenu et la T.V.A. sont définitivement établis. En 1972 l'administration de l'enregistrement établit un supplément de 8.000 fr. de T.V.A. du chef des créances de 108.000 fr. non déclarées. Le

*) BFH 19.12.1961, BStBl. 1962 III, page 64

**) BFH 10.8.1961 IV 117/58 U; BStBl. 1961 III, page 534

paiement supplémentaire de 8.000 fr. de T.V.A. ne justifie pas une rectification du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1970.

Lorsqu'une rectification de l'imposition relative à l'exercice auquel se rattache économiquement le supplément n'est pas possible, le supplément est à déduire au titre de l'exercice en cours au moment où l'exploitant a dû raisonnablement se rendre compte de la mise à sa charge de ce supplément par application de la règle particulière visée sub 3 ci-dessus.

En ce qui concerne les suppléments en rapport avec des impôts fraudés, l'application à la lettre du texte de l'article 49, al. 2, 2^e phrase L.I.R. ne permettrait pas la déduction au titre de l'exercice en cours au moment où le contribuable doit se rendre compte du supplément à sa charge. Il n'était cependant manifestement pas dans l'intention du législateur d'exclure simplement la déduction de ces suppléments d'impôts fraudés en cas d'impossibilité de rectifier le bulletin d'impôt sur le revenu de l'exercice auquel ils se rattachent du point de vue économique. Il est permis, dans cette éventualité de déduire ces suppléments d'impôts fraudés, aussi au titre de l'exercice en cours, si la rectification de l'imposition de l'exercice auquel se rattachent ces suppléments du point de vue économique n'est pas possible.

5. Détermination du résultat d'exploitation par comparaison des recettes et des dépenses

Lorsque le résultat est déterminé par comparaison des recettes et des dépenses conformément au règlement grand-ducal du 3 décembre 1969 instituant un mode simplifié de détermination du bénéfice en exécution de l'article 18, al. 3 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, les suppléments d'impôts déductibles sont toujours à prendre en considération au titre de l'exercice au cours duquel ils sont payés.

II.

6. Remboursements d'impôt ensuite de la rectification de cotes d'impôts antérieurement établies

Les règles ci-dessus exposées en ce qui concerne les suppléments d'impôts déductibles sont d'application correspondante aux remboursements de pareils impôts à la suite de la rectification de cotes déductibles antérieurement établies.

Exemple 1

L'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal sont définitivement établis pour l'exercice 1969. Lors d'une revision fiscale en 1971 portant sur l'exercice 1969 l'administration constate qu'une recette privée a été erronément comptabilisée en 1969 comme recette d'exploitation.

Les impositions de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial de 1969 sont à réduire par application du paragraphe 222, al. 1^{er}, N° 2. Le remboursement d'impôt commercial communal qui en résulte est à prendre en considération en principe au titre de l'exercice 1971. Toutefois, si le contribuable le demande, le remboursement peut être pris en considération au titre de l'exercice 1969 auquel il se rattache du point de vue économique.

Exemple 2

Un exploitant commercial est imposé à l'impôt sur le revenu pour l'exercice 1969 sur la base d'un bénéfice de 200.000 fr.

En 1971 il est constaté à l'occasion d'une revision fiscale que l'impôt foncier grevant l'immeuble commercial pour 1969 a été fixé à 4.000 fr. au lieu de 2.000 fr. par suite d'une erreur matérielle. La revision fiscale n'a pas révélé d'autres irrégularités.

L'exploitant obtient sur demande le remboursement de 2.000 fr. d'impôt foncier. Le remboursement ne constitue pas un fait nouveau autorisant la rectification du bulletin d'impôt sur le revenu de 1969.

Le remboursement de 2.000 fr. ne peut dès lors être pris en considération, comme recette d'exploitation, que pour l'exercice 1971.

7. Faits nouveaux ou preuves nouvelles au sens du paragraphe 222
de la loi générale des impôts révélés à l'occasion
d'un contrôle du chiffre d'affaires effectué par
l'administration de l'enregistrement

Tout fait nouveau ou toute preuve nouvelle portés à la connaissance de l'administration et justifiant une majoration de l'imposition autorisent celle-ci à rectifier l'imposition, au désavantage du contribuable par application du paragraphe 222, al. 1^{er}, N° 1 de la loi générale des impôts. Il est indifférent que le fait nouveau ou la preuve nouvelle soient constatés par l'administration des contributions elle-même ou bien par une autre administration, quelle que soit d'ailleurs la source de la révélation.

Lorsque, par contre, des faits nouveaux ou des preuves nouvelles sont constatés à l'occasion d'une revision fiscale l'administration des contribu-

tions est autorisée selon les circonstances, soit d'augmenter l'imposition par application du paragraphe 222, al. 1^{er}, N° 1 précité, soit de la réduire par application du paragraphe 222, al. 1^{er}, N° 2 de la loi générale des impôts. Le caractère général de la revision fiscale dans le sens susvisé fournit une garantie suffisante en cas de découverte de faits justifiant une réduction, qu'il n'y ait pas d'autres faits nécessitant une majoration.

En l'état actuel des choses le contrôle effectué par l'administration de l'enregistrement dans le seul intérêt d'une juste perception de la T.V.A. ne constitue pas une revision fiscale dans le sens susvisé, parce que ce contrôle se borne à l'examen des bases d'imposition de la T.V.A., mais ne porte pas sur tous les éléments concourant à la formation de la base d'assiette de l'impôt sur le revenu.

Exemple

L'administration de l'enregistrement constate en 1971 lors d'un contrôle de la comptabilité d'un contribuable que le chiffre d'affaires de l'année 1969 a été effectivement moins élevé que le chiffre d'affaires pris comme base de l'établissement de la T.V.A. et de l'impôt sur le revenu de la même année. Elle procède à une nouvelle imposition pour 1969 comportant un remboursement de T.V.A. Ce remboursement ne constitue pas en soi un fait nouveau au sens du paragraphe 222 de la loi générale des impôts. Par contre la constatation préalable d'un chiffre d'affaires moins élevé constitue un fait nouveau comportant une réduction d'impôt sur le revenu. Comme cependant le contrôle du chiffre d'affaires par l'administration de l'enregistrement n'est pas une revision fiscale au sens du paragraphe 162, al. 10 de la loi générale des impôts, il n'est pas possible de procéder à une rectification en faveur du contribuable de l'impôt sur le revenu de 1969 par application du paragraphe 222, al. 1^{er}, N° 2 de la même loi. Comme le fait du remboursement de T.V.A. ne peut, d'autre part, pas être dissocié du fait de la réduction du chiffre d'affaires et comme ce fait global ne peut comporter qu'une réduction d'impôt sur le revenu, il n'échet pas non plus d'ajouter le remboursement de T.V.A. au bénéfice de l'exercice 1971 au cours duquel l'exploitant peut se rendre compte du remboursement.

Luxembourg, le 4 juillet 1972.
Le Directeur des Contributions,

