

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES
ET DES
ACCISES

Circulaire du directeur des contributions

L.I.R. No 81 du 11 mai 1981

L.I.R. No 81

Objet: Application de l'article 55bis L.I.R. introduit par l'article 3 de la loi du 15 juillet 1980 modifiant certaines dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu, et modifications apportées aux articles 130 et 169 L.I.R. par les articles 4 et 5 de la même loi.

1. Application de l'article 55bis L.I.R.

L'article 55bis est applicable à partir de l'année d'imposition 1979. Il a pour objet d'éliminer du bénéfice de cession ou de cessation la partie de la plus-value réalisée sur un immeuble et due à la hausse des prix à la consommation. Cette mesure d'immunisation de la plus-value monétaire ne peut cependant pas être invoquée pour corriger en cours d'exploitation les effets de l'inflation sur la situation financière des entreprises.

L'alinéa 1^{er} de l'article 55bis pose le principe de l'immunisation de la plus-value monétaire attachée à un immeuble en cas de cession ou de cessation de l'entreprise. Par immeuble il convient d'entendre les immeubles bâtis et non bâtis au sens de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs. Il s'ensuit que les constructions qui au sens de cette loi n'ont pas le caractère d'un bâtiment sont écartées du bénéfice de l'article 55bis. Tel est notamment le cas des installations d'exploitation comme fours, canaux, rails etc.

La mesure d'immunisation précitée n'est accordée que sur présentation d'une demande.

D'après l'alinéa 2 la plus-value monétaire à immuniser correspond à la différence entre la valeur comptable réévaluée de l'immeuble et sa valeur comptable.

L'alinéa 3 de l'article 55bis contient les règles d'après lesquelles est calculée la valeur comptable réévaluée de l'immeuble en question. A cet effet on applique les coefficients de réévaluation prévus à

l'article 102 al. 6 tant au prix d'acquisition ou de revient qu'aux amortissements ou réductions pour dépréciation effectués au cours des exercices d'appartenance de l'immeuble à l'entreprise. Les coefficients à retenir correspondent à ceux indiqués pour l'exercice pendant lequel l'immeuble a été acquis ou constitué et au titre duquel les amortissements ou réductions pour dépréciation ont été déduits. Si l'exercice d'exploitation ne cadre pas avec l'année civile, il s'agit d'appliquer les coefficients de l'année pendant laquelle s'est terminé l'exercice au cours duquel l'acquisition ou les amortissements ont été effectués. Les amortissements et les réductions pour dépréciation à prendre en considération s'entendent de ceux qui ont été admis du point de vue fiscal.

Exemple: Un commerçant qui clôture son exercice d'exploitation régulièrement le 30 juin cède son entreprise en bloc fin 1980. La cession comprend un immeuble de commerce que le contribuable a acquis en juin 1968 au prix de 2.000.000 fr., y compris le terrain avec 500.000 fr. Valeur comptable de l'immeuble au moment de la cession: 1.625.000 fr. (amortissements pratiqués: 12 1/2 annuités à 30.000 fr.).

Solution:

La plus-value monétaire à immuniser est calculée de la façon suivante :

Prix d'acquisition réévalué : $2.000.000 \times 1,67 = 3.340.000$

Amortissements réévalués :

1969	$1.500.000 \times 2\%$	$= 30.000$	$\times 1,63$	$= 48.900$
1970		30.000	$\times 1,56$	$= 46.800$
1971		30.000	$\times 1,49$	$= 44.700$
1972		30.000	$\times 1,41$	$= 42.300$
1973		30.000	$\times 1,33$	$= 39.900$
1974		30.000	$\times 1,22$	$= 36.600$
1975		30.000	$\times 1,10$	$= 33.000$
1976-1980(30.6.80)		30.000×5	$\times 1$	$= 150.000$
30.6.80-31.12.80		15.000	$\times 1$	$= 15.000$

- Amortissements réévalués	- 457.200
Valeur comptable réévaluée	2.882.800
- Valeur comptable	- 1.625.000
Plus-value à immuniser	1.257.800

L'alinéa 4 de l'article 55bis vise le cas particulier où l'immeuble a été acquis comme bien du patrimoine privé avant d'être apporté à l'entreprise. L'évaluation lors de l'apport est réglée dans ces cas par l'article 35 al. 1^{er} b) et al. 2 et par l'article 43 al. 1^{er} et 2.

Pour l'application de l'article 55bis la valeur déterminée d'après les dispositions précitées se substitue au prix d'acquisition de l'immeuble et la date d'acquisition correspond à la date de son apport à l'entreprise.

Par l'application de l'article 35 la plus-value monétaire survenue antérieurement à l'entrée de l'immeuble dans l'actif net investi est éliminée par l'évaluation de l'immeuble soit à la valeur d'exploitation (art. 35 al. 1^{er} b), soit au prix d'acquisition ou de revient réévalué (art. 35 al. 2).

En ce qui concerne toutefois les immeubles qui auraient donné lieu, en cas d'aliénation à l'époque de l'apport, à l'application de l'article 99bis et qui par conséquent ne sont pas susceptibles de réévaluation au moment de l'apport (art. 35 al. 2 phrase 2), il y a lieu de remarquer que la plus-value monétaire relative à la période précédant l'apport à l'entreprise n'est pas immunisée par application de l'article 55bis.

Il échet de relever dans ce contexte que, pour l'application des articles 99bis à 99quater à l'immeuble repris dans le patrimoine privé à la suite de la cession ou cessation d'une entreprise, l'intervalle entre l'acquisition et l'aliénation est calculé par rapport à la date effective d'acquisition et non pas par rapport à la date d'apport dans l'entreprise (cf. article 102 al. 5).

Une autre particularité qui mérite d'être relevée à propos de l'article 55bis a trait à la réévaluation d'un immeuble acquis ou constitué comme bien de remplacement au sens de l'article 53 ou 54 et sur lequel ont été transférées les plus-values du bien aliéné. Dans les cas de l'espèce il y a lieu d'appliquer les coefficients de réévaluation sur le prix d'acquisition ou de revient de l'immeuble, diminué préalablement de la plus-value transférée. Cette solution se dégage de l'article 53 al. 5 et de l'article 54 al. 6. La date d'acquisition à retenir correspond à la date effective d'acquisition de l'immeuble acquis en emploi.

L'alinéa 5 de l'article 55bis a trait aux situations où l'immeuble fait partie d'une entreprise transmise à l'exploitant sans que les plus-values

latentes inhérentes à l'entreprise aient été découvertes.

Dans ces hypothèses la réévaluation de l'immeuble s'effectue comme si le contribuable en avait été propriétaire depuis son acquisition par l'ancien exploitant.

2. Modifications apportées à l'article 130 L.I.R.

L'article 4 de la loi du 15 juillet 1980 a modifié à partir de l'année d'imposition 1979 les abattements prévus en matière de bénéfice de cession ou de cessation. Ces abattements qui font l'objet de l'alinéa 1^{er} de l'article 130 ont été portés de 200.000 fr. à 400.000 fr. si la cession ou cessation se rapporte à l'entreprise entière. Au cas où le bénéfice de cession ou de cessation comprend une plus-value réalisée sur un immeuble, l'abattement est porté à 1.000.000 fr., sans que le supplément d'abattement puisse dépasser le montant de la plus-value.

Sous le régime applicable antérieurement à l'année d'imposition 1979, il était prévu une majoration de 50 % de l'abattement de 200.000 fr. si le bénéfice de cession ou de cessation d'une entreprise individuelle comprenait une plus-value réalisée sur le sol.

On constate donc, en dehors du relèvement substantiel de l'abattement, les différences fondamentales suivantes entre les deux régimes:

a) à partir de l'année d'imposition 1979 le supplément d'abattement, en l'occurrence 600.000 fr., sera accordé non seulement en cas de réalisation de plus-values sur le sol, mais également en cas de réalisation de plus-values sur un immeuble bâti;

b) à partir de 1979 le supplément d'abattement s'appliquera à toutes les cessions et cessations d'entreprises auxquelles l'abattement de base de 400.000 fr. sera accordé, donc également aux entreprises collectives visées par l'article 14, No 2 L.I.R. Sous le régime antérieur l'octroi de l'abattement majoré était limité aux cessions et cessations d'entreprises individuelles.

A propos de l'application de l'article 130 al. 1^{er} L.I.R. il semble utile de signaler un problème soulevé en rapport avec le calcul de l'abattement en cas de cession ou de cessation d'une partie autonome d'entreprise. Il échet, en principe, de calculer dans ces cas la quote-part de l'abattement au sens de l'article 130 al. 1^{er} suivant le rapport existant

entre le bénéfice effectif dégagé lors de la cession ou cessation de la partie autonome d'entreprise et le bénéfice qui serait réalisé en cas de cession ou cessation de l'entreprise entière. Cette solution est conforme à celle préconisée par la récente jurisprudence en République Fédérale d'Allemagne (voir arrêt du BFH du 17.4.1980 IV R 99/78).

3. Modifications apportées à l'article 169 L.I.R.

L'article 5 de la loi du 15 juillet 1980 a complété l'article 169 L.I.R. contenant les modalités d'établissement du bénéfice de liquidation des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives. La modification consiste dans l'adjonction de deux alinéas complémentaires (alinéas 6 et 7) introduisant dans le domaine de l'impôt sur le revenu des collectivités des mesures de réévaluation comparables à celles faisant l'objet de l'article 55bis L.I.R. et applicables à partir de l'année d'imposition 1979.

Aux termes de l'article 169 alinéa 6 la détermination de la plus-value monétaire à immuniser répond exactement aux règles établies à l'article 55bis.

L'alinéa 7 de l'article 169 est dans une certaine mesure le pendant de l'alinéa 5 de l'article 55bis. Il règle le problème de l'immunisation de la plus-value inhérente à un immeuble acquis par une société de capitaux résidente, pleinement imposable, par le truchement de l'acquisition en bloc de l'actif social d'une société de capitaux résidente. Lorsque l'opération de transmission susvisée s'effectue dans les conditions de l'article 170 al. 2 et sans réalisation des plus-values attachées aux biens transférés, la société absorbante peut traiter l'immeuble, au cas où il est réalisé dans le cadre d'un bénéfice de liquidation, comme si elle l'avait possédé depuis son acquisition par la société absorbée.

La réévaluation porte donc sur le prix d'acquisition ou de revient de l'immeuble exposé par la société absorbée, les amortissements et déductions pour dépréciation pratiqués par celle-ci étant traités comme s'ils avaient été effectués par la société absorbante.

Luxembourg, le 11 mai 1981

Le Directeur des Contributions,

