

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES

Circulaire du directeur des contributions
Eval.-N° 51

I.Fort.-N° 42 du 10 octobre 2002

Eval.-N° 51

I.Fort.-N° 42

Objet: Modifications apportées par la loi du 21 décembre 2001 modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs et complétant le code des assurances sociales, ainsi que par la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects.

La loi du 21 décembre 2001 modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs et complétant le code des assurances sociales, ainsi que la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects viennent de modifier et de compléter la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs (BewG) et la loi concernant l'impôt sur la fortune (VStG) sur plusieurs points.

D'autres modifications ont été opérées par la loi du 1^{er} août 2001 relative au basculement en euro et par le règlement grand-ducal du 1^{er} août 2001 relatif au basculement en euro.

Les différents changements sont commentés ci-après.

1. Modification des dates-clé de l'assiette générale de l'impôt sur la fortune et de la fixation générale des fortunes et droits d'exploitation.

La loi du 21 décembre 2001 modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs et complétant le code des assurances sociales opère un changement unique dans la périodicité des assiettes et fixations générales, afin de faire coïncider la date de passage à l'euro avec la date-clé de l'assiette générale de l'impôt sur la fortune (§ 12 VStG - article 3 de la loi du 21 décembre 2001) et les dates-clé de fixation générale des fortunes et droits d'exploitation (§ 21 BewG - article 2, N° 1 de la loi du 21 décembre 2001).

Ainsi le 1^{er} janvier 2002 est déclaré date-clé d'assiette générale de la fortune et de fixation générale de la valeur unitaire des droits d'exploitation et de la fortune d'exploitation. Il va de soi que les valeurs unitaires des droits d'exploitation et des fortunes d'exploitation sont fixées en euros. Les autres biens et éléments de la fortune sont également à englober dans l'assiette avec leur valeur exprimée en euro. Il est renvoyé au

point 2.1. ci-après en ce qui concerne les valeurs unitaires de la propriété foncière.

Deux conséquences découlent du décalage de l'assiette générale de la fortune et de la fixation générale des droits et fortune d'exploitation.

a) Tant le 1.1.2001 que le 1.1.2002 sont des dates-clé d'assiette générale de la fortune et de fixation générale de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation. La période de l'assiette générale et de la fixation générale au 1.1.2001 est ainsi limitée à la seule année 2001, tandis que la période de la fixation générale des droits d'exploitation couvre les années 1998 à 2001.

b) A partir de la date du 1.1.2002, les assiettes générales de la fortune suivront de nouveau la périodicité triennale et auront lieu au 1.1.2005, 1.1.2008 et ainsi de suite.

Aux mêmes dates-clé auront lieu les fixations générales des valeurs unitaires des fortunes d'exploitation. Les fixations générales des valeurs unitaires des droits d'exploitation, soumises à une périodicité sexennale, auront lieu au 1.1.2008, 1.1.2014, etc.

2. Autres modifications apportées à la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs, applicables aux fixations et assiettes établies au 1.1.2002 et à celles établies par la suite.

2.1. § 25 BewG

La loi relative au basculement en euro prévoit la teneur suivante pour le § 25: "Les valeurs unitaires des propriétés foncières sont arrondies au multiple inférieur de 25 euros, celle des capitaux et des droits d'exploitation au multiple inférieur de 250 euros.". Cette disposition est complétée par l'abrogation du § 2 de l'ordonnance d'exécution du 2 février 1935 relative à la loi sur l'évaluation des biens et valeurs (BewDV) qui avait comme objet la "Nichtfeststellung kleiner Werte". Les règles d'arrondissement du nouveau § 25 BewG s'appliquent à toutes les fixations des valeurs unitaires de la fortune d'exploitation (arrondissement au multiple inférieur de 250 euros) et de la propriété foncière (arrondissement au multiple inférieur de 25 euros), établies au 1.1.2002 et aux dates-clé ultérieures. La fortune foncière comprend la propriété agricole et forestière et la fortune immobilière bâtie et non bâtie. En ce qui concerne les valeurs unitaires de la fortune foncière établies à une date-clé antérieure, l'article 66 de la loi relative au basculement en euro prévoit que la contre-valeur en euros des valeurs unitaires fixées en francs, est déterminée par application du taux de change à la valeur arrondie de ces

mêmes valeurs unitaires. La contre-valeur en euros est ensuite arrondie à l'euro inférieur.

Exemple:

Valeur unitaire d'une maison construite par le propriétaire actuel en 1978: 121.000 LUF.

Contre-valeur en euros: 121.000 : 40,3399 = 2.999,51 €

montant arrondi à 2.999 €.

2.2. § 56 BewG (art. 4, 1° de la loi du 21.12.2001¹⁾)

La liste des sociétés dites fiscalement transparentes, est complétée par les "groupements d'intérêt économique" et les "groupements européens d'intérêt économique", afin de calquer l'énumération du § 56 BewG sur celle de l'article 14 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.).

2.3. § 60 BewG (art. 4, 2° de la loi du 21.12.2001¹⁾)

L'ajout d'un troisième alinéa au § 60 permet l'exonération d'une participation détenue à travers un organisme fiscalement transparent, si les autres conditions du § 60 restent remplies.

2.4. § 67 BewG

Plusieurs modifications touchent le § 67 BewG.

2.4.1. § 67, alinéa 1^{er}, numéro 2 (article 4, 3° de la loi du 21.12.2001¹⁾)

L'abattement de 100.000 LUF est abrogé. Dorénavant un seul abattement est accordé (voir sub 2.4.6. ci-après).

2.4.2. § 67, alinéa 1^{er}, numéro 3 (article 4, 3° de la loi du 21.12.2001¹⁾)

La liste des sociétés dites fiscalement transparentes est complétée par les "groupements d'intérêt économique" et les "groupements européens d'intérêt économique", afin de calquer l'énumération du § 67, alinéa 1^{er}, numéro 3 sur celle de l'article 14 L.I.R.

2.4.3. § 67, alinéa 1^{er}, numéro 4 (article 4, 3° de la loi du 21.12.2001¹⁾)

La valeur des rentes échues (par exemple valeur capitalisée d'une rente tirant son origine dans la vente d'une maison) bénéficie désormais également d'une déduction sous forme d'abattement. Le montant du nouvel abattement s'élève à 75.000 euros et est porté à 150.000 euros en cas d'imposition collective des conjoints.

2.4.4. § 67, alinéa 1^{er}, numéro 6 (article 4, 3° de la loi du 21.12.2001¹⁾)

"Le paragraphe 67, alinéa 1^{er}, numéro 6 BewG fait ranger parmi les autres éléments de fortune les droits d'assurances non encore échus. Bien que ces droits soient en principe assortis d'une condition suspensive, le paragraphe 67 BewG les fait ranger expressément parmi les autres éléments de fortune imposable. Du point de vue économique, ces droits non encore échus ont en effet une valeur réelle qui est documentée par la valeur de rachat. C'est d'ailleurs la valeur de rachat qui est à la base de l'évaluation de ces droits d'après les dispositions du paragraphe 14, alinéa 4 BewG."(doc. parl. 4855, extrait du commentaire).

"Le paragraphe 67, alinéa 1^{er}, numéro 6 BewG prévoit, par ailleurs, également l'exonération intégrale de tous les droits non encore échus de rentes qui tirent leur origine dans un contrat de louage de services, quel que soit le montant de ces droits. L'exonération vise également les droits à des rentes dont le remboursement peut se faire en capital. Cette exonération tient compte des nouveaux véhicules de pension complémentaire instaurés par la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension ou d'un régime étranger comparable. Cette exonération est cependant subordonnée à la condition que les contrats soient conclus avec des compagnies d'assurances établies dans l'Union européenne ou agréées dans un des Etats membres de l'Union européenne.

Par ailleurs, certaines précisions ont été apportées à la première phrase du numéro 6 pour préciser que les droits non encore échus à une pension rangent bien dans les éléments de fortune visés au numéro 6, et non pas parmi les créances au sens de l'alinéa 1^{er}, n° 1.

Deux nouveaux abattements de 75.000 euros (150.000 euros pour les conjoints imposables collectivement) sont introduits, le premier sur les droits visés au paragraphe 67, alinéa 1^{er}, numéro 4 BewG et le second sur les droits non encore échus faisant l'objet du paragraphe 67, alinéa 1^{er}, numéro 6 BewG. Parallèlement, l'actuelle limite d'imposition des droits à des assurances dont la valeur ne dépassait pas 200.000 LUF est abolie."(doc. parl. 4855, extrait du commentaire).

2.4.5. § 67, alinéa 1^{er}, numéro 11 (article 2, n° 2 de la loi du 21.12.2001²⁾)

Au § 67, alinéa 1^{er}, numéro 11, l'ancienne exemption des œuvres d'art créées par des artistes luxembourgeois encore en vie ou dont le décès ne remontait pas à plus de 15 ans, est supprimée, afin de rendre le texte conforme au droit communautaire.

2.4.6. § 67, alinéa 2 (article 4, 3° de la loi du 21.12.2001¹⁾)

L'abattement prévu au § 67, alinéa 2 est sensiblement modifié et substantiellement relevé. A partir du 1.1.2002, l'abattement s'élève à 75.000 euros (150.000 euros en cas d'imposition collective des époux). La modification de l'alinéa 2 entraîne également un élargissement du cercle des éléments de fortune qui peuvent bénéficier de l'abattement. Sont désormais visés par l'abattement, l'ensemble des comptes et bons d'épargne, des moyens de paiement, des obligations, des actions et parts dans les sociétés de capitaux (et autres sociétés visées au § 67, alinéa 1^{er}, numéro 3) résidentes et étrangères. Il s'ensuit que notamment les participations dans les sociétés à responsabilité limitée et dans les sociétés coopératives, ainsi que les parts dans les SICAV peuvent également profiter de l'abattement prévu au § 67, alinéa 2.

3. Autres modifications apportées à la loi concernant l'impôt sur la fortune, applicables aux assiettes établies au 1.1.2002 et à celles établies par la suite.

3.1. L'article 5, 1° de la loi du 21 décembre 2001¹⁾ opère un changement de fond dans la loi concernant l'impôt sur la fortune, par l'introduction, sous conditions, d'une réduction de l'impôt sur la fortune à payer par les sociétés de capitaux et les autres organismes à caractère collectif visées au § 1, alinéa 1^{er}, numéro 2 VStG. La mesure, ancrée dans le § 8a VStG, nouvellement introduit dans la loi, remplace à partir de 2002 le système de l'imputation de l'impôt sur la fortune sur l'impôt sur le revenu des collectivités prévu par l'article 174bis L.I.R. Rappelons que l'article 174bis L.I.R. est abrogé à partir de l'année d'imposition 2002.

L'alinéa 1^{er} du § 8a fixe les modalités et conditions sous lesquelles les organismes à caractère collectif visés au § 1, alinéa 1^{er}, numéro 2 VStG peuvent bénéficier d'une réduction de l'impôt sur la fortune.

"D'abord, il échet de noter que la réduction de l'impôt sur la fortune dû au titre d'une année d'imposition déterminée est subordonnée à l'introduction, par le contribuable, d'une demande ensemble avec la remise de la déclaration de l'impôt sur le revenu de la même année d'imposition. Dans cette demande, le contribuable s'engage à inscrire en affectation du bénéfice d'une année d'imposition, avant la clôture de l'exercice suivant, à un poste de réserve un montant équivalant au quintuple de la réduction demandée, et à maintenir la réserve en question au bilan pendant les cinq années d'imposition qui suivent celle au titre de laquelle la réduction a été demandée. Aux termes du même alinéa 1^{er}, cette réduction est limitée au montant de l'impôt sur le revenu des collectivités, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, dû au titre de la même année d'imposition avant imputations. (...)

L'alinéa 2 prévoit le cas où, pour une année d'imposition déterminée, le bénéfice après impôt s'avère insuffisant pour constituer une réserve correspondant au quintuple de la réduction d'impôt sollicitée. Dans ce cas, il est loisible au contribuable de transférer des réserves libres constituées au cours d'années antérieures à un poste de réserve liée à la réduction de l'impôt sur la fortune, à condition cependant de ne pas en disposer au cours des cinq années subséquentes.

Après la période de thésaurisation quinquennale, la réserve en question sera débarrassée de son affectation spéciale qui en quelque sorte la grève, et la société pourra librement en disposer soit pour la distribuer à ses actionnaires, soit pour à nouveau en faire usage pour la porter à un poste de réserve, rendant possible une réduction de l'impôt sur la fortune à échoir ultérieurement.

L'alinéa 3 vise l'hypothèse d'un manquement par le contribuable à son engagement de maintenir les fonds thésaurisés pendant la période quinquennale dans son entreprise. Ainsi, en cas de distribution de la réserve ou d'une partie de la réserve avant l'expiration de la période prémentionnée, il y a lieu d'annuler à charge de l'année d'imposition en question, la réduction de l'impôt sur la fortune consentie. Comme la réserve représente le quintuple de la réduction, il y a lieu d'augmenter la cote de l'impôt sur la fortune à raison d'un cinquième du montant de la réserve prématurément distribuée.

A remarquer que l'incorporation de la réserve au capital social de la société n'est pas de nature à annuler la réduction d'impôt consentie.

L'alinéa 4 étend le bénéfice de la réduction de l'impôt sur la fortune aux établissements stables indigènes de sociétés non résidentes. L'octroi de la mesure est cependant subordonné à la tenue d'une comptabi-

lité séparée retraçant la constitution et l'évolution de la réserve en question.

L'exemple qui suit permet d'illustrer la portée de la disposition:

Soit la société de capitaux X qui est redevable d'un impôt sur la fortune au titre de l'année d'imposition 2002 de 300.000 euros. L'impôt sur le revenu des collectivités fixé par application du tarif s'élève pour 2002 à 500.000 euros, y compris la contribution au fonds pour l'emploi. La société bénéficie d'une bonification d'impôt pour investissement effectué en 2002 au montant de 400.000 euros.

Admettons que la société s'engage, lors de la remise de la déclaration d'impôt sur le revenu de 2002, à porter au bilan avant la clôture de l'exercice d'exploitation 2003, une réserve destinée à être maintenue dans l'entreprise jusque fin 2007, au montant de 1.000.000 euros, elle bénéficiera d'une réduction de l'impôt sur la fortune au titre de l'année 2002 de 200.000 euros, de sorte que sa cote d'impôt sur la fortune sera ramenée de 300.000 euros à 100.000 euros.

Si au cours de l'année d'imposition 2005, donc avant l'écoulement de la période de cinq ans, la société distribue la moitié de la réserve en question, soit 500.000 euros, elle verra sa cote d'impôt sur la fortune de l'année 2005 augmenter à raison d'un cinquième de 500.000 euros, soit de 100.000 euros.

L'alinéa 5 a pour objet de préciser le calcul de la réduction de l'impôt sur la fortune en cas d'application du régime de l'intégration fiscale prévu par l'article 164bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

La réduction de l'impôt sur la fortune demandée par les différentes sociétés du groupe ne peut dans son ensemble être supérieure à l'impôt sur le revenu des collectivités assis sur le revenu imposable du groupe obtenu après regroupement ou compensation des résultats fiscaux des sociétés membres du groupe.

Pour ce qui est de l'obligation de constituer la réserve correspondant au quintuple de la réduction de l'impôt sur la fortune demandée, il est indifférent au niveau de quelle(s) société(s) du groupe cette réserve est effectuée. Ainsi, il est permis au groupe de satisfaire à la condition de thésaurisation en tenant compte des possibilités ou disponibilités des différentes sociétés imbriquées.

En cas de fusion ou d'absorption, il est précisé qu'au niveau de la société disparue il n'y a pas de sanction comportant l'annulation de la réduction de l'impôt sur la fortune au cas où la période de détention quinquennale n'est pas remplie au titre d'une réserve constituée

à cette fin, pour autant qu'une quelconque société du groupe reprenne ladite réserve. " (doc. parl. 4855, commentaire).

L'introduction dans la loi concernant l'impôt sur la fortune, qui prévoit la fixation de l'impôt sur la fortune d'après une périodicité triennale et d'après une situation à une date-clé fixe, d'une réduction qui est fonction de l'impôt sur le revenu des collectivités, impôt établi annuellement sur le résultat de toute l'année, mène inévitablement à des situations complexes. Les fonctionnaires des bureaux d'imposition des sociétés procéderont dorénavant à l'assiette générale après avoir établi l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année d'imposition du même millésime.

Exemple: l'assiette générale au 1.1.2002 est établie après qu'on ait procédé à l'imposition des revenus de l'année d'imposition 2002.

- 3.2. Afin de permettre d'éventuelles réductions de l'impôt sur la fortune aux dates-clé situées entre les dates-clé des assiettes générales, la procédure de révision de l'impôt sur la fortune faisant l'objet du § 13 VStG a été adaptée par l'article 5, 2° de la loi du 21 décembre 2001¹⁾, par l'insertion de plusieurs situations relatives à la réduction de l'impôt sur la fortune qui déclenchent une assiette nouvelle. "Il s'agit de la réduction de l'impôt sur la fortune suite à l'engagement visé au paragraphe 8a L.I.R. pour une année n, et de la fixation de la cote - sans prise en considération d'une réduction - pour l'année qui suit l'année de réduction n + 1. En cas d'augmentation de l'impôt sur la fortune suite au non-respect de l'engagement visé au paragraphe 8a L.I.R., une assiette nouvelle intervient au 1^{er} janvier de l'année en cause et au 1^{er} janvier qui suit l'année de l'augmentation. Conformément à l'interaction des différentes assiettes en matière d'impôt sur la fortune, les assiettes nouvelles n'interviennent qu'aux dates-clé qui se situent entre les dates-clé d'une assiette générale ou, le cas échéant, entre la date-clé de l'assiette spéciale et la date-clé de la prochaine assiette générale.

La fortune imposable n'est pas automatiquement sujette à révision, si une assiette nouvelle est déclenchée en vertu de l'alinéa 1^{er}, numéro 3, lettres a ou b. Si les limites de valeur visées au numéro 1 de l'alinéa 1^{er} ne sont pas dépassées, l'assiette nouvelle ne vise que le seul montant qui réduit l'impôt sur la fortune, sans apporter de changement à la fortune soumise à l'impôt.

L'impôt sur la fortune est toujours déterminé d'après une fortune établie à une date-clé fixe, en l'occurrence le 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Le paragraphe 13, alinéa 2 L.I.R. est complété afin de tenir compte des modifications de l'alinéa 1^{er}." (doc. parl. 4855, commentaire).

Exemple:

Au 1.1.2002, la valeur unitaire de la fortune d'exploitation de la S.A. FORTEX est fixée à 500.000 €. FORTEX S.A. demande, en application du § 8a VStG, une réduction d'impôt sur la fortune pour 2002 de 2.000 € et s'engage à maintenir dans son bilan un poste de réserve de 10.000 € pendant 5 années. Le montant de l'I.R.C. pour 2002 s'élève à 3.500 €.

Assiette générale au 1.1.2002:

| | |
|------------------------------------|-----------|
| v.u. de la fortune d'exploitation: | 500.000 € |
| Montant de l'I.F. avant réduction | 2.500 € |
| Réduction | 2.000 € |
| | <hr/> |
| Montant de l'I.F. 2002 | 500 € |

Au 1.1.2003, il faut impérativement procéder à une assiette nouvelle soit pour accorder une nouvelle réduction, soit pour annuler l'effet de la réduction accordée précédemment.

Admettons que pour l'année d'imposition 2003, FORTEX S.A. ne demande pas de réduction d'impôt. Compte tenu de la fortune qui s'élève au 1.1.2003 à 515.000 €, la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1.1.2003 reste fixée à 500.000 €.

Au 1.1.2003, il faut procéder à une assiette nouvelle en vertu du § 13, al. 1^{er}, numéro 3, lettre b) VStG.

Assiette nouvelle au 1.1.2003:

| | |
|------------------------------------|-----------|
| v.u. de la fortune d'exploitation: | 500.000 € |
| Montant de l'I.F. | 2.500 € |

Ce montant vaut pour 2003 et, en l'absence de respectivement une variation de fortune susceptible de déclencher une assiette nouvelle ou d'une nouvelle demande de réduction, également pour 2004.

Admettons, pour les besoins du présent exemple, que la fortune d'exploitation passe au 1.1.2004 à 610.000 € et que la FORTEX S.A. demande, conjointement avec sa déclaration I.R.C. de l'année d'imposition 2004, une réduction de l'impôt sur la fortune de 3.000 €. Toutes les conditions requises par le paragraphe 8a VStG sont supposées être remplies.

Fixation nouvelle de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1.1.2004 et assiette nouvelle suivant § 13, al. 1^{er}, numéros 1 et 3, lettre a) VStG.

| | |
|-----------------------------------|-----------|
| au 1.1.2004 | 610.000 € |
| Montant de l'I.F. avant réduction | 3.050 € |
| Réduction I.F. | 3.000 € |
| Montant de l'I.F. pour 2004 | 50 € |

Au 1.1.2005, il est procédé à une fixation générale de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation et à une assiette générale de l'impôt sur la fortune.

- 3.3. En matière d'impôt sur la fortune, les avances sont automatiquement dues en vertu du § 17 VStG et non pas fixées par le bureau d'imposition, comme tel est par exemple le cas pour les avances en matière d'impôt sur le revenu.

Dans un but d'assouplissement du système fort rigide de la fixation des avances de l'impôt sur la fortune, l'article 5, 3° de la loi du 21 décembre 2001¹⁾ vient de modifier le § 17 VStG, afin de permettre une réduction des avances par les bureaux d'imposition. A noter que la modification ne vise que les possibilités de réduction des avances. Les majorations des avances d'impôt sur la fortune restent exclues, étant donné qu'elles ne sont pas prévues par la loi.

Le nouvel alinéa 2 du § 17 VStG retient que la réduction du total des avances à payer peut être imputée sur les avances non encore échues.

Exemple:

Montant annuel précédemment fixé: 12.000 euros; le montant de deux échéances est réglé avant la demande de réduction des avances à un montant annuel de 8.000 euros.

Conformément à la disposition du § 17, nouvelle version, les deux avances non encore échues peuvent être fixées à 1.000 euros. Comme il ne s'agit cependant pas d'une obligation, le bureau d'imposition compétent a également la possibilité de fixer rétroactivement chacune des quatre avances trimestrielles de l'année à 2.000 euros.

Il va de soi que les modifications du § 17 concernent les avances des personnes physiques et des collectivités.

Le Directeur des Contributions,

¹⁾ Loi du 21.12.2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects.

²⁾ Loi du 21 décembre 2001 modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs et complétant le code des assurances sociales.