

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 59/1 du 12 février 2003

—
L.I.R. n° 59/1

Objet: Evaluation en cas d'apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise à un organisme à caractère collectif, moyennant attribution de titres de capital de cet organisme.

- Principe général de la mise à découvert des plus-values inhérentes aux biens apportés.
- Mise à découvert facultative des plus-values inhérentes aux biens apportés, lorsque l'apporteur et l'organisme bénéficiaire sont des contribuables résidents (apport « interne »).

Sommaire

1. Introduction
2. Définitions
3. Principe général
 - 3.1. Règles d'évaluation applicables dans le chef de l'organisme bénéficiaire
 - 3.2. Règles d'évaluation applicables dans le chef de l'apporteur
 - 3.3. Exemples d'opérations réglées par l'article 59, alinéas 1^{er} et 2 L.I.R.
4. Report facultatif des plus-values inhérentes aux biens apportés
5. Détermination du bénéfice réalisé par l'apporteur lors de l'apport
6. Traitement fiscal du bénéfice réalisé lors de l'apport
 - 6.1. L'apporteur est une personne physique
 - 6.1.1. Impôt sur le revenu

- 6.1.2. Impôt commercial communal
- 6.2. L'apporteur est un organisme à caractère collectif passible de l'impôt sur le revenu des collectivités
 - 6.2.1. Impôt sur le revenu des collectivités
 - 6.2.2. Impôt commercial communal
- 7. Prix et date d'acquisition des titres de capital reçus en échange des biens apportés
- 8. Traitement fiscal des titres de capital ne faisant pas partie d'un actif net investi, lorsque l'apport n'a pas été réalisé à la valeur d'exploitation
 - 8.1. Imposition des revenus courants
 - 8.2. Imposition du bénéfice dégagé lors de la réalisation des titres
 - 8.3. Prélèvement et transfert des titres dans le patrimoine privé
- 9. Transformation d'une société de personnes en un organisme à caractère collectif

1. Introduction

Les articles 1^{er}, numéros 7 et 8, et 2, numéro 8 de la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects ont modifié les prescriptions régissant l'évaluation en cas d'apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise, ayant fait, jusqu'à l'année d'imposition 2001, exclusivement l'objet de l'article 59 L.I.R.

La caractéristique la plus significative des amendements consiste dans la disjonction des dispositions réglant les apports ne conduisant pas à la mise à découvert intégrale des plus-values inhérentes aux biens apportés, suivant que l'apporteur et la société bénéficiaire sont tous les deux des contribuables résidents ou qu'au moins un d'entre eux est un contribuable non résident, et l'autre soit un contribuable résident, soit un contribuable non résident. Cette différenciation s'est avérée nécessaire afin de dissiper toute équivoque en ce qui concerne le traitement fiscal de l'apport dans le cadre des différentes situations.

L'article 59 L.I.R., dans sa version actuelle, renferme toujours le principe général que l'apport d'une entreprise ou d'une partie

autonome d'entreprise déclenche l'imposition de la plus-value inhérente aux biens apportés. Toutefois, en ce qui concerne les apports n'entraînant pas la mise à découvert intégrale des plus-values, ou les apports fiscalement neutres, l'article 59 L.I.R. règle dorénavant uniquement les opérations réalisées par des contribuables résidents (apports « internes »), alors que les apports faisant intervenir au moins un contribuable non résident (apports « transfrontaliers ») sont traités par les articles 59bis et 172, alinéas 4 et 6 L.I.R.

2. Définitions

Entreprise ou partie autonome d'entreprise

Bien que les notions « entreprise » ou « partie autonome d'entreprise » soient des termes utilisés dans divers articles de la loi concernant l'impôt sur le revenu, le texte de loi ne les définit pas.

A ce sujet, il convient de signaler tout d'abord que l'article 59 L.I.R. range parmi les dispositions réglant la détermination du bénéfice commercial. Aux termes de la deuxième phrase du numéro 1 de l'article 14 L.I.R., est réputée entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière, ni l'exercice d'une profession libérale.

En vertu des articles 64 et 93 L.I.R., les prescriptions réglant la détermination du bénéfice commercial s'appliquent également au bénéfice agricole et forestier ainsi qu'au bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, pour autant que ces dispositions soient compatibles avec celles réglant la détermination desdits bénéfices. Il s'ensuit que le terme « entreprise » vise en principe non seulement l'entreprise commerciale, mais encore l'exploitation agricole ou forestière ainsi que l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale.

La notion « partie autonome d'entreprise » est un concept qui a été développé par la jurisprudence allemande. Selon les documents parlementaires ayant abouti à la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, la partie autonome d'entreprise est une partie plus ou moins indépendante, formant à elle seule un ensemble, bien qu'on ne puisse pas exiger que la partie envisagée doive être viable à l'état isolé. A noter encore que pour qu'il y ait partie autonome d'entreprise, il faut que l'apporteur reste au moins propriétaire d'une autre partie autonome.

L'apport d'une entreprise suppose que les bases essentielles de l'entreprise soient apportées. Il en est de même en ce qui concerne l'apport d'une partie autonome d'entreprise. Pour déterminer si un élément de l'actif net investi fait partie des bases essentielles d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise, il faut analyser la fonction de cet élément au sein de l'entreprise ou de la partie autonome donnée. Un élément de l'actif net investi fait partie des bases essentielles d'une entreprise, si sa possession est nécessaire et indispensable à l'accomplissement des objectifs de l'entreprise. En ce qui concerne plus particulièrement la notion « élément essentiel » (wesentliche Betriebsgrundlage), il est renvoyé à la circulaire L.I.R. N° 66a/ICC N° 24a du 13 juin 1986.

3. Principe général

Les alinéas 1^{er} et 2 de l'article 59 L.I.R. expriment le principe de droit commun, selon lequel l'apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise à un organisme à caractère collectif, moyennant attribution de titres de capital de cet organisme, conduit à la mise à découvert des plus-values ou moins-values inhérentes aux biens apportés. Dans ce contexte, il est indifférent que l'apport ait lieu lors de la création de l'organisme bénéficiaire ou postérieurement à cette date.

3.1. Règles d'évaluation applicables dans le chef de l'organisme bénéficiaire

Le nouvel alinéa 1^{er} de l'article 59 L.I.R., qui détermine les règles d'évaluation à observer dans le chef de l'organisme bénéficiaire de

l'apport, reprend en substance les dispositions de l'ancien alinéa 1^{er}, sauf que les termes « société de capitaux » et « société coopérative » ont été remplacés par le terme plus général « organisme à caractère collectif », et que le renvoi à l'alinéa 2 de l'article 35 L.I.R. a été supprimé.

Par « organisme à caractère collectif », il y a lieu d'entendre les sujets de droit privé ou de droit public visés à l'article 159 L.I.R., résidents ou non résidents. L'élargissement du cercle des sociétés bénéficiaires vise à clarifier que par apport au sens de l'article 59 L.I.R., il y a lieu d'entendre tout apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise moyennant attribution à l'apporteur de titres de capital du bénéficiaire, pourvu que le bénéficiaire soit un organisme à caractère collectif passible de l'impôt sur le revenu des collectivités ou d'un impôt comparable.

En ce qui concerne la suppression du renvoi à l'alinéa 2 de l'article 35 L.I.R., il échet de signaler que cette disposition règle l'évaluation de certains biens faisant partie du patrimoine privé d'un contribuable, si celui-ci les apporte à son entreprise individuelle. Or, puisque l'article 59 L.I.R. ne vise que les transferts entre actifs nets investis, ce renvoi était dépourvu de sens dans ce contexte.

En vertu de la première phrase de l'alinéa 1^{er} de l'article 59 L.I.R., l'organisme bénéficiaire doit évaluer les biens apportés conformément aux dispositions de l'article 35, alinéas 1^{er} et 3, phrase première. L'article 35 L.I.R. règle l'évaluation des biens au bilan d'ouverture lors de la création d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise et fixe des valeurs-limites d'évaluation qui ne doivent pas être dépassées.

Aux termes de l'alinéa 1^{er} de l'article 35 L.I.R., les biens faisant partie de l'entreprise ou de la partie autonome d'entreprise apportée ne peuvent être évalués au-dessus de leur valeur d'exploitation, s'il s'agit de biens d'actif, ni au-dessous de leur valeur d'exploitation, s'il s'agit de dettes. En vertu de la première phrase de l'alinéa 3 de l'article 35 L.I.R., ces valeurs sont à considérer comme prix initiaux d'acquisition ou de revient dans le chef de l'organisme bénéficiaire. La date d'acquisition des biens faisant partie de

l'entreprise ou de la partie autonome d'entreprise apportée correspond à la date de l'apport.

La deuxième phrase de l'alinéa 1^{er} de l'article 59 L.I.R. souligne que les plus-values antérieurement immunisées auprès de l'entreprise apporteuse ne peuvent pas être continuées dans le chef de l'organisme bénéficiaire. Cette prescription vise les plus-values immunisées en vertu des articles 53, alinéa 2, et 54, alinéa 3 L.I.R. En revanche, les plus-values d'ordre monétaire immunisées sur la base des articles 181, 55bis alinéa 1^{er} ou 169 alinéa 6 L.I.R. sont assimilées à une réserve imposée et sont partant définitivement exonérées de l'impôt sur le revenu dans le chef de l'apporteur.

3.2. Règles d'évaluation applicables dans le chef de l'apporteur

L'alinéa 2 de l'article 59 L.I.R. fixe les règles d'évaluation applicables dans le chef de l'apporteur. Au moment de l'apport, celui-ci doit évaluer les biens apportés à leur valeur d'exploitation, y compris les valeurs immatérielles du fonds d'exploitation.

En outre, il ne peut afficher, en ce qui concerne les biens de l'actif, des valeurs inférieures, ni, en ce qui concerne les dettes, des valeurs supérieures à celles alignées par l'organisme bénéficiaire de l'apport. L'objectif de cette disposition est d'éviter toute controverse, dans l'hypothèse où l'organisme bénéficiaire alignerait, en ce qui concerne les biens de l'actif, des valeurs d'exploitation supérieures, et, en ce qui concerne les biens du passif, des valeurs inférieures à celles déclarées par l'apporteur.

Puisque l'alinéa 1^{er} précise dorénavant que les dispositions de l'article 59 L.I.R. s'appliquent d'une manière générale en cas d'apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise à un organisme à caractère collectif, moyennant attribution de titres de capital de cet organisme, il s'ensuit que la mise à découvert de la plus-value inhérente aux biens apportés est exigée dans tous ces cas.

En ce qui concerne la personne de l'apporteur, les alinéas 1^{er} et 2 de l'article 59 L.I.R. ne fournissent aucune précision. Selon le cas,

il peut s'agir soit d'une personne physique, soit d'une personne morale, résidente ou non résidente.

3.3. Exemples d'opérations réglées par l'article 59, alinéas 1^{er} et 2 L.I.R.

1. Une personne physique résidente en Allemagne apporte un établissement stable indigène à une société à responsabilité limitée résidente pleinement imposable.
2. Une société anonyme résidente pleinement imposable apporte une partie autonome d'entreprise à une autre société de capitaux résidente pleinement imposable.
3. Une société anonyme française filialise sa succursale luxembourgeoise en l'apportant à une société anonyme résidente pleinement imposable constituée à cette fin.
4. Une personne physique résidente apporte une entreprise indigène à une société anonyme suisse.
5. Les associés d'une société en nom collectif apportent une entreprise collective indigène à une société de capitaux résidente pleinement imposable.

4. Report facultatif des plus-values inhérentes aux biens apportés

Les alinéas nouveaux 3 et 3a de l'article 59 L.I.R. déterminent les conditions dans lesquelles l'apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise peut être effectué soit à la valeur comptable, soit à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, lorsque l'apporteur et la société bénéficiaire sont tous les deux des contribuables résidents (apport « interne »).

A cette fin, le nouvel alinéa 3 de l'article 59 L.I.R., qui constitue en fait la reproduction de l'ancien alinéa 3, prévoit que l'apporteur peut aligner l'évaluation finale des biens apportés à l'évaluation initiale de la société bénéficiaire de l'apport, en précisant toutefois que l'apporteur ne peut déclarer, en ce qui concerne les biens de l'actif, des valeurs inférieures, ni en ce qui concerne les biens du passif, des valeurs supérieures aux valeurs-limites admissibles au cas où l'entreprise serait continuée sans changement.

Aux termes de l'alinéa 1^{er} de l'article 59 L.I.R., l'organisme bénéficiaire est libre d'évaluer les biens reçus jusqu'à concurrence de leur valeur d'exploitation.

Par conséquent, l'apporteur a, ensemble avec l'organisme bénéficiaire, le choix:

- a) de transférer toutes les plus-values inhérentes aux biens apportés à l'organisme bénéficiaire par la continuation des valeurs comptables par celui-ci;
- b) de découvrir une partie des plus-values inhérentes aux biens apportés;
- c) de découvrir les plus-values intégrales inhérentes aux biens apportés par l'évaluation aux valeurs d'exploitation auprès de l'organisme bénéficiaire.

Ce choix est subordonné aux conditions suivantes:

- l'apporteur doit être un contribuable résident s'il s'agit d'une personne physique, et une société de capitaux résidente pleinement imposable s'il s'agit d'une société de capitaux;
- l'organisme bénéficiaire de l'apport doit être une société de capitaux résidente pleinement imposable, c'est-à-dire elle doit avoir son siège statutaire ou son principal établissement au Grand-Duché et ne pas bénéficier d'une exemption personnelle de l'impôt sur le revenu des collectivités.

Ad a) La valeur comptable de l'entreprise ou de la partie autonome d'entreprise correspond à la valeur qui, d'après les dispositions fiscales concernant la détermination du bénéfice, ressort du bilan de l'apporteur établi au moment de l'apport.

Ad b) La mise à découvert partielle des plus-values inhérentes aux biens apportés peut être réalisée en répartissant le montant des plus-values à découvrir parmi tous les biens comportant des plus-values.

Il échet dès lors de constater, dans le cas d'espèce, les plus-values inhérentes à chaque bien apporté. Ces plus-values sont à découvrir d'après le pourcentage qui correspond au rapport existant entre les plus-values qu'il est envisagé de découvrir

et l'ensemble des plus-values inhérentes à l'entreprise apportée.

Cette façon de procéder lors de la mise à découvert partielle des plus-values inhérentes aux biens apportés correspond d'ailleurs à celle préconisée par la jurisprudence allemande (v. arrêt du B.F.H I 405/61 du 22.6.65 BStBl. p. 482).

Exemple:

	Valeur comptable	Valeur d'exploitation	Plus-values inhérentes aux biens apportés
Immobilisé	2.000.000	3.000.000	1.000.000
Marchandises	1.500.000	1.500.000	-
Créances clients	1.000.000	1.200.000	200.000
Total	4.500.000	5.700.000	1.200.000

S'il est envisagé de découvrir une plus-value de 600.000 euros, il y a lieu de se servir de la clé de répartition suivante:
 $600.000/1.200.000 = 50\%$

c'est-à-dire l'immobilisé est mis en compte par: 2.500.000
les marchandises par: 1.500.000
et les créances clients par: 1.100.000

Ad c) La réalisation de toutes les plus-values inhérentes aux biens apportés comporte la mise en compte des valeurs d'exploitation de tous les biens apportés, y compris les valeurs immatérielles du fonds d'exploitation (goodwill).

En fait, le choix des contribuables consiste à renoncer au report total ou partiel de l'imposition des plus-values inhérentes aux biens apportés. En l'occurrence, le régime de

droit commun ancré dans l'article 59, alinéas 1^{er} et 2 L.I.R. s'applique.

Quant aux plus-values antérieurement immunisées auprès de l'apporteur en application des articles 53 et 54 L.I.R., leur sort dépend du choix opéré par les contribuables en matière d'évaluation de l'entreprise ou de la partie autonome d'entreprise transférée. Partant, lorsque l'apport est effectué à la valeur comptable, la société bénéficiaire peut continuer la plus-value immunisée auprès de l'apporteur. Lorsque l'actif net transféré a été évalué à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, l'immunisation de la plus-value prend fin dans le rapport défini sub b) ci-dessus.

A noter encore que dans les deux cas, la société bénéficiaire entre dans les droits et obligations de l'apporteur en ce qui concerne les conditions réglant l'immunisation des plus-values.

L'alinéa 3 de l'article 59 L.I.R. ne pose aucune condition quant au lieu de situation de l'entreprise ou de la partie autonome d'entreprise apportée. Partant, l'entreprise ou la partie autonome d'entreprise apportée peut être soit une entreprise ou partie autonome d'entreprise indigène, soit un établissement stable d'un autre Etat.

Le nouvel alinéa 3a de l'article 59 L.I.R., applicable à partir de l'année d'imposition 2002, précise que si la société bénéficiaire continue les valeurs comptables des biens retenus au bilan de l'apporteur au moment de l'apport, elle est réputée avoir acquis ces biens à la date où ils avaient été acquis par l'apporteur. Cette prescription, qui consacre d'ailleurs la pratique administrative, sort ses effets notamment dans le cadre de l'application des articles 54 et 166 L.I.R.

5. Détermination du bénéfice réalisé par l'apporteur lors de l'apport

Aux termes de l'alinéa 4 de l'article 59 L.I.R., l'apporteur réalise lors de l'apport un bénéfice de cession au sens de l'article 15 L.I.R. La valeur actuelle du prix de cession est constituée par la somme des valeurs retenues en conformité des dispositions renfermées à l'alinéa 2 ou à l'alinéa 3 de l'article 59 L.I.R.

Il s'ensuit que la valeur actuelle du prix de cession correspond soit à la somme des valeurs d'exploitation des biens apportés, soit à la somme des valeurs intermédiaires entre les valeurs comptables et les valeurs d'exploitation, soit à la somme des valeurs comptables, suivant l'option prise par l'apporteur et l'organisme bénéficiaire.

Les frais à charge de l'apporteur en rapport avec l'opération susvisée sont à déduire lors de l'établissement du bénéfice de cession et non pas du bénéfice courant de l'exercice en question.

6. Traitement fiscal du bénéfice réalisé lors de l'apport

6.1. L'apporteur est une personne physique

6.1.1. Impôt sur le revenu

Si l'organisme bénéficiaire de l'apport découvre l'intégralité des plus-values antérieurement non découvertes, le bénéfice de cession est à diminuer de l'abattement prévu par l'article 130 L.I.R.

Si l'organisme bénéficiaire ne découvre pas l'intégralité des plus-values occultes, les dispositions de l'article 130 L.I.R. relatives à l'abattement à déduire du bénéfice de cession, ne sont pas applicables.

Les dispositions de l'article 131 L.I.R. concernant l'imposition des revenus extraordinaires sont cependant d'application dans les deux hypothèses prémentionnées.

Lorsque l'apport conduit à la mise à découvert partielle ou intégrale d'une plus-value immunisée en application de l'article 53 L.I.R., la plus-value est imposable en tant que bénéfice de cession. Par contre, la mise à découvert partielle ou intégrale d'une plus-value immunisée en application de l'article 54 L.I.R. est à rattacher au résultat d'exploitation en cours.

6.1.2. Impôt commercial communal

Le bénéfice réalisé par un contribuable personne physique en cas d'apport d'une entreprise ou partie autonome d'entreprise à un organisme à caractère collectif, n'est pas soumis à l'impôt commercial parce qu'il s'agit en l'occurrence d'un bénéfice de cession au sens de l'article 15 L.I.R. (GewStR 2). Tel est également le cas, si la société bénéficiaire de l'apport ne découvre qu'une partie des plus-values inhérentes aux biens apportés. En effet, quoique l'abattement prévu par l'article 130 L.I.R. ne soit pas accordé dans ces cas, le bénéfice réalisé dans ces conditions est assimilé à un bénéfice de cession (voir article 59, alinéa 4 L.I.R.).

6.2. L'apporteur est un organisme à caractère collectif passible de l'impôt sur le revenu des collectivités

6.2.1. Impôt sur le revenu des collectivités

Si l'apporteur est un organisme à caractère collectif passible de l'impôt sur le revenu des collectivités, le bénéfice réalisé lors de l'apport est à imposer dans le chef de cet organisme comme revenus courants, que l'organisme bénéficiaire ait mis à découvert l'intégralité des réserves occultes ou non. Un abattement du bénéfice de cession n'entre pas en ligne de compte. En effet, les articles 130 et 131 L.I.R. ne sont pas applicables auxdits organismes.

6.2.2. Impôt commercial communal

Il y a lieu de faire une distinction suivant que l'apporteur est soit une société de capitaux ou une société coopérative, soit un autre organisme à caractère collectif.

En ce qui concerne les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives, le bénéfice réalisé lors de l'apport est intégralement soumis à l'impôt commercial communal. Quant aux autres organismes à caractère collectif, le bénéfice réalisé lors de l'apport n'est pas soumis à l'impôt commercial communal.

7. Prix et date d'acquisition des titres de capital reçus en échange des biens apportés

La première phrase de l'alinéa 5 de l'article 59 L.I.R. dispose que le prix d'acquisition des titres de capital attribués en raison de l'apport est égal à la valeur actuelle du prix de cession. Or, conformément à la deuxième phrase de l'alinéa 4 de l'article 59 L.I.R., cette dernière peut correspondre, selon le cas, soit à la somme des valeurs d'exploitation, soit à la somme des valeurs intermédiaires entre les valeurs comptables et les valeurs d'exploitation, soit à la somme des valeurs comptables des biens faisant partie de l'entreprise ou de la partie autonome d'entreprise apportée.

Au cas où les biens apportés sont évalués à la valeur comptable, cette disposition permet de différer l'imposition des plus-values non découvertes lors de l'apport, à l'année d'imposition au cours de laquelle l'apporteur réalise les titres de capital.

Quant à la date d'acquisition des titres attribués dans le cadre de l'apport, la deuxième phrase de l'alinéa 5 de l'article 59 L.I.R. souligne que celle-ci correspond toujours à la date de l'apport indépendamment de l'évaluation opérée. Cette précision a été ajoutée par l'article 1^{er}, numéro 7 de la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, afin de dissiper toute équivoque en la matière.

Exemple 1:

Soit un contribuable A qui apporte en date du 30 juin 2002 son entreprise à une société à responsabilité limitée résidente pleinement imposable X.

Au moment de l'apport, A établit comme en fin de l'exercice le bilan suivant :

Immobilisé	500.000	700.000 Capital
Créances	50.000	300.000 Dettes
Banques	450.000	
	1.000.000	1.000.000

Les valeurs d'exploitation, respectivement les plus-values inhérentes aux biens faisant partie de l'entreprise apportée, correspondent aux montants suivants :

	Valeur comptable	Valeur d'exploitation	Plus-value
Immobilisé	500.000	1.000.000	500.000
Créances	50.000	50.000	-
Banques	450.000	450.000	-
Fonds de commerce	-	60.000	60.000
Dettes	300.000	300.000	-
Total	700.000	1.260.000	560.000

La société X reprend l'entreprise et attribue à A des titres de capital d'une valeur nominale de 500.000 €.

Prix d'acquisition des titres A reçus en rémunération de l'apport :

1^{re} hypothèse : X reprend l'entreprise de A à la valeur comptable.

⇒ Prix d'acquisition des titres X :

$$1.000.000 - 300.000 = 700.000 \text{ €}$$

2^{ième} hypothèse : A et X décident de découvrir une plus-value de 50%, soit 280.000 €.

⇒ Prix d'acquisition des titres X :

$$700.000 + 280.000 = 980.000 \text{ €}$$

3^{ième} hypothèse : A et X décident de découvrir les plus-values intégrales inhérentes aux biens apportés.

⇒ Prix d'acquisition des titres X :

$$700.000 + 560.000 = 1.260.000 \text{ €}$$

Dans les trois hypothèses, la date d'acquisition des titres correspond à la date de l'apport, soit le 30 juin 2002.

8. Traitement fiscal des titres de capital ne faisant pas partie d'un actif net investi, lorsque l'apport n'a pas été réalisé à la valeur d'exploitation

L'alinéa 6 de l'article 59 L.I.R. dispose qu'à défaut d'évaluer les biens au moment de l'apport à leur valeur d'exploitation, les titres de capital reçus en échange sont à assimiler à l'actif net d'une entreprise au sens de l'article 14, numéro 1 L.I.R. pour autant qu'ils ne font pas partie de l'actif net investi d'une entreprise ou d'une exploitation soumise à l'impôt sur le revenu.

8.1. Imposition des revenus courants

Les revenus courants des titres de capital sont à déterminer dès lors d'après les dispositions concernant le bénéfice commercial; ils sont cependant imposables dans la catégorie des revenus de capitaux prévue au numéro 6 de l'article 10 L.I.R. Il s'ensuit que lesdits revenus ne sont pas imposés à l'impôt commercial communal. D'autre part, une perte résultant d'une déduction pour dépréciation des titres de capital n'est pas reportable mais uniquement compensable, parce qu'elle correspond aux revenus courants traités comme revenus de capitaux.

8.2. Imposition du bénéfice dégagé lors de la réalisation des titres

Le bénéfice réalisé à l'occasion de l'aliénation des titres est un bénéfice de cession au sens de l'article 15 L.I.R., les réalisations partielles étant assimilées à la réalisation d'une fraction d'entreprise.

Le bénéfice réalisé à l'occasion du partage de l'actif social de la société est également considéré comme bénéfice de cession, même s'il est réalisé par étapes dans l'hypothèse où les distributions s'étendent sur plusieurs années.

Les dispositions des articles 131 et 130 L.I.R. concernant respectivement l'imposition à un taux réduit et l'abattement en cas de bénéfice de cession, seront donc applicables.

Comme l'abattement prévu par l'article 130 alinéa 1^{er} L.I.R. n'est déductible lors de l'apport que sous la condition d'une mise à découvert intégrale des plus-values, il n'y aura pas de double emploi avec un abattement déduit lors de l'aliénation de la participation. En effet, dans cette hypothèse, les dispositions de l'alinéa 6 de l'article 59 L.I.R. ne sont pas applicables à la participation, c'est-à-dire la participation reçue lors de l'apport n'est pas à considérer du point de vue fiscal comme constituant l'actif net d'une entreprise au sens de l'article 14, numéro 1 L.I.R.

Il se peut toutefois que l'apport en exemption provisoire n'ait porté que sur une partie autonome d'entreprise. Dans ce cas, le contribuable n'aurait eu droit, en cas de réalisation des plus-values lors de l'apport, qu'à une quote-part correspondante de l'abattement.

Pour pallier les abus consistant dans la mise en scène d'un apport en société d'une partie autonome en vue d'obtenir l'abattement plein, le législateur a prévu, en cas de réalisation des titres de capital endéans un délai de cinq ans après l'acquisition, de réduire l'abattement, ou la quote-part d'abattement en cas de réalisation partielle, dans la proportion où l'abattement entier aurait été réduit, s'il y avait eu, lors de l'apport de la partie autonome, réalisation intégrale des réserves occultes.

L'exemple qui suit permet d'illustrer la portée de la disposition prévue par l'alinéa 6.

Exemple 2:

En 2002, une personne physique résidente apporte une partie autonome d'entreprise à une société de capitaux résidente pleinement imposable. La partie autonome apportée représente 1/4 de l'entreprise entière.

La société évalue au moment de l'apport les biens apportés à la valeur comptable, soit au total à 100.000 €. En se basant sur l'article 59 alinéa 3 L.I.R., l'apporteur retient les mêmes valeurs que celles alignées initialement par la société.

En 2004, le contribuable réalise au prix de 70.000 € la moitié des titres qu'il a reçus en échange des biens apportés. Frais de cession: 100 €.

Solution:

Prix de cession des titres:	70.000
Prix d'acquisition des titres cédés:	100.000 x 50% = 50.000
Frais de cession	<u>100</u>
Bénéfice de cession:	<u>19.900</u>

Quote-part d'abattement au sens de l'article 130, alinéa 1^{er} L.I.R.:

$$10.000 \times \frac{1}{2} = 5.000$$

Comme la partie autonome ne représentait, lors de l'apport en 2002, que 1/4 de l'entreprise entière, il échet de réduire encore la quote-part d'abattement fixée ci-dessus, à 1/4 de son montant:

$$5.000 \times \frac{1}{4} = \underline{1.250}$$

Bénéfice de cession imposable au taux réduit prévu par l'article 131, alinéa 1^{er}, lettre c L.I.R.:

$$\underline{18.650}$$

8.3. Prélèvement et transfert des titres dans le patrimoine privé

Afin qu'il soit possible au contribuable de mettre fin, de son propre gré, au régime d'exception prévu par l'alinéa 6, il est prévu à l'alinéa 6, numéro 3 sub a) qu'il peut opérer lui-même le transfert au patrimoine privé par simple déclaration.

Le numéro 3 assimile, sub b) et c), à un transfert au patrimoine privé certaines circonstances qui ont pour conséquence que l'imposition ultérieure n'est plus assurée.

Le transfert au patrimoine privé déclenchera un bénéfice de cessation qui correspondra à l'excédent de la valeur estimée de réalisation sur le prix d'acquisition des titres.

Les dispositions de l'article 54 L.I.R. concernant le transfert des plus-values non découvertes ne sont pas applicables.

9. Transformation d'une société de personnes en un organisme à caractère collectif

En vertu de l'alinéa 7 de l'article 59 L.I.R. la transformation d'une société de personnes en un organisme à caractère collectif est assimilée à l'apport d'une entreprise collective à un organisme à caractère collectif.

Luxembourg, le 12 février 2003
Le Directeur des Contributions