

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES

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

—
L.I.R. n° 59bis/1

Objet: - Evaluation en cas d'apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise, lorsque

- une des sociétés, soit la société apporteuse, soit la société bénéficiaire, est une société de capitaux résidente pleinement imposable et l'autre une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg ;
- la société apporteuse et la société bénéficiaire sont toutes les deux des sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg.

- Mise à découvert facultative des plus-values inhérentes aux biens faisant partie de l'entreprise ou de la partie autonome d'entreprise apportée.

[apports « transfrontaliers » : art. 59bis et 172, alinéas 4 et 6 L.I.R.]

Sommaire

1. Introduction
2. Définitions
3. Report facultatif des plus-values inhérentes aux biens apportés
 - 3.1. L'apporteur est une société de capitaux résidente pleinement imposable et la société bénéficiaire une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg
 - 3.1.1. Entreprise ou partie autonome d'entreprise pouvant être apportée

- 3.1.2. Règles d'évaluation applicables aux sociétés apporteuse et bénéficiaire
- 3.1.3. Traitement fiscal de l'apporteur, société de capitaux résidente pleinement imposable
- 3.1.4. Transfert d'un établissement stable situé dans un Etat membre de l'Union européenne avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention tendant à éviter la double imposition
- 3.2. L'apporteur est une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg et la société bénéficiaire une société de capitaux résidente pleinement imposable
 - 3.2.1. Entreprise ou partie autonome d'entreprise pouvant être apportée
 - 3.2.2. Règles d'évaluation applicables dans le chef de la société bénéficiaire, société de capitaux résidente pleinement imposable
 - 3.2.3. Date d'acquisition des biens apportés à la valeur comptable
- 3.3. Transfert d'un établissement stable indigène par une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg à une autre société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne, dans le cadre de l'apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise
 - 3.3.1. Règles d'évaluation
 - 3.3.2. Date d'acquisition des biens apportés à la valeur comptable

1. Introduction

Suite aux amendements opérés respectivement par 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, les articles 59bis et 172, alinéas 4 et 6 L.I.R. déterminent, à partir de l'année d'imposition 2002, les conditions dans lesquelles l'apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise peut être réalisé sans conduire à la mise à découvert intégrale des plus-values inhérentes aux biens apportés, lorsqu'au

moins un des acteurs est un contribuable non résident (apports « transfrontaliers »).

Bien qu'il y ait lieu d'entendre par apports « transfrontaliers », les apports où au moins un des acteurs est un contribuable non résident, les dispositions des articles 59bis et 172, alinéas 4 et 6 L.I.R., qui permettent, dans des conditions déterminées, de reporter soit partiellement, soit intégralement l'imposition des plus-values existantes au moment de l'apport, s'appliquent seulement si ce contribuable non résident est une société résidente d'un autre Etat membre de l'Union européenne.

De fait, les dispositions des articles 59bis et 172, alinéas 4 et 6 L.I.R. constituent, à partir de l'année d'imposition 2002, la transposition de la directive 90/434 CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents (ci-après « la directive »), en ce qui concerne plus particulièrement l'apport d'actifs.

Les prescriptions susvisées se substituent aux dispositions de l'ancien alinéa 3a de l'article 59 L.I.R., introduit, avec effet à partir des exercices d'exploitation commençant à partir du 1^{er} janvier 1992, par l'article 6, numéro 3 de la loi du 20 décembre 1991, vu que celles-ci ont suscité des problèmes d'interprétation, notamment en ce qui concerne les règles d'évaluation à respecter dans le chef des sociétés résidentes d'un autre Etat membre.

2. Définitions

Société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne

Aux termes de l'alinéa 1^{er} de l'article 22bis L.I.R., une société est à considérer comme société résidente d'un Etat membre, pourvu qu'elle soit visée par l'article 3 de la directive. Au sens de cet article, une société est une société résidente d'un Etat membre sous condition

- qu'elle revête une des formes énumérées à l'annexe de la directive,
- qu'elle soit considérée comme ayant son domicile fiscal dans un Etat membre et que, aux termes d'une convention en matière de

double imposition conclue avec un Etat tiers, elle ne soit pas considérée comme ayant son domicile fiscal hors de l'Union européenne, et

- qu'elle soit assujettie, sans possibilité d'option et sans en être exonérée, à l'impôt des sociétés dans cet Etat.

Du côté luxembourgeois, les sociétés visées par la directive sont exclusivement les sociétés de capitaux de droit luxembourgeois, c'est-à-dire la société anonyme, la société en commandite par actions et la société à responsabilité limitée, alors que pour certains Etats membres, le champ d'application de la directive couvre également d'autres formes de sociétés.

Apport d'actifs - branche d'activité - entreprise - partie autonome d'entreprise

Conformément à l'article 2, lettre c) de la directive, on entend par « apport d'actifs », l'opération par laquelle une société apporte, sans être dissoute, l'ensemble ou une ou plusieurs branches de son activité à une autre société, moyennant la remise de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire de l'apport.

La définition de la « branche d'activité » est fournie à la lettre i) de l'article 2 susvisé. La « branche d'activité » est l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

Dans ce contexte, il importe de signaler que le texte de loi des articles 59bis et 172, alinéas 4 et 6 L.I.R., réglant l'apport d'actifs au sens de la directive, ne reprend pas les termes « l'ensemble ou une ou plusieurs branches de son activité » pour définir quels apports peuvent être réalisés, dans des conditions déterminées, à la valeur comptable ou à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, mais se réfère, comme pour les opérations « internes », aux notions « entreprise » et « partie autonome d'entreprise », vu que ces dernières reflètent la signification des premières.

Partant, qu'il s'agisse d'une opération « interne » ou « transfrontalière », le report facultatif des plus-values est soumis à la condition que l'actif net apporté constitue une entreprise ou une partie autonome d'entreprise.

En ce qui concerne les notions « entreprise » ou « partie autonome d'entreprise », il est renvoyé à la circulaire L.I.R. n°59/1 du 12 février 2003.

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

Avec effet à partir de l'année d'imposition 2002, l'article 59bis L.I.R., nouvellement introduit par l'article 1^{er}, numéro 8 de la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, règle les apports où l'un des acteurs, soit l'apporteur, soit la société bénéficiaire, est une société de capitaux résidente pleinement imposable, tandis que l'autre acteur est une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg.

A ce sujet, il y a lieu de préciser que les prescriptions de l'article 59bis L.I.R. diffèrent suivant que la société de capitaux résidente pleinement imposable est la société apporteuse ou la société bénéficiaire de l'apport.

De leur côté, les alinéas 4 et 6 de l'article 172 L.I.R. renferment des prescriptions réglant les apports dans le cadre desquels un établissement stable indigène est transmis par une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg à une autre société résidente d'un Etat membre.

3.1. L'apporteur est une société de capitaux résidente pleinement imposable et la société bénéficiaire une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg

Les alinéas 1^{er} à 4 de l'article 59bis L.I.R. déterminent les conditions dans lesquelles l'apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise peut être réalisé sans la mise à découvert intégrale des plus-values inhérentes aux biens apportés, lorsque

l'apporteur est une société de capitaux résidente pleinement imposable et la société bénéficiaire une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg.

Avant d'entrer dans les détails, on peut d'ores et déjà signaler que les prescriptions réglant les apports susvisés s'accordent en principe avec celles réglant les apports « internes » pouvant être réalisés sans la mise à découvert intégrale des plus-values inhérentes aux biens apportés.

3.1.1. Entreprise ou partie autonome d'entreprise pouvant être apportée

L'alinéa 1^{er} de l'article 59bis L.I.R. fixe non seulement les règles d'évaluation à observer aussi bien par l'apporteur que par la société bénéficiaire de l'apport, mais exige encore que l'entreprise ou la partie autonome d'entreprise apportée constitue un établissement stable situé dans un Etat membre de l'Union européenne.

Partant, et par opposition aux apports « internes », le report partiel ou total des plus-values inhérentes aux biens transférés n'est pas permis lorsqu'une société de capitaux résidente pleinement imposable apporte une entreprise ou une partie autonome d'entreprise qui constitue un établissement stable situé dans un Etat qui n'est pas membre de l'Union européenne, à une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg.

Cette restriction vise à sauvegarder le droit d'imposition du Luxembourg. En effet, alors que le droit d'imposition est garanti par la continuation des valeurs comptables des biens faisant partie de l'entreprise ou de la partie autonome d'entreprise dans le cadre d'un apport « interne », et ce, indépendamment du lieu de situation de l'entreprise ou de la partie autonome d'entreprise transférée, ceci n'est plus exact lorsqu'un contribuable résident transfère un établissement stable situé dans un autre Etat à un contribuable non résident. En l'espèce, le droit d'imposer les plus-values non découvertes au moment de l'apport revient à l'Etat de résidence de la société bénéficiaire.

Toutefois, afin de se conformer aux prescriptions de la directive, l'alinéa 1^{er} de l'article 59bis L.I.R. accorde le report facultatif des plus-values inhérentes à l'actif net investi d'un établissement stable étranger, pourvu que cet établissement stable se trouve dans un autre Etat membre de l'Union européenne.

3.1.2. Règles d'évaluation applicables aux sociétés apporteuse et bénéficiaire

En ce qui concerne les règles d'évaluation à observer par les sociétés apporteuse et bénéficiaire, l'alinéa 1^{er} de l'article 59bis L.I.R. prévoit que les dispositions des alinéas 3 et 3a de l'article 59 L.I.R., réglant l'apport « interne », sont applicables.

Aux termes de l'alinéa 3 de l'article 59 L.I.R., la société de capitaux résidente pleinement imposable a, au moment de l'apport, le choix d'évaluer les biens faisant partie de l'entreprise ou de la partie autonome d'entreprise à la valeur comptable ou à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, sous condition que la société bénéficiaire, en l'occurrence une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, reprenne ces mêmes valeurs.

L'alinéa 3a précise que si l'apport est effectué à la valeur comptable, les biens apportés sont réputés acquis par la société bénéficiaire, résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, à la date où ils avaient été acquis par l'apporteur, société de capitaux résidente pleinement imposable.

Le commentaire détaillé des dispositions des alinéas 3 et 3a de l'article 59 L.I.R. est inclus dans la circulaire L.I.R. 59/1 du 12 février 2003, sous le chapitre « Report facultatif des plus-values inhérentes aux biens apportés », à laquelle il est renvoyé.

L'alinéa 1^{er} de l'article 59bis L.I.R. distingue deux hypothèses différentes selon que le Luxembourg perd ou non, au cours de l'apport, un éventuel droit d'imposition qu'il possédait avant l'opération.

Le numéro 1 traite le cas où une société de capitaux résidente pleinement imposable apporte une entreprise ou une partie autonome d'entreprise à un établissement stable indigène d'une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg. La disposition vise non seulement les cas où la société bénéficiaire possède déjà un établissement stable indigène au moment de l'apport, mais encore ceux où un tel établissement prend naissance grâce à l'apport.

Le numéro 2 de l'alinéa 1^{er} vise le cas où une société de capitaux résidente pleinement imposable apporte un établissement stable situé dans un autre Etat membre à une société résidente d'un Etat membre autre que le Luxembourg.

3.1.3. Traitement fiscal de l'apporteur, société de capitaux résidente pleinement imposable

Les alinéas 2 et 3 reprennent en substance les dispositions de l'article 59 L.I.R. en ce qui concerne les conséquences de l'apport dans le chef de l'apporteur :

- la société de capitaux résidente pleinement imposable réalise un bénéfice de cession au sens de l'article 15 L.I.R. ;
- la valeur actuelle du prix de cession correspond soit à la somme des valeurs comptables, soit à la somme des valeurs intermédiaires entre les valeurs comptables et les valeurs d'exploitation, suivant que la société bénéficiaire évalue les biens faisant partie de l'actif net transféré, à leurs valeurs comptable ou à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation * ;
- cette valeur constitue le prix d'acquisition des titres reçus en rémunération de l'apport ;
- les titres sont réputés acquis à la date de l'apport.

* (Note : bien que l'apporteur et la société bénéficiaire aient, au sens littéral de l'alinéa 3, la possibilité d'évaluer les biens apportés à la valeur d'exploitation, ce choix n'est pas mentionné, puisqu'il revient en fait à appliquer le principe général ancré dans les alinéas 1^{er} et 2 de l'article 59 L.I.R.)

3.1.4. Transfert d'un établissement stable situé dans un Etat membre de l'Union européenne avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention tendant à éviter la double imposition

L'alinéa 4 de l'article 59bis L.I.R. renferme une disposition spéciale applicable dans les seuls cas où une société de capitaux résidente pleinement imposable apporte un établissement stable situé dans un Etat membre avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention tendant à éviter la double imposition, à une société résidente d'un Etat membre autre que le Luxembourg.

L'objectif de cette prescription, qui trouve sa base dans l'article 10 de la directive, est d'éviter que le Luxembourg ne soit obligé de diminuer la base imposable d'un contribuable en raison des pertes courantes dégagées par un établissement stable étranger, sans pour autant pouvoir compenser la perte de recettes fiscales en résultant lors de la réalisation ultérieure de cet établissement stable.

Aux termes de l'alinéa 4 de l'article 59bis L.I.R., les biens faisant partie d'un tel établissement stable étranger sont à évaluer à leur valeur d'exploitation. Le bénéfice dégagé lors de l'apport correspond à la différence entre la somme des valeurs d'exploitation et la somme des valeurs comptables.

La fraction d'impôt correspondant à ce bénéfice est réduite à concurrence de l'impôt qui aurait frappé ce bénéfice, si l'Etat membre où est situé l'établissement stable, n'avait pas transposé les dispositions de la directive.

Dans la mesure où la somme algébrique des résultats antérieurs réalisés par cet établissement stable a diminué les bénéfices imposables de la société résidente, le bénéfice réalisé lors de l'apport est intégré dans le résultat de cette dernière sans tenir compte des impôts étrangers fictifs.

A ce sujet, il importe de préciser que la prescription de l'alinéa 4 est inopérante à l'heure actuelle, puisque le Luxembourg a conclu des conventions tendant à éviter les doubles impositions avec tous les Etats membres de l'Union européenne. Devant l'arrière-plan de l'élargissement de l'Union européenne, il a toutefois semblé utile d'incorporer cette prescription dans le texte de loi.

3.2. L'apporteur est une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg et la société bénéficiaire une société de capitaux résidente pleinement imposable

L'alinéa 5 de l'article 59bis L.I.R. traite l'apport dans le cadre duquel une société résidente d'un Etat membre autre que le Luxembourg transfère une entreprise ou une partie autonome d'entreprise à une société de capitaux résidente pleinement imposable.

3.2.1. Entreprise ou partie autonome d'entreprise pouvant être apportée

Afin d'assurer un traitement uniforme des apports « transfrontaliers » ne conduisant pas à la mise à découvert intégrale des plus-values inhérentes aux biens apportés, l'alinéa 5 de l'article 59bis L.I.R. s'applique, à l'instar des opérations visées au titre 3.1. ci-dessus, uniquement aux apports dans le cadre desquels un établissement stable situé dans un Etat membre (y compris le Luxembourg) est transféré.

3.2.2. Règles d'évaluation applicables dans le chef de la société bénéficiaire, société de capitaux résidente pleinement imposable

Conformément aux deux premières phrases de l'alinéa 5, la société bénéficiaire, société de capitaux résidente pleinement imposable, a le choix d'évaluer l'actif net apporté soit à la valeur comptable, soit à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, sous condition qu'elle rémunère l'apport moyennant attribution de titres de son capital.

L'objectif de cette prescription est de permettre aux acteurs de se conformer soit aux prescriptions de l'Etat de la société apporteuse, soit à celles de l'Etat de situation de l'établissement stable apporté.

Dans cet ordre d'idées, il échet de signaler que si l'entreprise ou la partie autonome d'entreprise apportée constitue un établissement

stable indigène, les dispositions de l'article 172, alinéa 4 L.I.R. sont à respecter. Il en résulte notamment que l'apport peut uniquement être réalisé à la valeur comptable, si la société bénéficiaire reprend cette évaluation.

3.2.3. Date d'acquisition des biens apportés à la valeur comptable

La dernière phrase de l'alinéa 5 de l'article 59bis L.I.R. précise que si la société bénéficiaire résidente pleinement imposable évalue les biens faisant partie de l'entreprise ou de la partie autonome d'entreprise apportée, à la valeur comptable, elle est réputée avoir acquis ces biens à la date où ils avaient été acquis par la société apporteuse.

3.3. Transfert d'un établissement stable indigène par une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg à une autre société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne, dans le cadre d'un apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise

A partir de l'année d'imposition 2002, l'alinéa 4 de l'article 172 L.I.R. détermine, entre autres, les conditions dans lesquelles une entreprise ou une partie autonome d'entreprise, constituant un établissement stable indigène, peut être apportée par une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, à une autre société résidente d'un Etat membre, sans que l'apport ne conduise à la mise à découvert intégrale des plus-values inhérentes aux biens faisant partie de l'entreprise ou de la partie autonome d'entreprise apportée.

La prescription de l'alinéa 4 de l'article 172 L.I.R. vise aussi bien les apports entre sociétés résidentes d'un même Etat membre que ceux entre sociétés résidentes d'Etats membres différents. Elle permet notamment à une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg de filialiser, en toute neutralité fiscale, sa succursale indigène.

3.3.1. Règles d'évaluation

En vertu de la première phrase de l'alinéa 4, l'apport peut être réalisé à la valeur comptable ou à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, dans la mesure où la société bénéficiaire de l'apport reprend l'évaluation opérée par la société apporteuse.

3.3.2. Date d'acquisition des biens apportés à la valeur comptable

A l'instar des apports visés aux titres 3.1. et 3.2. ci-dessus, la société bénéficiaire est réputée avoir acquis les biens transmis à la date où ils avaient été acquis par la société apporteuse, lorsque l'apport est réalisé à la valeur comptable.

Luxembourg, le 12 février 2003
Le Directeur des Contributions