

**DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES**

Circulaire du directeur des contributions
I.C.C. - N° 37 du 15 septembre 2003

I.C.C. - N° 37

Objet: Modifications apportées par la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects (Mém. A 2001, p. 3312)

La loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects (loi 21.12.2001) a modifié et modulé la loi du 1^{er} décembre 1936 concernant l'impôt commercial communal (I.C.C.) 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. Rapprochement de la base d'assiette de l'I.C.C. du bénéfice commercial déterminé d'après les dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le revenu des collectivités

Les divergences entre le bénéfice commercial en matière d'impôt sur le revenu et le bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial provoquent souvent une certaine confusion auprès des investisseurs. Afin de dissiper ce manque de clarté, la loi du 21.12.2001 (art. 6) a harmonisé les bases imposables L.I.R. et L.I.C.C. sur plusieurs points.

1.1. Paragraphe 2 L.I.C.C.

Le paragraphe 2 L.I.C.C. définit les entreprises qui font l'objet d'une imposition au titre de l'I.C.C.

Le paragraphe 2, alinéa 2 L.I.C.C., qui est traduit en français, définit les différentes sociétés soumises à l'impôt commercial communal. Le numéro 1 vise les sociétés dites fiscalement transparentes. A l'instar de l'article 14 L.I.R., l'énumération de ces sociétés est élargie aux groupements d'intérêt économique et aux groupements européens d'intérêt économique.

Il est rappelé que les sociétés visées au numéro 1 ne rentrent dans le champ d'application de la L.I.C.C. que si leurs associés sont considérés comme coexploitants d'une entreprise commerciale et non pas comme titulaires d'une profession libérale ou comme coexploitants agricoles. Ainsi qu'il résulte de la première phrase de l'alinéa 2, l'ensemble des activités est soumis à l'I.C.C., même si l'activité commerciale n'est qu'accessoire.

Au numéro 2 du paragraphe 2, alinéa 2 L.I.C.C., sont énumérées les sociétés qui sont toujours soumises à l'impôt commercial pour l'ensemble de leurs revenus. Ainsi les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les associations d'assurance mutuelle sont soumises à l'impôt commercial en fonction de la forme juridique que revêt la société (Gewerbebetrieb kraft Rechtsform), quelle que soit l'activité de la société.

Il est rendu attentif au changement opéré dans le système d'intégration fiscale des sociétés. Alors que l'ancien système d'intégration fiscale en matière d'I.C.C. (Organschaft) différait des dispositions applicables en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, une intégration fiscale pour les besoins de l'I.C.C. est désormais uniquement à faire si une telle intégration a également lieu d'après les dispositions de l'article 164bis L.I.R. Au niveau de la ventilation de la base d'assiette entre les différentes communes où les sociétés sont situées, rien n'est changé au "Betriebsstättenprinzip": la/les société(s) dominée(s) est/sont à considérer, pour la répartition de la base d'assiette entre les communes intéressées, comme établissement(s) stable(s) de la société dominante.

Un régime transitoire - faisant l'objet de l'article 13 de la loi du 21.12.2001 - prévoit, pour les quelques sociétés qui remplissaient les conditions d'intégration fiscale prévues par l'ancien paragraphe 2, alinéa 2, numéro 2 L.I.C.C., sans répondre aux exigences de l'article 164bis L.I.R., que les anciennes dispositions peuvent continuer à s'appliquer jusqu'à la clôture du troisième exercice d'exploitation qui suit l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions (1.1.2002), c'est-à-dire au plus tard jusqu'à l'exercice d'exploitation clôturé en 2004.

La loi du 21.12.2001 a complété le paragraphe 2, alinéa 2 L.I.C.C. d'un numéro 3, afin d'adapter le cercle des sociétés soumises à l'I.C.C. aux modifications opérées à l'article 14, numéro 4 L.I.R. Ces modifications ont pour objet de donner un cadre légal à l'application de la théorie de

l'empreinte (Geprägerechtsprechung) qu'exerce une société de capitaux sur une société de personnes au cas où la société de capitaux est associée responsable de la société de personnes.

Ainsi, la forme juridique que revêtent une ou plusieurs sociétés de capitaux, associées majoritaires ou associées commanditées d'une société de personnes, entraîne que la société de personnes réalise un bénéfice commercial, quelle que soit l'activité de la société. La/les société(s) de capitaux donne(nt) ainsi son/leur empreinte à la société de personnes.

Le numéro 3 nouvellement inséré dans le paragraphe 2, alinéa 2 L.I.C.C. tend également à préciser le régime fiscal d'une structure juridique à niveaux multiples.

1.2. Paragraphe 8, 9 et 9bis L.I.C.C.

Les modifications des paragraphes 8 et 9 L.I.C.C. ont été dictées par le souci de rapprocher les bases d'imposition de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal.

A partir de l'année d'imposition 2002, ne sont plus ajoutés au bénéfice commercial, les parts de bénéfice et autres émoluments versés à un bailleur de fonds non soumis à l'I.C.C. et les remises de plus de 3% distribuées par les coopératives à leurs clients (paragraphe 8, numéros 3 et 7 L.I.C.C.).

La loi du 12 février 1999 concernant la mise en œuvre du plan d'action national en faveur de l'emploi 1998 (article XXI) a supprimé, depuis l'année d'imposition 1999, l'ajout des salaires des associés ayant une participation importante dans une société de capitaux, ainsi que l'ajout des salaires de leurs conjoints. Pour des raisons de cohérence, la loi du 21.12.2001 a supprimé (avec effet à partir de l'année d'imposition 2002) au paragraphe 8, numéro 4 L.I.C.C., l'ajout du salaire du conjoint d'un associé commandité d'une société en commandite par actions.

Toujours dans le but de faire concorder autant que possible les bases d'imposition de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial, les dispositions du paragraphe 9, numéro 1 L.I.C.C. sont supprimées par la loi du 21.12.2001. La déduction de 10% de la valeur unitaire des immeubles faisant partie de l'actif net investi n'est donc plus à opérer. De même, la déduction de la part du bénéfice d'exploitation se rapportant aux biens immobiliers est abolie. Rappelons que cet avantage était réservé aux seules sociétés de capitaux, à l'exclusion des sociétés de personnes et des entreprises individuelles.

Au paragraphe 9, numéros 2 et 3 L.I.C.C., les modifications sont de pure forme. Les précisions y apportées sont destinées à clarifier le texte: pour le calcul de l'I.C.C., les parts de béné-

fice et les quotes-parts de résultat y visées sont uniquement à éliminer de la base imposable, si elles ont influencé le bénéfice commercial établi d'après les dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu et servant à déterminer le bénéfice d'exploitation.

Au paragraphe 9, numéro 2a L.I.C.C., les dispositions ont été élargies, pour être conformes au droit communautaire, aux dividendes de participations d'au moins 10% dans des sociétés de capitaux non résidentes, pleinement imposables à un impôt correspondant à l'impôt luxembourgeois sur le revenu des collectivités.

Le paragraphe 9bis L.I.C.C. est complété par un alinéa 2 (art. 6, 4° de la loi du 21.12.2001), afin de faire concorder, dans certains cas de transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux, les dispositions relatives au report de pertes applicables en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, à celles qui régissent le report de pertes en matière d'impôt commercial.

1.3. Abrogation de la conversion du bénéfice en un montant annuel (§ 2, dernière phrase GewStVV) et de la perception en fonction des mois d'assujettissement (§ 22 L.I.C.C.)

Le commentaire du projet de loi 4855 (loi du 21.12.2001) relatif à l'article 6, 6°, retient:

"L'abrogation des dispositions du paragraphe 22 de la loi concernant l'impôt commercial communal et l'abrogation du paragraphe 2, alinéa 2, dernière phrase, de la première ordonnance de simplification du 31 mars 1943 (GewStVV) poursuivent un même objectif et sont commentées ensemble à cet endroit.

Contrairement aux dispositions applicables en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur le revenu des collectivités, le paragraphe 2, alinéa 2, dernière phrase GewStVV prévoit, en cas de création ou de cession / cessation de l'entreprise en cours d'année, que le bénéfice réalisé au cours des mois d'assujettissement est converti en un montant annuel en fonction de la durée d'assujettissement à l'impôt. Ainsi, par exemple, le bénéfice réalisé en l'année n par une entreprise, créée le 1^{er} septembre de la même année n, est multiplié par 12/4 avant d'être ajusté par les ajouts et déductions des paragraphes 8, 9 et 9bis L.I.C.C., et avant l'application de l'abattement prévu au paragraphe 11, alinéa 3 L.I.C.C.

Parallèlement, l'impôt déterminé en vertu de la base d'assiette d'après le système précité, est perçu suivant les dispositions du paragraphe 22 L.I.C.C. en fonction des mois d'assujettissement (4/12 de la cote dans l'exemple de la création de l'entreprise le 1^{er} septembre).

Actuellement, la conversion du bénéfice de quelques mois en un bénéfice annuel, combiné à la perception de l'impôt en fonction des mois d'assujettissement, diminue l'impact de certains ajouts et déductions, ainsi que de l'abattement. En cas de report de pertes, il oblige le contribuable averti de retarder le moment de la clôture de l'entreprise au mois de décembre, afin de profiter intégralement du report de pertes. (...)

Le présent projet entend abroger le système de la conversion du bénéfice de quelques mois en un bénéfice annuel, combiné à la perception de l'impôt en fonction des mois d'assujettissement, et de percevoir l'I.C.C., à l'instar de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le revenu des collectivités, sur le bénéfice effectif réalisé pendant l'année d'imposition.

Les modifications précitées ont uniquement une influence sur le bénéfice en cas de création et d'arrêt de l'entreprise en cours d'année. Elles ne changent rien au principe que le bénéfice des entreprises, clôturant leur exercice social à une date autre que le 31 décembre, est censé être réalisé au cours de l'année d'imposition dans laquelle se situe la date de clôture de l'exercice d'exploitation."

Avec effet à partir de l'année d'imposition 2002, le bénéfice d'exploitation effectif réalisé pendant l'année d'imposition dans laquelle se situe respectivement la création ou la cessation de l'entreprise ou de la société, est à retenir pour déterminer la base d'assiette d'après le bénéfice d'exploitation.

La loi ne prévoit pas de réduction de l'abattement au sens du paragraphe 11, alinéa 3 L.I.C.C. en fonction des mois d'assujettissement. L'abattement intégral est par conséquent à mettre en compte, même si l'entreprise ou la société n'a pas existé durant toute l'année.

2. Dispositions tarifaires

La loi du 21.12.2001 a relevé le montant de l'abattement et a réduit le taux de la base d'assiette du bénéfice d'exploitation.

2.1. Base d'assiette visée au paragraphe 11, alinéa 1 L.I.C.C.

La loi du 21.12.2001 (art. 6, 5°) a fixé le taux de la base d'assiette d'après le bénéfice d'exploitation à 3% (ce taux est de 4% pour les années d'imposition antérieures à 2002). Compte tenu des différents taux communaux de l'I.C.C. (200%-350%) appliqués au produit résultant de l'application du taux d'assiette de 3% au bénéfice d'exploitation, la charge de l'I.C.C. s'élève pour les en-

treprises à un pourcentage variant en principe entre 6% et 10,5% (7,5% pour un taux communal de 250%).

2.2. Abattement prévu au paragraphe 11, alinéa 3 L.I.C.C.

L'abattement qui concerne les contribuables non soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités (il s'agit essentiellement des entreprises individuelles et des sociétés de personnes) est porté à 40.000 euros à partir de l'année d'imposition 2002. En ce qui concerne l'abattement accordé aux contribuables soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités, il est fixé à 17.500 euros par la loi du 1^{er} août 2001 relative au basculement en euro.

Avant d'appliquer le taux de la base d'assiette (3%), le bénéfice d'exploitation est à arrondir au multiple inférieur de 50 euros.

3. Non-déduction de l'I.C.C. dans le chef des collectivités

Afin de permettre un affichage clair et simple de la charge fiscale des collectivités, la loi du 21.12.2001 a introduit la non-déduction de l'I.C.C. comme dépense d'exploitation dans le chef des contribuables soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités. A cette fin l'article 168, n° 2 L.I.R. a été modifié. Les impôts non déductibles y visés comprennent, avec effet à partir de l'année d'imposition 2002, "l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt sur la fortune et l'impôt commercial communal".

Suite à cette modification, les taux de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial peuvent être clairement affichés à respectivement 22% (maximum) et 3% x taux communal (exemple: 7,5% pour la Ville de Luxembourg).

Rien n'est changé dans la détermination du bénéfice commercial des entreprises individuelles et des sociétés de personnes; l'I.C.C. est une dépense déductible en vertu des articles 45 et 49 L.I.R.

Luxembourg, le 12 septembre 2003

Le Directeur des Contributions,