



Circulaire du directeur des contributions
I. Fort. n° 47bis du 19 novembre 2015¹

I. Fort. n° 47bis

Objet : Réduction de l'impôt sur la fortune – § 8a VStG

Sommaire :

0. Introduction
1. Modalités et conditions – alinéa 1^{er}
2. Dotation de la réserve quinquennale – alinéa 2
3. Non-respect de la période quinquennale – alinéa 3
4. Etablissement stable indigène – alinéa 4
5. Application du § 8a VStG en cas d'intégration fiscale au sens de l'article 164bis L.I.R. – alinéa 5

¹ La présente circulaire, qui s'applique aux assiettes de l'impôt sur la fortune établies à la date-clé du 1.1.2015 et aux dates-clés suivantes, remplace la circulaire I.Fort n° 47bis du 18 novembre 2015.

0. Introduction

L'article 2, 1° de la loi du 25 novembre 2014 portant modification :

- de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs ;
- de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune ;
- de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale ;
- de la loi modifiée du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précision des conditions dans lesquelles les prescriptions fiscales peuvent être interrompues (Mémorial A 2014, N° 214, page 4172)

apporte, avec effet à partir de l'assiette de la fortune à établir à la date-clé du 1^{er} janvier 2015, des changements au § 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (« VStG ») dans le contexte de l'établissement annuel de l'impôt sur la fortune dans le chef des organismes à caractère collectif.

La présente circulaire analyse les changements applicables avec effet à partir de l'assiette au 1^{er} janvier 2015 et plus particulièrement l'impact du changement de la méthode de calcul de la réduction de l'impôt sur la fortune. Elle regroupe certains points de la circulaire Eval. n° 51/I.Fort. n° 42 du 10 octobre 2002 et de la circulaire L.I.R. n° 164bis/1 du 27 septembre 2004 dans la mesure où ces circulaires traitent du § 8a VStG.

Il est rappelé que le § 8a VStG a été introduit avec effet à partir de l'assiette générale au 1^{er} janvier 2002 par l'article 5, 3° de la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects. L'article 3 de la loi du 21 décembre 2012 (Mémorial A 2012, N° 270, page 3830) a amendé le § 8a VStG, avec effet à partir de l'assiette au 1^{er} janvier 2013, dans le contexte de la soumission à l'impôt minimum de toutes les collectivités résidentes passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités (« I.R.C. ») conformément à l'article 174, alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (« L.I.R. »). Les changements applicables à partir de l'année d'imposition 2013 sont analysés dans la circulaire I. Fort. n° 47 du 20 mai 2014 qui garde toute sa validité pour ce qui concerne l'établissement de l'impôt sur la fortune aux dates-clés situées avant le 1^{er} janvier 2015.

1. Modalités et conditions – alinéa 1^{er}

L'alinéa 1^{er} du § 8a VStG fixe les modalités et conditions sous lesquelles une réduction de l'impôt sur la fortune peut être accordée.

Peuvent bénéficier du § 8a VStG les organismes à caractère collectif résidents qui sont imposables pour leur fortune tant indigène qu'étrangère. Il est rappelé que certaines collectivités résidentes sont néanmoins exonérées de l'impôt en vertu du § 3 VStG. En ce qui concerne les collectivités non résidentes, il est renvoyé au point 4 reproduit ci-après.

La réduction optionnelle de l'impôt sur la fortune (« I.F. ») 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 l'année d'imposition précédant immédiatement celle au titre de laquelle la réduction de l'impôt sur la fortune est sollicitée. Dans cette demande, le contribuable s'engage à inscrire en affectation du bénéfice de cette année d'imposition, à un poste de réserve spéciale, un montant équivalent au quintuple de la réduction demandée, et à maintenir cette réserve au bilan pendant les cinq années d'imposition qui suivent celle au titre de laquelle la réduction a été demandée. Il s'entend que la réserve spéciale doit figurer au bilan commercial.

Depuis l'introduction du § 8a VStG, la réduction de l'impôt sur la fortune à laquelle un organisme à caractère collectif peut prétendre dépend, entre autres, de sa cote de l'impôt sur le revenu des collectivités. Alors que jusqu'ici la réduction de l'impôt sur la fortune dû au titre d'une année d'imposition était liée à la cote de l'impôt sur le revenu des collectivités de la même année d'imposition, elle est dorénavant liée à la cote de l'impôt sur le revenu des collectivités due au titre de l'année d'imposition précédente.

Le changement de la méthode de calcul entraîne que la cote de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année d'imposition 2014 est retenue comme critère de référence non seulement pour déterminer la réduction de l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année d'imposition 2014 (assiette établie à la date-clé du 1^{er} janvier 2014), mais encore pour déterminer la réduction de l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année d'imposition 2015 (assiette établie à la date-clé du 1^{er} janvier 2015). Il s'ensuit que la réserve constituée en affectation du bénéfice de l'année d'imposition 2014 (et, le cas échéant, de réserves libres antérieurement constituées) sert à réduire aussi bien l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année d'imposition 2014 que l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année d'imposition 2015.

Les organismes à caractère collectif qui désirent pleinement bénéficier de la réduction de l'impôt sur la fortune dû au titre de ces deux années d'imposition doivent donc s'assurer à ce que la réserve constituée corresponde au moins au quintuple de la réduction maximale la plus élevée sollicitée pour les deux années d'imposition concernées. A titre d'exemple, si la réduction maximale à laquelle un organisme à caractère collectif peut prétendre s'élève à 5.000,00 euros au titre de l'impôt sur la fortune dû pour l'année d'imposition 2014 et à 10.000,00 euros pour l'année d'imposition 2015, il faut et il suffit qu'il s'engage à constituer une réserve de 50.000,00 (10.000,00 x 5) euros afin de pouvoir bénéficier intégralement des réductions de l'impôt sur la fortune au titre des années 2014 (5.000,00 euros) et 2015 (10.000,00 euros). Il n'est donc notamment pas exigé que l'organisme constitue deux réserves distinctes en affectation du bénéfice de l'année d'imposition 2014, à savoir une réserve de 25.000,00 (5 x 5.000,00) euros servant à réduire l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition 2014 et une réserve de 50.000,00 (10.000,00 x 5) euros servant à réduire l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition 2015, mais la constitution d'une seule réserve de 50.000,00 euros est suffisante en l'occurrence.

Pour les années d'imposition suivantes, la réserve constituée en affectation du bénéfice d'une année d'imposition déterminée (et, le cas échéant, de réserves libres antérieurement constituées) peut uniquement servir à réduire l'impôt sur la fortune dû au titre d'une seule année d'imposition comme dans le passé.

La demande est intégrée au modèle 500 intitulé « Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial » à la rubrique « III. Demande de réduction de l'impôt sur la fortune par constitution d'une réserve quinquennale spéciale (selon § 8a de la loi concernant l'impôt sur la fortune) ».

La constitution ou l'engagement de constitution d'une réserve quinquennale doit être déclaré dans la demande. Il doit en outre être précisé si la réserve est alimentée

- a) soit par l'affectation du bénéfice de l'année d'imposition à considérer,
- b) soit par l'affectation de réserves libres antérieurement constituées en cas de bénéfice insuffisant.

En principe, l'alimentation de la réserve quinquennale doit être documentée au plus tard au bilan commercial de la clôture suivante. Toutefois, vu qu'il s'avère que le commentaire des articles du projet de loi n° 6706, ayant abouti à la loi du 25 novembre 2014, risque d'induire en erreur pour ce qui concerne le délai endéans duquel la réserve doit être constituée, l'organisme à caractère collectif qui n'aurait pas constitué la réserve dans le délai prévu, dispose d'un délai supplémentaire d'un exercice d'exploitation pour alimenter ladite réserve par tolérance administrative.

Cette approche reste sans impact sur les montants susceptibles d'alimenter la réserve quinquennale. Seul le bénéfice de l'année d'imposition déterminée (et, le cas échéant, les réserves libres antérieurement constituées) peut servir à alimenter la réserve quinquennale. Au cas où la réserve quinquennale serait uniquement alimentée au cours du deuxième exercice d'exploitation suivant celui au titre duquel la réduction est demandée, il est clair que le bénéfice (et, le cas échéant, les réserves libres antérieurement constituées) doit figurer de manière continue au bilan commercial jusqu'au moment où il est affecté à la réserve quinquennale.

La collectivité doit retracer la constitution et l'évolution de la réserve quinquennale et permettre ainsi le contrôle du dispositif. Dans cet ordre d'idées, il est recommandé aux collectivités d'ouvrir un poste de réserve quinquennale par année d'imposition. Pour ce qui concerne le bénéfice de l'année d'imposition 2014, il est rappelé qu'il suffit de constituer une seule réserve répondant aux conditions fixées par le § 8a VStG afin de pouvoir réduire aussi bien l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année d'imposition 2014 que l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année d'imposition 2015.

Aux termes de l'alinéa 1^{er}, la réduction de l'impôt sur la fortune est limitée au montant de l'I.R.C., y compris la contribution au fonds pour l'emploi, dû au titre de l'année d'imposition précédant immédiatement celle au titre de laquelle la réduction de l'impôt sur la fortune est demandée et avant imputations telles la bonification d'impôt pour investissement, la bonification d'impôt en cas d'embauchage de chômeurs, la bonification d'impôt pour frais de formation professionnelle continue et les retenues d'impôt à la source étrangères et indigènes.

La réduction subit une deuxième limitation dans le sens qu'elle n'est pas accordée à hauteur de l'I.R.C. minimum, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations, qui serait dû dans les conditions de l'article 174, alinéa 6 L.I.R. Autrement dit, aucune collectivité n'a le droit à la réduction qui correspond à l'I.R.C. minimum, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations, dont elle *serait* redevable au titre de l'année d'imposition qui précède immédiatement celle au titre de laquelle la réduction est demandée. A cet égard, il est donc indifférent si la collectivité est effectivement soumise à l'I.R.C. minimum ou non.

Exemple :

	cas 1		cas 2		cas 3		cas 4		cas 5	
	2014	2015	2014	2015	2014	2015	2014	2015	2014	2015
I.F. dû	30 000,00	40.000,00	15 000,00	15 000,00	10 000,00	15 000,00	20 000,00	20 000,00	3 000,00	5 000,00
I.R.C. 2014 dû, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations	50 000,00	50.000,00	20.000,00	20 000,00	25 000,00	25 000,00	10 000,00	10 000,00	7 000,00	7 000,00
réduction maximale de l'I.F.	30 000,00	40.000,00	15.000,00	15 000,00	10 000,00	15 000,00	10 000,00	10 000,00	3 000,00	5 000,00
- réduction pas accordée à hauteur de l'I.R.C. minimum 2014 qui serait dû, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations ¹⁾	-3 210,00	-3 210,00	-3 210,00	-3 210,00	-3 210,00	-3 210,00	-3 210,00	-3 210,00	-3 210,00	-3 210,00
= réduction maximale de l'I.F. susceptible d'être accordée	26 790,00	36.790,00	11.790,00	11 790,00	6 790,00	11 790,00	6 790,00	6 790,00	-	1 790,00
réduction de l'I.F. demandée	20 000,00	20.000,00	11.000,00	11 000,00	10 000,00	10 000,00	5 000,00	10 000,00	3 000,00	3 000,00
réduction de l'I.F. accordée	20 000,00	20.000,00	11.000,00	11 000,00	6 790,00	10 000,00	5 000,00	6 790,00	-	1 790,00
I.F. dû après réduction (= I.F. dû moins réduction accordée)	10 000,00	20.000,00	4.000,00	4 000,00	3 210,00	5 000,00	15 000,00	13 210,00	3 000,00	3 210,00

Réserve quinquennale

à constituer en affectation du bénéfice de l'année d'imposition 2014 (= montant le plus élevé des 2 réductions accordées x 5)	100 000,00	55 000,00	50 000,00	33 950,00	8 950,00
---	------------	-----------	-----------	-----------	----------

¹⁾ Pour les besoins de l'exemple, il est admis que l'I.R.C. minimum est déterminé conformément à l'article 174, alinéa 6, numéro 1^{er} L.I.R. dans les cas 1 à 5.

Les réductions de l'impôt sur la fortune dû au titre des années d'imposition 2014 et 2015 découlent de l'interaction de plusieurs facteurs à savoir des limites imposées par les dispositions du § 8a VStG et du pouvoir décisionnel de l'organisme à caractère collectif. Ce dernier peut solliciter soit la réduction maximale de l'impôt sur la fortune à laquelle il a droit, soit se limiter à ne demander qu'une quote-part de ce montant.

2. Dotation de la réserve quinquennale – alinéa 2

Au cas où, pour une année d'imposition déterminée, le bénéfice commercial s'avère insuffisant pour constituer une réserve correspondant au quintuple de la réduction d'impôt sollicitée, il est loisible au contribuable de transférer des réserves libres constituées au cours d'années antérieures à un poste de réserve spéciale liée à la réduction de l'impôt sur la fortune, à condition cependant de ne pas en disposer au cours des 5 années subséquentes. Les réserves à transférer doivent être des réserves disponibles, c'est-à-dire des réserves alimentées librement par la collectivité en accord avec ses actionnaires et qui peuvent ultérieurement faire l'objet d'une distribution de dividendes. Sont donc explicitement exclues les réserves indisponibles que la loi ou les statuts soustraient à la libre disposition, p.ex. la réserve légale, la réserve pour actions propres ou parts propres, etc.

Après la période de thésaurisation quinquennale, la réserve spéciale devient disponible et la collectivité peut soit la distribuer à ses actionnaires, soit en faire usage à nouveau pour la porter à un poste de réserve spéciale, rendant possible une réduction de l'impôt sur la fortune à échoir ultérieurement.

3. Non-respect de la période quinquennale – alinéa 3

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, notamment en cas de distribution de la réserve ou d'une partie de la réserve avant l'expiration de la période quinquennale, la réduction de l'impôt sur la fortune consentie est annulée à charge de l'année d'imposition en question. Suite au changement de la méthode de calcul, la dissolution prématurée d'une partie ou de la totalité de la réserve quinquennale entraîne que par année d'imposition en question il y a lieu d'entendre l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année d'imposition qui suit celle au cours de laquelle la dissolution prématurée a eu lieu.

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.

L'incorporation de la réserve quinquennale au capital social de la société lors d'une augmentation de capital n'est pas de nature à annuler la réduction d'impôt consentie.

Prenons l'exemple d'une société de capitaux ayant sollicité et obtenu une réduction de l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année d'imposition 2012 de 20.000,00 euros. Elle a constitué au bilan de clôture de 2013, en affectation de son bénéfice de l'année d'imposition 2012, une réserve quinquennale de 100.000,00 euros. Au cours de l'année d'imposition 2014, la société distribue la moitié de la réserve quinquennale, soit 50.000,00 euros. Vu que la réserve est distribuée avant l'écoulement de la période quinquennale, la société verra sa cote de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition 2015 augmenter à raison de un cinquième de 50.000,00 euros, soit 10.000,00 euros.

A noter que la distribution prématurée d'une réserve constituée en affectation du bénéfice de l'année d'imposition 2014 et ayant servi, le cas échéant, à réduire l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année d'imposition 2014 et l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année d'imposition 2015, entraîne uniquement une augmentation de l'impôt sur la fortune de l'année suivante. En d'autres mots, quoique la réserve unique constituée en affectation du bénéfice de l'année d'imposition 2014 puisse servir à réduire l'impôt sur la fortune dû au titre de deux années d'imposition, sa dissolution prématurée au cours d'une année d'imposition donnée entraîne toutefois seulement une augmentation de l'impôt sur la fortune dû au titre d'une année d'imposition à raison de un cinquième de la réserve distribuée.

4. Etablissement stable indigène – alinéa 4

L'alinéa 4 étend le bénéfice de la réduction de l'impôt sur la fortune aux établissements stables indigènes de collectivités non résidentes qui sont imposables pour leur fortune indigène. L'octroi de la mesure est cependant subordonné à la tenue d'une comptabilité séparée retraçant notamment la constitution et l'évolution de la réserve quinquennale.

La demande est intégrée au modèle 530 intitulé « Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial » à la rubrique « V. Demande de réduction de l'impôt sur la fortune selon § 8a de la loi concernant l'impôt sur la fortune (sous réserve d'une comptabilité séparée) ».

5. Application du § 8a VStG en cas d'intégration fiscale au sens de l'article 164bis L.I.R. – alinéa 5

La VStG ne renferme pas de disposition permettant à un groupe de sociétés d'opter pour l'imposition « consolidée » de leur fortune imposable. En conséquence, toute société faisant partie d'un groupe intégré en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et en matière d'impôt commercial reste assujettie à l'impôt sur la fortune du chef de sa propre fortune imposable.

Pendant la période de l'intégration fiscale en matière de l'impôt sur le revenu des collectivités, seule la société faitière est à considérer comme sujet de l'impôt, de sorte qu'au sens littéral, aucune filiale intégrée ne pourrait bénéficier pendant l'application du régime de la réduction de l'impôt sur la fortune. Tel n'est cependant pas le cas, puisque le § 8a, alinéa 5 VStG prévoit qu'en cas d'application du régime d'intégration fiscale, la réduction globale de l'impôt sur la fortune au niveau des différentes sociétés du groupe ne peut pas dépasser le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, dû avant d'éventuelles imputations par le groupe. Il s'ensuit clairement que le § 8a VStG s'applique à chacune des sociétés faisant partie d'un groupe intégré.

L'alinéa 5 précise comment est calculée la réduction de l'impôt sur la fortune en cas de l'application du régime de l'intégration fiscale prévu par l'article 164bis L.I.R.

A partir de l'année d'imposition 2015, la réduction globale de l'impôt sur la fortune demandée par les différentes sociétés du groupe ne peut dans son ensemble être supérieure à l'I.R.C. de l'année d'imposition qui précède immédiatement celle au titre de laquelle la réduction est demandée, assis sur le revenu imposable du groupe obtenu après regroupement ou compensation des résultats fiscaux des sociétés membres du groupe. Dans le chef des sociétés faisant partie d'un groupe intégré, la réduction de l'impôt sur la fortune n'est ainsi plus liée à la cote de l'impôt sur le revenu des collectivités de la même année d'imposition, mais à celle due au titre de l'année d'imposition précédente à l'instar de ce qui est prévu pour les sociétés qui ne sont pas fiscalement intégrées.

Il s'ensuit que la cote de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année d'imposition 2014 due par le groupe intégré est retenue comme critère de référence non seulement pour déterminer la réduction de l'impôt sur la fortune dû par les divers membres du groupe intégré au titre de l'année d'imposition 2014, mais encore pour déterminer la réduction de l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année d'imposition 2015. Ainsi, les réserves constituées en affectation du bénéfice de l'année d'imposition 2014 (et, le cas échéant, les réserves libres antérieurement constituées)

par les divers membres du groupe intégré servent à réduire l'impôt sur la fortune dû par lesdits membres au titre des années d'imposition 2014 et 2015.

La réduction subit une deuxième limitation dans le sens qu'elle n'est pas accordée à hauteur de l'I.R.C. minimum, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant d'éventuelles imputations, qui serait dû dans les conditions de l'article 174, alinéa 6 L.I.R. par chacune des sociétés du groupe en l'absence de l'intégration fiscale au titre de l'année d'imposition qui précède immédiatement celle au titre de laquelle les réductions sont demandées.

Il s'ensuit que la réduction dont peut bénéficier le groupe est à amputer de l'I.R.C. minimum, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant d'éventuelles imputations, sans pouvoir dépasser le montant de 21.400,00 euros, dont chacune des sociétés du groupe serait redevable, au titre de l'année d'imposition qui précède immédiatement celle au titre de laquelle les réductions sont sollicitées, en cas d'imposition individuelle. A cet égard, il est indifférent si les sociétés sont effectivement soumises à l'I.R.C. minimum ou non.

Exemple :

La détermination du montant maximal de la réduction de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition 2015 est illustrée dans l'hypothèse d'un groupe composé par M, une société anonyme résidente qui est la société faîtière du groupe, et par ses deux filiales intégrées F1 et F2, des sociétés anonymes résidentes. Il est rappelé que l'impôt sur la fortune est dû individuellement par chaque membre du groupe.

Calcul de la réduction globale			
	cas 1	cas 2	cas 3
I.F. 2015 dû			
M. : 62,50 ; F1 : 23.000,00 ; F2 : 28.000,00	51.062,50		
M. : 62,50 ; F1 : 40.000,00 ; F2 : 5.000,00		45.062,50	
M. : 5.000,00 ; F1 : 2.000,00 ; F2 : 1.000,00			8.000,00
réduction globale demandée	51.062,50	45.062,50	8.000,00
1 ^{re} limitation (alinéa 5, 1 ^{re} phrase) :			
I.R.C. 2014 dû par le groupe, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations	150.000,00	125.000,00	25.000,00
réduction maximale de l'I.F. 2015	51.062,50	45.062,50	8.000,00

2 ^e limitation (alinéa 5, 2 ^e phrase) :			
I.R.C. minimum ¹ 2014, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations qui serait dû par chacune des sociétés du groupe en l'absence de l'intégration fiscale			
M	-3.210,00	-3.210,00	-3.210,00
F1	-3.210,00	-3.210,00	-3.210,00
F2	-3.210,00	-3.210,00	-3.210,00
réduction globale	41.432,50	35.432,50	0,00

Calcul de l'I.F. 2015 dû par chaque société du groupe

M	I.F. 2015 dû	62,50	62,50	5.000,00
	réduction accordée ²	-62,50	-62,50	0,00
	I.F. 2015 dû après réduction	0,00	0,00	5.000,00
F1	I.F. 2015 dû	23.000,00	40.000,00	2.000,00
	réduction accordée	-23.000,00	-35.370,00	0,00
	I.F. 2015 dû après réduction	0,00	4.630,00	2.000,00
F2	I.F. 2015 dû	28.000,00	5.000,00	1.000,00
	réduction accordée	-18.370,00	0,00	0,00
	I.F. 2015 dû après réduction	9.630,00	5.000,00	1.000,00
réduction globale accordée aux sociétés du groupe		41.432,50	35.432,50	0,00
réserve quinquennale à constituer au plus tard à la clôture de 2016 ³		207.162,50	177.162,50	-

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 du groupe. Il s'ensuit que la constitution ou l'engagement de constitution de la réserve quinquennale peut se faire à travers les bilans des différentes sociétés du groupe. En conséquence, il est parfaitement possible qu'une société du groupe, qui n'aurait pas pu demander une réduction de l'impôt sur la fortune si elle avait été imposée d'après le régime normal, est en droit de le faire parce que la réserve au montant du quintuple de la réduction sollicitée est constituée par une autre société faisant partie du groupe intégré.

¹ Pour les besoins de l'exemple, il est admis que l'I.R.C. minimum est déterminé conformément à l'article 174, alinéa 6, numéro 1^{er} L.I.R. dans les cas 1 à 3. Il ne peut pas dépasser le montant de 21.400,00 euros.

² Les sociétés du groupe déterminent librement entre elles la répartition de la réduction accordée.

³ La réserve constituée en affectation du bénéfice de l'année d'imposition 2014 peut, le cas échéant, également servir à réduire l'impôt sur la fortune dû au titre de l'année d'imposition 2014 par les membres individuels du groupe intégré à concurrence d'un montant maximal de 41.432,5 euros, respectivement 35.432,50 euros.

Au cas où une société du groupe se charge de la constitution de la réserve pour compte d'une autre société du groupe, il est indispensable, dans un souci de suivi et de contrôle de l'emploi des diverses réserves, que les sociétés concernées fassent et documentent la répartition des réserves par rapport aux années d'imposition pour lesquelles une réduction de l'impôt sur la fortune a été demandée, ainsi que par rapport aux diverses sociétés dans le chef desquelles cette réduction est sollicitée.

Exemple :

La société de capitaux résidente F est intégrée dans la société de capitaux résidente M à partir de l'année d'imposition 2014. M sollicite une réduction de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition 2014 de 50.000,00 euros et une réduction de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition 2015 de 60.000,00 euros. Ces montants correspondent aux réductions maximales auxquelles M peut prétendre au titre des années d'imposition concernées. M s'engage à constituer une réserve de 300.000,00 euros (= le montant le plus élevé des deux réductions) en affectation du bénéfice de l'exercice 2014 au plus tard à la clôture de l'exercice d'exploitation 2016. F sollicite pour les années d'imposition 2014 et 2015 une réduction de l'impôt sur la fortune de 1.000,00 euros. Vu que F ne dispose pas de réserves libres et qu'elle a réalisé une perte au cours de l'année d'imposition 2014, M s'engage à constituer la réserve correspondant au quintuple de la réduction de l'impôt sur la fortune demandée par F en affectation de son propre bénéfice de l'exercice 2014 au plus tard à la clôture de l'exercice d'exploitation 2016. Les réductions sollicitées sont conformes aux dispositions du § 8a VStG.

Calcul de la réserve quinquennale :

réserve quinquennale à constituer par M :	$5 \times 60.000,00 = 300.000,00$
réserve quinquennale à constituer par M pour le compte de F :	$5 \times 1.000,00 = \underline{+5.000,00}$
total de la réserve quinquennale :	305.000,00

réduction de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition 2014

- dans le chef de M : 50.000,00
- dans le chef de F : 1.000,00

réduction de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition 2015

- dans le chef de M : 60.000,00
- dans le chef de F : 1.000,00

Au cas où une de ces sociétés dispose partiellement ou intégralement de ces réserves avant le terme de la période quinquennale, la réduction correspondante de cette réserve entraîne que la cote de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition qui suit celle au cours de laquelle la dissolution partielle ou intégrale a eu lieu est augmentée à raison de un cinquième du montant de la réserve utilisée à charge de la société ayant bénéficié antérieurement de la réduction.

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. Ce principe s'applique de manière correspondante aux scissions.

Luxembourg, le 19 novembre 2015

Le Directeur des Contributions,

