



Circulaire du directeur des contributions
I. Fort. n° 47ter du 16 juin 2016¹

I. Fort. n° 47ter

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. Réduction du capital social – alinéa 3a
5. Etablissement stable indigène – alinéa 4
6. Application du § 8a VStG en cas d'intégration fiscale au sens de l'article 164bis L.I.R. – alinéa 5

¹ La présente circulaire s'applique aux assiettes de l'impôt sur la fortune établies à la date clé du 1.1.2016 et aux dates clés suivantes.

0. Introduction

L'article 3, 6° de la loi du 18 décembre 2015 portant modification :

- de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;
- de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune;
- de la loi modifiée du 22 mars 2004 relative à la titrisation;
- de la loi modifiée du 15 juin 2004 relative à la Société d'investissement en capital à risque (SICAR);
- de la loi modifiée du 13 juillet 2005 relative aux institutions de retraite professionnelle sous forme de société d'épargne-pension à capital variable (sepcav) et d'association d'épargne pension (assep) (Mémorial A 2015, N° 245, page 5990)

apporte, entre autres, avec effet à partir de l'assiette de la fortune à établir à la date clé du 1^{er} janvier 2016, des changements au § 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (« VStG ») dans le contexte du remplacement de l'impôt sur le revenu des collectivités minimum (« I.R.C. minimum ») par l'impôt sur la fortune minimum (« I.F. minimum »).

La présente circulaire analyse les changements applicables avec effet à partir de l'assiette au 1^{er} janvier 2016 et plus particulièrement l'impact de la substitution de l'I.R.C. minimum par l'I.F. minimum conformément au § 8, alinéa 2 VStG. Elle regroupe certains points de la circulaire Eval. n° 51/I.Fort. n° 42 du 10 octobre 2002 dans la mesure où cette circulaire traite du § 8a VStG. A ce titre, 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 (« I.F. ») aux dates clés situées avant le 1^{er} janvier 2015.

La circulaire I. Fort. n° 47bis du 19 novembre 2015 qui analyse les changements opérés par l'article 2, 1° de la loi du 25 novembre 2014 (Mémorial A 2014, N° 214, page 4172) et plus particulièrement l'impact du changement de la méthode de calcul de la réduction de l'I.F., s'applique à la seule année d'imposition 2015 (date clé de l'assiette au 1.1.2015).

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'I.F. 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'I.F. en vertu du § 3 VStG. En ce qui concerne les collectivités non résidentes, il est renvoyé au point 5 reproduit ci-après.

Jusqu'à l'année d'imposition 2015 incluse (date clé de l'assiette au 1.1.2015), l'I.F. a été fixé par application du taux de 5‰ défini au § 8 VStG à la fortune imposable déterminée conformément au § 7 VStG. Avec effet à partir de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1.1.2016), l'I.F. continue à être établi sur la base de la fortune imposable dans le chef des organismes à caractère collectif résidents ou non résidents bien que le tarif de l'I.F. se compose dorénavant de deux échelons conformément au § 8, alinéa 1^{er} VStG (I.F. normal). Toutefois, les organismes à caractère collectif résidents sont désormais, en principe, également soumis à l'I.F. minimum conformément au § 8, alinéa 2 VStG, si le montant de l'I.F. minimum dépasse le montant de l'I.F. normal. Or, seul l'I.F. établi conformément au § 8, alinéa 1^{er} VStG peut, le cas échéant, être réduit conformément au § 8a, alinéa 1^{er} VStG. En d'autres mots, un organisme à caractère collectif redevable de l'I.F. minimum ne peut pas prétendre à une réduction de l'I.F. minimum conformément au § 8a VStG.

La réduction optionnelle de 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'I.F. 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.

La demande est intégrée au modèle « Déclaration pour l'impôt sur le revenu, l'impôt commercial et l'impôt sur la fortune » à la rubrique « Demande de réduction de l'impôt sur la fortune par constitution d'une réserve quinquennale spéciale (§ 8a VStG) ».

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.

Aux termes de l'alinéa 1^{er}, la réduction de l'I.F. 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'I.F. est demandée et avant imputations telles la bonification d'impôt pour investissement en capital-risque, 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, les retenues d'impôt à la source étrangères et indigènes ou encore une avance I.R.C. minimum.

La réduction subit une deuxième limitation dans le sens qu'elle n'est pas accordée dans la mesure où elle aurait pour résultat que l'I.F. dû serait inférieur à l'I.F. minimum qui serait dû conformément au § 8, alinéa 2 VStG. A ce sujet, il importe de préciser, bien que le tarif de l'I.F. minimum corresponde en principe à celui de l'I.R.C. minimum (abstraction faite de l'introduction d'un 7^e palier en matière de l'I.F. minimum), que ce tarif peut encore être réduit sur la base de deux dispositions différentes. La première réduction correspond en principe à l'I.R.C. (fixé en application des dispositions de l'article 174, alinéas 1, 3 et 4 L.I.R.) majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, dû après d'éventuelles bonifications d'impôt sur le revenu au titre de l'année d'imposition qui précède immédiatement. La deuxième réduction résulte du fait que dans le chef des membres d'un groupe intégré le montant global de l'I.F. minimum dont les membres individuels sont passibles ne peut pas dépasser 32.100 euros. Partant, il est parfaitement possible qu'après réduction(s) le montant de l'I.F. minimum s'élève à zéro euros de sorte que la deuxième limitation reste sans effet.

Exemple 1 :

La cote I.R.C. (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations) de X, dont l'exercice social correspond à l'année civile, s'élève à 125.000,00 euros pour l'année d'imposition 2016. X a droit à une bonification d'impôt pour investissement de 111.000,00 euros au titre de la même année d'imposition. A la date clé du 1.1.2017, la fortune imposable de X s'élève à 13.500.000,00 euros. Le total du bilan au 31.12.2016 de X s'élève à 25.000.000,00 euros et la somme des actifs financiers équivaut à 1.500.000,00 euros. X sollicite une réduction de l'I.F. [normal] de 67.500,00 euros.

I.F. normal (§ 8, alinéa 1^{er} VStG) : $13.500.000,00 \times 5\% = 67.500,00$ euros

I.F. minimum (§ 8, alinéa 2 VStG) : 7.400,00 euros

[21.400,00 – (125.000,00 – 111.000,00)]

I.F. minimum \leq I.F. normal \rightarrow I.F. dû = I.F. normal (§ 8, alinéa 1^{er} VStG)

Réduction maximale de l'I.F. normal à laquelle X peut prétendre :

1^{ière} limite : I.R.C. 2016 : 125.000,00 euros

2^{ième} limite : I.F. normal – I.F. minimum qui serait dû : 60.100,00 euros

(67.500,00 – 7.400,00 = 60.100,00)

Réduction accordée : 60.100,00 euros

I.F. normal restant dû : 7.400,00 euros

Exemple 2 :

La cote I.R.C. (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations) de Y, dont l'exercice social correspond à l'année civile, s'élève à 30.000,00 euros pour l'année d'imposition 2016. Y a droit à une bonification d'impôt pour investissement de 25.000,00 euros au titre de la même année d'imposition. A la date clé du 1.1.2017, la fortune imposable de Y s'élève à 700.000,00 euros. Le total du bilan au 31.12.2016 de Y s'élève à 25.000.000,00 euros et la somme des actifs financiers équivaut à 24.000.000,00 euros. Y sollicite une réduction de l'I.F. [normal] de 3.500,00 euros.

I.F. normal (§ 8, alinéa 1^{er} VStG) : $700.000,00 \times 5\% = 3.500,00$ euros

I.F. minimum (§ 8, alinéa 2 VStG) : 0,00 euros

[3.210,00 – (30.000,00 – 25.000,00)]

I.F. minimum \leq I.F. normal \rightarrow I.F. dû = I.F. normal (§ 8, alinéa 1^{er} VStG)

Réduction maximale de l'I.F. normal à laquelle Y peut prétendre :

1^{ière} limite : I.R.C. 2016 : 30.000,00 euros

2^{ième} limite : I.F. normal – I.F. minimum qui serait dû : 3.500,00 euros

(3.500,00 – 0,00 = 3.500,00)

Réduction accordée : 3.500,00 euros

I.F. normal restant dû : 0,00 euros

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'I.F., à condition cependant de ne pas en disposer au cours des 5 années d'imposition 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'I.F. 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'I.F. consentie est annulée à charge de l'année d'imposition suivante. Suite aux modifications apportées au § 8a VStG par la loi du 25 novembre 2014 dans le cadre de l'établissement annuel de l'I.F., l'alinéa 3 retient désormais de manière non équivoque que la dissolution prématurée de la réserve quinquennale au cours d'une année d'imposition donnée entraîne une augmentation de l'I.F. au titre de l'année d'imposition suivante.

Comme la réserve représente le quintuple de la réduction, il y a lieu d'augmenter la cote de l'I.F. 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.

Exemple 3 :

Une société de capitaux a sollicité et obtenu une réduction de l'I.F. dû au titre de l'année d'imposition 2015 de 20.000,00 euros. Elle a constitué au bilan de clôture de 2016, en affectation de son bénéfice de l'année d'imposition 2014, une réserve quinquennale de 100.000,00 euros. Au cours de l'année d'imposition 2017, 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'I.F. de l'année d'imposition 2018 augmenter à raison de un cinquième de 50.000,00 euros, soit 10.000,00 euros.

4. Réduction du capital social – alinéa 3a

L'alinéa 3a, nouvellement introduit par l'article 3, n° 6 de la loi du 18 décembre 2015, se conçoit comme une disposition anti-abus visant à assurer qu'un contribuable ne puisse contourner la période quinquennale par une affectation de la réserve quinquennale au capital, suivie d'une réduction de capital sans que le montant correspondant à cette réserve n'ait été thésaurisé pendant la période minimale requise.

A cette fin, l'alinéa 3a clarifie que, lors d'une réduction de capital social, la réserve y incorporée à l'occasion d'une augmentation de capital est censée être utilisée en premier lieu. En même temps, le nouvel alinéa 3a précise que la réserve ainsi employée entraîne que la cote I.F. de l'année d'imposition suivant l'année de la distribution est augmentée à raison de 1/5 du montant de la réserve non conservée pendant la période quinquennale.

5. Etablissement stable indigène – alinéa 4

L'alinéa 4 étend le bénéfice de la réduction de l'I.F. 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) ».

Les collectivités non résidentes ne sont pas soumises à l'I.F. minimum conformément au § 8, alinéa 2 VStG. Il s'ensuit que dans leur chef, la réduction de l'I.F. fixé conformément au § 8, alinéa 1^{er} VStG n'est pas affectée par la deuxième limitation ou en d'autres mots dans leur chef la réduction de l'I.F. peut être faite jusqu'à concurrence de l'I.R.C. majoré de la contribution au fonds pour l'emploi dû avant

d'éventuelles imputations au titre de l'année d'imposition qui précède celle au titre de laquelle la réduction est demandée.

6. 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'I.F. 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 mère intégrante ou la société filiale intégrante 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'I.F. 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'I.F. au niveau des différentes sociétés du groupe ne peut pas dépasser le montant de l'I.R.C., 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'I.F. en cas de l'application du régime d'intégration fiscale prévu par l'article 164bis L.I.R. A partir de l'année d'imposition 2015 (date clé de l'assiette au 1.1.2015), la réduction globale de l'I.F. demandée par les différentes sociétés du groupe ne peut dans son ensemble être supérieure à l'I.R.C. (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) dû avant d'éventuelles imputations par le groupe au titre 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.

La réduction de l'I.F. conformément au § 8a VStG est basée sur la cote I.R.C. due au cours de l'année d'imposition précédant celle au titre de laquelle la réduction de l'I.F. est opérée. Dans cette logique, l'I.F. d'un membre d'un groupe intégré peut uniquement être réduit par l'I.R.C. dû par le groupe intégré si le résultat fiscal dudit membre fait partie du résultat fiscal global du groupe intégré pendant l'année d'imposition précédant la date clé de fixation de l'I.F. Dans la négative, la réduction de l'I.F. est déterminée par rapport à la seule cote I.R.C. due par ce membre individuel. Dans l'affirmative, la réduction de l'I.F. est déterminée par rapport à l'I.R.C. dû par le groupe intégré, indépendamment du fait que la société fasse encore partie du groupe intégré pendant l'année d'imposition au titre de laquelle l'I.F. est fixé.

La réduction de l'I.F. subit une deuxième limitation. A partir de l'année d'imposition 2016 (date clé de fixation au 1.1.2016), la réduction ne peut pas avoir comme effet que l'I.F. dû par chacune des sociétés du groupe intégré soit inférieur à l'I.F. déterminé conformément aux dispositions du § 8, alinéa 2 VStG qui serait dû par ledit membre, alors que jusqu'à l'année d'imposition 2015 incluse, cette limite était fonction de l'I.R.C. minimum à charge des membres individuels du groupe intégré en l'absence de l'intégration fiscale.

Pour ce qui est de l'obligation de constituer la réserve correspondant au quintuple de la réduction de l'I.F. demandée, il est indifférent au niveau de quelle(s) société(s) du groupe intégré cette réserve est effectuée sous la condition que le résultat fiscal de la société concernée fasse partie du résultat fiscal global de la société intégrante au cours de l'année d'imposition précédant immédiatement celle au titre de laquelle la réduction de l'I.F. est sollicitée. En l'occurrence, il est permis au groupe de satisfaire à la condition de thésaurisation en tenant compte des possibilités ou disponibilités des différentes sociétés du groupe intégré. 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 intégré. En conséquence, il est parfaitement possible qu'une société du groupe intégré, qui n'aurait pas pu demander une réduction de l'I.F. 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.

Au cas où une société du groupe intégré se charge de la constitution de la réserve pour compte d'une autre société du groupe intégré, 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'I.F. a été demandée, ainsi que par rapport aux diverses sociétés dans le chef desquelles cette réduction est sollicitée.

Exemple 4 :

Soit M et F deux sociétés de capitaux résidentes constituées au cours de l'année 2014 dont l'exercice d'exploitation de chacune d'elles correspond à l'année civile. A partir de l'année d'imposition 2016, F est intégrée dans M jusqu'à l'année d'imposition 2020 inclusivement. Il s'ensuit que pendant les années d'imposition 2014 et 2015, M et F sont imposables du chef de leurs propres résultats fiscaux, alors que pour les années d'imposition 2016 à 2020, les résultats fiscaux de M et de F sont imposables dans le chef de la société intégrante M. A partir de l'année d'imposition 2021, M et F sont de nouveau imposables d'après le régime de droit commun.

Au titre de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1.1.2016), M sollicite une réduction de l'I.F. de 50.000,00 euros dans le cadre de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités de 2015. L'I.R.C. dû par M (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant d'éventuelles imputations) au titre de l'année d'imposition 2015 s'élève à 100.000,00 euros. La réduction maximale à laquelle M peut prétendre au titre de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1.1.2016) s'élève à

50.000,00 euros. M s'engage à constituer une réserve de 250.000,00 euros en affectation de son bénéfice de l'exercice 2015 au plus tard à la clôture de l'exercice d'exploitation 2017.

F sollicite une réduction de l'I.F. au titre de l'année d'imposition 2016 de 5.000,00 euros. Vu que F ne dispose pas de réserves libres et a réalisé une perte au cours de l'année d'imposition 2015, F ne peut pas prétendre à une réduction de l'I.F. au titre de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1.1.2016).

Vu que M et F forment seulement un groupe intégré à partir de l'année d'imposition 2016, la réduction de l'I.F. dû à titre individuel par M et F au titre de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1.1.2016) est déterminée par rapport à l'I.R.C. dû (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations) à titre individuel par M et F pour l'année d'imposition 2015. Dans le même ordre d'idées, la réserve quinquennale à constituer en affectation du bénéfice de l'année d'imposition 2015, année pendant laquelle M et F ne formaient pas de groupe intégré, peut seulement être alimentée par le bénéfice (et, le cas échéant, les réserves libres antérieurement constituées) réalisé à titre individuel par M ou F.

Calcul de la réserve quinquennale :

| | | |
|--|-----------------|------------------|
| réserve quinquennale à constituer par M : | 5 x 50.000,00 = | 250.000,00 euros |
| réduction de l'I.F. de l'année d'imposition 2016 dans le chef de M : | | 50.000,00 euros |

Vu qu'à partir de l'année d'imposition 2016, les résultats fiscaux de M et F sont imposables dans le chef de M, la réduction de l'I.F. normal à laquelle peuvent prétendre M et F conformément au § 8a VStG est à déterminer par rapport à la cote I.R.C. (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations) du groupe intégré formé par M et F. Il s'ensuit qu'à partir de l'année d'imposition 2017 (date clé de l'assiette au 1.1.2017) soit M, soit F peuvent s'engager à constituer la réserve quinquennale en affectation du bénéfice réalisé par chaque société du groupe intégré, afin de pouvoir réduire l'I.F. normal, dont chacune est redevable à titre individuel conformément au § 8a VStG.

Au titre de l'année d'imposition 2017 (date clé de l'assiette au 1.1.2017), M sollicite une réduction de l'I.F. de 60.000,00 euros. L'I.R.C. dû par le groupe intégré (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant d'éventuelles imputations) de l'année d'imposition 2016 s'élève à 150.000,00 euros. La réduction maximale à laquelle M peut prétendre au titre de l'année d'imposition 2017 (date clé de l'assiette au 1.1.2017) s'élève à 60.000,00 euros. M s'engage à constituer une réserve de 300.000,00 euros en affectation de son bénéfice de l'exercice 2016 au plus tard à la clôture de l'exercice d'exploitation 2018.

F sollicite une réduction de l'I.F. au titre de l'année d'imposition 2017 (date clé de l'assiette au 1.1.2017) de 6.000,00 euros. F ne dispose pas de réserves libres et a réalisé une perte au cours de l'année d'imposition 2016. M s'engage à constituer la réserve correspondant au quintuple de la réduction de l'I.F. demandée par F en affectation de son propre bénéfice de l'exercice 2016 au plus tard à la clôture de l'exercice d'exploitation 2018. Les réductions sont conformes aux dispositions du § 8a VStG.

Calcul de la réserve quinquennale :

réserve quinquennale à constituer par M :

$5 \times 60.000,00 = 300.000,00$ euros

réserve quinquennale à constituer par M pour le compte de F :

$5 \times 6.000,00 = \underline{30.000,00}$ euros

total de la réserve quinquennale :

330.000,00 euros

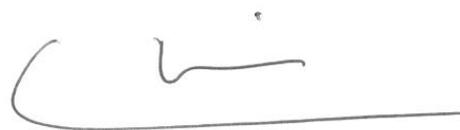
réduction de l'I.F. de l'année d'imposition 2017

dans le chef de M : 60.000,00 euros

dans le chef de F : 6.000,00 euros

Luxembourg, le 16 juin 2016

Le Directeur des Contributions,



Exemple 5:

Les sociétés de capitaux résidentes M (société intégrante), F1 (société intégrée) et F2 (société intégrée) sont fiscalement intégrées pendant les années d'imposition N à N + 4. Pour les besoins de l'exemple, il est admis que l'IRC minimum soit abrogé à partir de l'an N - 1.

Données concernant la détermination de l'I.F. minimum au 1.1. de l'année N

Vu que le groupe intégré n'existe qu'à partir de l'année N, la détermination de l'I.F. minimum se fait pour chacune des sociétés par rapport à sa propre cote d'impôt.

(IRC N-1 majoré de la contribution au fonds pour l'emploi - bonifications d'impôt)

| 1 | Année N - 1 | M | F1 | F2 |
|---|---|------------------|-----------------|---------------|
| 2 | I.R.C. (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) | 107.500,00 | 20.000,00 | 0,00 |
| 3 | Bonification d'impôt année N - 1 | 60.000,00 | 10.000,00 | 0,00 |
| 4 | Bonifications d'impôt années antérieures | - | 5.000,00 | 0,00 |
| 5 | Retenue à la source indigène | 10.500,00 | - | 15.000,00 |
| 6 | I.R.C. dû | 37.000,00 | 5.000,00 | 0,00 |
| 7 | Total du bilan 31.12. N - 1 | 55.000.000,00 | 8.000.000,00 | 16.000.000,00 |
| 8 | Somme des actifs financiers 31.12. N - 1 | 49.000.000,00 | 2.000.000,00 | 4.000.000,00 |

Détermination de l'I.F. au 1.1. de l'année N

| 9 | I.F. au 1.1. année N | M | F1 | F2 |
|----|---|------------------|-----------------|----------------------|
| 10 | Fortune imposable | 10.000 000,00 | 200.000,00 | -400.000,00 |
| 11 | I.F. § 8, al. 1 VStG | 50.000,00 | 1.000,00 | - |
| 12 | I.F. § 8, al. 2 VStG | 32.100,00 | 5.350,00 | 16.050,00 |
| 13 | Réduction (I.R.C. année N - 1 majoré de la contribution du fonds pour l'emploi - bonifications d'impôt) | 32.100,00 | 5.000,00 | - |
| 14 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réduction | - | 350,00 | 16.050,00 |
| 15 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réduction > I.F. § 8, al. 1 VStG | non | non | oui |
| 16 | I.F. dû au 1.1. année N (§ 8, al. 1 VStG) | 50.000,00 | 1.000,00 | - |
| 17 | I.F. minimum dû au 1.1. année N (§ 8, al. 2 VStG) | - | - | 16 050,00 |
| 18 | I.F. dû au 1.1. année N (§ 8 VStG) | 50.000,00 | 1.000,00 | 16.050,00 |
| 19 | § 8a VStG applicable | oui | oui | non |
| 20 | Réduction maximale (montant le plus petit des montants : ligne 2 et ligne 16 – ligne 14) | 50.000,00 | 650,00 | 16.050,00 |
| 21 | Réduction I.F. demandée | 50.000,00 | 1.000,00 | 16.050,00 |
| 22 | Réduction I.F. accordée | 50.000,00 | 650,00 | 0,00 |
| 23 | I.F. dû au 1.1. année N (après réduction § 8a VStG) | 0,00 | 350,00 | 16.050,00 |
| 24 | Réserve quinquennale à constituer | 250.000,00 | 3.250,00 | 0,00 |

Données concernant la détermination de l'I.F. minimum au 1.1. de l'année N + 1

* Les résultats fiscaux de F1 et de F2 de l'année N sont imposés dans le chef de M pendant la période d'intégration fiscale.

| 1 | Année N | M | F1* | F2* |
|---|---|------------|-------|-------|
| 2 | I.R.C. (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) | 405.000,00 | néant | néant |
| 3 | Bonification d'impôt année N | 378.000,00 | néant | néant |
| 4 | Bonifications d'impôt années antérieures | | néant | néant |
| 5 | Retenue à la source indigène | 10.000,00 | néant | néant |
| 6 | I.R.C. dû | 17.000,00 | - | |

| | | | | |
|---|--------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| 7 | Total du bilan 31.12. N | 40.000.000,00 | 25.000.000,00 | 35.000.000,00 |
| 8 | Somme des actifs financiers 31.12. N | 39.000.000,00 | 5.000.000,00 | 4.000.000,00 |

Détermination I.F. au 1.1. année N + 1

| 9 | I.F. au 1.1. année N + 1 | M | F1 | F2 |
|----|--------------------------|---------------|------------|--------------|
| 10 | Fortune imposable | 10.000.000,00 | 400.000,00 | 5.000.000,00 |
| 11 | I.F. § 8, al. 1 VStG | 50.000,00 | 2.000,00 | 25.000,00 |

| | | | | |
|----|--|---------------------|-----------|-----------|
| 12 | I.F. § 8, al. 2 VStG | 3.210,00 | 21.400,00 | 32.100,00 |
| 13 | Réduction (I.R.C. année N majoré de la contribution au fonds pour l'emploi - bonifications d'impôt) | - | - | 27.000,00 |
| 14 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réduction (I.R.C. année N majoré de la contribution au fonds pour l'emploi - bonifications d'impôt) | 3.210,00 | 21.400,00 | 5.100,00 |
| 15 | Réduction dépassement limite maximale groupe intégré 32.100,00 € | 3.210,00 | 0,00 | 0,00 |
| 16 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réductions | 3.210,00 | 21.400,00 | 5.100,00 |
| 17 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réductions > I.F. § 8, al. 1 VStG | non | oui | non |

| | | | | |
|----|---|-----------|-----------|-----------|
| 18 | I.F. § 8, al. 1 VStG | 50.000,00 | - | 25.000,00 |
| 19 | I.F. § 8, al. 2 VStG (après réductions) | - | 21.400,00 | - |
| 20 | I.F. dû au 1.1. de l'année N + 1 (§ 8 VStG) | 50.000,00 | 21.400,00 | 25.000,00 |

| | | | | |
|----|---|-----------------|----------------------|-----------------|
| 21 | § 8a VStG applicable | oui | non | oui |
| 22 | Réduction maximale (montant le plus petit : ligne 2 et ligne 18 – ligne 16) | 46.790,00 | 46.790,00 | 19.900,00 |
| 23 | Réduction I.F. demandée | 50.000,00 | - | 25.000,00 |
| 24 | Réduction I.F. accordée | 46.790,00 | - | 19.900,00 |
| 25 | I.F. dû au 1.1. année N + 1 (après réduction § 8a VStG) | 3.210,00 | 21.400,00 | 5.100,00 |

| | | | | |
|----|--|------------|------|-----------|
| 26 | Réserve quinquennale à constituer soit par M, soit par F1 soit par F2 | 233.950,00 | 0,00 | 99.500,00 |
|----|--|------------|------|-----------|

Données concernant la détermination de l'I.F. minimum au 1.1. de l'année N + 2

* Les résultats fiscaux de F1 et de F2 de l'année N + 1 sont imposés dans le chef de M.

| 1 | Année N + 1 | M | F1* | F2* |
|---|---|------------|-------|-------|
| 2 | I.R.C. (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) | 100.000,00 | néant | néant |
| 3 | Bonification d'impôt année N + 1 | 225.000,00 | néant | néant |
| 4 | Bonifications d'impôt années antérieures | - | néant | néant |
| 5 | Retenue à la source indigène | | néant | néant |
| 6 | I.R.C. dû | - | - | - |

| | | | | |
|---|--|---------------|---------------|---------------|
| 7 | Total du bilan 31.12. N + 1 | 40.000.000,00 | 27.000.000,00 | 35.000.000,00 |
| 8 | Somme des actifs financiers 31.12. N + 1 | 35.000.000,00 | 5.000.000,00 | 4.000.000,00 |

Détermination I.F. au 1.1. année N + 2

| 9 | I.F. au 1.1. année N + 2 | M | F1 | F2 |
|----|--------------------------|---------------|------------|--------------|
| 10 | Fortune imposable | 10.000.000,00 | 400.000,00 | 5.000.000,00 |
| 11 | I.F. § 8, al. 1 VStG | 50.000,00 | 2.000,00 | 25.000,00 |

| | | | | |
|----|--|----------------------|-----------|-----------|
| 12 | I.F. § 8, al. 2 VStG | 32.100,00 | 21.400,00 | 32.100,00 |
| 13 | Réduction (I.R.C. année N + 1 majoré de la contribution au fonds pour l'emploi - bonifications d'impôt) | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 14 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réduction (I.R.C. année N + 1 majoré de la contribution au fonds pour l'emploi - bonifications d'impôt) | 32.100,00 | 21.400,00 | 32.100,00 |
| 15 | Réduction dépassement limite maximale groupe intégré 32.100,00 € | 32.100,00 | 21.400,00 | 32.100,00 |
| 16 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réductions | 32.100,00 | 0,00 | 0,00 |
| 17 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réductions > I.F. § 8, al. 1 VStG | non | non | non |

| | | | | |
|----|---|-----------|----------|-----------|
| 18 | I.F. § 8, al. 1 VStG | 50.000,00 | 2.000,00 | 25.000,00 |
| 19 | I.F. § 8, al. 2 VStG (après réductions) | - | - | - |
| 20 | I.F. dû au 1.1. de l'année N + 2 (§ 8 VStG) | 50.000,00 | 2.000,00 | 25.000,00 |

| | | | | |
|----|---|------------------|-------------|-------------|
| 21 | § 8a VStG applicable | oui | oui | oui |
| 22 | Réduction maximale (montant le plus petit : ligne 2 et ligne 18 – ligne 16) | 17.900,00 | 2.000,00 | 25.000,00 |
| 23 | Réduction I.F. demandée | 17.900,00 | 2.000,00 | 25.000,00 |
| 24 | Réduction I.F. accordée | 17.900,00 | 2.000,00 | 25.000,00 |
| 25 | I.F. dû au 1.1. année N + 2 (après réduction § 8a VStG) | 32.100,00 | 0,00 | 0,00 |

| | | | | |
|----|--|-----------|-----------|------------|
| 26 | Réserve quinquennale à constituer soit par M, soit par F1 soit par F2 | 89.500,00 | 10.000,00 | 125.000,00 |
|----|--|-----------|-----------|------------|

Données concernant la détermination de l'I.F. minimum au 1.1. de l'année N + 3

* Les résultats fiscaux de F1 et de F2 de l'année N + 2 sont imposés dans le chef de M.

| | | | | |
|---|---|------------|------------|------------|
| 1 | Année N + 2 | M | F1* | F2* |
| 2 | I.R.C. (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) | 140.000,00 | néant | néant |
| 3 | Bonification d'impôt année N + 2 | - | néant | néant |
| 4 | Bonifications d'impôt années antérieures | 125.000,00 | néant | néant |
| 5 | Retenue à la source indigène | | néant | néant |
| 6 | I.R.C. dû | 15.000,00 | - | - |

| | | | | |
|---|--|---------------|---------------|---------------|
| 7 | Total du bilan 31.12. N + 2 | 41.000.000,00 | 14.000.000,00 | 36.000.000,00 |
| 8 | Somme des actifs financiers 31.12. N + 2 | 23.000.000,00 | 5.000.000,00 | 6.000.000,00 |

Détermination I.F. au 1.1. année N + 3

| | | | | |
|----|---------------------------------|--------------|------------|--------------|
| 9 | I.F. au 1.1. année N + 3 | M | F1 | F2 |
| 10 | Fortune imposable | 5.500.000,00 | 200.000,00 | 5.500.000,00 |
| 11 | I.F. § 8, al. 1 VStG | 27.500,00 | 1.000,00 | 27.500,00 |

| | | | | |
|----|--|----------------------|-----------|-----------|
| 12 | I.F. § 8, al. 2 VStG | 32.100,00 | 10.700,00 | 32.100,00 |
| 13 | Réduction (I.R.C. année N + 2 majoré de la contribution au fonds pour l'emploi - bonifications d'impôt) | - | . | 15.000,00 |
| 14 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réduction (I.R.C. année N + 2 majoré de la contribution au fonds pour l'emploi - bonifications d'impôt) | 32.100,00 | 10.700,00 | 17.100,00 |
| 15 | Réduction dépassement limite maximale groupe intégré 32.100,00 € | 32.100,00 | 10.700,00 | 17.100,00 |
| 16 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réductions | 32.100,00 | 0,00 | 0,00 |
| 17 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réductions > I.F. § 8, al. 1 VStG | oui | non | non |

| | | | | |
|----|---|-----------|----------|-----------|
| 18 | I.F. § 8, al. 1 VStG | - | 1.000,00 | 27.500,00 |
| 19 | I.F. § 8, al. 2 VStG (après réductions) | 32.100,00 | - | - |
| 20 | I.F. dû au 1.1. de l'année N + 3 (§ 8 VStG) | 32.100,00 | 1.000,00 | 27.500,00 |

| | | | | |
|----|--|----------------------|-------------|-------------|
| 21 | § 8a VStG applicable | non | oui | oui |
| 22 | Réduction maximale (montant le plus petit des montants : ligne 2 et ligne 18 – ligne 16) | 32.100,00 | 1.000,00 | 27.500,00 |
| 23 | Réduction I.F. demandée | 32.100,00 | 1.000,00 | 27.500,00 |
| 24 | Réduction I.F. accordée | 0,00 | 1.000,00 | 27.500,00 |
| 25 | I.F. dû au 1.1. année N + 3 (après réduction § 8a VStG) | 32.100,00 | 0,00 | 0,00 |

| | | | | |
|----|--|------|----------|------------|
| 26 | Réserve quinquennale à constituer soit par M, soit par F1 soit par F2 | 0,00 | 5.000,00 | 137.500,00 |
|----|--|------|----------|------------|

Données concernant la détermination de l'I.F. minimum au 1.1. de l'année N + 4

* Les résultats fiscaux de F1 et de F2 de l'année N + 3 sont imposés dans le chef de M.

| 1 | Année N + 3 | M | F1* | F2* |
|---|---|------------|-------|-------|
| 2 | I.R.C. (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) | 335.000,00 | néant | néant |
| 3 | Bonification d'impôt année N + 3 | 525.000,00 | néant | néant |
| 4 | Bonifications d'impôt années antérieures | - | néant | néant |
| 5 | Retenue à la source indigène | | néant | néant |
| 6 | I.R.C. dû | - | - | - |

| | | | | |
|---|--|---------------|---------------|---------------|
| 7 | Total du bilan 31.12. N + 3 | 44.000.000,00 | 36.000.000,00 | 35.000.000,00 |
| 8 | Somme des actifs financiers 31.12. N + 3 | 37.000.000,00 | 5.000.000,00 | 4.000.000,00 |

Détermination I.F. au 1.1. année N + 4

| 9 | I.F. au 1.1. année N + 4 | M | F1 | F2 |
|----|--------------------------|--------------|------------|--------------|
| 10 | Fortune imposable | 3.500.000,00 | 700.000,00 | 5.500.000,00 |
| 11 | I.F. § 8, al. 1 VStG | 17.500,00 | 3.500,00 | 27.500,00 |

| | | | | |
|----|--|----------------------|-----------|-----------|
| 12 | I.F. § 8, al. 2 VStG | 32.100,00 | 32.100,00 | 32.100,00 |
| 13 | Réduction (I.R.C. année N + 3 majoré de la contribution du fonds pour l'emploi - bonifications d'impôt) | - | - | - |
| 14 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réduction (I.R.C. année N + 3 majoré de la contribution du fonds pour l'emploi - bonifications d'impôt) | 32.100,00 | 32.100,00 | 32.100,00 |
| 15 | Réduction dépassement limite maximale groupe intégré 32.100,00 € | 32.100,00 | 32.100,00 | 32.100,00 |
| 16 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réductions | 32.100,00 | 0,00 | 0,00 |
| 17 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réductions > I.F. § 8, al. 1 VStG | oui | non | non |

| | | | | |
|----|---|-----------|----------|-----------|
| 18 | I.F. § 8, al. 1 VStG | - | 3.500,00 | 27.500,00 |
| 19 | I.F. § 8, al. 2 VStG (après réductions) | 32.100,00 | - | - |
| 20 | I.F. dû au 1.1. de l'année N + 4 (§ 8 VStG) | 32.100,00 | 3.500,00 | 27.500,00 |

| | | | | |
|----|---|----------------------|-------------|-------------|
| 21 | § 8a VStG applicable | non | oui | oui |
| 22 | Réduction maximale (montant le plus petit : ligne 2 et ligne 18 – ligne 16) | 32.100,00 | 3.500,00 | 27.500,00 |
| 23 | Réduction I.F. demandée | 32.100,00 | 3.500,00 | 27.500,00 |
| 24 | Réduction I.F. accordée | 0,00 | 3.500,00 | 27.500,00 |
| 25 | I.F. dû au 1.1. année N + 4 (après réduction § 8a VStG) | 32.100,00 | 0,00 | 0,00 |

| | | | | |
|----|--|------|-----------|------------|
| 26 | Réserve quinquennale à constituer soit par M, soit par F1 soit par F2 | 0,00 | 17.500,00 | 137.500,00 |
|----|--|------|-----------|------------|

Données concernant la détermination de l'I.F. minimum au 1.1. de l'année N + 5

* Les résultats fiscaux de F1 et de F2 de l'année N + 4 sont imposés dans le chef de M.

| | | | | |
|---|---|---------------|---------------|---------------|
| 1 | Année N + 4 | M | F1* | F2* |
| 2 | I.R.C. (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) | 525.000,00 | néant | néant |
| 3 | Bonification d'impôt année N + 4 | 190.000,00 | néant | néant |
| 4 | Bonifications d'impôt années antérieures | - | néant | néant |
| 5 | Retenue à la source indigène | - | néant | néant |
| 6 | I.R.C. dû | 335.000,00 | - | - |
| 7 | Total du bilan 31.12. N + 4 | 44.000.000,00 | 10.000.000,00 | 35.000.000,00 |
| 8 | Somme des actifs financiers 31.12. N + 4 | 37.000.000,00 | 5.000.000,00 | 4.000.000,00 |

Détermination I.F. au 1.1. année N + 5

| | | | | |
|----|--|----------------------|----------------------|--------------|
| 9 | I.F. au 1.1. année N + 5 | M | F1 | F2 |
| 10 | Fortune imposable | 3.500.000,00 | - | 5.500.000,00 |
| 11 | I.F. § 8, al. 1 VStG | 17.500,00 | - | 27.500,00 |
| 12 | I.F. § 8, al. 2 VStG | 32.100,00 | 5.350,00 | 32.100,00 |
| 13 | Réduction (I.R.C. année N + 4 majoré de la contribution au fonds pour l'emploi - bonifications d'impôt) | 32.100,00 | 5.350,00 | 32.100,00 |
| 14 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réduction (I.R.C. année N + 4 majoré de la contribution au fonds pour l'emploi - bonifications d'impôt) | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 15 | Réduction dépassement limite maximale groupe intégré 32.100,00 € | 32.100,00 | - | - |
| 16 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réductions | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 17 | I.F. § 8, al. 2 VStG après réductions > I.F. § 8, al. 1 VStG | non | non | non |
| 18 | I.F. § 8, al. 1 VStG | 17.500,00 | - | 27.500,00 |
| 19 | I.F. § 8, al. 2 VStG (après réductions) | - | - | - |
| 20 | I.F. dû au 1.1. de l'année N + 5 (§ 8 VStG) | 17.500,00 | - | 27.500,00 |
| 21 | § 8a VStG applicable | oui | non | oui |
| 22 | Réduction maximale (montant le plus petit : ligne 2 et ligne 18 – ligne 16) | 17.500,00 | 17.500,00 | 27.500,00 |
| 23 | Réduction I.F. demandée | 17.500,00 | 0,00 | 27.500,00 |
| 24 | Réduction I.F. accordée | 17.500,00 | 0,00 | 27.500,00 |
| 25 | I.F. dû au 1.1. année N + 5 (après réduction § 8a VStG) | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 26 | Réserve quinquennale à constituer soit par M, soit par F1 soit par F2 | 87.500,00 | 0,00 | 137.500,00 |