



Circulaire du directeur des contributions
I.Fort. n° 51 du 2 juin 2016¹

I. Fort. n° 51

Objet: Modifications des dispositions régissant la fixation de l'impôt sur la fortune applicables avec effet à partir du 1^{er} janvier 2016

SOMMAIRE

1. Introduction

2. Modifications encadrant l'introduction de l'I.F. minimum

2.1. Modifications ayant trait au champ d'application de l'I.F. minimum

2.2. Modifications ayant trait à l'abrogation de l'imposition minimale basée sur la fixation d'une fortune minimale

2.2.1. Modification du paragraphe 4 VStG (base d'imposition)

2.2.2. Abrogation du paragraphe 6 VStG (imposition minimale et limite d'imposition des organismes à caractère collectif)

2.2.3. Modification du paragraphe 7 VStG (fortune imposable)

3. Modification du paragraphe 8 VStG (taux de l'I.F. et I.F. minimum)

3.1. Généralités

3.2. I.F. normal (paragraphe 8, alinéa 1^{er} VStG)

3.2.1. Champ d'application

3.2.2. Tarif de l'I.F. normal

3.3. I.F. minimum (paragraphe 8, alinéa 2 VStG)

3.3.1. Champ d'application

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.

- 3.3.2. Détermination de l'I.F. minimum
 - 3.3.2.1. I.F. minimum au sens du paragraphe 8, alinéa 2, lettre a)
VStG
 - 3.3.2.1.1. Critères à remplir
 - 3.3.2.1.2. Tarif
 - 3.3.2.2. I.F. minimum au sens du paragraphe 8, alinéa 2, lettre b)
VStG
 - 3.3.2.2.1. Critères à remplir
 - 3.3.2.2.2. Tarif
- 3.3.3. Bilan à considérer
- 3.3.4. Accrochement du bilan fiscal au bilan commercial
- 3.3.5. Etablissements stables et immeubles situés dans un Etat conventionné
- 3.3.6. Collectivité en liquidation
- 3.3.7. Réduction de l'I.F. minimum
- 3.3.8. Régime d'intégration fiscale
 - 3.3.8.1. Généralités
 - 3.3.8.2. Dispositions applicables en cas d'application du régime d'intégration fiscale
 - 3.3.8.3. Montant global maximum de l'I.F. minimum dont sont passibles les membres d'un groupe intégré

1. Introduction

Les articles 3 à 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) (ci-après : la loi du 18 décembre 2015)

modifient, avec effet à partir du 1^{er} janvier 2016 (date clé de l'assiette au 1.1.2016), les dispositions régissant l'établissement de l'impôt sur la fortune (« I.F. ») dans le chef des organismes à caractère collectif.

La présente circulaire décrit les amendements apportés à la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (VStG), hormis ceux opérés par l'article 3, numéro 6 ayant trait au paragraphe 8a VStG (réduction de l'impôt), ainsi que ceux apportés à la loi modifiée du 22 mars 2004 relative à la titrisation, à la loi modifiée du 15 juin 2004 relative à la Société d'investissement en capital à risque (SICAR), ainsi qu'à 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).

Les amendements susvisés modifient de manière fondamentale le tarif de l'I.F. en modulant le taux unique de l'I.F. et en remplaçant l'imposition minimale basée sur la fixation d'une assiette minimale voire d'une fortune minimale par un impôt sur la fortune minimum (« I.F. minimum ») calqué sur l'I.R.C. minimum auquel il se substitue. Dorénavant, le paragraphe 8 VStG se compose de deux alinéas. L'alinéa 1^{er} définit désormais le taux de l'I.F. (« I.F. normal »), alors que l'alinéa 2 renferme les dispositions ayant trait à l'I.F. minimum. L'introduction de l'I.F. minimum va de pair avec certaines modifications d'ordre technique concernant notamment le champ d'application de l'I.F. minimum, ainsi que l'abrogation de l'imposition minimale établie sur la base d'une fortune minimale à laquelle étaient soumis jusqu'ici certains organismes à caractère collectif conformément au paragraphe 6 VStG.

Dans ce contexte, il échet de signaler que l'article 2 de la loi du 18 décembre 2015 abroge l'article 174, alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ayant trait à l'I.R.C. minimum avec effet à partir de l'année d'imposition 2016. A ce sujet, il importe de préciser que l'I.R.C. minimum considéré comme une avance imputable conformément aux dispositions de l'article 174, alinéa 6 L.I.R. reste imputable sur la cote d'impôt I.R.C. de l'année d'imposition 2016 et des années d'imposition suivantes dans la mesure où il n'a pas pu être imputé sur la cote d'impôt I.R.C. des années d'imposition précédentes.

2. Modifications encadrant l'introduction de l'I.F. minimum

(articles 3, numéros 1 à 4, 4, 5 et 6 de la loi du 18 décembre 2015)

2.1. Modifications ayant trait au champ d'application de l'I.F. minimum

(articles 3, numéro 1, 4, 5 et 6 de la loi du 18 décembre 2015)

Avant les modifications opérées par la loi du 18 décembre 2015, les sociétés de titrisation et les sociétés d'investissement en capital à risque (SICAR) étaient exemptes de l'I.F. conformément aux dispositions du paragraphe 3, alinéa 1^{er}, numéros 4 et 5 VStG. Il en était de même des sociétés d'épargne-pension à capital variable (sepcav) et des associations d'épargne-pension (assep) dont l'exemption de l'I.F. était ancrée à l'article 104 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).

Or, ces organismes étaient soumis à l'I.R.C. minimum depuis l'année d'imposition 2013. Dans un souci d'équité fiscale, il a été jugé que lesdits organismes devraient également être soumis à l'I.F. minimum qui se substitue à l'I.R.C. minimum à partir de l'année d'imposition 2016. L'article 3, numéro 1 de la loi du 18 décembre 2015 remodèle et complète le paragraphe 3 VStG ayant trait aux contribuables résidents qui sont exemptés de l'I.F. afin de permettre le prélèvement de l'I.F. minimum dans le chef desdits organismes, même s'ils restent exemptés de l'I.F. normal.

Dans le même ordre d'idées, les articles 4 à 6 de la loi du 18 décembre 2015 modifient l'article 90 de la loi modifiée du 22 mars 2004 relative à la titrisation, l'article 35 de la loi modifiée du 15 juin 2004 relative à la Société d'investissement en capital à risque (SICAR) et l'article 104 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).

A partir de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1.1.2016),

- les sociétés de titrisation constituées sous la forme d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions, d'une société à responsabilité limitée ou d'une société coopérative organisée comme une société anonyme ;
- les sociétés d'investissement en capital à risque (SICAR) constituées sous la forme d'une société en commandite par actions, d'une société coopérative organisée sous forme de société anonyme, d'une société à responsabilité limitée ou d'une société anonyme de droit luxembourgeois ;
- les sociétés d'épargne-pension à capital variable (sepcav) constituées sous la forme d'une société coopérative organisée comme une société anonyme de droit luxembourgeois et
- les associations d'épargne-pension (assep) constituées sous la forme juridique d'une association d'épargne-pension

sont ainsi soumises à l'I.F. minimum établi conformément au paragraphe 8, alinéa 2 VStG, mais continuent à être exemptées de l'I.F. normal déterminé par application du taux d'impôt fixé au paragraphe 8, alinéa 1^{er} VStG à la fortune imposable.

2.2. Modifications ayant trait à l'abrogation de l'imposition minimale basée sur la fixation d'une fortune minimale

(article 3, numéros 2, 3 et 4 de la loi du 18 décembre 2015)

2.2.1. Modification du paragraphe 4 VStG (base d'imposition)

(article 3, numéro 2 de la loi du 18 décembre 2015)

Le paragraphe 4 VStG fixe la base d'imposition de l'I.F. Aux termes du paragraphe 4, alinéa 1^{er} VStG, la fortune totale (« Gesamtvermögen ») des contribuables résidents et la fortune indigène (« Inlandsvermögen ») des contribuables non résidents sont à mettre en compte avec la valeur déterminée selon les paragraphes 73 à 77 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs (« BewG ») lors de l'assiette de l'I.F.

La notion de fortune totale englobe aussi bien la fortune située au Grand-Duché que celle se trouvant à l'étranger. Toutefois, en vertu du paragraphe 73, alinéa 2 BewG les éléments de fortune exonérés par la VStG ou par d'autres lois ne sont pas à comprendre dans la fortune totale. Il s'ensuit notamment que les éléments de fortune situés dans un Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention en vue d'éviter la double imposition (« convention D.I. ») ne font pas partie de la fortune

totale de l'organisme à caractère collectif résident si ladite convention attribue le droit d'imposition de ces éléments à l'autre Etat. Lesdits éléments de fortune ne sont pas non plus à prendre en considération pour déterminer le taux de l'I.F. conformément au paragraphe 8, alinéa 1^{er} VStG. Les éléments de fortune situés dans un Etat avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention D.I. ou dont le droit d'imposition est attribué au Luxembourg en vertu d'une convention D.I. font partie de la fortune totale et sont pris en compte pour déterminer le taux de l'I.F. conformément au paragraphe 8, alinéa 1^{er} VStG.

Aux termes du paragraphe 4, alinéa 2 VStG, la valeur de la fortune totale ou de la fortune indigène est arrondie au multiple inférieur de 1.000 euros. Ce montant arrondi constitue la fortune imposable.

Jusqu'à l'année d'imposition 2015 incluse (date clé de l'assiette au 1.1.2015), le paragraphe 4 VStG disposait que dans le chef des sociétés de capitaux résidentes la fortune minimale fixée conformément au paragraphe 6, alinéa 1^{er} VStG était au moins à mettre en compte en tant que fortune totale. Vu que l'imposition minimale établie sur la base d'une fortune minimale est remplacée par un I.F. minimum à partir de l'année d'imposition 2016, l'article 3, numéro 2 de la loi du 18 décembre 2015 supprime le renvoi à cette disposition devenue caduque.

En même temps, le paragraphe 4 VStG est complété par une disposition précisant que l'I.F. minimum n'est pas affecté par la base d'imposition. En d'autres mots, un organisme à caractère collectif reste toujours redevable de l'I.F. minimum au cas où l'I.F. déterminé en fonction de la base d'imposition est inférieur à l'I.F. minimum fixé conformément au paragraphe 8, alinéa 2 VStG.

2.2.2. Abrogation du paragraphe 6 VStG (imposition minimale et limite d'imposition des organismes à caractère collectif)
(article 3, numéro 3 de la loi du 18 décembre 2015)

Jusqu'à l'année d'imposition 2015 incluse (date clé de l'assiette au 1.1.2015), les sociétés de capitaux résidentes dont la fortune totale était inférieure à certains minima étaient imposables du chef d'une fortune minimale fixée conformément au paragraphe 6, alinéa 1^{er} VStG. En même temps, les organismes à caractère collectif résidents énumérés au paragraphe 1^{er}, numéro 2, lettres b) à f) VStG, à savoir les sociétés coopératives et les associations agricoles, les associations d'assurances mutuelles, les autres personnes morales de droit privé, les associations, établissements,

fondations et autres patrimoines d'affectation non investis de la personnalité civile, ainsi que les instituts de crédit de droit public n'étaient redevables de l'I.F. que lorsque leur fortune totale dépassait 2.500 euros conformément au paragraphe 6, alinéa 2 VStG.

L'article 3, numéro 3 de la loi du 18 décembre 2015 abroge le paragraphe 6, alinéas 1^{er} et 2 VStG à partir de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1.1.2016). L'introduction de l'I.F. minimum en remplacement de l'I.R.C. minimum rend superflu les dispositions régissant la fixation d'une fortune minimale conformément au paragraphe 6, alinéa 1^{er} VStG. Par ailleurs, le fait de soumettre certains organismes à caractère collectif seulement à l'I.F. lorsque leur fortune totale dépasse 2.500 euros ne se justifie plus, vu que l'I.F. minimum doit s'appliquer à tous les organismes à caractère collectif résidents de manière cohérente et uniforme.

2.2.3. Modification du paragraphe 7 VStG (fortune imposable)

(article 3, numéro 4 de la loi du 18 décembre 2015)

Le paragraphe 7 VStG détermine, entre autres, la fortune imposable des organismes à caractère collectif soumis à l'I.F. Jusqu'à l'année d'imposition 2015 incluse (date clé de l'assiette au 1.1.2015), le paragraphe 7, numéro 1, lettre a) VStG précisait que dans le chef des sociétés de capitaux résidentes, la fortune imposable correspond à la fortune totale, mais au moins à la fortune minimale déterminée conformément au paragraphe 6, alinéa 1^{er} VStG. Aux termes du paragraphe 7, numéro 1, lettre c) VStG, les organismes à caractère collectif résidents visés au paragraphe 6, alinéa 2 VStG étaient seulement imposables si leur fortune totale dépassait 2.500 euros.

Suite à l'abrogation du paragraphe 6 VStG par l'article 3, numéro 3 de la loi du 18 décembre 2015, l'article 3, numéro 4 de ladite loi adapte le paragraphe 7 VStG en supprimant le renvoi à la fortune minimale figurant à son numéro 1, lettre b), ainsi que son numéro 1, lettre c). A partir de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1.1.2016), le paragraphe 7, numéro 1, lettre b) VStG précise ainsi que la fortune imposable des organismes à caractère collectif visés au paragraphe 1, alinéa 1^{er}, numéro 2 VStG (i.e. les organismes à caractère collectif résidents) correspond à la fortune totale.

3. Modification du paragraphe 8 VStG (taux de l'I.F. et I.F. minimum)

(article 3, numéro 5 de la loi du 18 décembre 2015)

3.1. Généralités

Depuis l'abrogation de l'I.F. dans le chef des personnes physiques, avec effet à partir de l'année d'imposition 2006, seuls les organismes à caractère collectif résidents ou non résidents énumérés aux paragraphes 1, alinéa 1^{er}, numéro 2 et 2, alinéa 1^{er}, numéro 2 VStG sont soumis à l'I.F., à moins qu'ils ne jouissent d'une exemption personnelle en vertu du paragraphe 3 VStG ou en vertu d'une loi spéciale.

L'obligation fiscale des organismes à caractère collectif commence dès leur constitution c'est-à-dire à partir de la date de l'acte de constitution. Elle peut également prendre naissance à partir du moment où les motifs de leur exemption personnelle intégrale disparaissent. L'assujettissement à l'impôt sur la fortune des organismes à caractère collectif cesse avec leur existence. En cas de dissolution avec liquidation, l'obligation fiscale prend seulement fin avec la clôture de la liquidation.

L'assiette de l'I.F. est établie chaque année civile sur la base de la fortune imposable déterminée au début de la période d'assiette. Le début de cette période qui court du 1^{er} janvier au 31 décembre de l'année, est la date clé de l'assiette. La date clé coïncide avec le début d'une année déterminée, ou pour être précis, avec l'heure 0 de cette nouvelle année. L'impôt établi à cette date reste valable pour une année. Cette date est déterminante pour trancher la question de savoir si un organisme à caractère collectif est, en principe, imposable et, dans l'affirmative, s'il est à considérer comme contribuable résident ou non résident au regard de l'I.F. Il s'ensuit que les organismes à caractère collectif qui ne remplissent pas encore, ou qui ne remplissent plus, les conditions liées à l'imposabilité personnelle à la date clé de l'assiette, ne sont pas à soumettre à l'impôt pour cette année.

A titre d'exemple, un organisme à caractère collectif qui est constitué en date du 2 janvier de l'année N est seulement soumis à l'I.F. à partir du 1.1. de l'année N + 1 vu qu'il n'existait pas encore à la date clé de l'assiette au 1.1. de l'an N. Un organisme à caractère collectif qui est liquidé et dissout le 31.12. de l'an N n'est plus soumis à l'I.F. au 1.1. de l'année N + 1 vu qu'il n'existait plus à cette date.

Jusqu'à l'année d'imposition 2015 incluse (date clé de l'assiette au 1.1.2015), l'I.F. était établi conformément au paragraphe 8 VStG par application du taux unique de 5% à la fortune imposable au sens du paragraphe 7 VStG.

Avec effet à partir de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1.1.2016), le paragraphe 8 VStG ayant trait au tarif de l'I.F. se compose de deux alinéas. L'alinéa 1^{er} fixe toujours le taux de l'I.F. applicable à la fortune imposable d'un organisme à caractère collectif (I.F. normal). Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, l'alinéa 2 détermine, à charge de certains organismes à caractère collectif résidents y spécifiés, un impôt minimum (I.F. minimum) calqué sur l'I.R.C. minimum en fonction de la structure et du total du bilan.

3.2. I.F. normal (paragraphe 8, alinéa 1^{er} VStG)

3.2.1. Champ d'application

Dans le chef de tout organisme à caractère collectif (résident ou non résident), l'I.F. est déterminé par application du tarif visé au paragraphe 8, alinéa 1^{er} VStG à la fortune imposable (I.F. normal), à moins que l'organisme ne bénéficie d'une exemption personnelle en vertu du paragraphe 3 VStG ou en vertu d'une loi spéciale. Dans ce contexte, il échet de noter que les organismes à caractère collectif visés au paragraphe 3, alinéa 1^{er}, numéro 6 VStG qui poursuivent des buts culturels, charitables ou d'intérêt général sont seulement exemptés de l'I.F. dans la mesure où ils n'exercent pas une activité économique. Il s'ensuit que si lesdits organismes exercent une activité économique, ils sont soumis à l'I.F. du chef des éléments de fortune affectés à cette activité.

Toutefois, dans le chef des organismes à caractère collectif visés au paragraphe 8, alinéa 2 VStG, l'I.F. minimum se substitue à l'I.F. normal lorsque l'I.F. minimum est supérieur à l'I.F. normal.

3.2.2. Tarif de l'I.F. normal

Avec effet à partir de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1.1.2016), le tarif de l'I.F. normal comporte deux paliers. Le premier reprend l'ancien taux de 5%, avec comme novation de limiter ce tarif à la fortune imposable inférieure ou égale à 500.000.000 euros. Le deuxième palier, nouvellement introduit, s'applique lorsque la fortune imposable est supérieure à 500.000.000 euros. En l'occurrence, le montant de l'I.F. normal résulte du cumul des montants suivants :

- 1) du montant de base s'élevant à 2.500.000 euros (500.000.000 euros x 5‰) ;
- 2) du montant additionnel qui correspond au taux de 0,5‰ à appliquer au différentiel entre le montant de la fortune imposable et celui de 500.000.000 euros.

Exemple 1 :

Fortune imposable : 1.750.000.000 euros

I.F. normal : $2.500.000 + 0,5‰ \times (1.750.000.000 - 500.000.000) = 3.125.000$ euros

3.3. I.F. minimum (paragraphe 8, alinéa 2 VStG)

3.3.1. Champ d'application

Aux termes du paragraphe 8, alinéa 2 VStG, seuls les contribuables *résidents* visés par le paragraphe 1, alinéa 1^{er}, numéro 2 et par le paragraphe 3, alinéa 1^{er}, numéros 4, 5, 9 et 10 VStG sont soumis à l'I.F. minimum.

Il s'ensuit que les organismes à caractère collectif *non résidents*, dont l'obligation fiscale s'étend exclusivement aux éléments de fortune situés au Luxembourg (fortune indigène au sens du paragraphe 77 BewG) ne sont pas soumis à l'I.F. minimum, ceci notamment dans le respect des conventions internationales visant à éliminer les doubles impositions.

Le paragraphe 1, alinéa 1^{er}, numéro 2 VStG couvre les organismes à caractère collectif suivants pour autant que leur administration centrale ou leur siège statutaire se trouve sur le territoire du Luxembourg :

- a) les sociétés de capitaux (les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés européennes) ;
- b) les sociétés coopératives et les associations agricoles, y compris les sociétés coopératives organisées comme les sociétés anonymes et les sociétés coopératives européennes ;
- c) les associations d'assurances mutuelles ;
- d) les autres personnes morales de droit privé ;
- e) les associations, établissements, fondations et autres patrimoines d'affectation non investis de la personnalité civile ;
- f) les instituts de crédit de droit public.

Lesdits organismes à caractère collectif résidents sont soumis à l'I.F. et sont ainsi, en principe, soumis à l'I.F. minimum pour autant qu'ils ne bénéficient pas d'une exemption personnelle conformément au paragraphe 3 VStG ou en vertu d'une disposition spéciale.

Quant aux organismes visés au paragraphe 3, alinéa 1^{er}, numéros 4, 5, 9 et 10 VStG, à savoir

- les sociétés de titrisation constituées sous la forme d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions, d'une société à responsabilité limitée ou d'une société coopérative organisée comme une société anonyme ;
- les sociétés d'investissement en capital à risque (SICAR) constituées sous la forme d'une société en commandite par actions, d'une société coopérative organisée sous forme de société anonyme, d'une société à responsabilité limitée ou d'une société anonyme de droit luxembourgeois ;
- les sociétés d'épargne-pension à capital variable (sepcav) constituées sous la forme d'une société coopérative organisée comme une société anonyme de droit luxembourgeois et
- les associations d'épargne-pension (assep) constituées sous la forme juridique d'une association d'épargne-pension,

ils sont exemptés de l'I.F. normal sous réserve de l'I.F. minimum déterminé conformément au paragraphe 8, alinéa 2 VStG. En d'autres mots, en matière de l'I.F., seules les dispositions renfermées au paragraphe 8, alinéa 2 VStG s'appliquent auxdits organismes.

3.3.2. Détermination de l'I.F. minimum

A partir de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1.1.2016), l'I.F. minimum se substitue à l'imposition minimale prévue précédemment au paragraphe 6 VStG. Le nouveau dispositif de l'I.F. minimum reprend d'une manière générale le dispositif de l'I.R.C. minimum qui est abrogé sur la base de considérations ayant trait au droit communautaire. Tout comme pour l'I.R.C. minimum, l'élément clé pour la détermination de l'I.F. minimum est le bilan établi conformément aux dispositions de la L.I.R. Les critères applicables pour la fixation du tarif, à savoir la structure du bilan et notamment le rapport entre la somme de certains actifs définis et le total du bilan, ainsi que le montant de la somme de ces actifs définis, sont similaires à ceux utilisés pour la fixation de l'I.R.C. minimum.

D'une manière générale, le tarif de l'I.F. minimum correspond à celui de l'I.R.C. minimum majoré de la contribution au fonds pour l'emploi. Pour les organismes à caractère collectif ayant un total de bilan supérieur à 30 millions d'euros, mais dont la somme des actifs financiers, qu'elle soit supérieure ou non à 350.000 euros, ne dépasse pas 90% du total du bilan, une nouvelle tranche est toutefois introduite. Dans leur chef l'I.F. minimum s'élève à 32.100 euros, alors que le montant maximal de l'I.R.C. minimum s'élevait à 21.400 euros (contribution au fonds pour l'emploi incluse).

L'I.F. minimum déterminé par application du tarif peut toutefois encore être réduit dans des conditions déterminées afin de ne pas alourdir davantage la charge d'impôt des contribuables. A ce sujet, il est renvoyé au chapitre 3.3.7. et, en cas d'application du régime d'intégration fiscale, aux chapitres 3.3.8.2. et 3.3.8.3. ci-après.

3.3.2.1. I.F. minimum au sens du paragraphe 8, alinéa 2, lettre a) VStG

3.3.2.1.1. Critères à remplir

Un organisme à caractère collectif soumis à l'I.F. minimum est visé par le paragraphe 8, alinéa 2, lettre a) VStG si les deux critères suivants sont remplis simultanément dans son chef :

1. la somme des immobilisations financières, des créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles l'organisme à caractère collectif a un lien de participation, des valeurs mobilières et des avoirs en banques, avoirs en comptes de chèques postaux, chèques et encaisse (« la somme des actifs financiers ») dépasse 90% du total du bilan et
2. la somme des actifs financiers dépasse le montant de 350.000 euros.

Partant, lorsqu'au moins un des deux critères n'est pas rempli (la somme des actifs financiers est inférieure ou égale à 90% du total du bilan ou/et la somme des actifs financiers est inférieure ou égale à 350.000 euros), l'organisme à caractère collectif tombe non pas sous la coupe de la lettre a), mais sous celle de la lettre b) de l'alinéa 2 du paragraphe 8 VStG.

Pour le calcul de la somme des actifs financiers, la lettre a) se réfère aux biens comptabilisés aux comptes 23, 41, 50 et 51 définis par le plan comptable normalisé introduit par le règlement grand-ducal du 10 juin 2009 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable normalisé (Mémorial A 2009, N° 145, page 2000).

Détail des comptes 23, 41, 50 et 51:

23 Immobilisations financières

- 231 Parts dans des entreprises liées
- 232 Créances sur des entreprises liées
- 233 Parts dans des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation
- 234 Créances sur des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation
- 235 Titres ayant le caractère d'immobilisations
 - 2351 Titres immobilisés (droit de propriété)
 - 23511 Actions
 - 23518 Autres titres immobilisés (droit de propriété)
 - 2352 Titres immobilisés (droit de créance)
 - 23521 Obligations
 - 23528 Autres titres immobilisés (droit de créance)
 - 2358 Autres titres ayant le caractère d'immobilisations
- 236 Prêts et créances immobilisées
 - 2361 Prêts
 - 23611 Prêts participatifs
 - 23612 Prêts aux associés
 - 23613 Prêts au personnel
 - 23618 Autres prêts
 - 2362 Dépôts et cautionnements versés
 - 23621 Dépôts
 - 23622 Cautionnements
 - 2363 Créances immobilisées
- 237 Actions propres ou parts propres

41 Créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation

- 411 Créances sur des entreprises liées
 - 4111 Créances dont la durée résiduelle est inférieure ou égale à un an
 - 41111 Ventes de marchandises et de prestations de services
 - 41112 Prêts et avances
 - 41113 Intérêts courus
 - 41114 Dividendes à recevoir
 - 41118 Autres créances
 - 41119 Corrections de valeur
 - 4112 Créances dont la durée résiduelle est supérieure à un an
 - 41121 Ventes de marchandises et de prestations de services
 - 41122 Prêts et avances
 - 41123 Intérêts courus
 - 41124 Dividendes à recevoir
 - 41128 Autres créances
 - 41129 Corrections de valeur
- 412 Créances sur des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation
 - 4121 Créances dont la durée résiduelle est inférieure ou égale à un an
 - 41211 Ventes de marchandises et de prestations de services
 - 41212 Prêts et avances
 - 41213 Intérêts courus
 - 41214 Dividendes à recevoir
 - 41218 Autres créances
 - 41219 Corrections de valeur
 - 4122 Créances dont la durée résiduelle est supérieure à un an
 - 41221 Ventes de marchandises et de prestations de services
 - 41222 Prêts et avances
 - 41223 Intérêts courus
 - 41224 Dividendes à recevoir
 - 41228 Autres créances

41229 Corrections de valeur

50 Valeurs mobilières

- 501 Parts dans des entreprises liées
- 502 Parts dans des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation
- 503 Actions propres ou parts propres
- 508 Autres valeurs mobilières
 - 5081 Actions - Titres cotés
 - 5082 Actions - Titres non cotés
 - 5083 Obligations et autres titres de créance émis par la société et rachetés par elle
 - 5084 Obligations - Titres cotés
 - 5085 Obligations - Titres non cotés
 - 5088 Autres valeurs mobilières diverses

51 Avoirs en banques, avoirs en comptes de chèques postaux, chèques et encaisse

- 511 Chèques à encaisser
- 512 Valeurs à l'encaissement
- 513 Banques
 - 5131 Banques comptes courants
 - 5132 Banques comptes à terme
- 514 Compte chèque postal
- 516 Caisse
- 517 Virements internes
- 518 Autres avoirs

En ce qui concerne les parts sociales ou d'intérêts détenues dans des entreprises communes en général, dotées de la transparence fiscale tels que les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés en commandite spéciale, les sociétés civiles (immobilières), les groupements d'intérêt économique, les groupements européens d'intérêt économique, elles sont supposées être comptabilisées soit au compte «231 Parts dans des entreprises liées», soit au compte «233 Parts dans des entreprises avec lesquelles la société a un lien de participation». Pour les seuls besoins du paragraphe 8, alinéa 2 VStG, les postes sous-jacents sont ignorés. Ainsi, p.ex., la détention de 40% des parts sociales dans une société civile immobilière, propriétaire d'un immeuble, est supposée être comptabilisée sur l'un des comptes de la classe 23 cités ci-avant, et non pas sur les comptes «221 Terrains et construction» à raison de la fraction détenue. Le paragraphe 8, alinéa 2 VStG fait donc abstraction du principe de la transparence fiscale et considère les parts détenues dans une entité fiscalement transparente de la même manière que celles détenues dans une société opaque, telle une société de capitaux.

3.3.2.1.2. Tarif

Le montant de l'IF minimum fixé conformément au paragraphe 8, alinéa 2, lettre a) VStG s'élève à 3.210 euros. Ce montant peut toutefois encore être réduit. A ce sujet il est renvoyé au chapitre 3.3.7 et, en cas d'application du régime d'intégration fiscale, aux chapitres 3.3.8.2. et 3.3.8.3. ci-après.

3.3.2.2. I.F. minimum au sens du paragraphe 8, alinéa 2, lettre b) VStG

3.3.2.2.1. Critères à remplir

Un organisme à caractère collectif soumis à l'I.F. minimum est visé par le paragraphe 8, alinéa 2, lettre b) VStG s'il ne remplit pas simultanément les deux critères fixés à la lettre a). Sont partant visés par la lettre b) les organismes à caractère collectif

- dont la somme des actifs financiers est inférieure ou égale à 90% du total du bilan ou ceux
- dont la somme des actifs financiers est inférieure ou égale au montant de 350.000 euros.

3.3.2.2.2. Tarif

Le montant de l'I.F. minimum au sens du paragraphe 8, alinéa 2, lettre b) VStG est déterminé sur la base d'un tarif structuré en fonction de 7 paliers qui se réfèrent au total du bilan :

1. le premier palier fixe l'I.F. minimum à 535 euros dans le chef des contribuables résidents dont le total du bilan est inférieur ou égal à 350.000 euros;
2. le deuxième palier fixe l'I.F. minimum à 1.605 euros dans le chef des contribuables résidents dont le total du bilan est supérieur à 350.000 euros et inférieur ou égal à 2.000.000 euros;
3. le troisième palier fixe l'I.F. minimum à 5.350 euros dans le chef des contribuables résidents dont le total du bilan est supérieur à 2.000.000 euros et inférieur ou égal à 10.000.000 euros;
4. le quatrième palier fixe l'I.F. minimum à 10.700 euros dans le chef des contribuables résidents dont le total du bilan est supérieur à 10.000.000 euros et inférieur ou égal à 15.000.000 euros;
5. le cinquième palier fixe l'I.F. minimum à 16.050 euros dans le chef des contribuables résidents dont le total du bilan est supérieur à 15.000.000 euros et inférieur ou égal à 20.000.000 euros;
6. le sixième palier fixe l'I.F. minimum à 21.400 euros dans le chef des contribuables résidents dont le total du bilan est supérieur à 20.000.000 euros et inférieur ou égal à 30.000.000 euros;
7. le septième et dernier palier fixe l'I.F. minimum à 32.100 euros dans le chef des contribuables résidents dont le total du bilan est supérieur à 30.000.000 euros.

L'I.F. minimum au sens du paragraphe 8, alinéa 2, lettre b) VStG s'élève donc au moins à 535 euros et est plafonné à 32.100 euros. A l'instar du tarif découlant de l'application des dispositions du paragraphe 8, alinéa 2, lettre a) VStG, l'I.F. minimum déterminé conformément au paragraphe 8, alinéa 2, lettre b) VStG peut encore être réduit. A ce sujet il est renvoyé au chapitre 3.3.7 et, en cas d'application du régime d'intégration fiscale, aux chapitres 3.3.8.2. et 3.3.8.3. ci-après.

3.3.3. Bilan à considérer.

La détermination de l'I.F. minimum conformément au paragraphe 8, alinéa 2, lettres a) et b) VStG se fait par référence au total du bilan. Il importe donc de savoir de quel bilan il s'agit concrètement. Le bilan commercial à prendre en considération est celui de l'année civile qui précède la date clé de fixation de l'I.F. indépendamment de la date de clôture retenue, c'est-à-dire soit le 31 décembre ou toute autre date de l'année. Ainsi, par exemple, l'I.F. minimum fixé au 1^{er} janvier de l'année N découle du total du bilan commercial arrêté soit au 31 décembre N-1 en présence d'un exercice comptable qui coïncide avec l'année civile, soit à un autre jour de l'année N-1 en présence d'un exercice comptable divergent, c'est-à-dire qui ne cadre pas avec l'année civile.

Exemple 2:

L'exercice d'exploitation d'une collectivité commence le 1^{er} juillet et se termine le 30 juin. A partir de l'an N, l'exercice se termine au 31 décembre.

Etant donné que conformément aux articles 16 et 17 L.I.R., aucun exercice d'exploitation ne peut contenir plus de 12 mois consécutifs, la collectivité doit établir deux bilans l'année N:

- le 1^{er} bilan couvre la période du 1.7. de l'année N-1 au 30.6. de l'année N,
- le 2^e bilan couvre la période du 1.7. de l'année N au 31.12. de l'année N.

Pour l'application du paragraphe 8, alinéa 2, lettres a) et b) VStG, le total du bilan est celui du bilan de clôture au 31.12. de l'année N.

Exemple 3:

L'exercice d'exploitation d'une collectivité commence le 1.1. de l'année N et se termine le 31.12. de l'année N. A partir de l'année N + 1, l'exercice se termine au 31.3.

Au titre de l'année d'imposition N + 1, la collectivité doit établir un bilan clôturé au 31.3. de l'année N + 1 qui couvre la période du 1.1. de l'année N + 1 au 31.3. de l'année N + 1. Pour l'application du paragraphe 8, alinéa 2, lettres a) et b) VStG, le total du bilan à considérer pour déterminer l'I.F. minimum au 1.1. de l'an N + 2 est celui du bilan de clôture au 31.3. de l'an N + 1.

Lorsqu'un organisme à caractère collectif a recours à un plan comptable étranger, elle doit présenter un bilan structuré conformément aux critères du plan comptable normalisé luxembourgeois et permettant ainsi d'identifier les biens comptabilisés aux comptes 23, 41, 50 et 51 définis par le plan comptable normalisé.

3.3.4. Accrochement du bilan fiscal au bilan commercial

Conformément au principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial de l'article 40 L.I.R., le total du bilan est en principe celui de la clôture du bilan commercial, à moins que ce bilan nécessite d'être retraité afin d'être compatible avec les principes et les règles d'évaluation valables en matière des impôts directs. Les participations éligibles au régime des sociétés mère et filiales au sens de l'article 166 L.I.R. font partie du total du bilan. En ce qui concerne les immeubles, il est fait abstraction de leur valeur unitaire. Autrement dit, les participations et les immeubles sont à retenir par leur valeur bilantaire.

3.3.5. Etablissements stables et immeubles situés dans un Etat conventionné

Pour les besoins du calcul de l'I.F. minimum, est toutefois exclue du total du bilan la valeur nette comptable des actifs, dont le droit d'imposition en matière de l'I.F. appartient exclusivement à un autre Etat en vertu d'une convention internationale contre les doubles impositions, c'est-à-dire les immeubles détenus, ainsi que les établissements stables exploités par un contribuable résident et situés sur le territoire d'un Etat conventionné.

Cette approche, qui est identique à celle retenue en matière de détermination de l'I.R.C. minimum, s'impose suite aux critiques formulées par le Conseil d'Etat dans

son avis du 4 décembre 2012 (doc. parl. 6497¹) en rapport avec l'article 2 de la loi du 21 décembre 2012 (Mémorial A 2012, N° 270, page 3830) concernant l'I.R.C. minimum.

D'un point de vue pratique, le bilan doit être retraité dans une première phase, c'est-à-dire la valeur comptable des postes d'actif, dont le droit d'imposition appartient exclusivement à l'autre Etat conventionné, est à éliminer. Dans une deuxième phase, il y a lieu de déterminer sur la base du bilan retraité si le contribuable résident tombe sous la coupe de la lettre a) ou de la lettre b) de l'alinéa 2 du paragraphe 8 VStG.

Exemple 4:

Une société anonyme résidente est propriétaire d'un immeuble situé en France. Le total de l'actif du bilan clôturé au 31 décembre de l'année N se présente comme suit:

221 terrains et constructions	1.500.000
513 banques	<u>360.000</u>
total:	1.860.000

Le total retraité du bilan s'élève à $1.860.000 - 1.500.000 = 360.000$ euros et se compose exclusivement du montant de 360.000 euros inscrit au compte 513 banques. Etant donné que la somme des actifs financiers dépasse 90% du total du bilan retraité et 350.000 euros, l'I.F. minimum est fixé conformément au paragraphe 8, alinéa 2, lettre a) VStG et s'élève à 3.210 euros. Ce montant peut être réduit dans des conditions déterminées.

Exemple 5:

Une société anonyme résidente est propriétaire d'un immeuble situé en Allemagne. Le total de l'actif du bilan clôturé au 31 décembre de l'année N se présente comme suit:

221 terrains et constructions	1.500.000
401 créances	400.000
513 banques	<u>360.000</u>
total:	2.260.000

Le total retraité du bilan s'élève à $2.260.000 - 1.500.000 = 760.000$ euros et se compose du montant de 400.000 euros inscrit au compte 401 créances et du montant de 360.000 euros inscrit au compte 513 banques. La somme des actifs financiers correspond à 47,37% ($360.000/760.000$) du total du bilan retraité et dépasse le

montant de 350.000 euros. Etant donné que seul un des critères fixés au paragraphe 8, alinéa 2, lettre a) VStG est rempli, l'I.F. minimum est fixé conformément au paragraphe 8, alinéa 2, lettre b) VStG et s'élève à 1.605 euros. Ce montant peut encore être réduit dans des conditions déterminées.

Si les créances sont affectées au compte 41, la somme des actifs financiers correspond à 100% (760.000/760.000) du total du bilan retraité et dépasse 350.000 euros. L'I.F. minimum est fixé conformément au paragraphe 8, alinéa 2, lettre a) VStG.

Cette façon de procéder s'applique également lorsque le bilan de la collectivité résidente renferme des postes affectés à un établissement stable exploité sur le territoire d'un Etat conventionné.

Exemple 6:

Une société anonyme résidente exploite un établissement stable situé en Belgique. Le total de l'actif du bilan clôturé au 31 décembre de l'année N se présente comme suit:

22 immobilisations corporelles	17.000.000
23 immobilisations financières	1.000.000
30 matières premières et consommables	2.000.000
40 créances	3.000.000
41 créances	500.000
42 autres créances	100.000
48 comptes de régularisation	100.000
513 banques	300.000
comptes affectés à l'établissement stable belge	<u>6.000.000</u>
total:	30.000.000

Le total retraité du bilan s'élève à 30.000.000 - 6.000.000 = 24.000.000 euros.

La somme des comptes 23, 41 et 513 s'élève à 1.800.000 euros. Elle correspond à $1.800.000/24.000.000 = 7,5\%$ du total du bilan retraité et dépasse le montant de 350.000 euros. Etant donné que les deux conditions prévues par le paragraphe 8, alinéa 2, lettre a) VStG ne sont pas remplies simultanément, l'I.F. minimum est fixé conformément au paragraphe 8, alinéa 2, lettre b) VStG. L'I.F. minimum s'élève à 21.400 euros, mais peut encore être réduit dans des conditions déterminées.

Exemple 7:

Une société anonyme résidente exploite un établissement stable situé en Espagne. Le total de l'actif du bilan clôturé au 31 décembre de l'année N se présente comme suit:

22 immobilisations corporelles	10.000
23 immobilisations financières	15.000.000
41 créances	5.000.000
42 autres créances	80.000
48 comptes de régularisation	10.000
513 banques	1.500.000
comptes affectés à l'établissement stable espagnol	<u>500.000</u>
total:	22.100.000

Le total retraité du bilan s'élève à $22.100.000 - 500.000 = 21.600.000$ euros.

La somme des comptes 23, 41 et 513 s'élève à 21.500.000 euros. Elle correspond à $21.500.000/21.600.000 = 99,5\%$ du total du bilan retraité et dépasse le montant de 350.000 euros. L'I.F. minimum est fixé conformément au paragraphe 8, alinéa 2, lettre a) VStG et s'élève à 3.210 euros. Ce montant peut encore être réduit dans des conditions déterminées.

3.3.6. Collectivité en liquidation

Lorsqu'une collectivité est dissoute, elle est imposable sur le bénéfice net réalisé pendant sa liquidation. Conformément aux dispositions de l'article 169, alinéa 2 L.I.R., l'imposition a lieu au terme de la liquidation si celle-ci ne dépasse pas 3 ans.

L'assiette de l'I.F. est établie chaque année civile sur la base de la fortune imposable déterminée au début de la période d'assiette. Il s'ensuit que pendant la période de liquidation l'assiette de l'I.F. continue à être établie sur une base annuelle et l'organisme reste soumis à l'I.F. et partant à l'I.F. minimum pour autant qu'il existe encore à la date clé de l'assiette. A ce sujet, il importe de préciser qu'indépendamment de la durée de la période de liquidation, l'organisme à caractère collectif reste soumis à l'obligation de déclarer annuellement ses revenus et sa fortune pendant toute la durée de son existence. Partant, l'I.F. minimum continue à être fixé sur la base du total du bilan commercial, le cas échéant, retraité afin d'être compatible avec les principes et les règles d'évaluation valables en matière des

impôts directs, établi à la date de clôture de l'année civile qui précède la fixation de l'I.F.

Les acomptes sur le produit du partage qu'une collectivité en liquidation distribue à ses associés sont à comptabiliser au passif au compte «15 Acomptes sur dividendes». Le total du dernier bilan d'une collectivité dont les opérations de liquidation sont clôturées, est celui qui précède le versement du produit du partage aux associés.

3.3.7. Réduction de l'I.F. minimum

Comme il a déjà été mentionné auparavant, l'I.F. minimum se substitue à l'I.R.C. minimum majoré de la contribution au fonds pour l'emploi à partir de l'année d'imposition 2016. A cet égard, il importe de signaler que dans le cadre de l'application de l'I.R.C. minimum, la charge supplémentaire d'impôt dont le contribuable devenait le cas échéant redevable correspondait à la différence entre l'I.R.C. minimum majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et l'I.R.C. fixé en application des dispositions de l'article 174, alinéas 1^{er}, 3 et 4 L.I.R. majoré de la contribution au fonds pour l'emploi. Dans le même ordre d'idées, les bonifications d'impôt sur le revenu d'un organisme à caractère collectif n'étaient pas déductibles à concurrence de l'I.R.C. minimum majoré de la contribution au fonds pour l'emploi.

Dans le but de refléter ce principe, l'I.F. minimum déterminé conformément au tarif fixé au paragraphe 8, alinéa 2, lettres a) et b) VStG est ajusté. La mesure corrective tient compte de deux éléments à savoir de l'I.R.C. fixé en application des dispositions de l'article 174, alinéas 1^{er}, 3 et 4 L.I.R. majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et du montant global déductible en tant que bonification d'impôt sur le revenu au titre de la même année d'imposition, afin d'assurer que l'organisme à caractère collectif devienne uniquement redevable de l'I.F. minimum dans la mesure où il aurait été redevable de l'I.R.C. minimum dans le cadre de l'imposition minimale prévue précédemment en matière d'I.R.C.

A ce sujet, le paragraphe 8, alinéa 2 VStG précise que l'I.F. minimum fixé par application du tarif au titre d'une année d'imposition donnée est à réduire de l'impôt sur le revenu des collectivités, 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.

Vu que pour l'année d'imposition 2015, l'article 174, alinéa 6 L.I.R. concernant l'I.R.C. minimum était encore applicable, la détermination de la réduction de l'I.F. minimum dû au titre de l'année d'imposition 2016 suit sa propre règle afin d'assurer notamment que l'I.R.C. minimum majoré du fonds pour l'emploi dû pour l'année d'imposition 2015 ne puisse annuler l'I.F. minimum dû au titre de l'année d'imposition 2016. A cet égard et compte tenu de la logique inhérente au système de réduction, la règle spécifique est à interpréter de manière à ce que la réduction éventuelle au titre de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1.1.2016) corresponde à l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année d'imposition 2015 majoré de la contribution au fonds pour l'emploi dû en application des dispositions de l'article 174, alinéas 1^{er}, 3 et 4 L.I.R. après d'éventuelles imputations de bonifications d'impôt sur le revenu.

Quant aux bonifications d'impôt sur le revenu pouvant intervenir dans le cadre de la détermination de la réduction de l'I.F. minimum, il échet de préciser qu'il existe à l'heure actuelle 4 catégories de bonifications d'impôt :

- la bonification d'impôt pour investissement en capital-risque (loi modifiée du 22.12.1993) ;
- la bonification d'impôt pour investissement (article 152bis L.I.R.) ;
- la bonification d'impôt en cas d'embauchage de chômeurs (loi modifiée du 24.12.1996) et
- la bonification d'impôt pour formation professionnelle continue (loi modifiée du 31.7.2006).

Alors que la bonification d'impôt pour investissement en capital-risque est seulement déductible de l'impôt sur le revenu des collectivités majoré de la contribution au fonds pour l'emploi dû pour l'année d'imposition au titre de laquelle l'investissement a été réalisé, les trois dernières peuvent, à défaut d'impôt suffisant, être déduites de l'impôt des dix années d'imposition suivantes. Lesdites bonifications et, le cas échéant, les reports de bonifications sont à prendre en compte pour déterminer la réduction éventuelle de l'I.F. minimum. Lorsqu'après réduction, le montant de l'I.F. minimum est inférieur ou égal à l'I.F. normal, l'organisme à caractère collectif est soumis à l'I.F. normal conformément au paragraphe 8, alinéa 1^{er} VStG.

En cas d'application du régime d'intégration fiscale, une réduction supplémentaire peut intervenir le cas échéant. A ce sujet, il est renvoyé au chapitre 3.3.8.3. ci-après.

A noter encore qu'il importe de ne pas confondre la réduction de l'I.F. minimum au sens du paragraphe 8, alinéa 2 VStG avec la réduction optionnelle de l'I.F. normal conformément au paragraphe 8a VStG. La réduction de l'I.F. minimum intervient exclusivement dans le cadre de la détermination de l'I.F. conformément au paragraphe 8 VStG. La réduction optionnelle de l'I.F. normal prévue au paragraphe 8a VStG permet de réduire, dans des conditions déterminées, l'I.F. normal fixé conformément au paragraphe 8, alinéa 1^{er} VStG.

Exemple 8 :

I.R.C. 2015 dû (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) :	15.000,00 €
- bonification d'impôt :	<u>10.000,00 €</u>
= I.R.C. 2015 dû après imputation de la bonification d'impôt :	<u>5.000,00 €</u>
Total du bilan (31.12.2015) :	22.000.000,00 €
Somme des actifs financiers :	10.000.000,00 €
I.R.C. minimum 2015 (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) :	21.400,00 €
Fortune imposable 1.1.2016 :	2.000.000,00 €
I.F. normal 1.1.2016 (§ 8, alinéa 1 ^{er} VStG) :	10.000,00 €
I.F. minimum 1.1.2016 (§ 8, alinéa 2 VStG) :	21.400 – 5.000 = 16.400,00
I.F. minimum après réduction > I.F. normal	
→ I.F. minimum dû au 1.1.2016 (§ 8, alinéa 2 VStG) :	16.400,00 €

Exemple 9 :

I.R.C. 2016 dû (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) :	218.000,00 €
- bonification d'impôt :	<u>200.000,00 €</u>
= I.R.C. 2016 dû après imputation de la bonification d'impôt :	<u>18.000,00 €</u>
Fortune imposable 1.1.2017 :	5.000.000,00 €
I.F. normal 1.1.2017 (§ 8, alinéa 1 ^{er} VStG) :	25.000,00 €
Total du bilan (31.12.2016) :	35.000.000,00 €
Somme des actifs financiers :	20.000.000,00 €
I.F. minimum 1.1.2017 (§ 8, alinéa 2 VStG) :	
32.100,00 – 18.000,00 = 14.100,00 €	<u>14.100,00 €</u>
I.F. minimum après réduction ≤ I.F. normal	
→ I.F. normal dû au 1.1.2017 (§ 8, alinéa 1 ^{er} VStG) :	25.000,00 €
L'I.F. normal peut être réduit dans les conditions du paragraphe 8a VStG.	

Exemple 10 :

I.R.C. 2016 dû (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) :	21.000,00 €
- Retenue sur les revenus de capitaux indigènes :	5.000,00 €
- I.R.C. minimum 2015 à considérer comme une avance :	<u>10.000,00 €</u>
= Montant repris au décompte :	<u>6.000,00 €</u>

Fortune imposable 1.1.2017 : 600.000,00 €

I.F. normal 1.1.2017 (§8, alinéa 1^{er} VStG) : 3.000,00 €

Total du bilan (31.12.2016) : 25.000.000,00 €

Somme des actifs financiers : 10.000.000,00 €

I.F. minimum 1.1.2017 (§ 8, alinéa 2 VStG) :
21.400,00 – 21.000,00 = 400,00 € 400,00 €

I.F. minimum après réduction ≤ I.F. normal

→ I.F. normal dû au 1.1.2017 (§8, alinéa 1^{er} VStG) : **3.000,00 €**

L'I.F. normal peut être réduit dans les conditions du § 8a VStG.

3.3.8. Régime d'intégration fiscale

3.3.8.1. Généralités

En matière de l'I.R.C., les organismes à caractère collectif visés à l'article 164bis L.I.R. peuvent, dans des conditions déterminées, opter pour une sorte d'imposition consolidée des sociétés du groupe ou de certaines seulement. L'admission au régime d'intégration fiscale en matière de l'I.R.C. implique que les sociétés faisant partie du groupe intégré soient également intégrées en matière de l'impôt commercial (I.C.). Pendant la période d'application du régime d'intégration fiscale, qui doit couvrir au moins 5 exercices d'exploitation, la société intégrante est la seule à être assujettie à l'I.R.C. et à l'I.C. du chef du résultat fiscal global des sociétés faisant partie du périmètre de l'intégration fiscale. Une cote I.R.C. ou une cote I.C. ne sont partant pas fixées dans le chef des sociétés intégrées pendant l'application du régime d'intégration fiscale.

En matière de l'I.F., il n'existe pas de régime d'intégration fiscale. Chaque contribuable est donc assujetti individuellement à l'I.F. du chef de sa propre fortune imposable. Suite aux amendements apportés par l'article 3, numéro 5 de la loi du 18 décembre 2015 au paragraphe 8 VStG, les membres d'un groupe intégré soumis à l'I.F. normal sont également soumis à l'I.F. minimum s'ils sont des sociétés de capitaux visées par le paragraphe 1, alinéa 1^{er}, numéro 2 VStG. A noter encore que

les organismes de titrisation, les SICAR, les sepcav et les assep sont exclus du champ d'application du régime d'intégration fiscale.

3.3.8.2. Dispositions applicables en cas d'application du régime d'intégration fiscale

L'alinéa 2 du paragraphe 8 VStG précise que les dispositions en rapport avec la réduction de l'I.F. minimum s'appliquent par analogie en cas d'application du régime d'intégration fiscale. Vu que la réduction de l'I.F. minimum dû par un organisme à caractère collectif dépend de la cote I.R.C. (majorée du fonds pour l'emploi et réduite des bonifications d'impôt) de l'année d'imposition qui précède immédiatement, l'I.F. minimum établi dans le chef d'une société intégrée ne pourrait, en principe, plus être réduit à partir de la date clé de l'assiette suivant le premier exercice d'exploitation à partir duquel le régime s'applique jusqu'à la date clé de l'assiette suivant le dernier exercice d'exploitation pour lequel le régime s'applique.

Dans ce contexte, l'alinéa 2 du paragraphe 8 VStG dispose que le montant déductible déterminé sur la base de l'I.R.C. à charge du groupe intégré réduit en dernier lieu l'I.F. minimum dont est passible la société mère intégrante ou la société filiale intégrante et prioritairement l'I.F. minimum dont sont passibles les autres membres du groupe intégré par ordre décroissant de leur fortune imposable. A cet égard, la référence à l'I.R.C. du groupe intégré s'entend comme référence à l'I.R.C. majoré de la contribution au fonds pour l'emploi dû après déduction des bonifications d'impôt par analogie au mode de calcul de la réduction de l'I.F. minimum retenu dans le chef des organismes à caractère collectif soumis au régime d'imposition normal.

L'alinéa 2 ne précise toutefois pas les dates clés des assiettes de l'I.F. au titre desquelles l'I.F. minimum des sociétés intégrées peut être réduit par la cote I.R.C. du groupe intégré établie dans le chef de la société mère intégrante ou de la société filiale intégrante lors de la première ou lors de la dernière année d'application du régime. Le mode de calcul de la réduction de l'I.F. minimum se base sur la cote I.R.C. due pour l'année d'imposition précédant celle au titre de laquelle l'I.F. minimum est réduit. Dans cette logique, l'I.F. minimum d'un membre d'un groupe intégré peut uniquement être réduit par l'I.R.C. dû par le groupe intégré si le groupe intégré existait pendant l'année d'imposition précédant la date clé de fixation de l'I.F. Dans la négative, la réduction de l'I.F. minimum est déterminée par rapport à la seule cote I.R.C. due par cette société. Dans l'affirmative, la réduction de l'I.F. minimum 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. minimum est fixé.

Exemple 11 :

Deux sociétés de capitaux résidentes M (= société mère intégrante) et F (= société intégrée) dont l'exercice d'exploitation de chacune d'elles correspond à l'année civile forment un groupe intégré pendant les années d'imposition N + 1 à N + 5. Pendant les années N + 1 à N + 5, seule M est assujettie à l'I.R.C. du chef du résultat fiscal global de M et de F. M et F sont toutefois soumises à l'I.F. à titre individuel au titre des années d'imposition N à N + 5.

L'I.F. minimum au 1.1. de l'année N et l'I.F. minimum au 1.1. de l'année N + 1 peuvent seulement être réduits par la cote I.R.C. due à titre individuel par chacune des sociétés au titre des années N – 1 et N.

L'I.F. minimum au 1.1. des années N + 2 à N + 6 peut être réduit par la cote I.R.C. due par le groupe intégré pour les années d'imposition N + 1 à N + 5.

3.3.8.3. Montant global maximum de I.F. minimum dont sont passibles les membres d'un groupe intégré

Dans le chef d'un membre d'un groupe intégré, l'I.F. minimum ne peut pas seulement être réduit par l'I.R.C. à charge du groupe intégré comme décrit ci-avant, mais est, le cas échéant, soumis à une réduction supplémentaire dont les effets sont similaires.

Aux termes de l'alinéa 2 du paragraphe 8 VStG, l'I.F. minimum total dont sont passibles les différents membres d'un groupe intégré ne peut pas dépasser le montant de 32.100 euros. Dans les cas où le montant global dépasse le montant de 32.100 euros, la différence entre le montant global et le montant de 32.100 euros réduit en dernier lieu l'I.F. minimum de la société mère intégrante ou de la société filiale intégrante et prioritairement l'I.F. minimum dont sont passibles les autres membres du groupe intégré par ordre décroissant de leur fortune imposable.

Dans les cas où après réduction l'I.F. minimum d'un membre d'un groupe intégré est inférieur ou égal à l'I.F. normal déterminé conformément au paragraphe 8, alinéa 1^{er} VStG, ledit membre est redevable de l'I.F. normal.

Le montant global de l'I.F. minimum dû par le groupe intégré correspond à la somme des montants de l'I.F. minimum dont chaque membre individuel est redevable. En suivant la logique adoptée pour déterminer la réduction de l'I.F. minimum dans le chef des membres d'un groupe intégré, la limite de 32.100 euros s'applique lors de la détermination de l'I.F. minimum des membres du groupe intégré fixé au titre de la première année d'imposition suivant celle à partir de laquelle le régime d'intégration s'applique jusqu'à la détermination de l'I.F. minimum fixé au titre de la première année d'imposition suivant celle au cours de laquelle le régime est dissout inclusivement.

Contrairement à la réduction optionnelle de l'I.F. normal conformément au paragraphe 8a VStG, la réduction de l'I.F. minimum s'applique d'office. Toutefois, afin d'assurer que les membres d'un groupe intégré bénéficient intégralement des réductions prévues, les membres individuels sont invités à annexer à leur déclaration d'impôt d'une année donnée un état détaillé des réductions de l'I.F. minimum auxquelles ils peuvent prétendre.

Exemple 12:

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 (abstraction faite du § 8a VStG)

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

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.

		M	F1*	F2*
1	Année N			
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 (abstraction faite du § 8a VStG)

		M	F1	F2
9	I.F. au 1.1. année N + 1			
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

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 (abstraction faite du § 8a VStG)

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

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 (abstraction faite du § 8a VStG)

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

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 (abstraction faite du § 8a VStG)

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

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 (abstraction faite du § 8a VStG)

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

Luxembourg, le 2 juin 2016
Le Directeur des Contributions,

