



Circulaire du directeur des contributions
I. Fort. n° 47^{quater} du 17 mai 2018¹

I. Fort. n° 47^{quater}

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 164^{bis} 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^{er} janvier 2017 et aux dates clés suivantes.

0. Introduction

L'article 3, 2° de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 (Mémorial A - N° 274 du 27 décembre 2016, page 5139) apporte, avec effet à partir de l'assiette de la fortune à établir à la date clé du 1^{er} janvier 2017, des changements au § 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (« VStG »).

La présente circulaire analyse les changements applicables avec effet à partir de l'assiette au 1^{er} janvier 2017. 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 - N° 270 du 28 décembre 2012, 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° 47*bis* du 19 novembre 2015, qui analyse les changements opérés par l'article 2, 1° de la loi du 25 novembre 2014 (Mémorial A - N° 214 du 27 novembre 2014, 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^{er} janvier 2015).

La circulaire I. Fort. n° 47*ter* du 16 juin 2016, qui examine les modifications apportées par l'article 3, 6° de la loi du 18 décembre 2015 (Mémorial A - N° 245 du 24 décembre 2015, page 5990) dans le contexte du remplacement de l'impôt sur le revenu minimum (« I.R.C. minimum ») par l'impôt sur la fortune minimum (« I.F. minimum »), s'applique à la seule année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier 2016).

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.

En vertu du § 8, alinéa 1^{er} VStG, l'I.F. (I.F. normal) continue à être établi sur la base de la fortune imposable dans le chef des organismes à caractère collectif résidents ou non résidents quoique le tarif de l'I.F. normal se compose de deux échelons à partir de l'année d'imposition 2016 (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier 2016). 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 suivantes. 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.

L'article 3, numéro 2, lettre b) de la loi portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 a remplacé, avec effet à partir de l'année d'imposition 2017, la dernière phrase de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 8a VStG afin de dissiper toute équivoque concernant le délai endéans duquel la réserve quinquennale doit être constituée. Dorénavant, la dernière phrase dispose de manière claire que l'alimentation de la réserve quinquennale doit être documentée au plus tard au cours du dernier exercice d'exploitation clôturé au cours de l'année d'imposition au titre de laquelle la réduction de l'I.F. est demandée. Il s'ensuit que le changement législatif met fin à la tolérance administrative en vertu de laquelle le contribuable disposait d'un délai supplémentaire d'un exercice d'exploitation pour constituer la réserve quinquennale tel qu'exposé dans la circulaire I. Fort. N° 47^{ter} du 16 juin 2016.

Exemple 1 :

Une collectivité, dont l'exercice d'exploitation correspond à l'année civile, sollicite une réduction de l'I.F. au titre de l'année d'imposition N (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier de l'année N). La société doit faire la demande de réduction de l'I.F. de l'année N dans le cadre de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu, l'impôt commercial et l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition N - 1. La réserve quinquennale déclarée dans le cadre de ladite déclaration est à renseigner au plus tard dans le bilan de clôture du dernier exercice d'exploitation clôturé au cours de l'année N (c'est-à-dire au bilan clôturé au 31 décembre de l'année N). Si l'organisme à caractère collectif décide au cours de l'année N de modifier son exercice social et de clôturer son exercice dorénavant le 30 septembre au lieu du 31 décembre, la réserve quinquennale doit être constituée au plus tard dans le bilan clôturé au 30 septembre de l'année N.

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 la deuxième phrase 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.

Toutefois, avec effet à partir de l'année d'imposition 2017 (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier 2017), la troisième phrase de l'alinéa 1^{er} déroge à la deuxième phrase dans les cas où un contribuable a opté pour l'application de l'amortissement différé visé à l'article 32, alinéa 1a L.I.R. En l'espèce, le montant maximal de la réduction de l'I.F. ne peut pas dépasser l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, dû *après* d'éventuelles imputations au titre de l'année d'imposition qui précède immédiatement celle au titre de laquelle la réduction de l'I.F. est demandée.

Dans ce contexte, il échet de préciser que l'amortissement différé permet au contribuable de différer l'amortissement linéaire dans le temps. Le contribuable qui exerce cette option renonce au cours d'un exercice d'exploitation donné à la déduction de l'amortissement normal pour usure (ou à une quote-part de ce montant), mais a le droit de déduire la quote-part de l'amortissement non encore déduite au titre d'un exercice d'exploitation postérieur dans les limites tracées par l'article 32, alinéa 1a L.I.R. L'amortissement différé déduit au cours d'un exercice d'exploitation se caractérise dès lors généralement par le fait qu'il est soit inférieur, soit supérieur à la tranche d'amortissement déductible au titre de l'amortissement linéaire prévu à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R.

En optant pour l'amortissement différé d'une immobilisation amortissable pour usure, le contribuable peut ainsi réaliser un bénéfice imposable supérieur à celui qu'il aurait réalisé s'il n'avait pas exercé cette option et partant une cote d'impôt plus élevée. Toutefois, l'augmentation de la cote d'impôt ne se traduit pas nécessairement par une augmentation de l'impôt finalement dû par le contribuable suite aux diverses imputations auxquelles il peut prétendre le cas échéant et dont certaines sont seulement prises en compte au cours d'une seule, voire au cours de plusieurs années d'imposition.

Afin d'empêcher que le surplus d'impôt dégagé en matière de l'I.R.C. ne permette au contribuable de réduire davantage l'I.F., alors qu'en fait un paiement supplémentaire n'est pas fait, la réduction maximale de l'I.F. dû au titre d'une année d'imposition ne peut pas dépasser l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, dû *après* d'éventuelles imputations au titre de l'année d'imposition qui précède immédiatement celle au titre de laquelle la réduction de l'I.F. est demandée. Par imputations, il y a lieu d'entendre, comme il vient d'être relevé ci-avant, les imputations de bonifications d'impôt, les retenues d'impôt à la source indigènes ou étrangères ou encore une avance I.R.C. minimum.

Dans les cas où le contribuable demande l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. dans le cadre de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu, l'impôt commercial et l'impôt sur la fortune en cochant la case prévue à cette fin, le montant maximal de la réduction de l'I.F. dû au titre de l'année d'imposition qui suit immédiatement celle au cours de laquelle la demande de réduction a été faite, ne peut pas dépasser l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, dû *après* d'éventuelles imputations au titre de cette année d'imposition.

Vu que l'amortissement différé a été introduit dans la L.I.R. avec effet à partir de l'année d'imposition 2017 par l'article 1^{er}, numéro 3 de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017, la troisième phrase de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 8a VStG ne produit ses effets qu'à partir de l'année d'imposition 2018 (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier 2018).

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

que le tarif de l'I.F. minimum peut encore être réduit sur la base de deux dispositions différentes. La première réduction correspond à l'I.R.C. (fixé en application des dispositions de l'article 174, alinéas 1, 3, 4 et 7 L.I.R.), majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, dû après d'éventuelles imputations de 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 euro de sorte que la deuxième limitation reste sans effet.

Exemple 2 :

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 2017. 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^{er} janvier 2018, la fortune imposable de X s'élève à 13 500 000,00 euros. Le total du bilan au 31 décembre 2017 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) : $13\,500\,000,00 \times 5\text{‰} = 67\,500,00$ euros

I.F. minimum (§ 8, alinéa 2 VStG) : 7 400,00 euros

[21 400,00 – (125 000,00 – 111 000,00)]

I.F. minimum ≤ I.F. normal → 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. 2017 : 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 3 :

Les données sont identiques aux données de l'exemple 2. Toutefois, X a opté pour l'application de l'amortissement différé conformément à l'article 32, alinéa 1a L.I.R. dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'an 2017. Il s'ensuit que la 1^{ière} limite de la réduction maximale de l'I.F. normal à laquelle X peut prétendre correspond à la cote I.R.C. (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) diminué de la bonification d'impôt pour investissement.

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

1^{ière} limite :

I.R.C. 2017 – bonification d'impôt pour investissement :

(125 000,00 – 111 000,00) 14 000,00 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 : 14 000,00 euros

I.F. normal restant dû : 53 500,00 euros

Exemple 4 :

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 2017. 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^{er} janvier 2018, la fortune imposable de Y s'élève à 700 000,00 euros. Le total du bilan au 31 décembre 2017 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 x 5‰ = 3 500,00 euros

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

[4 815,00 – (30 000,00 – 25 000,00)]

I.F. minimum ≤ I.F. normal → 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. 2017 : 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

Exemple 5 :

Les données sont identiques aux données de l'exemple 4. Toutefois, X a opté pour l'application de l'amortissement différé conformément à l'article 32, alinéa 1a L.I.R. dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'an 2017. Il s'ensuit que la 1^{ière} limite de la réduction maximale de l'I.F. normal à laquelle X peut prétendre correspond à la cote I.R.C. (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi) diminué de la bonification d'impôt pour investissement.

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

1^{ière} limite :

I.R.C. 2017 – bonification d'impôt pour investissement :

(30 000,00 – 25 000,00) 5 000,00 euros

2^{ème} 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 suivant celle au cours de laquelle la distribution prématurée a été effectuée. 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.

Pour ce qui concerne la dissolution d'un organisme à caractère collectif, des dispositions spécifiques s'appliquent. Ainsi, la deuxième phrase de l'alinéa 3 précise que l'I.F. dû au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle la liquidation est clôturée est à augmenter à raison d'un cinquième du montant de la réserve prématurément distribuée dans les cas où il n'est pas satisfait à la condition de la période quinquennale au moment de la dissolution.

La dernière phrase de l'alinéa 3 déroge toutefois à ce principe lorsque dans les cas visés aux articles 170, alinéa 1^{er} et 172, alinéa 1^{er} L.I.R., la réserve quinquennale est reconduite ou continuée par l'organisme bénéficiaire afin de satisfaire à la condition de la période quinquennale. En l'occurrence, lesdites opérations restent sans impact sur la réduction de l'I.F. précédemment accordée pour autant que la réserve est reconduite ou continuée par l'organisme bénéficiaire jusqu'à ce que la période quinquennale soit atteinte. Ce principe s'applique indépendamment du fait que la transmission ait été réalisée à la valeur réelle ou à la valeur comptable et indépendamment du lieu de la résidence fiscale de l'organisme bénéficiaire. A noter que l'article 170, alinéa 1^{er} L.I.R. vise les cas où l'actif social d'un organisme à caractère collectif est transmis à une ou plusieurs autres personnes, alors que l'article 172, alinéa 1^{er} L.I.R. concerne les cas où un organisme à caractère collectif résident transfère son siège social et son administration centrale à l'étranger et cesse d'être contribuable résident.

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 6 :

Une société de capitaux a sollicité et obtenu une réduction de l'I.F. dû au titre de l'année d'imposition N de 20 000,00 euros. Elle a constitué au bilan de clôture de l'année N, en affectation de son bénéfice de l'année d'imposition N - 1, une réserve quinquennale de 100 000,00 euros. Au cours de l'année d'imposition N + 2, 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 N + 3 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, introduit par l'article 3, 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, l'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. Toutefois, si la collectivité non résidente a demandé l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu, l'impôt commercial et de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition précédant immédiatement celle au titre de laquelle la réduction de l'I.F. dû est demandée, le montant maximal de la réduction de I.F. ne peut pas dépasser l'I.R.C. majoré de la contribution au fonds pour l'emploi dû *après* imputations au titre de cette année d'imposition.

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^{er} janvier 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. Dans ce dernier cas, le montant maximal de la réduction de l'I.F. dû n'est pas affecté du fait qu'un membre du groupe intégré ait demandé l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. au cours de l'année d'imposition précédant immédiatement celle au titre de laquelle la réduction de l'I.F. est demandée.

La réduction de l'I.F. subit une deuxième limitation. A partir de l'année d'imposition 2016 (date clé de fixation au 1^{er} janvier 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 7 :

Soit M et F deux sociétés de capitaux résidentes constituées au cours de l'année 2015 dont l'exercice d'exploitation de chacune d'elles correspond à l'année civile. A partir de l'année d'imposition 2018, F est intégrée dans M jusqu'à l'année d'imposition 2022 inclusivement. Il s'ensuit que pendant les années d'imposition 2015 à 2017, M et F sont imposables du chef de leurs propres résultats fiscaux, alors que pour les années d'imposition 2018 à 2022, 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 2023, M et F sont de nouveau imposables d'après le régime de droit commun.

Au titre de l'année d'imposition 2018 (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier 2018), 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 de 2017. M a demandé l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de 2017. L'I.R.C. dû par M (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et après imputations) au titre de l'année d'imposition 2017 s'élève à 100 000,00 euros. La réduction maximale à

laquelle M peut prétendre au titre de l'année d'imposition 2018 (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier 2018) 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 2017 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 2018 de 5 000,00 euros. F n'a pas sollicité l'application de l'article 32, alinéa 1a L.I.R. dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de 2017. Vu que F ne dispose pas de réserves libres et a réalisé une perte au cours de l'année d'imposition 2017, F ne peut pas prétendre à une réduction de l'I.F. au titre de l'année d'imposition 2018 (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier 2018).

Vu que M et F forment seulement un groupe intégré à partir de l'année d'imposition 2018, la réduction de l'I.F. dû à titre individuel par M et F au titre de l'année d'imposition 2018 (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier 2018) est déterminée dans le chef de M par rapport à l'I.R.C. dû (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et *après* imputations) à titre individuel par M et dans le chef de F par rapport à l'I.R.C. dû (majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et *avant* imputations) à titre individuel par F pour l'année d'imposition 2017. Dans le même ordre d'idées, la réserve quinquennale à constituer en affectation du bénéfice de l'année d'imposition 2017, 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 : $5 \times 50\,000,00 = 250\,000,00$ euros
réduction de l'I.F. de l'année d'imposition 2018 dans le chef de M : 50 000,00 euros

Vu qu'à partir de l'année d'imposition 2018, 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 2019 (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier 2019) 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 2019 (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier 2019), 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 2018 s'élève à 150 000,00 euros. La réduction maximale à laquelle M peut prétendre au titre de l'année d'imposition 2019 (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier 2019) 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 2018 au plus tard à la clôture de l'exercice d'exploitation 2019.

F sollicite une réduction de l'I.F. au titre de l'année d'imposition 2019 (date clé de l'assiette au 1^{er} janvier 2019) de 6 000,00 euros. F ne dispose pas de réserves libres et a réalisé une perte au cours de l'année d'imposition 2018. 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 2018 au plus tard à la clôture de l'exercice d'exploitation 2019. 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 2019

dans le chef de M : 60 000,00 euros

dans le chef de F : 6 000,00 euros

Luxembourg, le 17 mai 2018

Le directeur des contributions,



Exemple 8:

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. Au cours de l'an N -1, aucune des trois sociétés n'a demandé l'application de l'amortissement différé fixé à l'article 32, alinéa 1a L.I.R.

Données concernant la détermination de l'I.F. minimum au 1^{er} janvier 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.

(I.R.C. 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 décembre N - 1	55 000 000,00	8 000 000,00	16 000 000,00
8	Somme des actifs financiers 31 décembre N - 1	49 000 000,00	2 000 000,00	4 000 000,00

Détermination de l'I.F. au 1^{er} janvier de l'année N

9	I.F. au 1 ^{er} janvier 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 ^{er} janvier année N (§ 8, al. 1 VStG)	50 000,00	1 000,00	-
17	I.F. minimum dû au 1 ^{er} janvier année N (§ 8, al. 2 VStG)	-	-	16 050,00
18	I.F. dû au 1^{er} janvier 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^{er} janvier 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^{er} janvier 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 décembre N	40 000 000,00	25 000 000,00	35 000 000,00
8	Somme des actifs financiers 31 décembre N	39 000 000,00	5 000 000,00	4 000 000,00

Détermination I.F. au 1^{er} janvier année N + 1

9	I.F. au 1 ^{er} janvier 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	4 815,00	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)	4 815,00	21 400,00	5 100,00
15	Réduction dépassement limite maximale groupe intégré 32 100,00 €	4 815,00	0,00	0,00
16	I.F. § 8, al. 2 VStG après réductions	4 815,00	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 ^{er} janvier 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)	45 185,00	21 400,00	19 900,00
23	Réduction I.F. demandée	50 000,00	-	25 000,00
24	Réduction I.F. accordée	45 185,00	-	19 900,00
25	I.F. dû au 1^{er} janvier année N + 1 (après réduction § 8a VStG)	4 815,00	21 400,00	5 100,00

26	Réserve quinquennale à constituer soit par M, soit par F1 soit par F2	225 925,00	0,00	99 500,00
----	--	------------	------	-----------

Données concernant la détermination de l'I.F. minimum au 1^{er} janvier 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.

		M	F1*	F2*
1	Année N + 1			
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 décembre N + 1	40 000 000,00	27 000 000,00	35 000 000,00
8	Somme des actifs financiers 31 décembre N + 1	35 000 000,00	5 000 000,00	4 000 000,00

Détermination I.F. au 1^{er} janvier année N + 2

		M	F1	F2
9	I.F. au 1^{er} janvier année N + 2			
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 ^{er} janvier 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^{er} janvier 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^{er} janvier 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 décembre N + 2	41 000 000,00	14 000 000,00	36 000 000,00
8	Somme des actifs financiers 31 décembre N + 2	23 000 000,00	5 000 000,00	6 000 000,00

Détermination I.F. au 1^{er} janvier année N + 3

9	I.F. au 1 ^{er} janvier 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 ^{er} janvier 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^{er} janvier 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^{er} janvier 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 décembre N + 3	44 000 000,00	36 000 000,00	35 000 000,00
8	Somme des actifs financiers 31 décembre N + 3	37 000 000,00	5 000 000,00	4 000 000,00

Détermination I.F. au 1^{er} janvier année N + 4

9	I.F. au 1 ^{er} janvier 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 ^{er} janvier 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^{er} janvier 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^{er} janvier 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 décembre N + 4	44 000 000,00	10 000 000,00	35 000 000,00
8	Somme des actifs financiers 31 décembre N + 4	37 000 000,00	5 000 000,00	4 000 000,00

Détermination I.F. au 1^{er} janvier année N + 5

9	I.F. au 1^{er} janvier 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 ^{er} janvier 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^{er} janvier 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