



I.C.C. n° 31

- Objet :**
- 1) Paragraphe 9bis GewStG : le report de pertes en avant en matière d'impôt commercial**
  - 2) Paragraphe 11, alinéa 2 GewStG : la déduction de certaines cotisations sociales en matière d'impôt commercial**
  - 3) Exemple**

**1) Paragraphe 9bis GewStG : le report de pertes en avant en matière d'impôt commercial**

Le paragraphe 9bis de la loi modifiée du 1<sup>er</sup> décembre 1936 concernant l'impôt commercial (« GewStG ») règle le report de pertes en avant en matière d'impôt commercial et détermine les conditions dans lesquelles les pertes d'exploitation constatées au cours d'exercices d'exploitation antérieurs sont à déduire du bénéfice d'exploitation réalisé au cours d'un exercice d'exploitation donné.

Il a été remplacé dans son intégralité, avec effet à partir de l'année d'imposition 2017, par l'article 4 de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 pour s'aligner sur les dispositions concernant le report de pertes en avant applicables en matière de l'impôt sur le revenu (article 114 L.I.R.). Ainsi, les pertes d'exploitation qui sont constatées à partir de l'année d'imposition 2017, ne sont plus indéfiniment reportables dans le temps.

La présente circulaire donne des précisions au sujet des différents alinéas du paragraphe 9bis GewStG tel qu'il est applicable à partir de l'année d'imposition 2017.

L'alinéa 1<sup>er</sup> reprend le principe que le bénéfice d'exploitation (dont le montant est positif) est à réduire à concurrence des pertes constatées au cours d'exercices d'exploitation précédents par application des paragraphes 7 à 9 GewStG pour autant que ces pertes n'ont pas pu être déduites auparavant. L'alinéa 1<sup>er</sup> restreint la déduction des pertes dans le temps en disposant que seules les pertes réalisées au cours des dix-sept exercices d'exploitation précédents sont déductibles du bénéfice d'exploitation d'un exercice donné. Il est cependant renvoyé au commentaire de l'alinéa 5 concernant les pertes réalisées au cours des exercices d'exploitation clôturés pendant la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 1991 et le 31 décembre 2016.

Rappelons que le bénéfice d'exploitation au sens du paragraphe 7 GewStG est égal au bénéfice commercial établi conformément aux dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu (« L.I.R. »), augmenté des ajouts prévus au paragraphe 8 GewStG et diminué des déductions prévues au paragraphe 9 GewStG. Ainsi, les montants à ajouter et à déduire peuvent influencer

---

<sup>1</sup> La présente circulaire remplace la circulaire I.C.C. n° 31 du 31 octobre 1991 avec effet immédiat.

un bénéfice commercial dont le montant est positif de telle manière qu'il en résulte un bénéfice d'exploitation dont le montant est négatif ou vice versa.

Exemples :

1. Bénéfice commercial (conformément aux dispositions de la L.I.R.)	50 000 €
Ajouts suivant paragraphe 8 GewStG	+ 50 000 €
Déductions suivant paragraphe 9 GewStG	<u>- 120 000 €</u>
Bénéfice d'exploitation	- 20 000 €
2. Bénéfice commercial (conformément aux dispositions de la L.I.R.)	- 300 000 €
Ajouts suivant paragraphe 8 GewStG	+ 620 000 €
Déductions suivant paragraphe 9 GewStG	<u>- 120 000 €</u>
Bénéfice d'exploitation	200 000 €

Si le bénéfice d'exploitation est un montant négatif, celui-ci constitue la perte d'exploitation reportable.

L'alinéa 2 soumet la déduction des pertes subies au cours d'un exercice d'exploitation antérieur à la condition que l'exploitant ait tenu une comptabilité régulière durant les exercices d'exploitation au cours desquels les pertes sont survenues.

L'alinéa 3 règle l'ordre dans lequel les pertes antérieures sont à déduire. Il échet de déterminer l'ordre de déduction vu que la déduction des pertes encourues au cours des exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 2016 est limitée dans le temps. Ainsi, les pertes les plus anciennes sont à déduire en premier. Les pertes, dont le délai de report est illimité dans le temps, sont donc déduites prioritairement par rapport à celles qui tombent sous la limitation des dix-sept exercices d'exploitation.

L'article 172*bis*, alinéas 1 et 2 L.I.R. prévoit des dispositions spéciales en matière de report de pertes. Ainsi, dans certains cas de transformation d'un organisme à caractère collectif en un autre organisme à caractère collectif, le report de pertes au sens de l'article 114 L.I.R. est continué dans les mêmes conditions dans le chef de l'organisme transformé. L'alinéa 4 reprend ces dispositions dans la GewStG.

L'alinéa 5 déroge aux dispositions de l'alinéa 1<sup>er</sup> concernant la limitation temporelle pour ce qui concerne la déduction des pertes réalisées au cours des exercices d'exploitation clôturés pendant la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 1991 et le 31 décembre 2016. Ces pertes restent déductibles sans limitation dans le temps.

**2) Paragraphe 11, alinéa 2 GewStG : la déduction de certaines cotisations sociales en matière d'impôt commercial**

En vertu du paragraphe 11, alinéa 2 GewStG, le bénéfice d'exploitation établi selon les dispositions du paragraphe 7 GewStG est, pour la détermination de la base d'assiette, diminué des cotisations personnelles légalement obligatoires versées pendant l'année d'imposition par les exploitants individuels et les coexploitants des sociétés de personnes à un établissement de sécurité sociale.

De manière générale, les cotisations sociales personnelles d'un exploitant individuel ou d'un coexploitant d'une société de personnes sont des dépenses privées qui n'interviennent pas dans le calcul du bénéfice commercial conformément aux dispositions de la L.I.R. Elles ne constituent pas non plus de déduction au sens du paragraphe 9 GewStG, de sorte que leur montant n'a aussi pas d'influence sur le bénéfice d'exploitation au sens du paragraphe 7 GewStG. La déduction des cotisations sociales a lieu en vertu du paragraphe 11, alinéa 2 GewStG après la détermination du bénéfice d'exploitation. La déduction des cotisations sociales ayant lieu après la détermination du bénéfice d'exploitation, une perte d'exploitation et son report éventuel ne sont pas influencés par la déduction des cotisations sociales.

Le cercle des personnes en droit de déduire les cotisations sociales personnelles est donc formé par les exploitants individuels et les coexploitants de toutes les sociétés et associations dont les associés sont à considérer du point de vue fiscal comme exploitants individuels ou coexploitants.

Si les conjoints des personnes susvisées paient des cotisations personnelles en tant qu'exploitants ou aidants de l'entreprise, ces cotisations sont également déductibles.

Sont seulement déductibles les cotisations sociales qui sont effectivement versées aux établissements de sécurité sociale du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre de l'année d'imposition concernée.

### 3) Exemple

#### Données:

L'exploitant individuel A commence son entreprise commerciale au 1<sup>er</sup> janvier 2020. L'exercice d'exploitation cadre avec l'année civile.

Bénéfice d'exploitation au sens du paragraphe 7 GewStG (c'est-à-dire le bénéfice commercial conformément aux dispositions de la L.I.R., augmenté des ajouts prévus au paragraphe 8 GewStG et diminué des déductions prévues au paragraphe 9 GewStG) :

pour l'exercice 2020 : - 10 000 €  
pour l'exercice 2021 : 100 000 €

Cotisations personnelles légalement obligatoires :

pour l'exercice 2020 : 1 000 € 1<sup>ère</sup> tranche versée le 15/9/2020  
4 000 € 2<sup>ème</sup> tranche versée le 15/3/2021  
pour l'exercice 2021 : 16 000 € versement unique le 30/9/2021

#### Solution:

##### **Année d'imposition 2020 :**

bénéfice d'exploitation (paragraphe 7 GewStG)	- 10 000
cotisations personnelles légalement obligatoires (paragraphe 11, alinéa 2 GewStG)	- 1 000
<hr/>	
bénéfice d'exploitation ajusté arrondi	0
base d'assiette (paragraphe 11, alinéa 1 GewStG) :	3% de 0 :
	0

**Année d'imposition 2021 :**

bénéfice d'exploitation (paragraphe 7 GewStG)		100 000
perte d'exploitation constatée pour l'exercice 2020 (paragraphe 9bis GewStG)		-10 000
cotisations personnelles légalement obligatoires (paragraphe 11, alinéa 2 GewStG)		- 20 000
<u>abattement (paragraphe 11, alinéa 3 GewStG)</u>		<u>- 40 000</u>
bénéfice d'exploitation ajusté arrondi		30 000
base d'assiette (paragraphe 11, alinéa 1 GewStG) :	3% de 30 000 :	900

Luxembourg, le 10 août 2021

Le directeur des contributions,

