



Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° du 18/5 du 6 décembre 2021¹

L.I.R. n° 18/5

Objet: Mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses

Sommaire

- 1 Introduction
- 2 Champ d'application (article 1^{er} du règlement grand-ducal)
- 3 Modalités de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses (article 2 du règlement grand-ducal)
- 4 Acquisition d'une entreprise ou d'un office de profession libérale et passage du mode de détermination du bénéfice par comparaison des actifs nets investis au mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses (article 3 du règlement grand-ducal)
- 5 Passage du mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses au mode de détermination par comparaison des actifs nets investis (article 4, alinéas 1^{er} et 2 du règlement grand-ducal)
- 6 Cession ou cessation de l'entreprise ou de l'exercice de la profession libérale (article 4, alinéa 3 du règlement grand-ducal)

1 Introduction

Le mode simplifié de détermination du bénéfice, consistant à déduire les dépenses d'exploitation des recettes d'exploitation, est régi par le règlement grand-ducal modifié du 3 décembre 1969 instituant un mode simplifié de détermination du bénéfice en exécution de l'article 18, alinéa 3 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Dans le présent exposé, la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu sera désignée ci-après par le terme « L.I.R. » et le prédit règlement grand-ducal modifié du 3 décembre 1969 instituant un mode simplifié de détermination du bénéfice en exécution de l'article 18, alinéa 3 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu sera désigné par les termes de « règlement grand-ducal ».

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 30 du 15 mai 1970.

2 Champ d'application (article 1^{er} du règlement grand-ducal)

Le mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses prévu par le règlement grand-ducal modifié du 3 décembre 1969 peut être appliqué en principe par les exploitants commerciaux, industriels, artisanaux ou miniers, ainsi que par les titulaires de professions libérales à condition que l'application ne soit exclue par l'une des dispositions de l'article 1^{er} ou de l'article 3 du règlement grand-ducal.

Le mode simplifié applicable à l'endroit des exploitants agricoles et forestiers est subordonné aux conditions prévues par le règlement grand-ducal du 26 juillet 1986 instituant un mode simplifié de détermination du bénéfice en exécution de l'article 64*bis* L.I.R.

2.1 Entreprises et titulaires d'une profession libérale exclus du mode simplifié (article 1^{er}, alinéa 1^{er} du règlement grand-ducal)

2.1.1 Contribuables tenant une comptabilité régulière

Tant les contribuables qui sont obligés à la tenue d'une comptabilité régulière en vertu du paragraphe 161 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (AO) que les contribuables qui, sans y être obligés par le paragraphe 161 AO, tiennent une comptabilité régulière, sont exclus du mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses. Pour ce qui concerne les obligations comptables prévues par le paragraphe 161 AO, il est renvoyé à la circulaire L.G. - A n° 63 du 15 septembre 2017.

Les contribuables qui sont obligés à la tenue d'une comptabilité régulière par les prescriptions du Code de commerce ou par une autre prescription, sans y être obligés par le paragraphe 161 AO, peuvent appliquer le mode simplifié, si en fait ils ne tiennent pas de comptabilité régulière au sens des dispositions fiscales.

2.1.2 Variations sensibles de l'actif net composé par les postes autres que les immobilisations et les comptes de trésorerie

Le mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses d'exploitation ne peut pas être appliqué lorsqu'à la fin de l'exercice d'exploitation le montant de l'actif net investi, composé par les postes autres que les immobilisations et les comptes de trésorerie, varie en règle générale de façon sensible par rapport à celui au début de l'exercice d'exploitation.

On considérera comme sensible une variation d'environ 25%. Or, une variation exceptionnelle n'est pas prise en compte.

Les postes autres que les immobilisations et les comptes de trésorerie sont notamment les suivants :

Marchandises et matières premières	Dettes sur achats et prestations de services
Produits et commandes en cours	Charges à payer
Acomptes versés aux fournisseurs de marchandises	Acomptes reçus des clients
Créances résultant de ventes et prestations de services	
Charges payées d'avance	

Les immobilisations et les comptes de trésorerie sont notamment les suivants :

Immobilisations amortissables	Emprunts et dettes en relation avec l'acquisition ou la construction des immobilisations
Immobilisations non amortissables (y compris les prêts)	
Comptes bancaires et de chèques postaux	Découverts sur les comptes bancaires et sur les comptes de chèques postaux
Avoirs en numéraire	

2.1.3 Actif net investi composé par les postes autres que les immobilisations et les comptes de trésorerie dépassant généralement 150% du bénéfice imposable

L'application du mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses d'exploitation est également exclue lorsqu'à la fin de l'exercice d'exploitation le montant de l'actif net investi, composé par les postes autres que les immobilisations et les comptes de trésorerie (voir point 2.1.2 ci-dessus), dépasse généralement 150% du bénéfice imposable.

Un dépassement occasionnel du fait par exemple d'un bénéfice exceptionnellement faible au cours de l'exercice d'exploitation en cours, n'est pas à prendre en considération.

Lorsque, dans le cas d'une entreprise existante, l'actif net investi défini ci-dessus vient de dépasser 150% de la moyenne des bénéfices annuels réalisés dans les quelques exercices d'exploitation précédents, le mode simplifié doit être abandonné. Pour les problèmes en rapport avec le passage au mode normal de détermination du bénéfice, il est renvoyé au point 5 ci-dessous.

2.2 Entreprises ou offices de professions libérales acquis en bloc (article 1^{er}, alinéa 2 du règlement grand-ducal)

Lorsque l'entreprise ou l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale est acquis en bloc, l'application du mode simplifié de détermination du bénéfice est exclue, à moins que l'actif net investi composé par les postes autres que les immobilisations et les comptes de trésorerie ne soit insignifiant.

Il est renvoyé au point 4 ci-dessous pour les problèmes en rapport avec l'application, au cours du premier exercice d'exploitation, du mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses d'exploitation pour le cas où cette application est permise.

3 Modalités de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses (article 2 du règlement grand-ducal)

- a) Le bénéfice est égal, en principe, à l'excédent des recettes d'exploitation sur les dépenses d'exploitation, compte tenu des particularités relevées ci-dessous.

Les recettes d'exploitation sont à prendre en considération avec le montant brut, c'est-à-dire taxe sur la valeur ajoutée incluse.

Les dépenses d'exploitation sont également à aligner avec le montant brut, y compris la taxe sur la valeur ajoutée.

La taxe sur la valeur ajoutée payée à l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA constitue également une dépense d'exploitation, sauf la taxe sur la valeur ajoutée due du chef de prélèvements personnels ou de l'utilisation de biens de l'actif net investi à des fins étrangères à l'entreprise ou à l'exercice de la profession libérale.

- b) Alinéa 1^{er} : Les recettes et les dépenses d'exploitation sont à prendre en considération au titre de l'exercice d'exploitation au cours duquel elles sont soit mises à la disposition de l'exploitant, soit décaissées. L'article 108 L.I.R. est applicable.
- c) Alinéa 2 : Les entrées et les sorties de fonds à titre d'emprunts ou de prêts ou de remboursement de prêts ou d'emprunts ne sont pas à considérer comme recettes ou dépenses au sens de la lettre a) ci-dessus, sauf dans la mesure où il en résulte un bénéfice ou une perte.

Au cas où un emprunt est remboursable à un montant plus élevé que la somme encaissée par l'emprunteur, l'excédent constitue une dépense déductible au titre de l'exercice d'exploitation au cours duquel la somme empruntée a été encaissée. L'excédent est déductible comme si l'emprunteur avait touché le montant remboursable en entier et comme s'il avait, immédiatement après, payé à titre de frais pour l'obtention du crédit une somme égale à l'excédent du montant remboursable sur la somme encaissée.

Les intérêts débiteurs afférents à l'emprunt sont à prendre en considération pour l'exercice d'exploitation au cours duquel ils sont payés.

Dans le chef d'un prêteur qui détermine le bénéfice selon le mode simplifié, l'excédent perçu, en plus de la somme prêtée, est une recette imposable. Cette recette est à prendre en considération au titre de l'exercice d'exploitation au cours duquel la somme prêtée est mise à la disposition de l'emprunteur.

Les intérêts créditeurs générés par le prêt sont à attribuer à l'exercice d'exploitation au cours duquel ils sont encaissés.

- d) Alinéa 3, 1^{ère} phrase : Les dépenses pour l'acquisition ou la constitution d'immobilisations non amortissables ne sont pas déductibles au titre de l'exercice d'exploitation en cours lors du décaissement.

Lors de la réalisation de l'immobilisation non amortissable, la dépense pour l'acquisition ou la constitution de cette immobilisation est déductible, tandis que le prix de cession encaissé constitue une recette imposable. En cas d'élimination sans compensation de l'immobilisation, p.ex. par destruction, le prix d'acquisition ou de constitution de l'immobilisation est déductible comme dépense.

Les dépenses d'entretien d'une immobilisation sont à prendre en considération pour l'exercice d'exploitation au cours duquel elles sont payées.

- e) Alinéa 3, 2^{ème} phrase : Les dépenses pour l'acquisition ou la constitution d'immobilisations amortissables sont déductibles par le truchement de l'amortissement linéaire ou dégressif. La dépense non encore amortie est déductible lors de la réalisation ou de l'élimination de l'immobilisation.

- f) Dans la mesure où la taxe sur la valeur ajoutée en amont (« T.V.A. ») en rapport avec l'acquisition ou la constitution d'une immobilisation serait débitée au compte T.V.A. dans une comptabilité régulière, cette taxe est déductible, lors du paiement, dans la détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses d'exploitation.

La T.V.A. en rapport avec l'acquisition ou la constitution d'une immobilisation n'est pas déductible immédiatement, mais doit être incorporée au prix d'acquisition ou de constitution, dans la mesure où elle devrait être incorporée à ce prix, si le contribuable tenait

une comptabilité régulière. Après incorporation au prix d'acquisition ou de constitution, la T.V.A. suit le sort fiscal de l'immobilisation.

- g) Alinéa 4 : Les prélèvements en nature doivent être ajoutés au bénéfice imposable. Le montant des prélèvements en nature à ajouter s'entend hors T.V.A.

En ce qui concerne les apports en nature, il faut distinguer entre les cas suivants :

- les apports en immobilisations amortissables sont pris en considération par l'amortissement ;
- les apports en immobilisations non amortissables sont à traiter de la même façon que les dépenses pour l'acquisition de ces immobilisations ; et
- les apports en marchandises, s'ils se présentaient en pratique, seraient déductibles du bénéfice.

4 Acquisition d'une entreprise ou d'un office de profession libérale et passage du mode de détermination du bénéfice par comparaison des actifs nets investis au mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses (article 3 du règlement grand-ducal)

Lorsque l'entreprise ou l'exercice de la profession libérale est commencé sans qu'il y ait eu acquisition en bloc, il ne se pose pas de problème particulier.

Lorsque l'entreprise ou l'actif net servant à l'exercice de la profession libérale est acquis en bloc et que l'actif net investi composé par les postes autres que les immobilisations et les comptes de trésorerie est insignifiant, la détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses est possible. Le prix global d'acquisition décaissé doit être réparti en une part correspondant aux immobilisations et une autre part correspondant aux postes autres que les immobilisations et les comptes de trésorerie. La dépense pour l'acquisition de cette autre part est immédiatement déductible. En ce qui concerne la part de la dépense relative aux immobilisations, les règles normalement valables en ce qui concerne l'acquisition d'immobilisations sont applicables.

En cas de passage du mode de détermination du bénéfice par comparaison des actifs nets investis au mode simplifié, il faut également déduire du bénéfice du premier exercice d'exploitation, où le mode simplifié est appliqué, une somme égale au montant de l'actif net investi composé par les postes autres que les immobilisations et les comptes de trésorerie. Ce passage n'est d'ailleurs permis que si l'actif net investi prévu est insignifiant.

Tant en ce qui concerne l'application du mode simplifié après une acquisition en bloc, qu'en cas de passage du mode par comparaison des actifs nets investis au mode simplifié, le mode simplifié ne peut être appliqué que s'il est justifié par des conditions d'exploitation. Des conditions pareilles sont remplies notamment lorsque l'entreprise peut difficilement supporter les frais de comptabilité.

5 Passage du mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses au mode de détermination par comparaison des actifs nets investis (article 4, alinéas 1^{er} et 2 du règlement grand-ducal)

Sur le plan pratique, tout l'actif net investi composé par les postes autres que les immobilisations et les comptes de trésorerie est à ajouter au bénéfice. Un actif net négatif est à retrancher du

bénéfice. L'actif net investi est à déterminer d'après sa consistance au début de l'exercice d'exploitation pour lequel le bénéfice est déterminé par comparaison des actifs nets investis. L'addition ou la réduction est à opérer au titre de l'exercice d'exploitation prévu.

Exemple :

Soit une entreprise de construction créée le 1^{er} janvier 2015. N'étant pas obligé à la tenue d'une comptabilité régulière, l'exploitant détermine, pour les exercices 2015 à 2020, le bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses. A partir de l'exercice 2021, le bénéfice est déterminé par comparaison des actifs nets investis.

Actif	Bilan d'ouverture au 1 ^{er} janvier 2021		Passif	
Installations	400 000	360 000	Capital individuel	175 000
dont amortissements cumulés	- 40 000		Emprunt bancaire	300 000

Véhicules de transport	100 000	Dettes envers fournisseurs de marchandises		
dont amortissements cumulés	- 20 000		80 000	

Marchandises en stock	50 000	575 000		575 000
Créances sur clients	20 000			
Compte en banque	65 000			

Actif net investi composé par les postes autres que les immobilisations et les comptes de trésorerie

Marchandises en stock	50 000	Dettes envers fournisseurs de marchandises	100 000
Créances sur clients	20 000		
Actif net investi	30 000		
	100 000		100 000

Le bénéfice de 2021 est à réduire à concurrence de 30 000 euros, parce que l'actif net investi de 30 000 euros, se composant des postes sous rubrique, est négatif.

Pour les cas où l'appartenance d'un élément à l'actif net investi se composant des postes autres que l'immobilisé et les comptes de trésorerie est douteuse, il faut examiner le traitement que cet élément a subi lors de son acquisition ou de sa constitution. Lorsque l'acquisition d'un élément d'actif a été portée en déduction, sans que son acquisition eût dû diminuer le bénéfice en cas de détermination par comparaison des actifs nets investis, cet élément fait partie des postes autres que l'immobilisé et les comptes de trésorerie.

Lorsque l'addition ou la réduction est très importante, elle peut, sur demande du contribuable, être étalée sur l'exercice d'exploitation susvisé et sur les quatre exercices d'exploitation subséquents.

6 Cession ou cessation de l'entreprise ou de l'exercice de la profession libérale (article 4, alinéa 3 du règlement grand-ducal)

Lors de la cession ou cessation de l'entreprise, il est procédé comme si l'exploitant était passé immédiatement avant la cession ou cessation au mode de détermination du bénéfice par comparaison des actifs nets investis. L'addition ou la réduction à faire est calculée comme dans l'exemple donné au point 5 ci-dessus.

Les mêmes principes sont applicables en cas de cession de l'actif net investi servant à l'exercice de la profession libérale ou en cas de cessation de l'exercice de la profession libérale.

Le bénéfice de cession ou de cessation se détermine ensuite par application de l'article 55 L.I.R.

La valeur de l'actif net investi entrant dans le calcul du bénéfice de cession sera l'actif net investi qui se dégagerait du bilan d'ouverture qui serait à établir en cas de passage au mode de détermination du bénéfice par comparaison des actifs nets investis si l'entreprise était continuée.

L'addition est toutefois à faire sur le bénéfice de cession ou de cessation.

Une réduction est à faire, en revanche, à charge du bénéfice de l'exercice d'exploitation précédant la cession ou cessation.

En cas d'addition au bénéfice, l'addition est susceptible de bénéficier du taux spécial prévu à l'article 131 L.I.R. L'abattement prévu à l'article 130, alinéa 1^{er} L.I.R., en revanche, n'est déductible qu'à concurrence, au maximum, du bénéfice de cession ou de cessation proprement dit. Lorsque l'abattement dépasse le bénéfice de cession ou de cessation proprement dit, l'addition reste donc entièrement soumise à l'impôt calculé au taux spécial prévu à l'article 131 L.I.R.

Luxembourg, le 6 décembre 2021

Le directeur des contributions,

