



Circulaire du directeur des contributions
I. Fort. n° 47 du 14 novembre 2013

I. Fort. n° 47

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

0. Introduction

L'article 3 de la loi du 21 décembre 2012 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 générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 («Abgabenordnung»);
- de la loi modifiée du 30 juin 1976 portant 1. création d'un fonds pour l'emploi; 2. réglementation de l'octroi des indemnités de chômage complet;
- de la loi modifiée du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement;
- de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
- de la loi modifiée du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation (Mémorial A 2012, N° 270, page 3830)

apporte, avec effet à partir de l'assiette au 1^{er} janvier 2013, des changements au § 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune («VStG») 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.»).

La présente circulaire analyse les changements applicables à partir de l'année d'imposition 2013 tout en regroupant certains points de la circulaire Eval. n° 51/I.Fort. n° 42 du 10 octobre 2002 et de la circulaire L.I.R. n° 164bis/1 du 27 septembre 2004 dans la mesure où ces circulaires traitent du § 8a VStG. 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.

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'impôt sur la fortune 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'impôt en vertu du § 3 VStG. En ce qui concerne les collectivités non résidentes, il est renvoyé au point 4 reproduit ci-après.

La réduction optionnelle de l'impôt sur la fortune («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 la même année d'imposition. Dans cette demande, le contribuable s'engage à inscrire en affectation du bénéfice d'une année d'imposition, avant la clôture de l'exercice suivant, à un poste de réserve spécial un montant équivalant au quintuple de la réduction demandée, et à maintenir cette réserve au bilan pendant les cinq années d'imposition qui suivent celle au titre de laquelle la réduction a été demandée. Il s'entend que la réserve spéciale doit figurer au bilan commercial.

La demande est intégrée au modèle 500 intitulé «Déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial» à la rubrique «III. Demande de réduction de l'impôt sur la fortune par constitution d'une réserve quinquennale spéciale (selon § 8a de la loi concernant l'impôt sur la fortune)».

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'alimentation de la réserve quinquennale doit être documentée au plus tard au bilan commercial de la clôture suivante.

La collectivité doit retracer la constitution et l'évolution de la réserve quinquennale et permettre ainsi le contrôle du dispositif. Dans cet ordre d'idées, il est recommandé aux collectivités d'ouvrir un poste de réserve quinquennale par année d'imposition.

Aux termes de l'alinéa 1^{er}, la réduction de l'impôt sur la fortune est limitée au montant de l'I.R.C., y compris la contribution au fonds pour l'emploi, dû au titre de la même année d'imposition et avant imputations telles 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 et les retenues d'impôt à la source étrangères et indigènes.

A partir de l'année d'imposition 2013, la réduction subit une deuxième limitation dans le sens qu'elle n'est pas accordée à hauteur de l'I.R.C. minimum, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations, qui serait dû dans les conditions de l'article 174, alinéa 6 L.I.R. Autrement dit, aucune collectivité n'a le droit à la réduction qui correspond à l'I.R.C. minimum, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations, dont elle *serait* redevable. A cet égard, il est donc indifférent si la collectivité est effectivement soumise à l'I.R.C. minimum ou non.

Exemple:

	cas 1	cas 2	cas 3	cas 4	cas 5
I.F. 2013 dû	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
réduction demandée de l'I.F. 2013	5.000	5.000	1.000	1.000	4.000
I.R.C. 2013 dû, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations ¹	3.210	7.000	3.210	7.000	7.000
réduction maximale de l'I.F. 2013	3.210	5.000	3.210	5.000	5.000
réduction pas accordée à hauteur de l'I.R.C. minimum 2013 qui serait dû, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations	-3.210	-3.210	-3.210	-3.210	-3.210
réduction accordée de l'I.F. 2013	0	1.790	0	1.790	1.790
I.F. 2013 dû après réduction (I.F. 2013 dû moins réduction accordée)	5.000	3.210	5.000	4.000 ²	3.210 ³
réserve quinquennale à constituer au plus tard à la clôture de 2014 (réduction accordée x 5)	0	8.950	0	5.000	8.950

Par jugement du 1^{er} octobre 2013, n° 27380a, le tribunal administratif a décidé⁴ que le § 8a VStG n'exige pas l'assujettissement obligatoire d'une collectivité résidente à l'impôt sur la fortune pendant les 5 années de la constitution de la réserve à la suite du transfert du siège social vers un autre Etat membre de l'Union européenne.

Cependant, le jugement sous rubrique ne préjuge en rien l'annulation d'une réduction de l'impôt sur la fortune au seul motif que la collectivité est liquidée avant l'expiration du délai quinquennal en dehors d'une restructuration.

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'impôt sur la fortune, à condition cependant de ne pas en disposer au cours des 5 années 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

¹ Pour les besoins de l'exemple, il est admis que l'I.R.C. minimum est déterminé conformément à l'article 174, alinéa 6, numéro 1^{er} L.I.R. dans les cas 1 à 5.

² Le montant maximal de la réduction est de 1.790 euros, alors que le montant de la réduction demandée est de 1.000 euros.

³ Le montant maximal de la réduction est de 1.790 euros, alors que le montant de la réduction demandée est de 4.000 euros.

⁴ Eu égard à la conclusion retenue par l'arrêt du 6 septembre 2012, n° C-380/11 de la Cour de justice de l'Union européenne (question préjudicielle).

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'impôt sur la fortune 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'impôt sur la fortune consentie est annulée à charge de l'année d'imposition en question, c'est-à-dire de l'année d'imposition au titre de laquelle le manquement a eu lieu.

Comme la réserve représente le quintuple de la réduction, il y a lieu d'augmenter la cote de l'impôt sur la fortune à raison d'un cinquième du montant de la réserve prématurément distribuée.

L'incorporation de la réserve quinquennale au capital social de la société lors d'une augmentation de capital n'est pas de nature à annuler la réduction d'impôt consentie.

Exemple:

Une société de capitaux résidente est redevable d'un impôt sur la fortune au titre de l'année d'imposition 2013 de 30.000 euros. L'impôt sur le revenu des collectivités fixé par application du tarif de l'article 174, alinéa 1^{er} L.I.R. s'élève pour 2013 à 50.000 euros, y compris la contribution au fonds pour l'emploi et avant d'éventuelles imputations. Le tarif de l'impôt sur le revenu des collectivités minimum serait de 3.210 euros, y compris la contribution au fonds pour l'emploi et avant d'éventuelles imputations. La société bénéficie d'une bonification d'impôt pour investissement effectué en 2013 au montant de 40.000 euros.

La société s'engage, lors de la remise de la déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2013, à porter au bilan avant la clôture de l'exercice d'exploitation 2014 une réserve destinée à être maintenue dans l'entreprise jusque fin 2018 au montant de 100.000 euros. Elle bénéficie d'une réduction de l'impôt sur la fortune au titre de l'année 2013 de 20.000 euros de sorte que sa cote d'impôt sur la fortune est ramenée de 30.000 euros à 10.000 euros.

Calculs:

I.F. 2013 dû	30.000
réduction demandée de l'I.F. 2013	20.000
I.R.C. 2013 dû, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations	50.000
réduction maximale de l'I.F. 2013	30.000
- réduction pas accordée à hauteur de l'I.R.C. minimum 2013 qui serait dû, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations	<u>-3.210</u>
réduction accordée de l'I.F. 2013	26.790
I.F. 2013 dû après réduction (I.F. 2013 dû moins réduction accordée)	10.000 ¹
réserve quinquennale à constituer au plus tard à la clôture de 2014 (réduction accordée x 5)	100.000

Si au cours de l'année d'imposition 2016, donc avant l'écoulement de la période de 5 ans, la société distribue la moitié de la réserve spéciale I.F. 2013, soit 50.000 euros, elle verra sa cote d'impôt sur la fortune de l'année 2016 augmenter à raison d'un cinquième de 50.000 euros, soit de 10.000 euros.

4. Etablissement stable indigène – alinéa 4

L'alinéa 4 étend le bénéfice de la réduction de l'impôt sur la fortune 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)».

5. 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'impôt sur la fortune du chef de sa propre fortune imposable.

¹ Le montant maximal de la réduction est de 26.790 euros, alors que le montant de la réduction demandée est de 20.000 euros.

Pendant la période de l'intégration fiscale en matière de l'impôt sur le revenu des collectivités, seule la société faîtière 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'impôt sur la fortune. 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'impôt sur la fortune au niveau des différentes sociétés du groupe ne peut pas dépasser le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités, 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'impôt sur la fortune en cas de l'application du régime de l'intégration fiscale prévu par l'article 164bis L.I.R.

La réduction globale de l'impôt sur la fortune demandée par les différentes sociétés du groupe ne peut dans son ensemble être supérieure à l'I.R.C. au titre de la même année d'imposition assis sur le revenu imposable du groupe obtenu après regroupement ou compensation des résultats fiscaux des sociétés membres du groupe.

A partir de l'année d'imposition 2013, la réduction subit une deuxième limitation dans le sens qu'elle n'est pas accordée à hauteur de l'I.R.C. minimum, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant d'éventuelles imputations, qui serait dû dans les conditions de l'article 174, alinéa 6 L.I.R. par chacune des sociétés du groupe en l'absence de l'intégration fiscale.

Il s'ensuit que la réduction dont peut bénéficier le groupe est à amputer de l'I.R.C. minimum, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant d'éventuelles imputations, dont chacune des sociétés du groupe serait redevable au titre de la même année d'imposition en cas d'imposition individuelle. A cet égard, il est indifférent si les sociétés sont effectivement soumises à l'I.R.C. minimum ou non.

Exemple:

La détermination du montant maximal de la réduction de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition 2013 est illustrée dans l'hypothèse d'un groupe composé par M, une société anonyme résidente qui est la société faîtière du groupe, et par ses deux filiales intégrées F1 et F2, des sociétés anonymes résidentes. Il est rappelé que l'impôt sur la fortune est dû individuellement par chaque membre du groupe.

Calcul de la réduction globale			
	cas 1	cas 2	cas 3
1 ^{re} limitation (alinéa 5, 1 ^{re} phrase):			
I.R.C. 2013 dû par le groupe, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations	50.000,00	25.000,00	25.000,00
2 ^e limitation (alinéa 5, 2 ^e phrase):			
I.R.C. minimum ¹ 2013, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi et avant imputations qui serait dû par chacune des sociétés du groupe en l'absence de l'intégration fiscale			
M	-3.210,00	-3.210,00	-3.210,00
F1	-3.210,00	-3.210,00	-3.210,00
F2	-3.210,00	-3.210,00	-3.210,00
réduction globale	40.370,00	15.370,00	15.370,00

Calcul de l'I.F. 2013 dû par chaque société du groupe				
M	I.F. 2013 dû	62,50	62,50	5.000,00
	réduction demandée	62,50	62,50	5.000,00
	réduction accordée ²	-62,50	-62,50	-5.000,00
	I.F. 2013 dû après réduction	0,00	0,00	0,00
F1	I.F. 2013 dû	23.000,00	20.000,00	2.000,00
	réduction demandée	23.000,00	20.000,00	2.000,00
	réduction accordée	-23.000,00	-15.307,50	-2.000,00
	I.F. 2013 dû après réduction	0,00	4.692,50	0,00
F2	I.F. 2013 dû	28.000,00	15.000,00	1.000,00
	réduction demandée	28.000,00	p.m.	1.000,00
	réduction accordée	-17.307,50	0,00	-1.000,00
	I.F. 2013 dû après réduction	10.692,50	15.000,00	0,00

Calcul de la réserve quinquennale			
réduction globale accordée aux sociétés du groupe	40.370,00	15.370,00	8.000,00
réserve quinquennale à constituer au plus tard à la clôture de 2014	201.850,00	76.850,00	40.000,00

¹ Pour les besoins de l'exemple, il est admis que l'I.R.C. minimum est déterminé conformément à l'article 174, alinéa 6, numéro 1^{er} L.I.R. dans les cas 1 à 3.

² Les sociétés du groupe déterminent librement entre elles la répartition de la réduction accordée.

Pour ce qui est de l'obligation de constituer la réserve correspondant au quintuple de la réduction de l'impôt sur la fortune demandée, il est indifférent au niveau de quelle(s) société(s) du groupe cette réserve est effectuée. Ainsi, il est permis au groupe de satisfaire à la condition de thésaurisation en tenant compte des possibilités ou disponibilités des différentes sociétés du groupe. 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. En conséquence, il est parfaitement possible qu'une société du groupe, qui n'aurait pas pu demander une réduction de l'impôt sur la fortune 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 se charge de la constitution de la réserve pour compte d'une autre société du groupe, 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'impôt sur la fortune a été demandée, ainsi que par rapport aux diverses sociétés dans le chef desquelles cette réduction est sollicitée.

Exemple:

La société de capitaux résidente F est intégrée dans la société de capitaux résidente M à partir de l'année d'imposition 2013. M sollicite une réduction de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition 2013 de 50.000 euros et s'engage à constituer une réserve de 250.000 euros en affectation du bénéfice de l'exercice 2013 au plus tard à la clôture de l'exercice d'exploitation 2014. F sollicite une réduction de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition 2013 de 1.000 euros. Vu que F ne dispose pas de réserves libres et qu'elle a réalisé une perte au cours de l'année d'imposition 2013, M s'engage à constituer la réserve correspondant au quintuple de la réduction de l'impôt sur la fortune demandée par F en affectation de son propre bénéfice de l'exercice 2013 au plus tard à la clôture de l'exercice d'exploitation 2014. Les réductions sollicitées sont conformes aux dispositions du § 8a VStG. Calcul de la réserve quinquennale:

réserve quinquennale à constituer par M :	5 x 50.000 =	250.000
réserve quinquennale à constituer par M pour le compte de F: 5 x	1.000 =	<u>+5.000</u>
total de la réserve quinquennale		255.000

réduction de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition 2013

- dans le chef de M:	50.000
- dans le chef de F:	1.000

Au cas où une de ces sociétés dispose partiellement ou intégralement de ces réserves avant le terme de la période quinquennale, la réduction correspondante de cette réserve entraîne qu'au titre de l'année d'imposition du manquement la cote de l'impôt sur la fortune à charge de la société ayant bénéficié antérieurement de la réduction est augmentée à raison de 1/5 du montant de la réserve utilisée.

En cas de fusion ou d'absorption, il est précisé qu'au niveau de la société disparue il n'y a pas de sanction comportant l'annulation de la réduction de l'impôt sur la fortune au cas où la période de détention quinquennale n'est pas remplie au titre d'une réserve constituée à cette fin, pour autant qu'une quelconque société du groupe reprenne ladite réserve. Ce principe s'applique de manière correspondante aux scissions.

Luxembourg, le 14 novembre 2013

Le Directeur des Contributions,

