

DROIT FISCAL
ALAIN STEICHEN

MÉMENTO DE

DROIT FISCAL

ALAIN STEICHEN

Professeur associé à l'Université du Luxembourg

Avocat

6^e édition 2013

Du même auteur :

1. Guide Comptable Luxembourgeois, en collaboration avec V. Steichen, 1985.
2. Comptabilité générale et analyse financière, en collaboration avec M. Heinen/J. Weyland, 1985.
3. Comptabilité, fiscalité et IV^e directive, 1985.
4. Mécanismes financiers des entreprises luxembourgeoises, 1988.
5. La justice dans l'impôt, Thèse de doctorat, Éditions du Centre Universitaire, Luxembourg, 1994.
6. Manuel de Droit Fiscal Luxembourgeois, 5^e éd., 2014.
7. Précis de finances publiques, 1^{re} éd., 2007.
8. Précis de droit des sociétés, 4^e éd., 2014.
9. Précis de droit fiscal des entreprises, 4^e éd., 2013.

© éditions saint-paul

Luxembourg, 2016

ISBN 978-2-87963-944-4

Avertissement à la 7^e édition

Avertissement à la 6^e édition

L'idée qui continue à gouverner ce mémento est celui de la concision : il s'agit de permettre au lecteur intéressé d'obtenir rapidement une vue d'ensemble de l'essentiel du droit fiscal luxembourgeois.

Notre espoir est que ce petit ouvrage entièrement refondu puisse offrir aux étudiants de la fiscalité, mais également aux praticiens, des lignes directrices leur facilitant l'analyse des questions qui leur sont posées, et donner aux étudiants la curiosité et le goût d'une branche de droit qui ne saurait, sans péril, se priver de l'esprit de synthèse. L'idée poursuivie ici, tout comme à l'occasion des éditions précédentes, est d'offrir un survol synthétique du droit fiscal luxembourgeois sous ses différentes facettes. Son volume réduit implique que le lecteur intéressé devra consulter d'autres livres pour un approfondissement de la matière.

La principale innovation d'ordre formel par rapport à la version précédente est le recours étendu à des tableaux et schémas qui bien souvent, mieux que le texte, permettent au lecteur de saisir d'un seul coup l'architecture intellectuelle de la matière à traiter. Il s'agit là d'un puissant instrument pédagogique qui a fait ses preuves dans l'enseignement. Nous pensons que les tableaux et schémas ont également leur place dans des ouvrages de ce type qui visent principalement l'assimilation structurée, c.-à-d. ordonnée, du droit fiscal.

Le mémento est à jour au 1^{er} décembre 2013. Sa parution a pu être avancée, la loi budgétaire pour l'exercice budgétaire 2014 ne prévoyant pour le moment que des autorisations de dépenses dans le cadre des « douzième provisoires », en attendant que le nouveau gouvernement soit en place et ait pu décider de la politique fiscale du pays pour les prochaines années. Les changements législatifs et jurisprudentiels intervenus depuis la 5^e édition ont bien évidemment été intégrés.

Luxembourg, 1^{er} décembre 2013

Avertissement à la 1^{re} édition

Le droit fiscal relève du droit public, bien que son champ d'investigation soit à la fois plus large et plus technique. Cette discipline, trop longtemps négligée, tend aujourd'hui à acquérir son autonomie pour trois raisons simples. Il s'agit d'un droit exorbitant accordant à la puissance publique des moyens et des privilèges si étendus qu'ils ne peuvent plus être expliqués dans le cadre de la théorie générale du droit administratif. Par ailleurs, les implications économiques et sociales du droit fiscal sont si variées que cette discipline est devenue l'instrument privilégié de l'action gouvernementale. Enfin, l'étude du

droit fiscal a un intérêt concret, car il s'agit d'un droit de prélèvement financier sur le patrimoine du contribuable.

Cet ouvrage limite son ambition à l'étude des traits généraux du système fiscal luxembourgeois. Il peut sans doute être utile à tout étudiant quel que soit son niveau d'études ou à tout autre lecteur qui cherche pour la première fois à acquérir une vue synthétique des impôts au Luxembourg. Il est plus particulièrement destiné aux futurs avocats, ce petit manuel constituant le support écrit du cours que nous avons le plaisir de dispenser à ceux qui défendront à l'avenir la cause des contribuables auprès des tribunaux. Dans ce cadre, le système fiscal luxembourgeois sera écrit dans ses grandes lignes dans un souci constant de simplification relative.

Pour arriver à cette fin, nous avons retenu la forme d'exposés schématiques ; par leur composition typographique et grâce à un jeu de caractères appropriés, nous avons essayé de frapper la mémoire visuelle du lecteur en mettant les notions essentielles en relief. Sans remplacer l'enseignement dispensé, ce manuel permet de saisir, sans difficulté, l'essentiel du cours dispensé. Ce manuel est donc circonscrit dans son objet.

LISTE DES ABRÉVIATIONS

ACD	Administration des Contributions directes
AED	Administration de l'Enregistrement et des Domaines
C.A.	Cour administrative
C.E.	Conseil d'État
CJUE	Cour de Justice de l'Union européenne
Const.	Constitution
Cour	Cour Supérieure de Justice en tant que cour d'appel
DENR	Droits d'enregistrement
FIS	Fonds d'Investissement Spécialisé
ICC	Impôt commercial communal
IF	Impôt sur la fortune
IFO	Impôt foncier
IR	Impôt sur le revenu des personnes physiques
IRC	Impôt sur le revenu des collectivités
LAF	Loi d'Adaptation Fiscale (« <i>Steueranpassungsgesetz</i> »)
LGI	Loi Générale des Impôts (« <i>Abgabenordnung</i> »)
LTVA	Lois coordonnées en matière de TVA, telles que reproduites au code fiscal VI
p.	page
PANC	Loi relative à la procédure administrative non contentieuse
Pas.	Pasicrisie
SA	Société anonyme
SÀRL	Société à responsabilité limitée
SCPA	Société en commandite par actions
SECS	Société en commandite simple
SICAR	Société d'investissement en capital risque
SPF	Société de gestion de patrimoine familial
UE	Union européenne

Plan du mémento

DROIT FISCAL GÉNÉRAL	13
-----------------------------------	-----------

DROIT FISCAL NATIONAL..... 15

DROIT FISCAL INTERNATIONAL43

PROCÉDURE FISCALE63

STRATÉGIE FISCALE ET CONTENTIEUX DE L'IMPÔT91

DROIT FISCAL SPÉCIAL : LES IMPÔTS LUXEMBOURGEOIS	113
---	------------

IMPOSITION DU REVENU.....115

IMPOSITION DU CAPITAL 229

IMPOSITION DE LA CONSOMMATION : LA TVA..... 251

On appelle « **système fiscal** » l'ensemble des règles qui régissent cette catégorie de ressources de l'État et des collectivités publiques qu'on appelle l'impôt. L'impôt tient de beaucoup la place la plus importante parmi les recettes du budget luxembourgeois, mais il faut cependant noter que ce n'est pas la plus ancienne.

En effet, si l'impôt existait dans l'Antiquité, il avait disparu avec la chute de l'Empire romain. Jusqu'au Moyen Âge, les ressources publiques étaient principalement constituées par le **revenu des domaines** royaux dont le monarque, tel un riche particulier, tirait des bénéfices.

Initialement, l'impôt a pu apparaître comme une extorsion, une confiscation soumise à l'arbitraire du despote. C'est souvent la révolte contre cet arbitraire qui a servi de déclencheur aux révolutions démocratiques (ex. : la Révolution française de 1789). Au fil du temps, l'impôt réapparut sous forme de redevances payées au roi, soit pour la partie du domaine qu'il avait concédée, soit pour l'« aide militaire » qui lui était demandée. Tout d'abord exceptionnelle, cette « aide » devint permanente, les besoins qui la justifiaient devenant eux-mêmes permanents, et périodiquement le roi devait provoquer des réunions pour en obtenir le paiement (« **Magna Charta** »).

De là naquirent le **principe du consentement** populaire à l'impôt et la démocratie elle-même. C'est ainsi qu'en Grande-Bretagne les vassaux refusèrent à accorder un impôt permanent et exigèrent bientôt un pouvoir de contrôle permanent à la mesure de leur contribution pécuniaire, ce qui aboutit à créer le régime parlementaire. L'indépendance des États-Unis trouve sa cause profonde dans le refus des colons de payer à Sa Majesté l'impôt sur le thé importé dans le pays (« **Boston Tea Party** »). Depuis, l'idée a fait son chemin : dans les démocraties, l'impôt est voté par les représentants élus du peuple, la Chambre des députés pour le Luxembourg. Dès lors, même si chaque contribuable pris individuellement considère souvent que ce qu'il doit acquitter est excessif, voire confiscatoire, comme l'ensemble des citoyens y a consenti collectivement au travers de élus du peuple, et en a déterminé les modalités, l'impôt ne peut être considéré comme inique ou injuste.

À côté d'un impôt de plus en plus développé, les ressources du domaine allaient en diminuant. Et lorsque l'impôt lui-même n'arrivait plus à satisfaire aux besoins publics chaque jour croissants, l'État n'hésitait pas à faire appel à d'autres procédés, comme l'emprunt ou les procédés monétaires.

De nos jours, les choses sont plus simples, **l'impôt** constituant **la recette principale du budget de l'État**. Étudier le système fiscal d'impôts perçus par l'État revient à définir la théorie générale de l'impôt et à décrire les différentes catégories d'impôts.

DROIT FISCAL GÉNÉRAL

Le droit fiscal général est complexe dans sa mise en œuvre pratique, aussi nous contenterons-nous d'en exposer ici les mécanismes généraux. Il importe de bien appréhender les notions d'assiette, de liquidation et de recouvrement de l'impôt. Enfin, pour les futurs avocats notamment, il est important de connaître les principales règles ayant trait au contrôle et au contentieux fiscal.

Avant d'étudier le droit fiscal positif, c'est-à-dire les principaux impôts prélevés au Luxembourg, il est nécessaire de définir l'impôt et de présenter les principales techniques fiscales.

DROIT FISCAL NATIONAL

La Loi Générale des Impôts (ou «**Abgabenordnung**», abrégée «AO») donne une définition de l'impôt et délimite celui-ci des autres prélèvements obligatoires. Les fonctions de l'impôt sont multiples et l'expression d'un véritable « panfiscalisme », l'impôt étant trop souvent considéré comme constituant le remède ultime aux problèmes économiques et sociaux rencontrés dans la vie quotidienne.

DÉFINITION ET FONCTIONS DE L'IMPÔT

En raison de la confusion terminologique qui règne en la matière, il est utile de définir l'impôt. Une partie des difficultés en la matière tient à la variété des fonctions de l'impôt de nos jours.

DÉFINITION DE L'IMPÔT

L'impôt est une prestation pécuniaire perçue par voie d'autorité auprès des membres de la collectivité ; il s'agit d'une prestation perçue à titre définitif et sans contrepartie. Il cumule différentes fonctions au sein de notre société et ne se distingue parfois que difficilement d'autres prélèvements opérés par les pouvoirs publics.

L'IMPÔT EST UNE PRESTATION PÉCUNIAIRE

L'impôt est une **prestation en argent** ; il se distingue par là des autres services que les membres de la collectivité doivent à l'État (p. ex : service militaire ; la « corvée » féodale).

L'IMPÔT EST UNE PRESTATION REQUISE DES MEMBRES DE LA COLLECTIVITÉ

Par membres de la collectivité, il faut entendre les **personnes physiques** et les **personnes morales** de droit privé. La collectivité elle-même (l'État, ses subdivisions politiques) ainsi que les collectivités de droit public échappent à

l'impôt, sauf si leurs activités de nature commerciale viennent à concurrencer le secteur privé.

L'IMPÔT EST UNE PRESTATION PERÇUE PAR VOIE D'AUTORITÉ

L'impôt se distingue par-là de la **contribution volontaire**. Le caractère obligatoire est inhérent à la notion même d'impôt et lié au **principe de la légalité de l'impôt**.

L'IMPÔT EST UNE PRESTATION PERÇUE À TITRE DÉFINITIF

L'impôt n'appelle aucun remboursement ; il représente un sacrifice définitif du contribuable au profit de la collectivité et se distingue par-là de l'**emprunt obligatoire**. L'emprunt, contrairement à l'impôt, constitue un prélèvement temporaire et rémunéré.

L'IMPÔT EST PERÇU SANS CONTREPARTIE

- ▶ Le versement de l'impôt ne comporte aucune contrepartie directe. Il n'y a aucune corrélation directe entre les sommes versées par le contribuable et les services publics consommés par lui. C'est en cela que l'impôt constitue un mode original de répartition des charges publiques, en dissociant totalement, au niveau de l'individu (« **microéconomique** »), la prestation versée à l'État et les services qui lui sont rendus par la collectivité.
- ▶ Au plan global (« **macroéconomique** »), par contre, l'impôt a une contrepartie : les services rendus par l'État et les collectivités publiques (routes, hôpitaux) : « Il y a des dépenses, il faut les couvrir », disait laconiquement Gaston Jèze.
- ▶ L'impôt n'ayant pas de contrepartie déterminée, il a pour corolaire le **principe de non-affectation des recettes budgétaires**. Le contribuable ne peut exiger que l'impôt qu'il verse finance spécifiquement tel ou tel service public. Inversement, il ne saurait refuser de payer l'impôt au motif que l'impôt serait mal utilisé, ou utilisé pour le financement de services publics non désirés par le contribuable (p. ex. : les dépenses militaires).

FONCTIONS DE L'IMPÔT

L'impôt a une double fonction :

FONCTION FINANCIÈRE

- ▶ Il s'agit là de la **justification traditionnelle** de l'impôt analysé en tant que mode original de répartition des charges publiques. C'est la **couverture des charges publiques** qui est la raison essentielle de l'impôt. C'est le seul procédé permettant de couvrir les dépenses des services publics qui ne peuvent être vendus (défense nationale, administration générale, etc.).
- ▶ L'impôt, aujourd'hui comme par le passé, a sa justification dans la **participation du citoyen aux charges communes de la Nation**.

FONCTION INTERVENTIONNISTE

- ▶ Toutefois, les fonctions de la fiscalité dans les sociétés industrialisées en général, et au Luxembourg en particulier, ont radicalement changé au XX^e siècle.
 - Durant la première moitié du XX^e siècle, les prélèvements obligatoires avaient pour finalité unique de permettre à l'**État libéral** d'assumer quelques grandes tâches minimales comme la sécurité intérieure et extérieure du pays, la rémunération d'un nombre limité de fonctionnaires, etc. Le meilleur impôt, disait-on alors, est nécessairement l'impôt le plus faible possible.
 - Ce sont les grandes crises du XX^e siècle, guerres mondiales, crises économiques, mais aussi l'évolution des idées dominantes, avec la montée du socialisme, qui ont donné à l'impôt des fonctions nouvelles dans l'ordre économique et social. De nos jours l'impôt permet non seulement de financer les dépenses publiques, mais il rend également possible l'**action économique et sociale des pouvoirs publics**.
- ▶ La **fonction économique** de l'impôt peut se concrétiser par des actions structurelles ou conjoncturelles. Notamment :
 - sur un **plan structurel**, l'État conduira une politique d'incitation à l'investissement, favorisera par des choix fiscaux appropriés la création d'entreprises nouvelles, les restructurations industrielles, et tentera d'influencer les comportements des responsables d'entreprises (forme,

concentration, implantation etc.) ;

- sur un **plan conjoncturel**, l'État cherchera parfois à lutter contre l'inflation en réduisant le pouvoir d'achat disponible grâce à la majoration des impôts sur le revenu. Mais plus souvent il s'efforcera de relancer l'économie en réduisant les impôts, de manière à augmenter le pouvoir d'achat des agents économiques et partant leurs dépenses de consommation. Les pouvoirs publics utilisent alors l'impôt afin d'influencer la conjoncture économique (investissements, consommation, etc.).
- La **fonction sociale** de l'impôt vise la redistribution des richesses. L'impôt, on s'en est aperçu durant le XX^e siècle, constitue un instrument efficace pour combattre les inégalités des revenus et des patrimoines :
- la politique poursuivie par les pouvoirs publics peut être limitée et **cibler certains groupes sociaux particuliers** (abattements de revenus accordés aux seules personnes âgées, aux titulaires de revenus modestes) ;
 - mais elle peut également être plus générale et viser la justice par l'impôt pour toutes les couches sociales. Le **barème progressif** est notamment utilisé à cet effet.
- Les techniques utilisées par les pouvoirs publics dans le domaine interventionniste sont toutes marquées par leur **non-neutralité** :
- soit elles augmentent la charge fiscale du contribuable par rapport au droit commun, c.-à-d. par rapport à la norme, et l'on parlera de « **pénalisation** ». La lutte contre la pollution sous forme d'écotaxes basées sur le principe du « pollueur payeur » fait partie des techniques de « pénalisation » ; soit elles réduisent la pression fiscale par rapport au droit commun, en accordant des faveurs fiscales au contribuable. Il s'agira alors de « **dépenses fiscales** », traduction littérale quoique susceptible de créer des confusions dans l'esprit du lecteur, de l'anglais « *tax expenditure* ». Il serait préférable de parler de « **subventions fiscales** ».

CONSÉQUENCE DE LA MULTIPLICITÉ DES FONCTIONS DE L'IMPÔT

L'utilisation de l'impôt à des fins économiques et sociales a été **détournée de son rôle naturel** de pourvoyeur des caisses de l'État. Sans procéder à une défense et

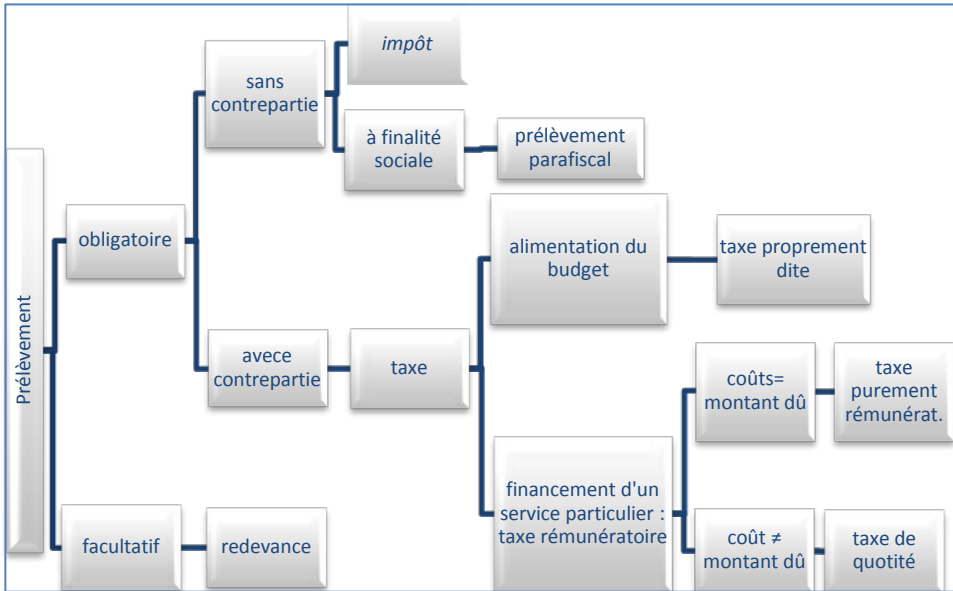
illustration de l'État libéral classique, peu soucieux des injustices, on doit pourtant observer que les nouvelles fonctions économiques et sociales de l'impôt engendrent bien des effets pervers, y compris la **complexité** et l'**hétérogénéité** de ses règles. La complexité est également source d'**incompréhension** (« l'arbre qui cache la forêt ») et de contradictions.

Ex. : Le droit fiscal accorde un abattement aux épouses pour les inciter à s'occuper des travaux à domicile dans un but de cohésion familiale. Mais il attribue également un abattement aux deux époux travaillant tous les deux à l'extérieur. N'y a-t-il pas là contradiction ?

La complexité a plusieurs causes :

- ▶ La première, est sans doute la plus importante, est tout simplement l'**accumulation de strates successives dans le code fiscal** : chaque année, le gouvernement élabore un projet de loi de finances prévoyant des innovations, modifications et mesures spécifiques, pour tenir compte des exigences du moment et du changement de circonstances. Il faudrait de temps à autre remettre à plat l'ensemble du système, mais la tâche semble trop ardue et osée ;
- ▶ La seconde, résulte du souci de tenir compte des situations particulières des diverses catégories de contribuables : la nature du revenu imposable, la composition du foyer, les charges spécifiques, sont autant de paramètres que le législateur entend prendre en considération, dans un souci de **justice horizontale** (tout contribuable se trouvant dans la même situation doit subir le même impôt) et **verticale** (deux contribuables à facultés contributives différentes doivent payer un montant d'impôt différent). Souci louable en principe, la recherche de la justice fiscale, si elle poussée à l'excès entraîne des effets pervers, en ce que le code fiscal se trouve émaillé de trop nombreuses exceptions à la règle, de sorte à rendre obscur la matière toute entière.
- ▶ Enfin, la complexité naît également de la volonté bien compréhensible du législateur d'utiliser la fiscalité à des fins d'**incitation** ou de **pénalisation**, pour orienter les choix des contribuables ainsi que l'activité économique du pays.

Certains prélèvements obligatoires partagent plusieurs caractéristiques de l'impôt, mais doivent en être distingués :



Les ressources publiques sont marquées par une certaine diversité à laquelle correspond une grande **richesse terminologique** (impôt, imposition, contribution, taxe, redevance, rémunération, prix, remboursement, cotisation etc.) ainsi qu'une **grande confusion dans la pratique**. Le législateur utilise lui-même de manière très libre le vocabulaire juridique, et appelle par exemple « taxe sur la valeur ajoutée » un prélèvement obligatoire qui devrait normalement s'appeler « impôt sur la valeur ajoutée ». Il faut donc se méfier des étiquettes administratives et aller au fond des choses, les distinctions étant malheureusement parfois subtiles.

Nous ferons abstraction des **cotisations sociales**, c.-à-d. des prélèvements obligatoires qui financent des organismes chargés d'une mission de service public et placés sous le contrôle de l'État. Elles se distinguent de l'impôt par leur objet, le financement d'institutions de protection sociale, et par le fait qu'elles sont dues par des personnes ou pour le compte de personnes qui trouvent un intérêt à ces régimes de protection.

PRÉLÈVEMENT PARAFISCAL

La taxe parafiscale (« **Sonderabgaben** ») ne fait l'objet d'aucune définition législative. On considère généralement qu'il s'agit :

- ▶ d'un **prélèvement obligatoire** (d'où le nom de « parafiscal ») ;
- ▶ à **destination déterminée** généralement sociale. Cette caractéristique permet

de distinguer la taxe parafiscale de l'impôt, la première contrairement à la seconde ayant un caractère spécialisé à finalité sociale ;

- ▶ affecté à une **personne morale de droit public ou privé autre que l'État ou l'un de ses démembrements** (elles ne font pas partie du budget de l'État). Cette affectation à un organisme spécialisé est rendue possible si ce n'est nécessaire par le caractère spécialisé du prélèvement.

La taxe parafiscale diffère de l'impôt par le caractère spécialisé de sa finalité (intérêt économique et social), la qualité de ses bénéficiaires (les personnes privées) et sa nature juridique (compétence du pouvoir réglementaire).

TAXE

La taxe (« **Beitrag** ») constitue un prélèvement **obligatoire** généralement imposé par les collectivités locales à leurs habitants. Il faut distinguer (C.A. 9 novembre 2000, Fonds pour le logement, n° 11887C) :

- ▶ les **taxes proprement dites**. La taxe proprement dite ne finance aucun service en particulier, mais est destinée à alimenter le budget communal. Il s'agit donc en fait d'un impôt communal ;
- ▶ les **taxes rémunératoires**. La taxe rémunératoire est due en raison d'un service offert aux bénéficiaires, même s'ils ne l'utilisent pas effectivement, ou alternativement d'un avantage particulier qu'ils retirent de la chose publique. Il existe deux types de taxes :
 - la « **taxe de quotité** » ou « **taxe simplement rémunératoire** ». La taxe est sans relation avec le coût du service offert (plus chère généralement). Il s'agit en fait d'une taxe proprement dite (ou mieux encore : d'un impôt), quoique sous une forme déguisée, la collectivité locale prétextant l'existence d'un service pour prélever une contribution à laquelle les bénéficiaires effectifs ou potentiels du service ne savent échapper ;
 - la « **taxe de remboursement** » ou « **taxe purement rémunératoire** » est celle dont le coût correspond approximativement au montant exigé auprès des bénéficiaires.
- ▶ La classification de la taxe en taxe proprement dite ou en taxe rémunératoire commande son **régime contentieux** :
 - les **taxes proprement dites** relèvent seules de la compétence des juridictions administratives (art. 8 (1) b de la loi du 7 novembre 1996) ;
 - les **taxes rémunératoires**, même celles qui constituent des taxes de quotité,

relèvent par contre de la compétence des juridictions civiles.

La distinction en taxe proprement dite et taxe rémunératoire est regrettable, car de nature à gommer toute différence entre la taxe et l'impôt. La véritable distinction entre l'impôt et la taxe devrait être l'existence ou non d'une contrepartie déterminée : l'impôt constitue l'expression de la participation de l'assujetti à un projet global collectif et n'a pas de contrepartie déterminée ; la taxe est demandée à l'assujetti à l'occasion de ou en raison de la possibilité d'usage d'un service public déterminé.

REDEVANCE

La redevance (« **Gebühr** ») est, tout comme la taxe, perçue à l'occasion d'un **service rendu** aux administrés. À la différence de la taxe toutefois, la redevance est **facultative**, elle n'est exigée que des seuls usagers recourant volontairement au service offert. Elle a, tout comme la taxe de remboursement, un caractère civil et son contentieux relève des juridictions civiles.

PRINCIPES CONSTITUTIONNELS DE L'IMPÔT

La Constitution prévoit un certain nombre de principes au profit des contribuables. Nous en retiendrons les trois principes essentiels.

LÉGALITÉ FISCALE

La légalité fiscale recouvre différents aspects :

- elle implique que seul le Parlement puisse créer l'impôt ;
- elle oblige les services fiscaux à respecter par la loi une fois créée ;
- elle confère certaines caractéristiques particulières à l'impôt.

POUVOIR DE CRÉER LE PRÉLÈVEMENT FISCAL

Le principe de la légalité de l'impôt dispose que l'impôt ne peut être institué qu'en vertu d'une loi (art. 99 Const.). Il s'ensuit que :

- ▶ la **compétence en matière fiscale** relève exclusivement de la Chambre des députés (art. 99 al. 6 Const.) ;
- ▶ la **compétence de la Chambre des députés**
 - s'étend à tous les impôts,
 - à l'exception des impôts locaux (« principe de l'autonomie du pouvoir

communal ») qui relèvent de la compétence du pouvoir communal (seule exception : l'ICC qui relève de la Chambre des députés, sauf pour les taux).

- ▶ Le principe du caractère législatif de l'impôt est conforté par la règle selon laquelle, même si les lois fiscales sont des lois permanentes, l'autorisation de lever l'impôt, que la Chambre des députés doit donner au gouvernement, est, elle, annuelle. C'est le **principe de l'annualité de l'impôt** (art. 100 Const.).

PRINCIPE DE LÉGALITÉ ADMINISTRATIVE

- ▶ L'administration est soumise au droit en ce sens qu'elle doit appliquer la loi (« **principe de légalité administrative** »), c'est-à-dire agir exclusivement conformément au droit. Le rôle de l'administration fiscale n'est donc pas de maximiser les recettes du Trésor.
- ▶ Il résulte également du principe de la légalité de l'impôt que l'activité de l'administration ne peut jamais être arbitraire. Lorsque l'administration dispose d'un **pouvoir discrétionnaire** pour exécuter la loi fiscale, ce pouvoir est strictement encadré : il faut à tout instant que l'administration respecte les principes d'équité, d'opportunité et de proportionnalité (§ 2 LAF).

CARACTÉRISTIQUES DE LA LOI

La loi fiscale présente certaines caractéristiques. Elle :

Caractère d'ordre public du droit fiscal

- ▶ La loi fiscale **s'impose au contribuable comme au fisc**. La loi fiscale devant recevoir pleine et entière application, il ne saurait être question de transiger avec le fisc, voire de s'arranger par avance au sujet de l'impôt à payer.
- ▶ Le caractère d'ordre public du droit fiscal se retrouve également devant le **juge de l'impôt**. L'on sait qu'en droit administratif un **moyen d'ordre public** est un moyen de légalité externe ou interne qui peut être automatiquement soulevé par le juge administratif malgré la règle de l'*ultra petita* et même si le requérant ne l'a pas invoqué. Le droit fiscal étant d'ordre public, le même raisonnement y est applicable;

Caractère non-rétroactif de principe du droit fiscal

- ▶ **Un simple principe juridique que la loi peut écarter.**

- Le droit se méfie de la rétroactivité (effets d'un acte présent remontant au passé), car elle semble souvent contraire à la **sécurité juridique**. Le principe de non-rétroactivité constitue de ce fait un principe important du droit commun. Il est réaffirmé à l'article 2 du code civil en ces termes : « La loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif ». Une loi ne comporte donc pas, ordinairement, de dispositions rétroactives. Il en est de même du droit fiscal.
- Mais **ce principe n'a pas valeur constitutionnelle** et le législateur, en dehors du droit pénal, peut adopter une loi dérogeant à cet article. Une loi de ce type peut donc prévoir que certaines de ses dispositions prendront effet rétroactivement, à une date antérieure à son entrée en vigueur.
- La **rétroactivité au sens juridique** s'apprécie par rapport à la date du fait générateur de l'impôt (la livraison en matière de TVA, le 31 décembre en matière d'impôt sur le revenu, etc.). Ainsi, une loi prise en matière d'impôt sur le revenu avant le 31 décembre de l'année n'est pas rétroactive, si elle limite ses effets à l'impôt dû au titre de l'année, car le fait générateur de cet impôt est le 31 décembre.

► **Distinctions avec des concepts voisins.** Il faut distinguer la rétroactive juridique de concepts voisins.

- Une loi non-rétroactive au point de vue juridique peut refléter une **rétroactivité économique**.

L'exemple classique en matière d'impôt sur le revenu (fait générateur au 31 décembre) est celui de la vente faite au 30 septembre, à une époque où l'opération était exonérée sur la base de la législation existante. L'opération devient toutefois imposable en raison d'un changement législatif intervenu le 22 décembre de l'année. Il n'y a pas de rétroactivité au sens juridique du terme, car le fait générateur est postérieur à l'opération de vente. Mais cette absence de rétroactivité en droit ne saurait cacher la rétroactivité dans les faits, la rétroactivité économique : au jour de la cession le contribuable ignorait tout du changement législatif à venir. Il aurait su que la loi allait changer dans le sens d'une impossibilité de l'opération, il aurait peut-être décidé de ne pas vendre.

- La rétroactivité économique doit elle-même être distinguée de la **rétrospectivité**. La loi est rétrospective si des avantages passés accordés par la loi sont abolis pour l'avenir.

Un exemple pourrait être l'achat d'actions l'année 01, la loi prévoyant alors une exonération illimitée des dividendes versés. Toutefois, en 03, la loi change et plafonne l'exonération. Autre exemple : achat en 01 d'un immeuble susceptible d'amortissement dégressif ; l'amortissement dégressif est interdit par une loi en 03. Les deux exemples ont en

commun que si le régime fiscal est certes modifié pour le futur seulement, ce changement législatif présente cependant également un impact sur l'opération initiale située dans le passé : peut-être que le contribuable n'a acheté les actions ou la maison principalement parce qu'il comptait sur l'exonération future des dividendes, respectivement la possibilité de bénéficier d'un amortissement dégressif sur la maison.

Territorialité de la loi fiscale

La loi fiscale est **territoriale** en raison de la souveraineté de chaque État. La territorialité de la loi fiscale se décline cependant différemment, selon qu'il s'agit de fixer l'impôt ou de le recouvrir.

- ▶ En ce qui concerne le **calcul de l'impôt** la territorialité ne constitue qu'un frein tout à fait modeste pour l'action législative.
 - C'est ainsi que la loi luxembourgeoise peut tout à fait imposer une assiette située à l'étranger (revenu professionnel allemand ; fortune sise aux États-Unis, etc.) en présence de **résidents** luxembourgeois (« allégerance économique »).
 - La loi luxembourgeoise pourra également **imposer des non-résidents**, c.-à-d. des résidents d'autres pays, si ces non-résidents détiennent ou perçoivent une assiette imposable au Luxembourg. Ce n'est que dans l'hypothèse extrême où l'assiette serait entièrement située à l'étranger que la territorialité de l'impôt s'opposerait à une imposition au Luxembourg.

Ex. : 1. L'impôt luxembourgeois ne peut porter sur le revenu de source allemande perçu par le résident belge, car il n'existe aucune connexion entre ce revenu ou le contribuable et le Luxembourg. 2. Par contre, un revenu locatif en raison d'une maison située au Luxembourg pourra être imposé au Luxembourg, même si le propriétaire de la maison est un résident belge.

- ▶ La territorialité de la loi fiscale empêche le **recouvrement forcé**
 - **au Luxembourg par une administration fiscale étrangère** d'un impôt dû à un Trésor public étranger : le recouvrement ne pourra être fait que par l'administration fiscale luxembourgeoise, en vertu d'une convention internationale ou d'une directive communautaire.
 - L'inverse est évidemment également vrai : le Trésor public luxembourgeois ne peut **recouvrer l'impôt à l'étranger** qu'en sollicitant l'assistance des services fiscaux étrangers.

ÉGALITÉ DANS L'IMPÔT

La Constitution luxembourgeoise consacre le **principe général d'égalité** des citoyens (art. 10bis Const.). L'article 101 de la Constitution, **principe spécifique au droit fiscal**, interdit les « privilèges », « exemptions » et « modérations », sauf ceux qui sont établis par une loi, concrétise ce principe général sur le plan fiscal.

La philosophie sous-jacente à **l'absence d'immunité fiscale** est l'universalité de l'impôt, idée reprise des révolutionnaires français de 1789, et suivant laquelle aucune catégorie de contribuables ne saurait bénéficier d'un privilège total et définitif. Il existe en fait deux types d'égalité :

ÉGALITÉ DEVANT LA LOI

- ▶ Elle oblige le pouvoir exécutif à **appliquer la loi**, mais elle n'impose aucune obligation au Parlement quant au choix des catégories. On parle encore d'**égalité formelle**. Plus précisément, le législateur reste libre d'établir telle ou telle catégorie de contribuables, afin de soumettre les contribuables de la catégorie en question au régime fiscal qui lui semble opportun.
- ▶ À l'origine, la jurisprudence luxembourgeoise se satisfaisait de l'égalité devant la loi. Elle n'est que **faiblement contraignante** et partant a été délaissée par les tribunaux au fil du temps.

Ex. : Si toutes les personnes chauves sont soumises à un « impôt sur les chauves », les autres contribuables en étant exemptés, l'égalité devant la loi sera satisfaite si tous les chauves sont imposés et les autres personnes exemptées.

ÉGALITÉ DANS LA LOI

- ▶ Encore appelée **égalité matérielle**, l'égalité dans la loi exige que **les distinctions opérées par le législateur reposent sur des critères généraux et adéquats**. C'est l'approche retenue par la Cour constitutionnelle. Suivant la Cour constitutionnelle, le principe de l'égalité n'interdit pas d'établir des distinctions entre des catégories de personnes, dès lors que ces distinctions ne sont pas établies arbitrairement ; ce qui importe, c'est que les critères de distinction retenus soient « objectifs et en rapport avec l'objet de la mesure prise ou avec le but que celle-ci peut légalement poursuivre » (C.E. 12 décembre 1990, Ville de Dudelange, p. 28, p. 103). En d'autres mots, pour

reprendre la formulation de la Cour constitutionnelle (C.C. 13 novembre 1998, Mém. A n° 102, 1998, p. 2499) : le principe d'égalité exige que « tous ceux qui se trouvent dans la même situation de fait et de droit soient traités de la même façon ». Ce principe de l'égalité catégorielle a pour corolaire que des situations différentes relèvent de règles différentes.

Ex. : L'impôt sur les chaufes est évidemment contraire au principe d'égalité dans la loi, car la calvitie n'a aucun lien logique avec la capacité contributive des contribuables. Par contre, il peut être légitime de distinguer les célibataires et les familles, car à revenu identique, les seconds ont des charges familiales que les premiers n'ont pas.

- L'égalité matérielle, transposée sur le terrain de l'impôt, implique une équitable répartition de l'impôt entre les citoyens en fonction de leurs **facultés contributives**. L'égalité est évidemment catégorielle et non pas une égalité généralisée. Il faut que
- les personnes ayant les mêmes facultés contributives paient un impôt égal (**égalité horizontale**),
 - tandis que celles qui ont des facultés contributives différentes doivent acquitter une somme d'impôt différente (**égalité verticale**).

L'énoncé du principe est plus simple et évidente que son application pratique. Qu'en est-il par exemple du crédit d'impôt pour pensionnés accordé aux personnes âgées de plus de 65 ans ? A priori, l'on pourrait penser au caractère licite de ce crédit d'impôts, car les retraités disposent d'un pouvoir d'achat moindre par rapport à leur période de vie où ils étaient encore actifs. Mais en réalité, l'abattement contrevient au principe d'égalité dans l'impôt, car il faut comparer les retraités disposant d'un certain revenu aux actifs disposant du même niveau de revenu, et non pas l'évolution du revenu du contribuable au cours de sa vie. Or, un retraité au revenu de 100 a la même capacité contributive qu'une personne active disposant lui aussi d'un revenu de 100. Le fait que le retraité, avant son départ à la retraite disposait d'un revenu de 120 ne doit pas changer cette conclusion, car avec un revenu de 120 il payait nécessairement plus d'impôts que suite à son départ à la retraite, le barème de l'impôt prévoyant un impôt plus lourd et fur et à mesure que le niveau de revenu s'élève. Le barème de l'impôt sur le revenu tenant déjà compte de la diminution des facultés contributives du retraité, en raison de l'abandon de son activité professionnelle, il n'y a plus lieu de lui accorder un crédit d'impôt supplémentaire réservé aux seuls célibataires. Ce crédit d'impôt est en fait une subvention déguisée des retraités.

DROIT DE PROPRIÉTÉ

Les liens existant entre la garantie de la propriété et le prélèvement fiscal sont **ambivalents**. Sans doute pour cette raison le droit de propriété n'a qu'une portée tout à fait limitée en droit fiscal.

► **Des liens ambivalents.** Les liens sont ambivalents, car selon que l'on met l'accent sur l'une ou l'autre facette de la problématique, le droit de propriété s'avère ou non contraignant pour les autorités publiques.

- **Un droit au profit du Trésor public.**

→ Le droit de propriété (art. 16 Const.) n'empêche pas l'État de **réglementer l'usage de la propriété** et de restreindre éventuellement ce dernier dans l'intérêt général de la société. A priori donc, la perception d'impôts n'enfreint pas le droit de propriété.

→ Par ailleurs, il faut supposer que l'impôt n'affecte pas le droit de propriété en tant que tel. En effet, l'impôt n'est perçu que parce que l'État ne fait pas lui-même le commerce, c.-à-d. parce qu'il laisse le soin de l'activité économique à l'initiative privée. L'impôt est donc en quelque sorte l'expression et le garant d'un **État libéral**.

- **Un droit qui protège le contribuable.**

→ D'un autre côté, le droit de propriété garantit au contribuable le droit de garder une **portion adéquate de son revenu** obtenu par sa fortune et son travail.

→ Lorsque la pression fiscale devient trop lourde (50%, un chiffre magique comme en Allemagne ?), elle entame la **substance du patrimoine** et empêche le contribuable de la créer.

► **Un droit faiblement protecteur en pratique.**

- Entre l'approche pro-contribuable et celle protégeant davantage la marge de manœuvre des pouvoirs publics, il fallait choisir. La Cour constitutionnelle dans son arrêt 10/00 du 8 décembre 2000 a tranché en faveur des pouvoirs publics en déniait toute possibilité pour le droit de propriété de constituer une garantie constitutionnelle contre les prélèvements excessifs. L'impôt ne « constitue en effet pas une atteinte à la propriété (...) », car il affecte uniquement le **patrimoine** du contribuable pris dans son ensemble, alors que le droit de propriété ne protège les citoyens que contre la « privation d'un **bien déterminé** ».

- L'exemple de la Cour constitutionnelle allemande montre cependant qu'une lecture plus hardie aurait été possible et que le droit fiscal pourrait tout à fait être mesuré à l'aune du droit de propriété. Le «*Bundesverfassungsgericht*» a jugé dans un arrêt important (22 juin 1995) que le cumul de l'impôt sur la fortune et de l'impôt sur le revenu ne respectait pas le droit de propriété, si la charge fiscale globale venait à dépasser sensiblement les 50% («*in der Nähe der hälftigen Teilung (...)*»). En d'autres termes, d'après la Cour constitutionnelle allemande, la charge fiscale globale doit demeurer **en deçà d'une répartition de 50% entre le secteur public et le secteur privé**. Lorsque les 50% sont sensiblement dépassés, l'on peut penser en effet que le système d'économie de marché de type occidental a été abandonné au profit d'un système collectiviste.

AUTRES SOURCES DU DROIT FISCAL

On retrouve ici les mêmes sources traditionnelles que l'on rencontre dans les autres branches juridiques.

POUVOIR RÉGLEMENTAIRE

- ▶ Le législateur ne peut renoncer, même partiellement, à l'exercice de sa compétence, au profit du pouvoir réglementaire. La loi doit fixer les **règles essentielles** concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement de l'impôt. Ce n'est rien d'autre que la transposition du principe de la légalité de l'impôt dans le domaine particulier du pouvoir réglementaire.
- ▶ Par contre, le pouvoir réglementaire peut intervenir dans le cadre de **règlements grand-ducaux complémentaires** pour régler des points de détail laissés ouverts par le législateur. Le pouvoir réglementaire est licite dans la mesure où il se limite à préciser les modalités d'application de la loi, sans contredire la loi en étendant ou restreignant son champ d'application. Il ne peut donc par nature y de place en droit fiscal pour les règlements autonomes.
- ▶ Les règlements doivent être **conformes la loi** dont ils assurent l'application car ils sont hiérarchiquement de niveau inférieur aux lois. Les contribuables qui estiment qu'une disposition réglementaire est illégale ont deux possibilités :
 - Ils soulèvent cette illégalité au cours d'une action en justice dans le cadre d'un recours individuel, généralement contre un bulletin d'imposition (**exception d'illégalité**). Si le règlement est reconnu illégal il ne sera pas

appliqué au cas particulier du contribuable tout en continuant à exister par ailleurs. Le règlement illégal pourra donc continuer à être appliqué à d'autres contribuables qui devront également faire recours.

- Même si c'est plus rare en pratique, ils peuvent également **demander l'annulation du règlement illégal lui-même** devant les juridictions administratives. Les cas d'ouverture (cinq au total) sont les mêmes que pour les recours contre les actes administratifs individuels. Ce recours ne sera recevable que s'il est exercé dans les trois mois de la publication du règlement attaqué. L'annulation éventuelle du règlement produit un effet *erga omnes* (à l'encontre et au profit de tous), de sorte que le règlement sera réputé ne jamais avoir existé.

JURISPRUDENCE

- ▶ Il s'agit essentiellement les arrêts de la **Cour administrative** (et du tribunal administratif), pour les impôts directs, et la **Cour de cassation**, pour les impôts indirects (y compris la TVA), qui interprètent les textes au fur et à mesure que les recours leur sont soumis.
- ▶ La jurisprudence en tant que telle, contrairement à ce qui se passe dans le *common law*, n'est **pas à proprement parler une source de droit**. La jurisprudence est en effet, sur le plan des principes, interprétative et non créative. Néanmoins, la loi présentant parfois des lacunes, le juge de l'impôt est souvent conduit à préciser le sens de concepts ou à élaborer des théories interprétatives hautement utiles pour la connaissance et l'application du droit. En raison de l'ouverture du pays sur l'étranger et de l'histoire du droit fiscal luxembourgeois, une importance particulière est accordée :
 - aux arrêts rendus par le « **Bundesfinanzhof** » en matière d'impôt sur le revenu ;
 - aux arrêts de la **Cour de Justice des Communautés Européennes** en matière de TVA (et de droit d'apport tant que cet impôt se trouvait prélevé au Luxembourg).
- ▶ Cependant, il faut constater que l'administration ne fait pas toujours **diligence pour appliquer les décisions jurisprudentielles** qui réduisent les recettes fiscales, et qu'elle recourt de plus en plus souvent au législateur pour annuler (certes non pas rétroactivement) les effets d'un jugement qu'elle considère comme dangereux pour la sauvegarde des finances publiques.

Il est évidemment regrettable que les bureaux d'imposition ne s'estiment pas toujours liés par la jurisprudence. Ainsi, si un contribuable a obtenu satisfaction dans un litige l'opposant aux services fiscaux, les autres contribuables se trouvant dans la même situation ne se verront pas automatiquement appliquer les enseignements de la jurisprudence. Tantôt le bureau d'imposition se trouvera dans l'ignorance de la décision jurisprudentielle ; parfois encore, il estime qu'elle ne devrait pas s'appliquer aux autres contribuables, en raison de son caractère prétendument spécifique empêchant toute généralisation. Les contribuables n'ont dès lors d'autres possibilités que de faire eux également un recours devant le juge de l'impôt en invoquant la jurisprudence qui leur est favorable.

DOCTRINE

- ▶ **Doctrines privées.** La doctrine représente les **opinions des commentateurs**. Sans avoir d'effet direct, la doctrine exerce une inévitable influence à tous les niveaux et notamment sur l'opinion des juges. Il suffit de relever à cet égard les citations doctrinales d'auteurs luxembourgeois et étrangers par le juge de l'impôt dans ses arrêts.
- ▶ **Doctrines horizontales des services fiscaux.**
 - **Définition.** Mais il faut mettre à part les **commentaires de l'administration** qui sont une sorte de doctrine officielle jouant un rôle important dans la pratique. Ils s'expriment sous la forme des « **circulaires fiscales** », c.-à-d. de mesures d'ordre intérieur émises par le directeur de l'administration à ses fonctionnaires sur des questions de droit fiscal. Elles présentent un caractère général en ce qu'elles indiquent la position officielle des services concernant des situations fiscales qu'un grand nombre de contribuables sont susceptibles de rencontrer.

Ex : la circulaire fiscale qui détermine le calcul des intérêts à mettre en compte par une société à son associé lorsqu'elle prête de l'argent à ce dernier. Cette circulaire s'applique à toutes les sociétés prêteuses.
 - **Portée juridique.**
 - Les circulaires n'ont qu'une **valeur d'opinion doctrinale** et ne s'imposent ni au contribuable, ni au juge de l'impôt.
 - Par contre, les fonctionnaires observeront la circulaire en vertu de leur **devoir d'obéissance**.
 - **Circulaires fiscales contraires à la loi.** Les circulaires fiscales illégales sont en principe sans valeur.

- La **circulaire fiscale illégale défavorable** pour le contribuable sera inopposable au contribuable dans le cadre d'un recours contentieux.
- On peut hésiter par contre sur le sort à réserver à la **circulaire fiscale illégale favorable pour le contribuable**, c.-à-d. celle accordant des avantages non prévus par la loi. On pourrait penser que le contribuable puisse se prévaloir d'une sorte de garantie contre les changements de doctrine administrative, en obligeant les services fiscaux à lui appliquer leur doctrine fiscale, même si elle est illégale, au motif que le contribuable ne devrait pouvoir être contraint à payer un supplément d'impôt alors qu'il se croyait en règle. Mais le juge de l'impôt préfère s'en tenir au principe de légalité de l'impôt : une circulaire fiscale illégale, même si elle favorable pour le contribuable, ne peut recevoir application, car elle est contraire à la loi.

► **Doctrine fiscale verticale : les décisions anticipées.**

- **Définition.** Les circulaires ont une portée générale en ce qu'elles précisent la loi à l'attention des fonctionnaires fiscaux, sans qu'un contribuable particulier ne soit visé. Mais il existe à côté la possibilité pour le contribuable de se renseigner au préalable auprès des services fiscaux quant au régime fiscal que l'administration entend appliquer à une opération que le contribuable envisage d'effectuer.

Conditions.

- Si tout contribuable peut bien évidemment interroger les services fiscaux sur la législation fiscale applicable à son cas d'espèce, l'administration n'est cependant **pas tenue de répondre**.
- Elle ne le fera de toute façon que si tous les **éléments pertinents** pour apporter à une réponse exacte lui ont été fournis, de sorte à lui permettre de se prononcer en connaissance de cause.
- On conçoit également que le rôle de l'administration fiscale n'est pas de se substituer aux conseils fiscaux. Aussi ne déclinera-t-elle régulièrement les décisions anticipées si elles se situent en marge de l'**évasion fiscale abusive**.
- **Portée juridique.** La réponse de l'administration fiscale, appelée « **décision anticipée** » (et improprement, dans le jargon de la presse, « *rulings* ») liera celle-ci dans le cadre du principe de bonne foi, le contribuable pouvant avoir confiance dans les informations obtenues, mais dans la limite du principe de légalité bien évidemment. Si les services

fiscaux venaient à donner une réponse en contradiction avec les textes, ils ne seraient pas liés par la réponse fournie (§ 29a AO).

- ▶ Les « **réponses ministérielles** » aux « questions des honorables députés » existent certes, mais sont plutôt exceptionnelles.

ASSIETTE DE L'IMPÔT

Assoir l'impôt exige la détermination de la matière soumise à l'impôt. Le choix de la matière permet de faire le point sur un certain nombre de concepts.

VARIÉTÉ DES IMPÔTS : CLASSIFICATIONS DE L'IMPÔT

En raison de la variété de l'impôt, il est utile de pouvoir classer les prélèvements obligatoires en fonction de certains critères.

IMPÔT DIRECT ET IMPÔT INDIRECT

▶ **Utilité de la distinction :**

- Elle correspond à l'**organisation du ministère des Finances** (perception des impôts directs confiée à l'ACD ; perception des impôts indirects confiée à l'AED).
- La **procédure fiscale** n'est pas la même selon qu'elle s'applique aux impôts directs ou indirects : les impôts directs relèvent de la LGI, les impôts indirects de la PANC.
- Les **tribunaux compétents** ne sont pas les mêmes : tribunaux administratifs pour les impôts directs ; tribunaux civils pour les impôts indirects.

▶ **Difficulté de la distinction**, trois critères étant utilisés :

- Le **critère administratif** est basé sur l'existence ou l'absence d'un rôle nominatif (si rôle, impôt direct). Ce concept est insuffisant en ce qu'il ne reflète pas la réalité de la procédure fiscale (ex.: avances en matière d'IR ; pas de rôle, pourtant impôt direct).

Le rôle a perdu de son importance au fil du temps. Son heure de gloire était le XIX^e siècle, au cours duquel l'ensemble des impôts directs était recouvré par voie de rôle. De nos jours, le rôle a disparu au profit du bulletin d'imposition.

- Le **critère économique** est basé sur la possibilité ou l'impossibilité de répercuter l'impôt sur autrui (si possibilité de répercussion, impôt indirect).

Pour prendre l'exemple de la TVA, impôt indirect, le redevable qu'est l'entreprise n'est que le collecteur d'impôts, la charge fiscale définitive étant transférée sur le consommateur final.

Ce concept est intéressant, mais reste lui aussi insuffisant, la répercussion dépendant de la situation économique (ex. : la TVA ne peut être pas répercutée en cas de crise économique). Tout au plus pourrait-on dire que l'impôt indirect est celui où il est dans l'intention du législateur qu'il soit supporté par autrui que le redevable légal.

- Le **critère fiscal** basé sur le caractère intermittent ou non du fait générateur de l'impôt. Les impôts directs sont demandés régulièrement et périodiquement, les impôts indirects étant prélevés à l'occasion de faits fortuits, passagers. C'est le seul critère qui fonctionne convenablement.

Ex. : 1./ les droit de succession constituent un impôt indirect, car ils ne sont dus qu'en raison d'un événement tout à fait exceptionnel. 2./ L'impôt sur la fortune est un impôt direct car il est prélevé sur une situation qui se renouvelle constamment, à savoir l'existence d'une fortune imposable au début de l'exercice civil.

IMPÔT SYNTHÉTIQUE ET IMPÔT ANALYTIQUE

Tout impôt est soit un impôt synthétique, soit un impôt analytique :

► **Définition :**

- **impôts synthétiques.** Ils atteignent une valeur ou une situation économique prise dans son ensemble.

L'impôt sur le revenu est synthétique, car il frappe l'ensemble du revenu du contribuable.

- **impôts analytiques.** Ils n'atteignent qu'un élément de la valeur ou de la situation économique.

Les droits de mutation constituent des impôts analytiques, car ils n'assujettissent à l'impôt que certaines mutations seulement.

► **Mérites respectifs :**

- Les impôts synthétiques sont relativement **neutres**, ils constituent de bons

instruments de politique fiscale et de personnalisation, mais ne se prêtent pas à la discrimination selon l'origine de la matière imposable ; les impôts analytiques présentent les caractères inverses.

- La distinction repose sur une **appréciation économique** et non juridique du droit fiscal. La tendance actuelle va vers la consécration des impôts synthétiques.

IMPÔT PERSONNEL ET IMPÔT RÉEL

- ▶ **Impôt personnel** : il atteint l'ensemble de la capacité contributive du contribuable en tenant compte de sa situation individuelle et familiale (ex. : IR). L'essentiel du système luxembourgeois est basé sur les impôts personnels.
- ▶ **Impôt réel** : il porte sur un élément économique (revenu, capital, dépense) sans considération de la situation individuelle et familiale du contribuable (ex. : l'impôt foncier prélevé sur la valeur de l'immeuble). Le législateur tend à personnaliser les impôts réels (ex. : TVA, avec modulation des taux pour tenir compte de la situation financière des contribuables).

IMPOSITION DU REVENU, DU CAPITAL ET DE LA CONSOMMATION

C'est la distinction préconisée par les économistes, car elle opère au niveau de la richesse : en train de se faire (revenu) ; constituée (capital) ; en voie de disparaître (consommation).

Imposition du revenu

- ▶ **Notion de l'impôt sur le revenu** : il est prélevé sur la richesse produite par le travail ou par le capital.
- ▶ **Caractères de l'impôt sur le revenu** : il se prête bien à la personnalisation (adaptation à la situation personnelle du contribuable) ; il est difficile à répercuter ; il se prête à la fraude fiscale (il engendre des inégalités de fait dans l'impôt).
- ▶ **Valeur de l'impôt sur le revenu** : il est supérieur aux autres prélèvements, mais sa qualité dépend beaucoup de la manière de l'appliquer et notamment de la définition du revenu imposable (définition large ou étroite) ; de la connaissance des revenus (l'inégalité devant la fraude est un sérieux handicap) ; du système d'imposition (impôt synthétique ou analytique) ; des modalités de la taxation (impôt proportionnel ou progressif, taux maximal d'imposition) ;

des techniques de discrimination utilisées (prise en compte de la situation familiale).

Imposition du capital

- ▶ **Notion de l'imposition du capital** : l'impôt est prélevé sur la richesse acquise.
 - Selon le taux mis en compte, il peut être payé par les revenus du capital (taux faible, « **impôt sur le capital** »)
 - ou il constitue une véritable amputation de celui-ci (taux élevé, pendant les périodes de guerre notamment : « **impôt en capital** »).
- ▶ **Caractères de l'impôt sur le capital** : il se prête bien à la personnalisation (choix de l'impôt analytique ou synthétique) ; il est possible sous certaines conditions de le répercuter sur autrui ; il se prête moins bien à la fraude fiscale.
- ▶ **Valeur de l'impôt sur le capital** :
 - il paraît parfois utile en ce qu'il
 - frappe une matière imposable supplémentaire (les revenus du patrimoine non productifs de revenus imposables ; ex. : la possession de tableaux) ;
 - permet de redistribuer les richesses (tout le monde n'a pas une fortune) ;
 - fournit une meilleure connaissance des revenus (la fortune de fin de période, addition faite du train de vie de l'année moins la fortune de début de période, est égale au revenu du contribuable).
 - Mais il n'est pas sans inconvénients non plus. S'il est prélevé à des taux trop élevés, il a des effets économiques nocifs (il démobilise les énergies ; entraîne la fuite vers la consommation).

Imposition de la consommation

- ▶ **Définition** : l'impôt frappe les dépenses de consommation, la destruction de richesse.
- ▶ **Caractères de l'imposition de la consommation**. Elle se présente sous la forme de :
 - **impôts synthétiques** frappant la consommation dans son ensemble (ex. : TVA) ;
 - **impôts analytiques** frappant distinctement certains produits. C'est la formule ancienne qui ne subsiste plus que dans certains cas (ex. : droits

d'accises).

- ▶ **Valeur de l'imposition de la dépense.** Elle présente certains attraits
 - intégré dans le prix de vente, le prélèvement est moins perçu par le contribuable (**effet psychologique**) ;
 - les impôts cédulaires permettent d'atteindre les **consommations dangereuses** (alcools, tabac) ;
 - l'imposition de la dépense est d'un bon **rendement** (grosso modo 40% du prélèvement total) et d'une grande stabilité (les contribuables sont obligés de consommer).
- ▶ Mais elle présente également certaines **faiblesses** :
 - la **personnalisation** est plus difficile à réaliser qu'en matière d'IR;
 - la consommation n'est pas toujours l'expression d'une **faculté contributive**.

ASSIETTE DE L'IMPÔT EN TANT QU'EXPRESSION DE LA POLITIQUE FISCALE DU PAYS

Le choix de l'assiette imposable n'est pas anodin. En mettant l'accent sur l'imposition du revenu plutôt que de la consommation (et inversement), le législateur effectue des choix de politique fiscale. Ses choix cherchent en règle générale à réaliser un compromis entre la justice d'un côté et l'efficacité économique d'un autre côté. Ils se trouvent encadrés par la psychologie financière du contribuable, toute initiative bonne en raison n'étant pas nécessairement réaliste en raison des attentes des citoyens.

SYSTÈME FISCAL ET PSYCHOLOGIE FINANCIÈRE

- ▶ **Diversité fiscale : un mal nécessaire.**
 - La complexité peut, sans doute, être très largement évitée, si l'État ne cherche qu'à se procurer des ressources en vue de financer ses **missions d'intérêt public**. L'impôt unique (ex. : l'imposition de la terre chez les physiocrates ; l'impôt sur l'énergie de E. Schüller), théoriquement concevable, n'est pratiquement pas réalisable. Par contre, quelques impôts à large assiette et à taux relativement bas, voire à taux unique comme dans le cas de la *flat tax*, relèverait sans doute du domaine du réalisable. Le système fiscal serait du coup extrêmement simple et lisible.

- Mais à partir du moment où l'on souhaite opérer une certaine **redistribution par l'impôt**, qui nécessite de tenir compte des situations particulières, le système fiscal se complique inévitablement. Et si, de surcroît, le législateur souhaite utiliser l'impôt pour **orienter l'activité économique** et **influencer les choix des individus**, tant par des impôts spécifiques sur l'usage de certains biens que par des crédits d'impôts et exonérations fiscales, le système se complexifie inévitablement.

Le salut du système fiscal semble dès lors pouvoir être trouvé dans la combinaison de divers impôts. D'où le problème de leur pondération. La multiplicité des impôts est cependant source de complexité et d'incohérences.

- ▶ **Impôts directs vs. impôts indirects.** Il est généralement affirmé que les impôts indirects ou impôts sur la consommation seraient par nature injustes, voire antiéconomiques par leurs effets inflationnistes. Au contraire, les impôts directs en général, et l'impôt sur le revenu en particulier, grâce à la progressivité, se révéleraient socialement efficaces par leurs fonctions réductrices des inégalités sociales. Depuis quelques années, auteurs et hommes politiques découvrent les limites du raisonnement mettant l'accent sur les impôts directs, en intégrant dans la psychologie fiscale les concepts de sensibilité, d'évasion et de fraude :

- On entend par **sensibilité fiscale** le degré de consentement que l'impôt reçoit dans l'opinion publique. Plus précisément, le prélèvement fiscal sera réputé sensible lorsque sa non-acceptation est telle qu'il a pour conséquence d'inciter le contribuable à se livrer à l'évasion ou à la fraude.
- L'**anesthésie fiscale** est plus accentuée en matière de TVA que d'impôt sur le revenu, en ce sens que le premier, contrairement au second, présente un caractère relativement indolore. L'impôt sur le revenu, par contre, est souvent perçu comme pénalisant le surtravail des particuliers. Cette pénalisation peut entraîner des effets économiques négatifs, comme le refus de l'effort.

Ex. : Le contribuable en raison de la progressivité de l'impôt ferme boutique à partir de septembre et part pour la pêche au saumon irlandais pendant les 5 mois restants de l'année.

- **Effets économiques.** Les systèmes d'imposition lourds de nos économies, avec une perception par l'État de grosso modo 45% des richesses produites par les contribuables entraînent des conséquences économiques souvent négatives. Ils amènent les contribuables à adopter des comportements

antiéconomiques plus axés sur la minimisation de l'impôt à payer (**évasion fiscale**) que sur la création de valeurs (ex. : les bus de touristes qui prennent sur eux des déplacements de 200 kilomètres pour économiser 10 € de TVA sur leurs achats de beurre, etc.). Par ailleurs, des impôts jugés trop lourds par les contribuables entraînent souvent le refus de l'impôt sous la forme de fraude fiscale.

On assiste dès lors, au Luxembourg comme à l'étranger, à un **rééquilibrage entre les impôts directs et indirects**, notamment sous la forme d'un abaissement des taux d'imposition du revenu des contribuables. À l'étranger, cet abaissement s'accompagne généralement par un élargissement de l'assiette imposable. Cette tendance est nettement moins marquée au Luxembourg.

JUSTICE ET EFFICACITÉ

- **Justice : un concept difficile d'accès.** Il n'est pas facile de s'accorder sur une définition de la justice, car elle implique nécessairement des vues sur le caractère juste de la répartition des revenus entre les individus.
- L'**égalitarisme littéral** exigerait que chacun reçoive une part strictement égale du revenu national. Mais dans une société composée d'individus mus par leur intérêt personnel, il n'y aurait plus d'incitations à l'effort. L'égalité serait réalisée, mais en fait ce serait une égalité dans la pauvreté, chacun se reposant sur son voisin pour faire avancer l'économie.
 - La **méritocratie** paraît à cet égard bien meilleure. Si chacun perçoit une fraction du revenu national en fonction de ses mérites, de la valeur de son travail, l'impôt juste serait l'impôt forfaitaire, par tête. S'il existe des inégalités de revenus entre individus, ces inégalités sont justifiées par des mérites inégaux que l'impôt ne doit pas affecter. Mais il faut bien reconnaître qu'il existe, dans les inégalités interpersonnelles de revenu avant impôt, une part due au hasard et une autre imputable aux circonstances et à l'environnement social, etc., de sorte que la méritocratie ne devrait pas être appliquée de manière littérale.
 - Il semble que dans nos pays on s'accorde pour considérer que l'impôt juste est celui qui tient à la fois compte des mérites des contribuables, tout en ménageant quelque peu la situation des moins favorisés. On accepte dès lors que l'impôt puisse opérer **une certaine redistribution de revenus**. Mais le degré de redistribution souhaitable est lui-même objet de débats, et varie considérablement selon les pays et les époques.

► **Efficacité de l'impôt : un concept lui aussi équivoque.** L'efficacité d'un impôt peut être abordée de différents points de vue :

- du point de vue du **gouvernement**, un impôt est efficace si ces recettes sont abondantes et si son coût de recouvrement est faible ;
- du point de vue de la **société** toute entière, l'efficacité de l'impôt fait plutôt référence à la minimisation de son coût économique : un impôt sera efficace si les distorsions qu'il engendre dans le système des prix et des coûts relatifs sont faibles. On dit alors que le « **poids mort** » que représente l'impôt, c.-à-d. la perte qu'il occasionne à la société du fait de la réduction induite d'offre de travail et d'épargne, de celle de la consommation, etc. est faible. L'impôt forfaitaire, par tête est efficace sur le plan économique, mais il est estimé injuste.

► **Arbitrages :**

- dans l'absolu, aucun impôt ne peut simultanément atteindre les objectifs de justice et d'efficacité dans la mesure où le premier exige un certain degré de progressivité, le second demandant, au contraire, une assiette large et un taux faible. Les autorités publiques sont confrontées à un arbitrage entre ces deux objectifs, le poids conféré aux deux critères variant avec les sensibilités politiques et la situation économique du pays. Il n'existe donc pas de « **fiscalité optimale** » figée dans le temps et dans l'espace ; il n'existe que de choix fiscaux plus ou moins bons devant évoluer en fonction des préférences du moment et des besoins du moment de la Société ;
- **Imposition du travail ou du capital ?** : travail et capital sont les deux principaux ingrédients du processus de production.

→ À première vue, l'une comme l'autre de ces deux assiettes ont pour inconvénient d'engendrer une « **désincitation** » à offrir ce facteur. Du point de vue de l'**offre des facteurs**, il vaut mieux imposer le travail que le capital, car l'accumulation du capital sera découragée par la taxation des revenus du capital, ce qui conduira à une croissance économique moins forte, et donc à moins d'emplois. Ceci est d'autant plus vrai que la mobilité du capital est plus grande que celle du travail.

→ Mais l'imposition des facteurs de production impacte non seulement leur offre, mais également leur **demande**. En effet, les entreprises sont sensibles, dans leur choix de production et de techniques de production, au **coût relatif des facteurs de production**. Si le facteur travail est plus fortement imposé, pour ménager le capital du côté de

l'offre, les entreprises devront payer plus cher le facteur travail, ce qui rend celui relativement inattentif. En situation de chômage, c'est plutôt un allègement de l'imposition du travail qu'il faudrait viser, pour en réduire le coût pour les employeurs et de favoriser l'embauche.

- Ces considérations liées à l'efficacité économique ne peuvent être isolées de considérations d'**équité**. Il est un fait que le capital est réparti de manière beaucoup plus inégalitaire que les revenus, de sorte qu'imposer le capital apparaît comme un instrument fiscal adapté au souci redistributif de tout système fiscal.

DROIT FISCAL INTERNATIONAL

Le droit fiscal international est important dans une économie de taille petite et donc très ouverte sur l'étranger. Mais à l'étranger également les sources internationales du droit fiscal tendent à se multiplier. La connaissance du droit fiscal est essentielle car ses solutions s'imposent au législateur national.

PRIMAUTÉ DU DROIT FISCAL INTERNATIONAL SUR LE DROIT NATIONAL

Même si le raisonnement n'est pas tout à fait le mien en matière de conventions fiscales internationales et de droit fiscal communautaire, les solutions restent les mêmes en ce que le droit national s'efface devant le droit international en cas de conflits entre les deux.

CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES ET DROIT NATIONAL

- ▶ Les conventions fiscales internationales relèvent du droit public international, le droit fiscal domestique par contre du droit interne d'un pays. Situer une convention fiscale internationale sur le plan de la hiérarchie des normes juridiques d'un pays se ramène dès lors à définir les **rappports entre droit international et droit national du pays**.
- ▶ Étant donné que le droit international doit avoir été intégré ou transposé dans la législation interne d'un pays pour faire partie intégrante de son ordre juridique, **la question de la primauté est tranchée sur la seule base du droit interne**. Selon le rang que le droit national reconnaît au droit international, ce dernier peut primer sur le droit constitutionnel, être placé entre le droit constitutionnel et le droit commun ou au même niveau que le droit commun.
- ▶ Dès qu'elles ont été approuvées par une loi approbative, les normes internationales font partie intégrante de l'ordre juridique luxembourgeois et tous les organes de l'État doivent les respecter et les appliquer. C'est le propre d'un **système dualiste**. Contrairement à ce qui se passe dans un **système moniste**, où il n'est pas nécessaire de transposer une norme internationale dans le droit national par un acte supplémentaire, par exemple une loi spéciale, la

disposition juridique internationale lie le pays étant valable d'elle-même en droit interne, le Luxembourg distingue l'engagement du Luxembourg sur le plan international et le déploiement des effets de cet engagement sur le plan domestique : avec la signature de la convention fiscale le Luxembourg est tenu vis-à-vis du pays contractant ; mais afin que les contribuables luxembourgeois puissent s'en prévaloir, il faudra un acte de transposition en droit interne – le vote d'une loi d'approbation.

- ▶ Très tôt la jurisprudence a précisé que les autorités publiques sont tenues de respecter le droit international. Certes, la Constitution ne règle pas spécifiquement les cas de conflit entre une disposition de droit international et une disposition nationale. Mais il ne fait pas de doute que le droit international l'emporte sur le droit national, cette primauté découlant de l'**obligation d'exécuter les traités de bonne foi**.

ORDRE JURIDIQUE DE L'UNION EUROPÉENNE

- ▶ En instituant l'Union, les États membres ont limité leurs pouvoirs législatifs souverains et créé un **ensemble juridique autonome** qui les lie, tout comme leurs ressortissants, et doit être appliqué par leurs tribunaux. Les rapports entre le droit de l'Union et le droit national peuvent parfois se trouver en conflit l'un et l'autre. C'est toujours le cas lorsqu'une disposition du droit de l'Union crée pour les citoyens des droits ou obligations directs en contradiction avec une norme du droit national, problème apparemment simple, qui pose néanmoins deux questions fondamentales sur l'organisation de l'UE, mettant en cause l'existence même de son ordre juridique: l'applicabilité immédiate du droit de l'Union et la primauté du droit de l'Union sur le droit national qui lui est contraire.
- ▶ **Applicabilité immédiate du droit de l'union dans le droit national.** L'applicabilité immédiate du droit de l'Union signifie d'abord que celui-ci confère directement des droits et impose directement des obligations non seulement aux institutions de l'Union et aux États membres, mais aussi aux citoyens de l'Union. La Cour de justice a examiné cette question sous l'angle des dispositions du droit primaire de l'Union européenne en établissant que toutes les règles des traités de l'Union pouvaient être directement applicables aux ressortissants des États membres lorsque:
 - elles sont formulées sans réserves;
 - elles sont complètes en elles-mêmes et juridiquement parfaites, en d'autres termes;

- elles ne nécessitent pas, pour leur exécution ou leur efficacité, d'autres actes des États membres ou des institutions de l'Union.

Les libertés de circulation (personnes, services, ...) tombent sous cette catégorie.

► **Primauté du droit communautaire sur le droit national.**

- Les conflits éventuels entre le droit de l'Union et le droit national ne peuvent être résolus que si l'un des deux ordres juridiques s'efface devant l'autre. Le droit de l'Union écrit ne contient aucune réglementation expresse à cet égard. Aucun des traités de l'Union ne stipule, par exemple, que le droit de l'Union européenne prime le droit national ou que le droit national lui soit supérieur.
- Pourtant, le conflit entre droit de l'Union et droit national ne peut être résolu qu'en reconnaissant la primauté du premier sur le second, le droit de l'Union se substituant donc, dans les ordres juridiques des États membres, aux dispositions nationales qui s'écartent d'une disposition de l'Union. Que resterait-il, en effet, d'un ordre juridique de l'Union si l'on voulait le subordonner au droit national? Les dispositions du droit de l'Union pourraient être rendues caduques par n'importe quelle loi nationale. L'application uniforme du droit de l'Union dans tous les États membres serait exclue. Il serait également impossible à l'Union européenne de remplir les missions qui lui ont été confiées par les États membres. Le fonctionnement de l'Union serait compromis et la construction d'une Europe unie, porteuse de grands espoirs, serait minée.
- La conséquence juridique de cette règle de la primauté est que, en cas de conflit de lois, la disposition nationale contraire à la disposition de l'Union cesse d'être applicable et qu'aucune autre disposition législative nationale ne peut être introduite si elle n'est pas conforme au droit de l'Union.

CONVENTIONS INTERNATIONALES CONTRE LA DOUBLE IMPOSITION

L'objectif des conventions fiscales internationales est d'éliminer la double imposition juridique des contribuables en matière d'impôt sur le revenu et de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale internationales.

OBJET PREMIER DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES : ÉLIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION JURIDIQUE

CAUSES DE LA DOUBLE IMPOSITION

Les causes de la double imposition sont **multiples**.

- **Double imposition juridique** : elles tiennent principalement à la **superposition des souverainetés étatiques** en matière fiscale. La territorialité de l'impôt permet de cumuler plusieurs facteurs de rattachement, de nature à engendrer une double imposition des contribuables.

Ex : L'État A et l'État B ont le même système fiscal et imposent leurs résidents **sur base de leur revenu mondial**, les non-résidents subissant l'impôt à hauteur des seuls revenus de source nationale. Si le contribuable C habite dans l'État A et qu'il perçoit des revenus d'épargne de l'État B, il sera exposé à une **double imposition juridique** : l'État A imposera les revenus de l'épargne, car ceux-ci font partie du revenu mondial de C ; l'État B imposera également ces revenus, car ils sont de source indigène par rapport à cet État.

Appelée double imposition juridique, cette superposition de souverainetés fiscales concerne l'imposition du même revenu du même contribuable au cours du même exercice fiscal par deux États différents, l'État de résidence et l'État de la source.

- **Double imposition économique** : elle concerne deux contribuables différents, la société et son actionnaire. Si une société opaque réalise des bénéfices, elle subit l'impôt dans son chef. Le bénéfice après impôt mis en distribution a certes déjà subi l'impôt ; mais cela n'empêche que dans la plupart des systèmes fiscaux, y compris au Luxembourg, le dividende ne soit soumis lui aussi à l'impôt. L'imposition auprès de l'associé porte sur la même substance économique que celle déjà imposée auprès de la société ; mais elle concerne un

contribuable différent.

- Elles tiennent également à **l'absence de règles universellement appliquées** dans les différents systèmes fiscaux au sujet de l'identification des contribuables, et de la délimitation de leurs revenus imposables :

Ex : 1/. Des associés résidents de l'État A ont constitué une société de personnes dans l'État B pour y exploiter une activité commerciale. L'État A fait abstraction de la société pour imposer directement les associés sur leur quote-part de bénéfices sociaux (transparence fiscale), tandis que l'État B impose les sociétés de personnes à l'impôt des sociétés (opacité fiscale). Dans ce cas tant l'État A que l'État B soumettent le bénéfice de la société à l'impôt sur le revenu en raison d'une **qualification différente des sujets fiscaux**. 2/. Le contribuable C résident des États-Unis hérite d'un immeuble en Suisse, en raison du décès de son oncle. La Suisse soumet le transfert de l'immeuble aux droits de succession, les États-Unis imposant l'enrichissement de l'héritier au titre de l'impôt sur le revenu. La double imposition trouve ici sa cause dans une **qualification différente de l'assiette imposable**.

La double imposition juridique étant préjudiciable pour le commerce international, sa suppression peut théoriquement être réalisée de deux manières différentes:

- Par le **droit interne de l'État de résidence**, en l'absence de toute convention fiscale internationale contre la double imposition. Simple, car uniquement dépendant de l'État lui-même, elle présente l'inconvénient d'impliquer un sacrifice financier unilatéral du même État. Aussi les autorités fiscales préfèrent-elles n'appliquer l'action unilatérale qu'à titre subsidiaire, voire de laisser le risque de double imposition, afin de préserver une monnaie d'échange en vue de la négociation des conventions fiscales bilatérales.
- Par les **conventions fiscales internationales** édictées sur la base de sacrifices réciproques et par lesquelles chacun des deux États contractants accepte une limitation négociée de sa souveraineté fiscale en contrepartie des sacrifices consentis par l'autre État contractant.

UN RAISONNEMENT EN DEUX TEMPS : RÉPARTITION DU POUVOIR D'IMPOSITION D'ABORD ; EXERCICE DU POUVOIR D'IMPOSITION ENSUITE

- Les **conventions fiscales internationales** contre la double imposition ne permettent pas d'éliminer les doubles impositions résultant de l'hétérogénéité des règles fiscales dans les différents États, mais visent à supprimer la **double imposition juridique**. Pour cela, elles procèdent en deux étapes, en se basant

(du moins dans les relations entre pays développés) sur le modèle de convention fiscale internationale de l'OCDE :

- ▶ Dans une première phase, les conventions fiscales internationales **distribuent le pouvoir d'imposition** entre les deux États. Ainsi compris, les conventions fiscales internationales limitent le pouvoir fiscal existant en droit interne ; elles ne créent donc pas l'obligation fiscale, mais la présupposent.

Ex : Une société mère luxembourgeoise vend sa filiale allemande. La convention fiscale avec l'Allemagne attribue exclusivement le droit d'imposition au Luxembourg. Mais en l'occurrence, le gain en capital sera exonéré d'après le droit interne luxembourgeois. Il le restera également après application de la convention fiscale. En effet, ce n'est pas parce que la convention fiscale avec l'Allemagne attribue le pouvoir d'imposition au Luxembourg que celui-ci devra également effectivement l'exercer.

- ▶ Ensuite, elles **conviennent des modalités d'exercice de ce pouvoir d'imposition**, notamment au regard du traitement fiscal dans l'État de résidence des impôts prélevés dans l'autre État, l'État de la source.
- ▶ Le Luxembourg comme les autres États membres de l'Union européenne devant respecter le **droit communautaire**, également sur le plan du droit fiscal national, se pose la question de savoir si le Luxembourg doit respecter des règles particulières sur le plan des conventions fiscales internationales, du moins si l'État cocontractant est un autre État membre de l'Union européenne. À cette question la CJUE répond que les États membres sont libres de distribuer entre eux, comme ils l'entendent, le pouvoir d'imposition. Toutefois une fois cette répartition effectuée chaque État membre doit exercer le pouvoir d'imposition qui lui a été laissé par la convention fiscale de manière conforme au droit communautaire.

Ex. : La convention entre le Luxembourg et l'Allemagne attribue au Luxembourg le pouvoir d'imposition sur les frontaliers allemands dans la mesure où ceux-ci perçoivent des salaires au Luxembourg. Il aurait cependant été possible pour le Luxembourg de prévoir d'autres règles, en attribuant par exemple dans ce cas le pouvoir d'imposition à l'Allemagne. Le droit communautaire ne s'intéresse pas à cette division des pouvoirs d'imposition. Il interdira par contre toute discrimination des frontaliers allemands par rapport aux résidents luxembourgeois si les deux groupes de contribuables se trouvent placés dans une même situation factuelle. De ce fait, si un frontalier allemand puise la quasi-totalité de ses revenus du Luxembourg, il se trouvera au regard de l'impôt dans une situation similaire à celle des résidents luxembourgeois et devra de ce fait leur être assimilé.

ÉCLAIRAGE SUR LES CRITÈRES DE RÉPARTITION DES POUVOIRS D'IMPOSITION

- ▶ Une technique a priori envisageable est celle dite de « **division du produit** » encore appelé parfois « **ventilation de l'impôt** » (Niboyet). Elle consiste à organiser entre deux États contractants un partage de l'impôt perçu par l'un d'eux seulement. Un projet européen d'imposition des entreprises (« ACCIS ») relève également de cette philosophie.
- ▶ Les conventions fiscales ne retiennent pas cette méthode nécessitant une collaboration administrative particulièrement étroite entre les administrations fiscales intéressées. Elles laissent le soin à chaque État de percevoir son propre impôt, mais édictent deux séries de règles aux fins de l'élimination de la double imposition. Seules les premières délimitant clairement **par catégorie de revenus le droit d'imposition** de chaque État seront analysées ici. La répartition du pouvoir d'imposition entre le pays où le revenu est généré (État de la source) et le pays de résidence du contribuable (État de résidence) suit une logique sagement développée au fil du temps, deux modèles de convention étant susceptibles d'être pris en considération :
 - L'essentiel des conventions fiscales internationales conclues par le Luxembourg suit le **modèle de convention standard de l'OCDE**. Ce modèle existe depuis 1958 ; il est régulièrement mis à jour et est utilisé notamment entre les pays développés, tels les pays de l'Union européenne. Il privilégie les pouvoirs d'imposition des pays exportateurs de capitaux, et partant de l'État de résidence.
 - Plus rarement, principalement avec quelques pays en voie de développement, le Luxembourg calque sa convention fiscale sur le **modèle de l'ONU** de 1979. Le modèle de l'ONU privilégie le pouvoir d'imposition des pays importateurs de capitaux, et donc ceux de l'État de la source.

Attribution d'un droit d'imposition exclusif à l'un des États contractants

Cette règle est appliquée aux revenus qui peuvent être aisément rattachés à l'un des États contractants

- ▶ **Au profit de l'État de la source** : revenus immobiliers et agricoles ; bénéfiques commerciaux et industriels en présence d'un établissement stable au pays ; revenus des professions libérales (de nouveau : il faut un établissement stable) ; salaires pour activités exercées dans l'État de la source ; revenus des artistes et

sportifs pour prestations effectuées dans l'État de la source (même en l'absence de tout établissement stable) ; pensions versées par les caisses publiques ; les gains en capital immobiliers.

- ▶ **Au profit de l'État de résidence** : les bénéfices commerciaux et industriels ainsi que les revenus des professions libérales, dans la mesure où elles ne sont pas imputables à un établissement stable entretenu dans l'État de la source ; les rémunérations des salariés en mission temporaire dans l'État de la source (règle des 183 jours) ; les pensions privées ; les gains en capitaux mobiliers.

Partage du droit d'imposition

Pour les revenus qui ne peuvent pas être aisément rattachés à l'un des États contractants le pouvoir d'imposition se trouve partagé entre les deux États contractants:

- ▶ **Catégories de revenus visées** : les redevances, les intérêts et les dividendes.
- ▶ **Interaction entre les deux régimes fiscaux** : en présence d'un pouvoir d'imposition partagé, l'État de la source préserve le droit d'imposition. Toutefois, l'imposition est doublement limitée, en ce sens que l'État de la source ne peut percevoir qu'une retenue à la source, celle-ci étant prélevée à des taux plus faibles que ceux qui existent en droit interne en l'absence de toute convention fiscale internationale. L'État de résidence perçoit le complément d'impôt (v. Imposition du revenu dans un contexte international : la territorialité de l'impôt).

AUTRES OBJECTIFS DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

Mais le but des conventions fiscales internationales ne se résume pas aux seuls mécanismes d'élimination de la double imposition juridique qui avantage les contribuables. Il existe également un contrepoids au profit des Trésors publics des États contractants sous la forme d'une clause d'assistance administrative qui constitue le complément de l'élimination de la double imposition juridique. Cette clause permet aux États contractants de lutter contre l'évasion et fraude fiscales et de s'accorder une entraide en matière de recouvrement des créances fiscales.

ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

- ▶ Outre l'élimination de la double imposition, les conventions fiscales ont pour

autres objectifs important de **lutter contre l'évasion et la fraude fiscale**.

- L'**évasion fiscale** ne serait être confondue avec la double imposition. En présence de deux ou plusieurs fiscalités, le contribuable au lieu d'être soumis à l'impôt deux ou plusieurs fois, s'efforce de n'être soumis à aucune. Au plan international, elle peut consister par exemple pour une entreprise à localiser tout ou partie de ses profits imposables dans des paradis fiscaux par la pratique du prix de transfert (manipulation sur les valeurs réelles des produits concernés).
 - L'évasion se distingue de la **fraude fiscale**. Cette dernière consiste à violer sciemment les règles prescrites par la législation fiscale, alors que l'évasion s'exerce dans le respect apparent de la légalité en tirant profit des lacunes ou des contradictions entre législations concurrentes.
- L'échange de renseignements permet de lutter contre ces phénomènes. Par l'échange de renseignements, les deux États conventionnés pourront **obtenir réciproquement des informations**. Le Luxembourg constituant une place financière internationale, la question de l'opposabilité du **secret bancaire** en matière de demande de renseignements provenant d'un fisc étranger est évidemment une question intéressante et importante en pratique.
- **Traditionnellement** le Luxembourg refusait d'échanger des données bancaires en matière fiscale, en raison du fait que ces conventions fiscales internationales lui permettaient de refuser la coopération internationale si elle portait sur des informations bénéficiant du secret professionnel. Le fisc luxembourgeois ne pouvant accéder aux informations bancaires pour ses propres résidents, il se trouvait du coup excusé de coopérer avec les pays contractants.
 - Cette situation a cependant changé avec l'**annonce du gouvernement en 2009** qui a engagé le Luxembourg sur une voie nouvelle. Elle constitue un virage diamétralement opposé à la position traditionnelle défendue par le Luxembourg.
- En acceptant d'appliquer intégralement et sans réserve l'article 26 du Modèle OCDE, le Luxembourg a admis que le secret bancaire ne devait plus faire obstacle à un échange de renseignements sur demande en matière d'entraide fiscale. En effet, l'**article 26 al. 5 du Modèle OCDE** stipule que les dispositions relatives à l'échange de renseignements ne peuvent être nullement interprétées comme permettant à un État contactant de refuser de communiquer des

renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.

- Ensuite, l'adoption de l'article 26 du Modèle OCDE implique que l'échange de renseignements ne soit pas seulement limité à l'application correcte des conventions (« **petite entraide** »), mais qu'elle s'étende également au droit interne de l'État requérant (« **grande entraide** »). L'article 26 du Modèle OCDE concerne les impôts de toutes natures, et non pas les seuls impôts visés par la convention fiscale internationale.
- La transition à l'échange de renseignements y compris sur les comptes bancaires nécessite cependant une **renégociation, pays par pays**, de la clause d'échange de renseignement. Pour les pays ayant renégocié leur convention fiscale avec le Luxembourg, l'échange de renseignement ne sera pas automatique, mais **sur demande individuelle**, concrète et fondée portant sur un contribuable bien identifié, le Luxembourg n'étant ni disposé, ni tenu à collaborer à un **pêche aux renseignements**.
- La transition vers une situation de coopération fiscale internationale totale a été parachevée avec la loi du 25 novembre 2014. Aux termes de cette loi, le Luxembourg procède, avec effet au 1^{er} janvier 2015, à **l'échange automatique d'informations concernant les paiements d'intérêts** effectués au profit de personnes physiques résidentes dans un État membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg.

ASSISTANCE AU RECOUVREMENT

- ▶ En l'absence de convention fiscale, il est difficile et même impossible pour un État de recouvrer ses impôts ou de poursuivre ses contribuables se trouvant dans un autre État : chaque État ayant sa **souveraineté** et protégeant ses ressortissants.
- ▶ La clause d'assistance au recouvrement permet aux États contractants de coopérer pour le **recouvrement des impôts visés par les conventions**. L'aide au recouvrement s'effectue par la perception des créances d'un État contractant sur le territoire de l'autre État contractant **conformément aux lois applicables pour le recouvrement et la perception de ses propres impôts**.

DROIT COMMUNAUTAIRE

Le droit communautaire enserme de manière croissante le droit fiscal national, la liberté de manœuvre des pouvoirs publics pour déterminer le système fiscal qu'ils jugent approprié allant en diminuant. Les atteintes proviennent tant du droit communautaire originaire que du droit communautaire dérivé. Plus récemment on a découvert l'impact que les règles en matière d'aides d'État pouvaient avoir sur les régimes fiscaux nationaux.

DROIT COMMUNAUTAIRE ORIGINAIRE

Le traité de Rome dans sa version remaniée contient un certain nombre de dispositions à portée fiscale :

IMPÔTS INDIRECTS

Afin de garantir la libre circulation des marchandises sur l'ensemble du territoire de l'Union européenne, le traité de Rome interdit :

- ▶ les **droits de douane** et les taxes d'effet équivalent ;
- ▶ les **impositions intérieures discriminatoires** ainsi que les subventions à l'exportation ;
- ▶ prévoit une harmonisation de l'imposition du chiffre d'affaires sous la forme de directives communautaires (v. infra).

IMPÔTS DIRECTS

Obligation de respecter les libertés de circulation prévues par le Traité UE

Le traité de Rome est muet sur le sujet. D'où :

- ▶ Les impôts directs ne rentrent en principe **pas dans l'orbite du droit communautaire**, le législateur national restant souverain dans ce domaine (jurisprudence constante de la CJUE).
- ▶ Toutefois,
 - le droit fiscal national doit respecter les **quatre libertés fondamentales** du traité de Rome (jurisprudence constante de la CJUE) : la libre circulation des personnes, des marchandises, des services et des capitaux.

- Le **non-résident** étant la plupart du temps un non-national, et le droit communautaire interdisant toute discrimination directe ou indirecte fondée sur la **nationalité**, les différences de traitement entre résidents et non-résidents ne respectent pas les exigences du droit communautaire, si les non-résidents se trouvent dans une situation factuellement similaire à celle des résidents, ce qui est le cas s'ils perçoivent l'essentiel de leur revenus dans le pays de la source.
- ▶ La jurisprudence de la CJUE est plutôt **sévère sur le plan des principes** en ce qui concerne les cas de discrimination ou d'entraves interdites. Les libertés étant généralement appréciées du point de vue des restrictions ou **entraves** éventuelles, toute mesure nationale qui rend plus difficile l'exercice d'une liberté fondamentale dans un contexte transfrontalier se trouve sanctionnée, peu importe que l'entrave ait lieu dans l'**État d'origine** ou dans l'**État d'accueil**.

Ex : 1/ Un État (l'État d'origine) traite moins bien, sur le plan fiscal, les dividendes perçus en provenance d'actions de sociétés étrangères que d'actions de sociétés nationales. 2/ Un État (l'État d'accueil) prélève une retenue à la source sur les dividendes versés à des actionnaires non-résidents, alors que les mêmes dividendes versés à des actionnaires résidents sont exonérés de toute retenue à la source.

- ▶ Cette sévérité sur le plan des principes d'une atteinte à une liberté fondamentale se trouve cependant contrebalancée par une flexibilité somme toute assez grande en ce qui concerne les « **motifs impérieux d'intérêt général** » que les États membres ont le droit d'invoquer et qui sont susceptibles de justifier l'atteinte au droit communautaire :
 - cohérence du système fiscal ;
 - territorialité de l'impôt ;
 - nécessité de sauvegarder une répartition équilibrée entre les pouvoirs fiscaux des différents États membres ; ainsi que
 - le souci de contrôle fiscal et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale
 sont autant de raisons que la CJUE accepte de la part des États membres.

Ex : 1/ Si l'État membre d'origine doit, dans le cadre d'une convention fiscale, renoncer à l'imposition des bénéfices des établissements stables étrangers, c.-à-d. conventionnés, il peut du même coup refuser de déduire les pertes des établissements stables étrangers du revenu imposable du siège social domestique, celles-ci étant à prendre en compte dans l'État d'accueil. 2/ Si un État ne peut plus imposer les plus-values latentes des avoirs détenus par une société résidente, après que son siège ait été transféré vers un autre État-membre conventionné, il est légitime que

les plus-values latentes soient imposées au jour du transfert de siège, avant qu'elles n'échappent à l'emprise du fisc national.

- Lorsqu'un motif impérieux d'intérêt général aura été retenu par la CJUE, il faudra encore que la mesure critiquée
- soit **effective**, c.-à-d. de nature à atteindre le but recherché,
 - et surtout **proportionnelle**, c.-à-d. qu'elle n'aille pas au-delà du strict nécessaire. Tel n'est souvent pas le cas en pratique.

Ex. : 1/ Dans l'exemple précédent de non-déductibilité des pertes des établissements stables étrangers conventionnés, l'État membre d'origine devra tout même, à titre exceptionnel, déduire les pertes, si l'établissement stable étranger se trouve liquidé, les pertes ne pouvant plus dans ce cas-ci être prises en compte dans l'État membre d'accueil. Refuser la déduction des pertes en cas de dissolution de l'établissement stable va au-delà du souci légitime de l'État membre d'origine d'appliquer le principe de territorialité de l'impôt. 2/ Dans l'exemple précédent de l'imposition des plus-values latentes, il est légitime que les bénéfices créés par la société avant son départ puissent être imposés par l'État de départ, plutôt que par l'État d'arrivée. Mais arrêter les chiffres est une chose, procéder à l'imposition en est une autre. La proportionnalité exige que l'État membre de départ diffère l'imposition au jour de la vente effective des avoirs entachés des plus-values latentes.

Aides d'État

Plus récemment, on a dû constater que les aides étatiques pouvaient être accordées dans le cadre de mesures fiscales, en tant que subventions fiscales, et ainsi fausser la concurrence en affectant les échanges commerciaux. Ceci constitue un frein sérieux à la concurrence fiscale dite « dommageable » (N.B. : en règle générale la concurrence est considérée comme une bonne chose, sauf si elle est réputée « dommageable »).

Le traité de l'Union européenne est basé sur le souci de favoriser une politique de saine concurrence entre les entreprises. Il interdit de ce fait les pratiques contraires à la saine concurrence du fait des entreprises (ententes, abus de positions dominantes). Mais cela ne suffit pas ; la distorsion dans les conditions de concurrence peut également être le fait de l'État : celui-ci, en accordant des aides publiques, peut ainsi fausser la concurrence, en favorisant les entreprises nationales. Aussi l'article 107 du Traité de l'Union européenne déclare-t-il comme étant incompatibles avec le marché commun « dans la mesure où elles affectent les échanges entre les États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».

- **Notion d'aide d'État.** La Cour de justice des communautés européennes a précisé la notion d'aide:
- **Aide publique.** L'aide doit être publique par opposition à privée. Tel sera le cas si l'aide est accordée par un État ou au moyen de ressources d'État et qu'elle lui soit imputable. Cette condition ne pose guère de difficultés en fiscalité car la décision d'accorder une aide résultera toujours d'une loi, donc d'une décision prise par l'État.
 - **Allègements fiscaux.** L'aide pourra prendre différentes formes : celles d'une subvention comme celle d'un allègement des charges de l'entreprise. De ce fait, si l'État vote une loi accordant des faveurs fiscales à ses entreprises (exonération, report de la date de paiement de l'impôt, etc.), il peut y avoir aide d'État interdite.
- **Non-compatibilité.** L'aide publique à caractère fiscal sera non-compatible avec le droit communautaire si elle atteint à la concurrence et si elle affecte les échanges entre les États membres.
- **Atteinte à la concurrence.** L'aide étatique est celle qui favorise certaines entreprises ou certaines productions. Il s'ensuit que tout allègement des charges fiscales ne constitue pas nécessairement une aide d'État :
 - Les **mesures à caractère général** profitent à l'ensemble des entreprises établies dans le pays et participent à la politique économique de ce dernier. Elles ne relèvent pas du régime des aides d'État car il appartient à chaque État de définir lui-même son système fiscal qui peut être plus ou moins favorable aux entreprises comme aux consommateurs. De ce fait, la décision de baisser à 0% les taux d'imposition pour l'ensemble des sociétés ne relève pas de la problématique des aides d'État.
 - Les **mesures spécifiques** ne profitent qu'à une ou plusieurs entreprises ou secteurs d'activités. Ces mesures allègent les charges des entreprises bénéficiaires par rapport à la « norme », c.-à-d. par rapport aux autres entreprises. Elles sont « sélectives ». Seules ces mesures constituent des aides d'État (ex. : le régime des sociétés holding 1929). La difficulté en la matière est qu'il faut déceler la norme et analyser la mesure spécifique par rapport à celle-ci. Certaines dérogations à la règle générale, loin de constituer une mesure de faveur, sont en effet commandées par la structure du système fiscal lui-même et partant ne constituent pas une aide d'État (ex. : l'exonération des dividendes en

provenance de sociétés ayant déjà subi l'impôt). Les dérogations à la règle générale justifiées par la nature et l'économie du système fiscal ne constituent pas des aides d'État. Seules les dérogations destinées à subventionner l'entreprise bénéficiaire relèvent du régime des aides d'État (ex. : l'exonération des revenus en provenance de sociétés ayant pu déduire ceux-ci de leur assiette imposable).

- **Affectation des échanges.** Les aides affectent les échanges entre États membres lorsque leurs effets se font sentir au-delà des frontières de l'État membre concerné. Interprétée de manière large par la Cour, cette condition sera remplie si l'aide renforce la position de l'entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires. Il suffit à cette fin qu'il existe une menace actuelle ou potentielle, la Cour n'exigeant point une atteinte effective des échanges. La jurisprudence communautaire montre que cette condition est aisément remplie, ce qui s'explique sans doute par l'état d'avancement de l'intégration européenne.

► **Sanctions.**

- **sur le plan législatif.** Lorsque la Commission à Bruxelles est convaincue de l'incompatibilité d'une aide d'État avec le droit communautaire, elle pourra ordonner à l'État concerné de **renoncer à instituer** l'aide (aide nouvelle) ou de la **modifier** ou de la **supprimer** dans un délai qu'elle fixe librement (aide existante).
- Si l'aide d'État a déjà été accordée sans l'accord de la Commission à Bruxelles, l'État membre concerné devra **recupérer l'aide auprès des entreprises bénéficiaires**, sur base des règles de droit national. Il s'ensuit que les entreprises bénéficiant par exemple d'une exonération fiscale incompatible avec le droit communautaire se verront par la suite soumis à une imposition conformément au droit commun, c.-à-d. à une imposition « normalisée » faisant abstraction de l'exonération fiscale illégale. L'imposition normalisée s'appliquera
 - soit aux exercices fiscaux non encore prescrits (**aide nouvelle**),
 - soit pour l'avenir seulement (**aide existante**).

DROIT COMMUNAUTAIRE DÉRIVÉ : LES DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

Les directives communautaires, en raison de leur portée juridique, sont moins nombreuses en fiscalité que dans d'autres domaines.

CHAMP D'APPLICATION DES DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

Les directives communautaires sont encore peu nombreuses et portent principalement sur l'harmonisation du chiffre d'affaires.

Impôts indirects

- ▶ **Harmonisation du chiffre d'affaires.** Le premier effort des Communautés européennes a été d'unifier l'imposition du chiffre d'affaires dans un souci d'abolir toutes distorsions dans les échanges commerciaux (respect de la libre circulation des marchandises) :
 - Il en a résulté plusieurs directives en matière de TVA ayant abouti à une harmonisation complète de l'**assiette imposable**.
 - De même, des **taux minimaux** ont été fixés en matière de TVA, de sorte que là aussi on assiste à une réduction graduelle des écarts des taux pratiqués par les différents États membres.
 - Par contre, les **règles procédurales** n'ont pas été harmonisées, de sorte que la souveraineté nationale reste entière dans ce domaine.
- ▶ **Harmonisation des droits d'accise.** Les droits d'accise constituent des impôts indirects sur la consommation de certains produits : tabacs, boissons alcooliques, huiles minérales (carburant, ...) pour citer les plus importants. Plusieurs directives ont harmonisé les droits d'accise en ce qui concerne les produits imposables, la détermination de leur assiette, ainsi les taux minimas. Les marges de fixation des taux laissées aux États membres laissent cependant subsister d'importants écarts de taxation entre les États membres, et procurent au Luxembourg des recettes fiscales non-négligeables dans le cadre de qui est communément appelé « *tanktourimus* ».
- ▶ **Harmonisation du droit d'apport.** L'harmonisation a été rendue nécessaire eu égard au souci de libre circulation des capitaux et des législations nationales fort différentes les unes des autres en matière d'impôts sur le rassemblement des capitaux. Elle s'est faite dans deux sens complémentaires :

- **Imposition unique** des apports dans l'État membre sur le territoire duquel se trouve le siège de direction effective de la société.
- **Énumération limitative des opérations** qui sont obligatoirement imposables si l'État membre connaît le droit d'apport, la perception de l'impôt n'étant jamais obligatoire (p. ex. : les augmentations de capital social par apports en numéraire), celles qui peuvent être imposées (p. ex. : les abandons de créance), ainsi que celles qui sont obligatoirement exonérées (p. ex. les fusions et les scissions).

Impôts directs

L'harmonisation y est nettement plus lente, mais elle s'opère cependant et porte principalement sur l'imposition des sociétés :

- ▶ **Directive « fusion-scission »** : elle vise à assurer la neutralité fiscale des fusions, des scissions, des apports d'actifs ainsi que des échanges d'actions de sociétés situées dans différents États membres. La fusion ou l'opération similaire n'entraîne aucune imposition des plus-values, qui sont déterminées par différence entre la valeur réelle des éléments d'actif et de passif transférés et leur valeur fiscale, au moment de l'opération en question, mais seulement lorsque ces plus-values seront effectivement réalisées.

Ex. : Une société mère allemande absorbe sa filiale luxembourgeoise. La disparition de la filiale luxembourgeoise entraînera en principe l'imposition de ses plus-values latentes. La directive « fusion-scission » permet sous certaines conditions de différer l'imposition dans le temps.

- ▶ **Directive « intérêts – redevances »** : elle élimine la retenue à la source à l'occasion des flux d'intérêts et de redevances de sociétés situées dans différents États membres et appartenant à un même groupe de sociétés.

Ex. : Une filiale établie dans l'État-membre A verse un intérêt à la société luxembourgeoise du groupe, en raison d'un prêt qui lui a été accordé. D'après le droit interne de l'État-membre A, une retenue à la source de 15% serait due dans une telle situation. La directive « intérêts-redevances » élimine sous certaines conditions cette retenue à la source.

- ▶ **Directive « mère-filles »** : elle élimine la double imposition lors de la remontée des dividendes de la filiale vers la société mère. Les États membres peuvent choisir entre deux systèmes : la méthode de l'**exonération** (méthode retenue par le Luxembourg) et la méthode de l'**imputation** (méthode consistant à imposer le dividende de la filiale sous déduction de l'impôt payé par la filiale).

Ex. : Une filiale dans l'État-membre A verse un dividende à la société mère luxembourgeoise. D'après le droit interne de l'État-membre A, une retenue à la source de 25% serait due dans une telle situation. La directive « mère-filles » élimine sous certaines conditions cette retenue à la source.

- ▶ **Convention « arbitrage »** : la convention (ce n'est pas une directive) vise à éliminer les doubles impositions lors des **corrections de prix** dans les opérations internationales de transfert entre entreprises liées.

Ex. : Une entreprise E1 situé dans l'État A vend au prix de 100 acheté pour 80 à une entreprise E2 de l'État B ; l'administration fiscale de l'État B redresse le prix d'achat des marchandises à 80. Dans ce cas il y a double imposition si l'entreprise E2 revend les marchandises au prix de 130 : E1 est imposé sur un bénéfice de $100 - 80 = 20$ et E2 sur un bénéfice de $130 - 80 = 50$. Au total cela fait $20 + 50 = 70$, alors que le bénéfice effectif n'est que de $130 - 80 = 50$.

- ▶ **Directive « épargne »** :

- elle directive concerne les revenus d'intérêts versés aux épargnants à la double condition qu'il s'agisse de personnes physiques et qu'ils résident dans l'Union européenne. La directive consiste à obliger les agents payeurs d'intérêts (principalement les banques) à **communiquer directement aux autorités fiscales des autres États** les informations concernant les montants de revenus d'intérêts perçus par leurs résidents.
- Seuls trois pays (l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg) pourront préserver le secret bancaire et donc l'anonymat des épargnants, mais doivent en contrepartie prélever une **retenue à la source** augmentant progressivement (par tranches de 3 années) : 15% (1^{er} juin 2005 - 30 juin 2008), 20% (1^{er} juillet 2008-30 juin 2011), 35% (à partir du 1^{er} juillet 2011). Le Luxembourg (comme la Belgique auparavant) a annoncé en 2013 qu'il allait passer à l'échange de renseignements automatique à partir du 1^{er} janvier 2015, et donc à abandonner le secret bancaire en matière fiscale internationale. Le secret bancaire restera cependant préservé sur le plan domestique, c.-à-d. vis-à-vis des résidents luxembourgeois.

Ex. : Un résident allemand perçoit des intérêts en raison d'un compte d'épargne tenu auprès d'une banque luxembourgeoise. Il décide de ne pas demander l'échange automatique d'informations. De ce fait, la banque luxembourgeoise prélèvera une retenue à la source de 30% (à partir du 1^{er} juillet 2011).

- ▶ **Contrôle de l'impôt** : enfin, le contrôle de l'impôt est aussi concerné par l'harmonisation. Deux directives (1977 et 1979) modifiées à plusieurs reprises sont relatives à l'assistance mutuelle des administrations fiscales en matière

d'impôts directs et de TVA. Leur but est de faciliter l'échange d'informations entre les autorités fiscales des différents États membres. L'échange de renseignements s'effectue en principe sur demande, sauf pour les revenus salariaux, les tantièmes et jetons de présence, ainsi que les pensions où l'échange de renseignements est devenu automatique depuis 2014.

PORTÉE DES DIRECTIVES COMMUNAUTAIRES

Le droit commun communautaire s'applique pleinement :

- ▶ **Caractère obligatoire des directives pour les États membres.** Les directives qui imposent une obligation de résultat doivent être transformées dans les législations nationales respectives par chacun des États membres dans les délais qu'elles fixent. En cas de retard dans la transformation, ou en cas de transformation imparfaite, la Commission des Communautés, ou un autre État membre, peut saisir la Cour de Justice des Communautés d'un « recours en manquement » de l'État incriminé.
- ▶ **Absence d'effet direct des directives.** Les directives non transposées, ou transposées de manière imparfaite, restent en principe sans effet sur le territoire national. Toutefois, les ressortissants peuvent exceptionnellement invoquer la directive non ou mal transposée contre la législation interne de l'État défaillant (mais jamais contre d'autres ressortissants), y compris en matière fiscale (CJUE 19 janvier 1982, *U. Becker c/ Finanzamt Münster*). Il s'ensuit que les contribuables luxembourgeois pourraient le cas échéant invoquer une directive communautaire contre une décision individuelle d'imposition. Mais pour cela il faudra que la directive soit suffisamment précise et inconditionnelle, de sorte à permettre au juge national de se substituer au législateur défaillant.

PROCÉDURE FISCALE

La procédure fiscale régit les relations entre l'administration fiscale et le contribuable. Pour tout impôt, elle consiste à informer l'administration fiscale de l'existence d'une assiette imposable qui sera contrôlée par les agents du fisc. Suite au contrôle, le bureau d'imposition informe le contribuable du montant d'impôt à payer que celui-ci règlera sans retard.

DÉCLARATION ET CONTRÔLE DE L'ASSIETTE IMPOSABLE

La procédure fiscale débute avec la remise de la déclaration fiscale par le contribuable ou par un tiers. La déclaration fiscale, une fois remise, fait l'objet de contrôles, généralement dans les bureaux du fisc et parfois dans les locaux professionnels du contribuable.

UNE CONDITION PRÉALABLE : LA SURVENANCE DU FAIT GÉNÉRATEUR DE L'IMPÔT

- **Définition du fait générateur**: il s'agit du fait matériel (décès, ...), de l'acte (vente, ...) ou de la situation juridique (détenion d'un bien immobilier, ...) qui donne naissance à la dette fiscale. Il est fixé de manière précise par le législateur pour chaque type d'impôts.

Ex : 1/ existence d'une fortune au 1^{er} janvier de l'année pour l'impôt sur la fortune. 2/ Passage de la frontière en matière de droits de douane. 3/ Perception d'un revenu au 31 décembre de l'année pour l'impôt sur le revenu.

- **Importance de la connaissance du fait générateur** : le fait générateur de l'impôt détermine les éléments de l'imposition, le régime applicable à la liquidation ainsi que le point de départ des prescriptions (ex.: droits de mutation : date de la mutation ; revenu: fin de l'année civile). En cas de changements législatifs, la nouvelle loi ne s'applique qu'aux faits générateurs qui lui sont postérieurs.

- ▶ **Conséquence de la survenance du fait générateur** : lorsque le fait générateur de l'impôt survient, la dette du contribuable devient déterminable (même si elle n'est pas encore déterminée).
- ▶ **Interaction avec la déclaration fiscale**. C'est avec l'existence du fait générateur de l'impôt que débute véritablement la procédure fiscale. En effet, le fait générateur engendre la dette d'impôt du contribuable ; celui-ci doit donc déclarer l'existence du fait générateur au fisc. S'il n'y a pas de fait générateur de l'impôt, il n'y a pas de dette fiscale, ni de déclaration.

DÉCLARATION FISCALE

Ce n'est que si le fait générateur de l'impôt survient qu'une déclaration fiscale est à remettre. Elle a pour objet d'évaluer l'assiette imposable, en général sur base des chiffres réels (évaluation déclarative), et plus rarement sur base de chiffres estimatifs fixés par la loi (évaluation forfaitaire) ou par les services fiscaux eux-mêmes (évaluation administrative).

MÉTHODES DÉCLARATIVES

Évaluation déclarative

- ▶ **Définition.** La déclaration contrôlée constitue aujourd'hui le mode normal d'évaluation de la matière imposable : c'est l'acte par lequel le contribuable ou un tiers fait connaître à l'administration l'existence de la matière imposable et son montant.
- ▶ **Caractères.**
 - La déclaration fiscale constitue un acte de **collaboration obligatoire** avec l'administration fiscale (la déclaration doit être remise endéans les délais légaux faute de sanction : amende de 10%).
 - La déclaration bénéficie d'une **présomption d'exactitude** permettant à l'administration de limiter ses contrôles.
 - Les **contrôles** sont néanmoins nécessaires afin de limiter la fraude.
 - Les **risques de fraude** sont grands si le contribuable déclare lui-même la matière imposable (**déclaration confession**), mais réduits si la déclaration est faite par un tiers (**déclaration témoignage**).

Évaluation forfaitaire

- ▶ **Définition** : elle vise à substituer à la détermination exacte d'une donnée un calcul approché, généralement fondé sur une valeur moyenne.
- ▶ **Domaine d'application** : exceptionnelle, car il s'agit d'une « taxation par à peu près », la méthode forfaitaire est principalement utilisée :
 - En matière de **revenus agricoles** (ex. : le revenu agricole est obtenu par multiplication d'un rendement présumé par le nombre d'hectares possédé par le contribuable).
 - Mais elle s'applique également à la détermination des **charges de faible importance** (ex. : minimum légal pour les frais d'obtention) ; elle se justifie alors par un souci d'efficacité administrative.
- ▶ **Forfait facultatif**. Le forfait est rarement imposé, la plupart du temps il est conçu comme une faculté à laquelle les contribuables peuvent renoncer, pour lui substituer une évaluation réelle de la matière imposable.

Évaluation administrative

- ▶ **Domaine d'application** : elle est faite par l'administration fiscale, sans concertation avec le contribuable. Deux cas de figure sont à distinguer :
 - **Situation normale**. En principe, il s'agit d'une technique **peu utilisée**. Elle existe pour des impôts d'appoint, car le faible enjeu financier permet d'éviter tout recours (ex. : valeur cadastrale ; valeur unitaire mise en compte pour l'impôt foncier) ;
 - **Situation exceptionnelle** : la **taxation d'office**. Plus exceptionnellement, elle est utilisée à titre de sanction et est appelée taxation d'office (§ 217 LGI) : il s'agit d'une procédure unilatérale d'évaluation du revenu, employée en dernier ressort, lorsque la déclaration fiscale n'est pas remise par le contribuable (refus malgré plusieurs rappels) ou est inutilisable (comptabilité irrégulière). Même lorsqu'elle est employée à titre de sanction, la taxation d'office doit aboutir aux chiffres les plus exacts possibles.

Il faut également au moins signaler la **méthode indiciaire**. La méthode indiciaire consiste à évaluer la matière à partir de certains signes extérieurs aisément constatables et auxquels est attribuée une valeur représentative donnée (ex. : X euros par Y volume de cylindrée pour les voitures). Elle n'est plus guère utilisée de nos jours.

CONTRÔLE DE L'IMPÔT

L'essentiel des recettes fiscales provient d'impôts déclaratifs. Il est donc essentiel que l'administration fiscale vérifie les déclarations « confession » souscrites par les contribuables. Le contrôle recouvre l'ensemble des moyens dont dispose l'administration pour vérifier et garantir l'application correcte de la législation fiscale.

CONTRÔLE INTERNE

- ▶ **Définition.** Le contrôle interne est celui qui est fait par l'inspecteur fiscal au sein même du bureau d'imposition. Il consiste à vérifier le caractère complet et exact de la déclaration fiscale au moyen des documents et pièces justificatives y annexées. Il s'agit donc d'un contrôle sur pièces. Lors de son contrôle, le fonctionnaire peut également recourir aux données et informations contenues dans le dossier fiscal d'un autre contribuable, généralement à des fins de recoupement.
- ▶ **Collaboration active du contribuable.** Le contribuable est non seulement tenu de remettre une déclaration fiscale exacte et sincère, dans la limite de ses connaissances, mais il doit en outre répondre aux demandes de renseignement, d'éclaircissement et de justification formulées par le bureau d'imposition.
 - **Demande de renseignement** : elle impose au contribuable, et subsidiairement au tiers, de répondre aux demandes d'information du fisc.

Ex : l'entreprise vend plusieurs produits et renseigne une marge commerciale globale dans sa déclaration fiscale. Le bureau d'imposition demande au contribuable de ventiler cette marge globale en autant de marges individuelles qu'il existe des produits distincts.
 - **Demande d'éclaircissement** : elle vise à lever le doute sur un point déterminé de la déclaration

Ex. : expliquez s.v.p. le calcul de votre marge commerciale pour le produit X.
 - **Demande de justification** : elle oblige le contribuable d'indiquer les raisons pour lesquelles il a déclaré l'assiette imposable de la manière en question

Ex. : justifiez pourquoi votre marge commerciale pour le produit X est anormalement basse par rapport aux autres produits que vous vendez.
 - **Droit de communication** : il permet au fisc de prendre connaissance et

même copie des documents utiles pour l'établissement de l'impôt ; il peut être exercé auprès du contribuable comme des tiers mais non pas auprès des personnes couvertes par un secret professionnel opposable au fisc (avocats, notaires, réviseurs d'entreprises).

Ex : 1/ le bureau d'imposition ayant des doutes sur l'exactitude de la marge commerciale du produit X, il obtient l'ensemble des factures d'achat et de vente auprès de l'entreprise. Ayant constaté que l'essentiel des achats ont été effectués auprès du fournisseur ABC, le bureau d'imposition demande à ce fournisseur une copie de l'ensemble des ventes effectuées au profit du contribuable contrôlé, aux fins de recoupement des ventes du fournisseur ABC avec les achats déclarés par l'entreprise contrôlée. 2/ l'entreprise contrôlée s'est fait auditer par un réviseur d'entreprises. Les informations obtenues par ce réviseur d'entreprises dans le cadre du contrôle des comptes sociaux bénéficient du secret professionnel et ne peuvent donc être communiqués au fisc.

► **Prix de transfert.**

- **Concept.** Les prix de transfert sont les prix des transactions entre sociétés d'un même groupe et résidentes d'États différents : ils supposent des transactions intragroupes et le passage d'une frontière. Les entreprises sont concernées non seulement pour les ventes de biens et de marchandises, mais également pour toutes les prestations de services intragroupes : partage de certains frais communs entre plusieurs entreprises du groupe (frais d'administration générale ou de siège), mise à disposition de personnes ou de biens, redevances de concession de brevets ou de marques, relations financières, services rendus par une entreprise du groupe aux autres entreprises... Les prestations de services non rémunérées et les mises à disposition gratuites de personnel ou d'éléments incorporels entre entreprises associées sont également concernées s'il s'avère qu'elles auraient dû être rémunérées, conformément au principe de pleine concurrence.
- **Risque d'évasion fiscale.** Afin de pouvoir s'assurer que les bases d'imposition de chaque pays sont les plus justes possibles, d'éviter les conflits entre les différentes administrations fiscales et les distorsions de concurrence entre les entreprises, les pays membres de l'OCDE ont adopté le principe du « prix de pleine concurrence » pour les opérations intragroupes. Il signifie que le prix pratiqué entre des entreprises dépendantes doit être le même que celui qui aurait été pratiqué sur le marché entre deux entreprises indépendantes. L'article 56 LIR reprend ce même principe en exigeant que, aux fins de l'impôt, les conditions convenues par des parties ayant un lien de dépendance dans le cadre de leurs relations financières ou commerciales soient celles auxquelles on

pourrait s'attendre si les parties n'avaient aucun lien de dépendance. Dès lors, afin d'éviter tout risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ses prix de transfert ne s'écartent pas de ce prix de pleine concurrence.

- **Méthodes envisageables.** Tous les pays membres de l'OCDE, dont le Luxembourg mais aussi un grand nombre de pays non membres ont développé des législations en conformité avec les principes applicables en matière de prix de transfert publiés par l'OCDE. Ainsi il est admis que les entreprises multinationales doivent établir leurs prix de transfert au sein de leur groupe en respectant le principe de pleine concurrence c'est à dire en utilisant des prix qui soient comparables à ceux qui seraient pratiqués entre 2 entreprises indépendantes dans des conditions similaires. Le principe de base pour établir un prix de transfert consiste donc à utiliser un prix qui soit identique au prix pratiqué pour un bien, un service ou un actif incorporel identique entre 2 entreprises indépendantes. Il est toutefois très fréquent que les produits, services ou incorporels échangés au sein d'un groupe multinational n'ait pas d'équivalent sur le marché. Il est donc souvent impossible de trouver un bien, un service ou un actif comparable qui soit échangé entre entreprises indépendantes. Pour pallier cette difficulté, l'OCDE a développé plusieurs méthodes permettant de fixer et contrôler un prix de transfert.

→ **Méthode du prix comparable ou « CUP ».** La méthode du prix comparable sur un marché de pleine concurrence (appelée aussi « CUP ») vise à comparer les prix de transfert pratiqués au sein d'une entreprise multinationale avec les prix qui sont pratiqués entre entreprises indépendantes pour des transactions comparables. S'il n'existe pas de transaction exactement comparable il est admis de procéder à des correctifs lorsque ceux ci peuvent être effectués avec suffisamment de fiabilité. La CUP est souvent utilisée lorsqu'un groupe vend un produit ou un service à la fois à des entreprises du même groupe et à des entreprises indépendantes. Dans ce cas il est en effet possible de procéder à des retraitements fiables en fonction des volumes, des conditions de règlement et des garanties accordées.

→ **Méthode du prix de revient majoré ou « Cost plus ».** Cette méthode consiste à calculer le coût de revient d'un bien, d'un service ou d'un incorporel et à ajouter une marge bénéficiaire comparable à celle qui serait pratiquée entre 2 entreprises indépendantes. Il faut déterminer les coûts directs, indirects ainsi que le cas échéant les charges d'exploitation à partir de la comptabilité analytique. Il faut

aussi procéder aux ajustements nécessaires pour que les marges pratiquées entre des entreprises indépendantes et entreprises appartenant au même groupe puissent être comparées.

- **Méthode du prix de revente ou « Resale minus »**. Cette méthode consiste à établir le prix marché par référence à la marge réalisée sur la vente d'un produit, d'un service ou d'un incorporel identique ou similaire entre parties indépendantes dans des conditions similaires. La marge réalisée entre parties indépendante est alors déduite du prix de revente pratiqué au sein du groupe afin d'établir le prix d'achat qui devrait être pratiqué au sein du groupe. La difficulté est de trouver une transaction comparable et de procéder aux ajustements nécessaires pour pouvoir comparer les transactions au sein d'un groupe avec les transactions pratiquées entre parties indépendantes (Partage des risques, exclusivité, formation, conditions de paiement...).
- **Méthode de la marge nette ou « TNMM »**. La méthode de la marge nette ou « TNMM » consiste à comparer la marge nette réalisée sur une transaction au sein du groupe avec les marges nettes qui sont réalisées sur des transactions comparables avec ou par des sociétés indépendantes. Ici on ne compare pas des prix mais des niveaux de marge nette.
- **Méthode du partage de bénéfices ou « Profit split »**. Cette méthode consiste à répartir la marge brute intégrée réalisée au sein d'un groupe de sociétés par l'ensemble des sociétés qui interviennent dans un produit de la recherche à la commercialisation à l'extérieur du groupe. Cette marge globale est ensuite répartie entre les différents acteurs au sein du groupe en fonction de leur rôle dans l'élaboration et la commercialisation du produit. Le rôle des différents acteurs est défini grâce à une analyse fonctionnelle. Bien que cette méthode soit considérée comme marginale, elle n'est pas sans mérites. En effet elle peut reposer sur les seules données du groupe concerné et ne nécessite pas d'ajustement. Enfin elle met clairement en évidence la marge qui est allouée à chaque pays.
- **Obligation de documentation renforcée**. De façon générale les contribuables doivent documenter de manière suffisante leurs opérations, afin de pouvoir justifier le cas échéant auprès du fisc l'assiette déclarée. Cette obligation de documentation se trouve renforcée dans le domaine particulier des prix de transfert (art. 171 AO). L'entreprise doit ainsi

analyser les fonctions qu'elle exerce et les risques qu'elle assume (l'analyse fonctionnelle), et recenser les actifs et les moyens utilisés. Elle doit sur base de cette analyse déterminer la méthode et le prix des transactions intragroupes. Enfin, elle doit s'assurer de la conformité de la tarification retenue au prix de pleine concurrence et être en mesure de justifier la méthode retenue et les prix pratiqués.

CONTRÔLE EXTERNE

- ▶ **Raisons d'être du contrôle externe.** Les insuffisances du contrôle interne peuvent conduire l'administration à poursuivre ses investigations dans les locaux professionnels du contribuable.
 - Le contrôle externe peut être fait par le **bureau d'imposition** lui-même. Le bureau d'imposition ayant un grand nombre de dossiers à traiter chaque année, il ne procédera à un contrôle externe qu'auprès d'entreprises de petite taille dont il pourra contrôler la comptabilité rapidement.
 - Mais comme le contrôle externe prend généralement quelque temps, le bureau d'imposition demande souvent à un service spécialisé, le « **service de révision** » d'opérer les contrôles à sa place. Le service de révision est une division spéciale de la direction de l'ACD rattachée le moment de la vérification d'un contribuable déterminé au bureau d'imposition en charge du contribuable (et donc du contrôle). Le service de révision intervient principalement auprès des grandes et moyennes entreprises.
- ▶ **Contribuables visés.**
 - Sont seules visées les personnes relevant de la **fiscalité des entreprises** (entreprises commerciales bien sûr, mais également les professions libérales telles les avocats). Les particuliers ne sont contrôlés que dans le cadre du contrôle interne.
 - Il n'existe aucun programme informatique basé sur la loi des grands nombres en vue de choisir les contribuables à vérifier de manière approfondie. Les entreprises sont sélectionnées de manière empirique, notamment en prenant en considération les risques voire les indices de fraude (« **principe d'économicité des contrôles** »).
- ▶ **Locaux professionnels du contribuable.** Les contrôles externes sont faits dans les locaux professionnels du contribuable, le contribuable étant averti à l'avance du contrôle.

- ▶ **Durée.** Les contrôles peuvent être de courte durée (1 ou 2 jours), ou s'étendre sur plusieurs semaines, voire des mois. Le contribuable a le droit de se faire assister par le conseil de son choix.
- ▶ **Documents contrôlés.** Seuls les documents ayant une incidence sur l'assiette imposable sont susceptibles d'être contrôlés par le fisc. Le contribuable peut refuser de communiquer les documents privés, et le contrôleur fiscal ne devrait point exiger leur production.
- ▶ **Résultats du contrôle.**
 - Le travail du service de révision résulte dans l'établissement d'un **rapport** relatant les contrôles effectués ainsi que les redressements proposés en découlant. Après prise de position par le contribuable, ce rapport est remis au bureau d'imposition, afin qu'il y réserve les suites qu'il estime appropriées.
 - Le **bureau d'imposition** pourra donc théoriquement s'écarter des conclusions du rapport s'il les estime non fondées. En pratique, les chiffres retenus par le service de révision sont généralement repris tels quels par le bureau d'imposition.

CARACTÈRES COMMUNS DU CONTRÔLE

- ▶ **Charge de la preuve.** Le contrôle fiscal interne comme externe est un processus interactif d'échanges d'informations entre le contribuable et le bureau d'imposition. Il en résulte la question de la charge de la preuve.
 - Le contribuable a la charge de la preuve des **éléments réduisant la cote d'impôt**

Ex. : 1./ preuve de la réalité des charges professionnelles déductibles. 2./ preuve du caractère exonéré de l'enrichissement.
 - L'administration fiscale a la charge de la preuve des **éléments augmentant la cote d'impôt**

Ex. : preuve de l'existence de revenus imposables non déclarés.
- ▶ **Collaboration des tiers.** Certains organismes, généralement étatiques ou paraétatiques fournissent d'office des informations pertinentes au fisc concernant l'imposition du contribuable

Ex. : la Sécurité sociale communique spontanément les revenus des médecins pris en charge par elle.

De manière générale, les tiers ne sont sollicités qu'à titre subsidiaire par le fisc ; lorsqu'ils le sont, ils doivent collaborer.

► **Secret professionnel.**

- Certaines professions (avocats, réviseurs d'entreprises, banquiers) bénéficient du secret professionnel opposable à l'administration fiscale. Le secret professionnel existe **dans l'intérêt des clients** de la personne tenue au secret professionnel.
- Aussi, dans les cas concernant l'imposition propre de la personne tenue au secret, il faut aménager l'obligation au secret (qui continue à exister) avec **l'obligation de prouver la réalité des chiffres avancés** dans la déclaration fiscale. Il appartient au contribuable de s'aménager cette preuve : certificats bancaires portant sur le montant des recettes de l'exercice, ...

► **Attitude loyale du bureau d'imposition.**

- Le principe de la légalité de l'impôt exige que le bureau d'imposition instruisse à charge comme à décharge du contribuable. Le bureau doit donc rectifier les déclarations fiscales tant en faveur qu'en défaveur du contribuable, et non pas considérer son activité comme étant orientée vers la **maximalisation des recettes du Trésor**. Ce principe est expressément consacré en matière d'impôts directs (§ 204 al. 1^{er} LGI), mais s'applique également en matière d'impôts indirects en raison du **principe de la légalité administrative** : le rôle des services fiscaux est de fixer la cote d'impôts la plus juste possible, conformément aux dispositions de la loi.
- Il résulte également du principe de légalité administrative que le contribuable ne pourra transiger avec le bureau d'imposition concernant la cote d'imposition. L'on sait qu'en droit commun la **transaction** permet à deux parties ayant des vues différentes sur une même situation juridique de mettre fin à tout contentieux par voie de transaction, c.-à-d. de renonciation réciproque à une partie des prétentions. L'on aurait pu vouloir transposer cette technique juridique sur le plan du droit fiscal, ce qui aurait permis au contribuable de mettre fin au contentieux fiscal par un règlement conventionnel des impositions litigieuses. Mais la transaction obligerait le bureau d'imposition de renoncer à une partie de ce qu'il estime être dû en droit, ce qui n'est pas possible en raison de la légalité administrative et partant de l'obligation de fixer la cote d'impôt la plus exacte possible.

► **Principe du contradictoire.** Le principe du contradictoire fait depuis toujours

partie des principes généraux du droit luxembourgeois. Il a été consacré de manière expresse par l'article 9 de loi relative à la procédure administrative non contentieuse, laquelle s'applique également en matière d'impôts indirects. L'article 74 al. 1^{er} LTVA ainsi que le § 205 al. 3 LGI concrétisent ce principe général en matière de TVA et d'impôts directs.

► **Droit de reprise :**

- **Définition :** le droit de reprise permet au fisc de remplacer un bulletin d'imposition déjà notifié par un nouveau bulletin.
- **TVA :** aucune condition particulière, car le bulletin initial n'a toujours qu'une valeur de simple information (76 n° 2 LTVA). Donc tant les erreurs matérielles (p.ex. : erreurs d'addition), que les erreurs juridiques (erreur sur le droit applicable) peuvent être rectifiées.
- **Impôts directs :**

→ les **erreurs matérielles** peuvent toujours être rectifiées.

Ex. : des erreurs d'addition au moment du calcul du revenu imposable, en raison d'une inversion de chiffres.

Dans les autres cas de figure le droit de reprise sera exclu sauf dans les deux hypothèses suivantes :

→ si des **faits nouveaux** ont été portés à l'attention du fisc (§ 222 LGI). Le fait est nouveau s'il n'a pas été connu ou pouvait être inconnu par l'administration fiscale au moment de l'imposition initiale.

Ex. : une personne informe le bureau d'imposition de l'existence d'un compte au noir détenu par un contribuable, par envoi de l'extrait bancaire.

→ si le bureau d'imposition n'a émis qu'un **bulletin provisoire**. Afin d'avancer dans l'évacuation des dossiers fiscaux, le fisc impose parfois de manière provisoire, sans regarder en détail la déclaration fiscale (qui bénéficie d'une présomption d'exactitude). En contrepartie de cette imposition accélérée, « à la va vite », le bureau aura le droit de revenir sur le bulletin d'imposition provisoire, s'il s'avère par la suite que celui-ci est erroné.

Ex. : la SA remet sa déclaration fiscale de l'année renseignant un bénéfice de 100. Le bureau d'imposition envoie un bulletin d'imposition provisoire fixant la cote d'impôt sur base d'un revenu imposable de 100. Deux ans plus tard, ayant regardé en détail le dossier remis par le contribuable, le bureau constate que le bénéfice effectif est

de 110 et non de 100. Le bureau d'imposition envoie un bulletin rectificatif. La situation aurait été la même si le bénéfice effectif n'avait été que de 80.

- **Limite temporelle du droit de reprise :** le bulletin d'imposition ne peut être rectifié qu'endéans les délais de prescription.

Ex : dans l'exemple précédent de la SA, le bureau d'imposition ne revoit le dossier qu'après 5 années. La prescription étant acquise, aucun bulletin rectificatif ne pourra être émis, que ce soit en faveur ou en défaveur de la SA.

RÉSULTANTE DU CONTRÔLE : LIQUIDATION DE L'IMPÔT ET ÉMISSION DU BULLETIN D'IMPOSITION

Une fois ses contrôles faits, le bureau d'imposition calcule l'impôt dû et en informe le contribuable sous la forme d'un bulletin d'imposition.

BULLETIN D'IMPOSITION

Après avoir fait ses contrôles, le bureau d'imposition émet le bulletin d'imposition fixant la dette d'impôt du contribuable.

► **Définition.** Le bulletin d'imposition est une **décision administrative individuelle** par laquelle le bureau d'imposition indique au contribuable :

- sa dette vis-à-vis du Trésor (« **bulletin d'impôt au sens strict** »).

Ex : un bulletin qui indique un chiffre de 100 comme cote d'impôt constitue un bulletin d'impôt au sens strict.

- une base d'assiette qui sera reprise par la suite comme chiffre immuable dans un bulletin d'impôt au sens strict (« **bulletin de la base d'assiette** »). Le bulletin de la base d'assiette doit être contesté séparément, même s'il ne crée pas de dette fiscale en tant que telle. Utilité : fixation commune pour plusieurs contribuables d'un chiffre

Ex. : une entreprise commerciale exploitée par trois personnes déclare un revenu global de 120, réparti à hauteur de 40 entre chaque associé. Le bulletin qui arrête le montant de 40 pour les différents associés ne fixe pas de cote d'impôt, car ce chiffre sera seulement repris dans un bulletin d'imposition subséquent, ensemble avec les autres revenus de l'associé. Le bulletin arrêtant le chiffre de 40 constitue un bulletin de la base d'assiette.

► **Contenu.** Expression du **privilege de l'action d'office**, ainsi que du privilege

du préalable, le bulletin doit remplir certaines conditions de forme et de fond.

- Le bulletin doit indiquer **les points sur lesquels il dévie de la déclaration fiscale** du contribuable (principe du contradictoire : TA 7 janvier 1998, *Clees-Weiler*, n° 10112). Le bureau d'imposition devant respecter le principe du contradictoire, il devra entendre au préalable le contribuable sur les points de la déclaration fiscale dont il entend dévier.
- Par ailleurs, il doit indiquer les **voies de recours** ouvertes au contribuable ainsi que les délais endéans lesquels ces recours doivent être exercés (§ 246 al. 3 LGI) ; lorsqu'une telle indication fait défaut ou est de nature à induire en erreur, les délais de recours ne courent pas.
- Le bulletin sera envoyé par **pli fermé postal** (présomption de réception après 3 jours, mais charge de la preuve pour l'administration fiscale en cas de contestation) que le contribuable soit un **résident** ou **non-résident**.
- Le **destinataire** est le contribuable et non pas un tiers, sauf si ce dernier est mandataire. Dans ce cas le bulletin sera présumé reçu par le contribuable lorsqu'il l'aura été par le mandataire. Les époux restent deux contribuables distincts et il n'existe aucune présomption de mandat tacite.

LIQUIDATION DE L'IMPÔT

La liquidation de l'impôt suppose l'application du barème d'imposition à l'assiette imposable. Appliqué à l'assiette imposable, le tarif **permet de calculer l'impôt dû**. Plusieurs distinctions doivent être faites :

DIVISIONS MAJEURES

Le barème d'imposition est une sorte d'échelle de taux d'imposition qui permet de calculer l'impôt en fonction de l'assiette imposable. La fixation du niveau des taux d'imposition constitue un élément central de la politique fiscale du pays.

Barème d'imposition

- ▶ **Tarif proportionnel** : il s'agit d'un tarif unique exprimé sous forme de pourcentage, quelle que soit la valeur de l'assiette prise en compte (ex. : droits de mutation). L'impôt augmente certes avec l'assiette imposable, mais il n'augmente que proportionnellement. Le taux moyen est dans ce cas toujours égal au taux marginal d'imposition.

Ex : 1/ les droits d'enregistrement dont le taux est de 10% pour les mutations immobilières dans la ville de Luxembourg, quelle que soit la valeur de la transaction et la situation financière du contribuable. 2/ La TVA au taux de 15% est un impôt proportionnel.

► **Tarif progressif** : la progressivité consiste à appliquer un taux qui augmente avec l'assiette imposable. L'impôt sur le revenu relève de cette technique fiscale. Le tarif progressif nécessite une bonne compréhension des concepts de taux moyen et de taux marginal d'imposition.

- **Taux moyen et marginal d'imposition** :

→ Le **taux moyen d'imposition** est le rapport entre l'impôt dû et l'assiette imposable. Dans les systèmes d'imposition à taux progressifs, le taux moyen effectif reste inférieur, parfois considérablement, au taux nominal.

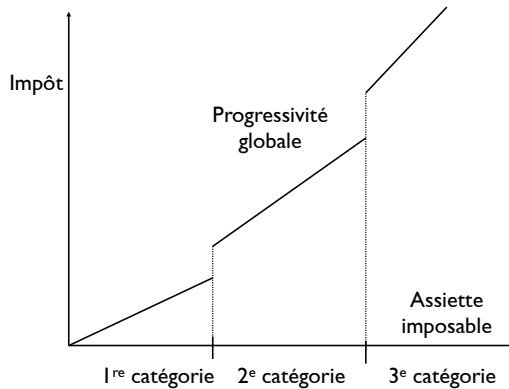
Ex. : impôt 100 ; revenu 400 ; taux moyen = $100 : 400 = 25\%$.

→ Le **taux marginal d'imposition** est le taux d'imposition qui frappe une unité supplémentaire d'assiette imposable. Le barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques est basé sur des taux marginaux croissants, de 0% à 40%. Ceci signifie que sur un euro supplémentaire de revenu imposable, l'État prélève 40 centimes pour la dernière tranche de revenu. Mais puisque la fraction du revenu imposable située en dessous du seuil de la tranche maximale est imposée à des taux moindres, le taux moyen d'imposition des revenus des personnes imposées aux taux marginal maximum reste inférieur à ce taux.

Ex. : revenu de 1000 ; impôt dû 300 ; revenu de 1001 ; impôt dû 300,4. Taux marginal d'imposition = $0,4 : 1 = 40\%$.

Dans le tarif progressif, le taux marginal diffère du taux moyen d'imposition et lui est toujours plus élevé. La progressivité peut prendre deux formes :

- **Progressivité globale** : la matière est répartie en différentes classes de contribuables ; le taux prévu pour la catégorie où se trouve le contribuable est appliqué à la totalité de son revenu. L'inconvénient de cette technique est qu'elle crée des sauts importants dans la progressivité.



Ex. : Supposons un barème d'imposition où les revenus jusqu'à 100 000 sont imposés au taux de 30%, et ceux dépassant ce montant à 40%. Un contribuable au revenu de 100 000 paiera donc un impôt de 30 000, d'où un revenu net disponible de 70 000. Un contribuable au revenu de 100 001 passera dans la tranche des 40% pour l'intégralité de son revenu ; il paiera donc un impôt de 40 000 et son revenu net disponible s'établira à 60 001.

- **Progressivité par tranches** : la matière imposable est répartie en différentes tranches ; chaque taux ne s'applique qu'à la tranche pour laquelle il a été prévu et l'imposition totale du contribuable est constituée par le total des montants calculés pour chaque tranche.

Cette technique d'imposition évite les inconvénients de la progressivité globale et constitue la manière moderne d'imposer les contribuables, au Luxembourg comme à l'étranger.

- **Abattement à la base** : souvent le barème (proportionnel ou progressif) se trouve aménagé par un abattement, c.-à-d. une déduction générale appliquée à la matière imposable et qui intervient avant le calcul de l'impôt à payer (ex. : minimum vital déduit en matière d'IR ; abattements successoraux).

Les grandes questions en matière de barème d'imposition

- **L'impôt progressif est-il juste ?** : la réponse à cette question dépend de la notion de justice que l'on invoque.

- Si l'on se base sur le **principe de l'équivalence**, l'impôt étant un prix à payer pour bénéficier des dépenses publiques, un **impôt uniforme**, de type forfaitaire, paraît juste. Ce sera l'impôt par tête ou capitation.
- Si par contre on prend comme critère le **principe d'imposition des facultés contributives**, il paraît évident qu'il faudra demander plus à ceux qui ont davantage que les autres. Ce résultat est atteint avec l'impôt proportionnel comme l'impôt progressif. L'analyse microéconomique postulant que les biens ayant une utilité marginale décroissante, c.-à-d. que la satisfaction procurée par une quantité additionnelle décroît avec la quantité dont dispose le consommateur, un **impôt progressif** pourra être justifié. En effet, la perte d'un euro causera d'autant moins de désagrément à un individu qu'il est riche. Un résultat similaire est atteint si on raisonne en termes d'équité rawlsienne, en mettant en avant la nécessité de traiter le mieux possible les personnes les moins bien loties de la société.

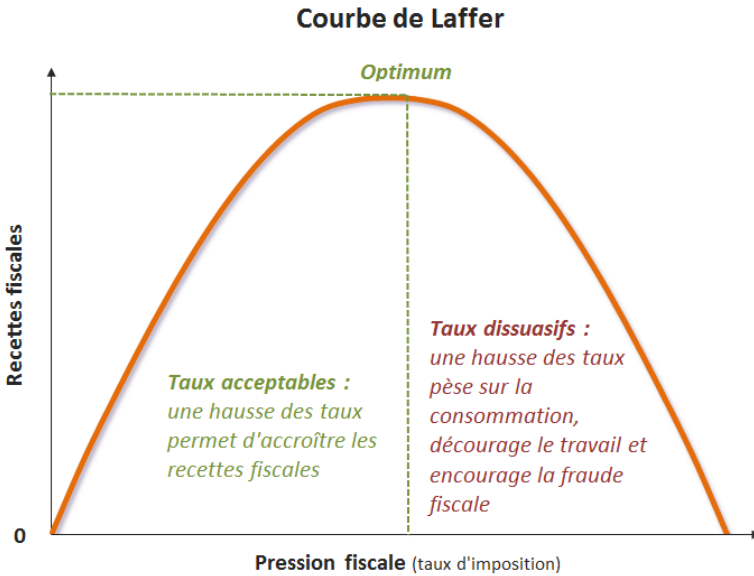
► **Lien avec le niveau des prélèvements obligatoires**

- **Pression fiscale** : les taux d'imposition présentent un lien évident avec les recettes fiscales d'un pays ; plus les taux sont élevés, plus les recettes pour l'État sont importantes. Mais cette mesure en valeur absolue manque de pertinence, car elle ne permet pas de comparer les systèmes fiscaux des pays entre eux, si leur taille est différente. Pour surmonter la difficulté, on recourt au concept de pression fiscale (nationale).
 - **Définition** : La pression fiscale mesure le **rapport** entre le montant des prélèvements obligatoires (impôts, taxes et cotisations sociales), et la valeur de la production nationale, le PIB (le produit intérieur brut). Pour le Luxembourg, ce taux se situe aux alentours de 42%
 - **Signification** : la pression fiscale permet de mesurer le poids de l'État dans l'économie, en ce qu'il d'une indication sommaire de la part du revenu national qui est « socialisé », soit pour financer les missions d'intérêt général, soit pour être redistribué, soit encore pour financer les mécanismes d'assurances collectives. En soi, des écarts de pression fiscale entre pays ne permet pas d'induire des différences d'efficacité en matière de gestion publique ; ces écarts s'expliquent essentiellement par des différences dans les choix d'organisation sociale (ex. : financement privé ou public des écoles).
 - **Évolution dans le temps de la pression fiscale** : la pression fiscale n'a pratiquement jamais cessé d'augmenter au Luxembourg depuis qu'on

peut la mesurer, même si elle semble s'être à peu près stabilisée depuis quelques années. À l'étranger l'évolution est similaire. La première cause de cette progression tient à la nature même des dépenses financées par les prélèvements obligatoires : éducation, santé, etc. ; ces dépenses croissent plus vite que les revenus. D'autres dépenses sont fonction du vieillissement croissant de notre population. Si l'on veut contenir la pression fiscale à son niveau actuel, sans faire de coupes dans les dépenses étatiques, il faut œuvrer afin de retrouver le sentier de la croissance : si le PIB augmente au même rythme que les dépenses publiques, la pression fiscale restera constante.

- **Limites de la pression fiscale**

- **Courbe de Laffer : trop d'impôts tue l'impôt** : les hausses des taux d'imposition, plutôt que de résorber les déficits budgétaires, peuvent au contraire les creuser davantage. L'impôt a en effet un effet dissuasif sur l'activité économique : si l'activité économique se trouve davantage imposée, alors que les loisirs ne le sont pas, les loisirs deviennent relativement plus intéressants. En ce sens, une hausse des taux d'imposition peut entraîner une diminution de l'activité économique. C'est ce qu'exprime la « courbe de Laffer » : lorsqu'on augmente les taux d'imposition, les recettes fiscales commencent par progresser fortement, puis de moins en moins et, au-delà d'un certain seuil, toute hausse supplémentaire du taux d'imposition entraînera une diminution des recettes fiscales. Les contribuables préfèrent la pêche à la ligne au travail imposé, ou alors, ils recourent au travail au noir.
- **Plafonnement de la pression fiscale individuelle** : il s'agit là d'une question souvent débattue dans les pays à forte pression fiscale. Ainsi un plafond individuel de prélèvement obligatoire a été institué dans certains pays (Danemark, ...) sous la forme d'un pourcentage maximal du revenu du contribuable susceptible d'être prélevé sous quelque forme que ce soit (impôts, taxes, cotisations sociales).



Source : les courbes de l'économie.fr

DIVISIONS MINEURES

► **Produit total de l'impôt connu par avance ou modalités de taxation fixées par avance seulement**

- **Impôt de répartition** : le législateur fixe le produit global de l'impôt ; le produit est ensuite partagé, selon un système de répartition, entre les différents contribuables. Ce système existait aux XVIII^e et XIX^e siècles et a été abandonné depuis lors. L'intérêt théorique du système est évident : les recettes fiscales sont connues par avance. Mais la faiblesse du système l'est tout autant : il ne correspond pas forcément à l'imposition d'une faculté contributive des contribuables ; d'autre part il peut s'abattre sur tel ou tel contribuable en fonction du rendement escompté. Pour ces raisons ce système quelque peu « aveugle » n'est plus pratiqué de nos jours.
- **Impôt de quotité** : le législateur ne fixe pas le produit de l'impôt, mais le taux ainsi que les modalités de la taxation. C'est le système actuel.

► **Tarif appliqué à un bien déterminé ou tarif appliqué à une base monétaire**

- **Tarif spécifique** : il établit une relation directe et unitaire, entre un élément matériel ou juridique et l'impôt dû

Ex. : X euros d'accises par hectolitre de vin.

- **Tarif ad valorem** : il est exprimé en pourcentage d'une base évaluée en euros (X% par Y euros). Les grands impôts modernes sont ainsi exprimés.

RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

Le recouvrement de l'impôt est assuré par les trois administrations fiscales. Il convient de distinguer deux stades dans le recouvrement de l'impôt : le premier, dit « **amiable** », est celui du paiement spontané de la dette fiscale ; le second, dit « **forcé** », est celui où l'administration fiscale met en œuvre des moyens de contrainte à l'égard du contribuable.

RECOUVREMENT AMIABLE DE L'IMPÔT

Le recouvrement amiable suit un certain nombre de principes généraux selon le mode de recouvrement utilisé. Au-delà de la variété des techniques fiscales utilisées en matière de recouvrement de l'impôt, ce dernier répond à des règles procédurales communes.

PRINCIPES GÉNÉRAUX

- ▶ **Exigibilité de l'impôt** : Il s'agit de la date à partir de laquelle l'administration fiscale peut exiger le recouvrement de l'impôt.
 - **Droits constatés**. Les droits constatés supposent un délai entre la détermination de l'assiette imposable et le paiement de l'impôt. Dans les droits constatés (IR, IRC, ICC, TVA), l'exigibilité de l'impôt est postérieure à son fait générateur et nécessite une décision administrative individuelle telle l'émission d'un bulletin d'imposition.
 - **Droits au comptant**. Dans les droits au comptant, la détermination de la matière et le paiement imposable de l'impôt sont simultanés. Le paiement (ex. : droits de douane) a lieu au moment même de la remise de la déclaration.

Pour l'essentiel, le droit fiscal luxembourgeois utilise la technique des droits constatés. Cependant, afin de garantir des recettes stables pour le Trésor, les contribuables sont généralement tenus de verser des acomptes trimestriels en présence de droits constatés.

► **Imposition par voie de retenue à la source ou imposition par voie d'assiette.**

- **Retenue à la source.** Dans le système de l'imposition par voie de retenue à la source, le prélèvement de l'impôt est effectué directement par un tiers (employeur, banquier). La retenue à la source est calculée de façon à faire correspondre les différents prélèvements à la dette finale du contribuable (ex. : 12 x retenues mensuelles = cote d'impôt annuelle). Lorsque la retenue subie excède l'impôt dû, le contribuable obtiendra, soit d'office, soit sur demande, endéans un certain délai, généralement de douze mois, la restitution de l'impôt indûment payé. Ce système connaît deux exceptions importantes cependant :
 - la retenue à la source de 10% sur intérêts dans la fiscalité des ménages est libératoire et n'est donc pas sujette à restitution ;
 - la retenue à la source de 15% sur dividendes n'est certes pas libératoire, mais elle n'est pas restituable pour autant au cas où la cote d'impôt serait nulle ou inférieure au montant retenu à la source.
- **Imposition par voie d'assiette.** L'imposition par voie d'assiette, par contre, débute avec la déclaration fiscale du contribuable, suite à quoi l'administration fiscale, après avoir fait les contrôles jugés opportuns, émet un bulletin d'imposition.
- **Supériorité de la retenue à la source.** La retenue à la source présente au moins trois avantages considérables :
 - Elle élimine pratiquement tout **risque de fraude**, le tiers n'ayant rien à y gagner.
 - Elle opère les prélèvements **au fur et à mesure** des revenus du contribuable. Le contribuable ne devra pas se soucier de ce qu'il devra acquitter plus tard ; ce qu'il touche est net de tout prélèvement, et donc disponible pour lui.
 - Elle **accélère l'encaissement de l'impôt** pour compte de l'État, la retenue à la source étant versée immédiatement, à l'occasion du paiement du salaire, et non avec un certain décalage comme pour les bénéfices commerciaux par exemple.
- Le droit fiscal luxembourgeois **utilise largement** ce système en matière de revenus du travail (salaires, pensions). Depuis la transposition de la « Directive épargne » en 2005, les revenus de capitaux mobiliers (dividendes, intérêts) subissent également une retenue à la source de 15%

sur les dividendes et de :

- 10% (prélèvement libératoire) pour les intérêts versés aux résidents ;
- 15%, puis 20% et 35% pour les intérêts versés aux non-résidents jusqu'en 2014 inclus.

PROCÉDURES

Le contribuable ne doit évidemment payer l'impôt qu'endéans la période de prescription extinctive, car la créance du Trésor disparaîtra à ce moment-là. Le droit fiscal connaît par ailleurs une mesure particulière d'adaptation de la charge fiscale à la situation du contribuable ; c'est la remise gracieuse qui permet au contribuable remplissant les conditions de bénéficier d'une remise partielle ou totale de l'impôt. Si le contribuable est normalement débiteur vis-à-vis du Trésor, il n'est pas rare cependant non plus qu'il en soit le créancier, généralement parce qu'il a payé des avances ou subi une retenue à la source excédant le montant de sa dette d'impôt. Il bénéficiera dans ce cas d'un remboursement de sa créance sur le Trésor.

Régime de droit commun

- ▶ **Service de recettes.** Le paiement de l'impôt est à faire auprès du service de recettes de l'administration fiscale, suivant le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur (préposé du bureau d'imposition) et de percepteur (service de recettes). Celui qui ne paie pas aux dates fixées subit un intérêt de retard. Mais si le contribuable éprouve des difficultés à régler l'impôt, il pourra bénéficier selon le cas d'un sursis de paiement, ou mieux encore, d'un sursis à exécution.
- ▶ **Paiement.**
 - **En argent ou en nature.** Le paiement est exclusivement fait en argent, sous la forme de virements bancaires ou postaux. Le paiement en nature n'est pas autorisé.
 - **Compensation.** En matière d'impôts directs, il est possible pour le contribuable de compenser la dette qu'il a vis-à-vis du Trésor avec une créance certaine, liquide et exigible qu'il a sur ce dernier. La compensation est interdite en matière d'impôts indirects, sauf lorsqu'elle est invoquée par le Trésor lui-même.
- ▶ **Intérêt de retard.** En cas de non-paiement à l'échéance, un intérêt de retard est mis en compte par l'administration fiscale (pour l'IR, v. art. 155 LIR).

- **Caractères et finalité.** L'intérêt de retard présente non seulement le caractère d'un intérêt sur la somme due, mais également celui d'une sanction pour inobservation d'une prescription légale ou réglementaire, à savoir l'omission de régler l'impôt à son échéance. En fait, l'intérêt de retard a pour objectif principal d'amener les contribuables à régler leurs dettes d'impôt à l'échéance, et non pas tellement de dédommager l'État pour le manque à gagner.
- **Calcul.** L'intérêt de retard prend la forme d'un pourcentage déterminé des droits dus au Trésor. Les taux d'intérêt de retard pour les impôts les plus importants (IR, IRC, TVA) sont de 1% par mois.

► **Remboursement de l'impôt indûment versé.**

- **Définition :** le contribuable a droit au remboursement de l'impôt indûment versé, ou à la répétition de l'indu, s'il a payé un impôt alors qu'il n'y avait pas de dette (ex. : paiement d'une dette prescrite, double paiement).
- **Conditions :**
 - il faut une **demande** du contribuable ;
 - endéans un certain **délai**, généralement le 31 décembre de l'année qui suit celle où le droit à l'action en répétition est né (§§ 151, 153 LGI) ;
 - le remboursement est fait à la valeur nominale, sans mise en compte d'**intérêts de retard** (§ 20 LAF).

Délais de paiement

Sursis de paiement. Le contribuable peut bénéficier sous certaines conditions d'un sursis de paiement (art. 155 al. 6 LIR).

- **Intérêt pour le contribuable.** Le sursis de paiement, s'il ne suspend pas la mise en compte d'intérêts moratoires, est toutefois intéressant pour le contribuable en raison des taux modiques qu'il met en compte. En matière d'impôts directs, il est de :
 - délai de paiement < 4 mois : pas d'intérêts moratoires ;
 - 4 mois < délai de paiement < 12 mois : taux de 0,1% par mois ;
 - 12 mois < délai de paiement < 3 ans : taux de 0,2% par mois.
- **Conditions.** Le paiement doit venir à contretemps pour le contribuable, le mettre dans une situation financière difficile.

- ▶ **Sursis à exécution.** Le contribuable cherchera si possible à obtenir un sursis à exécution. Cette possibilité est uniquement prévue en matière d'impôts directs (§ 127 LGI).
- **Intérêt pour le contribuable.** Le sursis à exécution permet au contribuable bénéficiaire de différer dans le temps le paiement de la dette au principal ; par ailleurs, il n'entraîne pas la mise en compte d'intérêts moratoires.
- **Conditions.** Le recouvrement de l'impôt doit entraîner une rigueur excessive pour le contribuable. La rigueur excessive pourra être soit d'ordre objectif (faillite, destruction par incendie, etc.), soit subjectif (maladie grave, etc.).

Évènements éteignant la dette d'impôt

▶ **Prescription extinctive.**

- **Définition :** la prescription intervient, lorsque l'écoulement du délai en raison de l'inaction prolongée du fisc a pour effet de faire perdre au fisc le droit au recouvrement de l'impôt.
- **Durée :** variable pour les différents impôts (ex. : 5 ans pour les impôts directs, la TVA et les impôts communaux et taxes ; 30 ans pour les DENR).
- **Interruption** et suspension du délai de prescription :

→ **Interruption :** le temps de prescription déjà couru est anéanti et une nouvelle prescription commence à courir

Ex : citation en justice par le fisc ; renonciation par le contribuable au temps déjà couru de la prescription.

→ **Suspension :** le temps de prescription est arrêté et recommence à courir, une fois que la cause de la suspension a disparu

Ex : recours contentieux ; sursis de paiement.

▶ **Remise gracieuse :**

- **Définition :** la remise gracieuse permet le non-paiement, voire la restitution d'impôts (principal, accessoire, à l'exclusion des pénalités) déjà payés.
- **Domaine d'application :** les impôts directs.
- **Conditions :** il faut que le paiement de l'impôt soit inique.

- **Iniquité subjective** : elle n'existe que si le paiement de l'impôt compromet l'existence économique du contribuable.
- **Iniquité objective** : elle nécessite que l'imposition soit manifestement contraire à l'intention du législateur.
- Il suffit que l'une des deux conditions soit remplie. Il s'agit d'une **mesure exceptionnelle** qui ne doit être accordée que rarement.
- **Autorité compétente** : la remise gracieuse est à demander auprès du directeur de l'administration, sa décision pouvant faire l'objet d'un recours devant le juge de l'impôt.
- **Compétence liée** : malgré la terminologie utilisée qui pourrait faire croire à un pouvoir discrétionnaire, la remise des impôts est de droit si les conditions sont remplies.

RECOUVREMENT FORCÉ DE L'IMPÔT

Pour obtenir le paiement des impôts dus par les contribuables récalcitrants, le Trésor public se trouve dans une situation privilégiée par rapport aux créanciers ordinaires. Il dispose de facilités pour mettre la procédure de recouvrement forcé en mouvement ; il dispose de diverses sûretés réelles et personnelles dérogatoires au droit commun ; enfin, il bénéficie d'un traitement de faveur en cas de faillite du contribuable.

POURSUITES

- ▶ **Dernier avertissement** : le préposé du bureau de recettes fait parvenir au contribuable un dernier avertissement invitant ce dernier à payer dans les 5 jours sa dette d'impôt.
- ▶ **Commandement de payer** :
 - **Définition** : il s'agit du premier acte de poursuite par lequel l'administration fiscale notifie le titre de recouvrement, la somme à payer et donne ordre de payer dans les 24 heures sous peine d'y être contraint par les voies de droit.
 - **Caractères** : l'administration fiscale peut elle-même émettre le commandement de payer, sans passer par le juge ; c'est le « **privilège de l'exécution d'office** » ».
 - **Conditions** :

- **de fond** : la créance est certaine, liquide et exigible ;
- **de forme** : le commandement nécessite le visa du directeur de l'administration fiscale compétente ; le nom du contribuable ; le montant de l'impôt dû.

► **Saisie-arrêt** :

- **Définition** : la saisie-arrêt saisit les biens du débiteur dans les mains de tiers (ex. : biens détenus auprès de la banque, du notaire). La saisie-arrêt sur salaires en constitue une modalité particulière ; elle permet au fisc d'obliger l'employeur du contribuable de lui verser la partie saisissable du salaire.
- **Caractères** : elle a la même force exécutoire qu'une décision judiciaire.

SÛRETÉS DU RECOUVREMENT

Il faut distinguer les sûretés réelles et les sûretés personnelles :

Sûretés réelles

► **Privilège mobilier** du Trésor :

- **Définition** : le droit d'être payé sur les biens du débiteur avant les autres.
- **Caractères** : le privilège est limité sur les meubles du débiteur.
- **Rang** : il s'exerce avant tout autre, à l'exception toutefois du privilège des frais de justice et du superprivilège des salariés, et s'exerce même avant les privilèges mobiliers spéciaux.
- **Durée** : 5 ans.

► **Hypothèque légale** du Trésor.

- **Définition** : L'hypothèque est un droit réel accessoire grevant un immeuble et constitué au profit d'un créancier en garantie du paiement de la dette. Elle n'entraîne pas dessaisissement du propriétaire. L'hypothèque permet au fisc non payé à échéance de faire saisir et vendre l'immeuble.
- Elle est **générale**, car elle couvre tous les immeubles situés au Luxembourg et appartenant au contribuable.
- Elle est **légale**, car naissant de la seule volonté du législateur.
- Elle est **occulte**, car dispensée pendant 3 ans d'enregistrement au bureau d'inscription des hypothèques. L'administration fiscale peut prolonger la durée de l'hypothèque de 2 années supplémentaires, avec cette fois-ci inscription au bureau. Le rang de l'hypothèque est fixé à la date de

naissance de la créance ; ce rang est conservé jusqu'à la fin de la 5^e année en cas d'inscription avant la fin de la 3^e année. Après 5 ans, il y a péremption de l'hypothèque.

- ▶ **Hypothèque quasi judiciaire** du Trésor. Lorsque l'hypothèque légale est éteinte, le Trésor peut inscrire une hypothèque dite quasi judiciaire. Elle est soumise aux règles de droit commun.
 - Elle doit être inscrite.
 - Elle est soumise au principe de la spécialité.
 - Elle dure 10 ans et doit être renouvelée avant l'expiration de la 10^e année pour conserver son rang.
 - Elle ne peut être inscrite après le jugement déclaratif de faillite du contribuable.

Sûretés personnelles — la solidarité :

- ▶ **Définition** : la solidarité permet au créancier de l'un quelconque de ses débiteurs d'exiger le paiement de la totalité de sa créance (solidarité « passive »).
- ▶ **Conditions** :
 - Il faut un **bulletin d'appel en garantie** en matière d'impôts directs.
 - La solidarité présente un caractère de **subsidiarité** et ne peut être utilisée que si le recouvrement de l'impôt auprès du contribuable est resté infructueux.
- ▶ **Solidarité entre les époux** : cas particulier de solidarité. Les époux sont imposables collectivement à l'IR, quel que soit leur régime matrimonial. Le bulletin d'imposition du ménage est opposable à chacun des époux, s'il lui a été notifié personnellement. Dans ce cas, l'administration fiscale peut s'adresser de plein droit à l'un quelconque des deux époux en vue du désintéressement de sa créance. Les deux époux restent toutefois deux contribuables distincts, le recours de l'un ne profite pas à l'autre.
- ▶ **Solidarité en matière de retenue à la source**. La personne qui était obligée de retenir l'impôt et qui ne l'a pas fait est solidairement redevable du paiement de l'impôt, si le non-paiement constitue une inexécution fautive de ses obligations vis-à-vis du fisc. Dans ce cas, sa solidarité sera mise en cause par un bulletin d'appel en garantie (ex. : gérant de la SARL qui au lieu de paier la retenue sur salaires des employés au fisc préfère régler une dette fournisseur).

PROCÉDURES COLLECTIVES – LA FAILLITE DU CONTRIBUABLE

- **Créances privilégiées ou créances chirographaires.** Même si la loi générale des impôts ne contient pas de dispositions dérogoires au droit commun en matière de faillite, il est admis en jurisprudence que le Trésor public jouit pour les impôts directs d'une situation privilégiée, en raison de la qualité de sa créance. En cas de faillite du contribuable, l'administration fiscale divise ses créances en **deux catégories** : les créances privilégiées et celles qui sont devenues chirographaires.
- Il adresse au curateur une **déclaration de créances** en ce qui concerne ses **créances chirographaires**. À leur égard, l'administration fiscale se trouve sur un pied d'égalité avec les autres créanciers chirographaires et subira la loi du concours « au marc le franc ». Les créances chirographaires sont celles qui n'ont pas encore fait l'objet d'une fixation de la cote d'impôt par voie de bulletin d'imposition au jour du jugement déclaratif de faillite. La loi générale des impôts ne prévoyant pas de règle particulière pour l'établissement des créances fiscales en présence d'une faillite du contribuable, la règle générale du droit des faillites primant les autres branches de droit s'applique également à la fiscalité.
 - Contrairement au droit commun, il n'existe aucune obligation de déclaration de **créances privilégiées**. L'administration fiscale peut procéder au **recouvrement forcé** de ses créances, comme si la faillite n'existait pas. Il peut donc faire vendre les meubles du failli (privilège mobilier) ainsi que ses immeubles (hypothèque légale, occulte et quasi judiciaire). Les créances privilégiées sont celles qui ont déjà été fixées dans le cadre d'un bulletin d'imposition au jour du jugement déclaratif de faillite se sorte que l'on se trouve donc dans la phase de recouvrement de l'impôt. En raison de la nature de la créance du Trésor public on admet que le Trésor public jouisse d'un régime dérogoire au droit commun des faillites l'autorisant à recouvrir l'impôt comme si le contribuable était encore solvable.
- L'administration fiscale peut être créancière de la masse tout comme créancier dans la masse :
- **Créancier de la masse** :
 - **Condition** : la créance est postérieure au jugement déclaratif de faillite.

- **Effets** : paiement préférentiel avant tout paiement au créancier dans la masse.
- **Application** : la créance fiscale naît avec le fait générateur ; d'où l'administration fiscale est créancière de la masse si le fait générateur est postérieur au jugement déclaratif.

Ex : si jugement de faillite le 15 novembre 01, la dette d'impôt IR de 01 est une créance de la masse, car le fait générateur est le 31/12/01.

- **Créancier dans la masse :**

- **Condition** : la créance est antérieure au jugement déclaratif de faillite.
- **Effets** : application du droit commun en matière de garanties de recouvrement du Trésor.
- **Application** : la créance fiscale naît avec le fait générateur ; l'administration fiscale est donc créancier dans la masse si le fait générateur est antérieur au jugement déclaratif.

Ex. : si jugement de faillite le 15 novembre 02, la dette d'impôt IR de 01 est une créance dans la masse, car le fait générateur est le 31/12/01.

- ▶ **Obligation du curateur.** Le curateur de la faillite a exactement les mêmes obligations à l'égard du fisc que le contribuable avant sa mise en faillite (§§ 103 et 104 LGI ; ex. : le curateur qui continue à employer du personnel doit continuer à verser au Trésor la retenue à la source sur les salaires). Il doit donc payer les dettes d'impôt du failli en tenant compte des divers rangs de préférence du trésor comme des autres créanciers.

STRATÉGIE FISCALE ET CONTENTIEUX DE L'IMPÔT

Les contribuables en général, et les entreprises en particulier, cherchent à éviter dans la mesure du possible la « facture » fiscale. Ceci peut engendrer des différends avec le bureau d'imposition qui devront être tranchés par le juge de l'impôt.

GESTION FISCALE

Les contribuables, notamment les entreprises, ont de nombreux impôts à acquitter ; elles disposent également de facultés de choix, leur permettant de rechercher le traitement fiscal le plus avantageux. Il faut gérer le « fiscal », au même titre que le « commercial » ou le « financier ». La fiscalité est un **coût pour l'entreprise** que celle-ci doit s'efforcer de minimiser et de gérer au mieux des intérêts de ses actionnaires : c'est ce qu'on appelle la **gestion fiscale** ou **stratégie fiscale**.

GESTION FISCALE DES ENTREPRISES

La connaissance de la fiscalité joue un rôle prépondérant dans la gestion des entreprises comme du pays.

- ▶ **Nécessité de la gestion fiscale.** Il faut une bonne connaissance des charges et obligations fiscales pesant sur l'entreprise, pour qu'elle les assume correctement et ponctuellement.
- **Utilité de la gestion fiscale.** La connaissance des charges et obligations fiscales ainsi que des opportunités offertes par la loi nécessite de choisir entre différentes opérations (achat ou location du bien d'investissement, autofinancement ou distribution des dividendes, etc.) et les différentes formes juridiques (transparence fiscale, opacité fiscale, fusion, etc.). Même si la gestion fiscale ne saurait pallier les déficiences de la gestion commerciale de l'entreprise, elle est susceptible de « doper » à peu de frais la rentabilité de l'entreprise.

Ex. : Soit l'entreprise E spécialisée dans la distribution de produits informatiques. La marge qu'elle réalise sur ses achats est de 10% ; le chiffre d'affaires annuel de l'entreprise E

est de 100 000. L'entreprise E subit par ailleurs des charges fixes annuelles de 7 000. Le résultat net après impôt s'établit dès lors comme suit :

- Ventes	100 000
- Achat (90%)	90 000
- Frais fixes	7 000
- Résultat imposable	3 000
- Impôt @ 30%	900
- Résultat net	2 100

L'entreprise E voudrait augmenter son résultat net de 1 000. Son conseil fiscal lui indique à cet effet un instrument de gestion fiscale permettant d'économiser 700 d'impôts (E ne paierait plus que 200 d'impôts).

- Ventes	100 000
- Achat (90%)	90 000
- Frais fixes	7 000
- Résultat imposable	3 000
- Impôt @ 30%	200
- Résultat net	2 800

Alternativement, l'entreprise E envisage de faire des efforts conséquents d'écoulement de ses produits. E pourrait augmenter son chiffre d'affaires de 10%, soit de 10 000. Son résultat net s'établirait alors comme suit :

- Ventes	110 000
- Achat (90%)	99 000
- Frais fixes	7 000
- Résultat imposable	4 000
- Impôt @ 30%	1 200
- Résultat net	2 800

Le chef d'entreprise, confronté au choix, estimera qu'il sera difficile de développer les ventes à hauteur de 10%. Aussi préférera-t-il écouter son conseil fiscal et réaliser le même résultat avec une simple journée de réflexion.

- **Intégration dans la stratégie globale de l'entreprise.** La gestion fiscale, en obligeant l'entreprise de procéder à des arbitrages, contribue à fixer la politique générale de l'entreprise.
- ▶ **Rôle prépondérant dans l'économie nationale.** La gestion fiscale des entreprises influence de différentes manières l'économie nationale.
- Elle détermine pour une part importante la **compétitivité internationale** des entreprises luxembourgeoises.

- Elle détermine pour une part importante les **ressources de l'État**, les succès obtenus par les entreprises dans la minimisation légale de l'impôt allant au détriment du Trésor public.

OBJECTIFS DE LA GESTION FISCALE

La stratégie fiscale peut poursuivre 3 objectifs classés dans l'ordre décroissant de leur utilité :

- ▶ **Exonération du revenu.** Il s'agit évidemment de l'objectif premier de toute stratégie fiscale, car elle permet de faire échapper en toute légalité une matière imposable à l'impôt.

Ex. : L'apport de son épargne (imposable) à une SICAV monétaire. Si la SICAV est de type distribuant, c.-à-d. si elle distribue régulièrement des dividendes, le contribuable n'aura fait que reporter l'impôt dans le temps. Si toutefois la SICAV est capitalisante, le contribuable échappera à tout impôt, car la plus-value de cession des actions détenues par lui échappera à l'impôt (il possède < 10% du capital de la SICAV ; la période de détention > 6 mois).

- ▶ **Abaissement du taux d'imposition moyen.** La loi fiscale ne traite pas tous les types de revenu de la même manière. En modifiant le type de ses revenus, le contribuable peut réduire son taux d'imposition moyen.

Ex. : Le contribuable dispose d'une entreprise commerciale profitable. Plutôt que de maximiser ses profits actuels, il utilise certaines techniques (p. ex. amortissement dégressif au lieu de linéaire) lui permettant d'anticiper certaines charges et de concentrer certains profits sur l'avenir. Quelques années plus tard, le contribuable cède son entreprise ; le prix de cession tient compte des profits différés dans le temps. La plus-value de cession est imposable à 19% et non pas 38%. Il a abaissé son taux moyen d'imposition, car il a déduit des charges au début au taux de 38% en acceptant en contrepartie une imposition subséquente au taux de 19%.

- ▶ **Report de la date d'imposition.** Si les taux sont constants ou décroissants dans le temps, les contribuables préfèrent retarder la réalisation du revenu, pour être imposés plus tard. Reporter dans le temps le paiement de l'impôt est avantageux pour le contribuable, car l'administration fiscale n'exige aucun intérêt de retard sur la somme due. La valeur actuelle nette de l'impôt à payer diminue en raison du différé d'imposition (un euro demain vaut moins qu'un euro aujourd'hui).

Ex. : Les actifs détenus par le contribuable ne sont imposables que lorsqu'ils auront été vendus. L'épargne du contribuable (qui autrement générerait des intérêts au jour le jour le jour imposables) est apportée à une SICAV. Tant que le contribuable ne perçoit pas de dividendes en raison des actions détenues dans la SICAV, il ne sera pas imposable.

MOYENS DE LA GESTION FISCALE

Nous nous limiterons à la gestion fiscale des entreprises. Le premier choix que le chef d'entreprise devra faire est celui de la forme juridique de son entreprise ; ensuite, il lui faudra décider de la structure de financement (capital, dettes) ; enfin, lorsque son entreprise se sera développée, il sera confronté au choix de la filialisation de certaines des activités de l'entreprise.

► Fiscalité et choix de la forme sociétaire.

- **Transparence et opacité fiscale.** Certaines sociétés sont transparentes (principalement les sociétés de personnes), tandis que d'autres sont opaques (principalement les sociétés de capitaux et la SARL). Dans le premier cas, le résultat de la société est imposable, peu importe qu'il soit distribué ou non ; dans le deuxième cas, l'imposition n'a lieu qu'au moment du versement du dividende et à hauteur de ce dividende. L'entreprise est donc toujours confrontée à un choix important :
 - soit elle se soumet à l'impôt personnel sur le revenu des entreprises individuelles et des sociétés de personnes (transparence fiscale) ;
 - soit elle choisit une forme juridique qui lui permet d'être soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités (opacité fiscale).
- **Facteurs influençant le choix.** Le choix est (trop souvent exclusivement) influencé par le coût fiscal des différentes sociétés :
 - si la société est **profitable** tout en devant **réinvestir une fraction importante de ses bénéfices sociaux**, la forme opaque sera choisie de préférence, car le taux d'imposition proportionnel des collectivités est plus faible que le taux marginal d'imposition des personnes physiques : le taux IRC (21%) est inférieur au taux marginal IR (40%), ce qui augmente la capacité d'autofinancement de l'entreprise ;
 - lorsqu'il faut compter sur des **pertes de démarrage**, la transparence fiscale est recommandable, car elle permet une remontée des pertes dans le chef de l'associé en vue d'une compensation avec d'autres revenus positifs (s'il y en a). Pour limiter ses risques juridiques (responsabilité illimitée en raison de la société de personnes), le contribuable songera à combiner les avantages de la société de personnes (remontée des pertes) avec ceux des sociétés de capitaux (responsabilité limitée) : la S. à r. l. & C^{ie}, c.-à-d. une SECS dont le contribuable est l'associé commanditaire (d'où une responsabilité

limitée), l'associé commandité (et donc responsable sur tout son patrimoine) étant une S. à r. l.

► **Fiscalité et choix des moyens de financement.** La fiscalité influe également sur le choix des moyens de financement (fonds propres, dettes). Les dividendes ne sont pas (sauf pour les sociétés de titrisation), contrairement aux intérêts, déductibles de l'assiette imposable de l'entreprise. Ceci crée une distorsion importante au profit du financement par voie de dettes et constitue l'une des principales causes de la sous-capitalisation des sociétés.

- **Financement par fonds propres.**

- Les dividendes ne sont **pas déductibles** du revenu imposable de la société (exception : les sociétés de titrisation).
- Les dividendes sont **imposables pour moitié** de leur montant brut chez l'actionnaire, soit à un taux de 19% (= 38% x dividende brut x 50%).

- **Financement par fonds empruntés.**

- Les intérêts sont en principe intégralement **déductibles** du revenu imposable de la société.
- Si le prêt est cependant accordé par l'actionnaire et s'il remplace une capitalisation par ailleurs trop faible (« **thin capitalisation** »), l'administration fiscale requalifiera la partie excessive des dettes en fonds propres. On sera en présence d'une sous-capitalisation, si le pourcentage de capital dans le total du financement de l'entreprise tombe en dessous de 15% pour les sociétés holding (SOPAFI).

Ex. : Une SOPAFI s'endette auprès de son actionnaire pour un montant de 90, ce dernier contribuant par ailleurs 10 au capital social de l'entreprise. Le ratio 85% :15% n'est pas respecté, de sorte que le bureau d'imposition requalifiera un montant de 5 de dettes en capital de l'entreprise.

Cette exigence d'une capitalisation minimale ne s'applique qu'en présence d'un financement par les associés ; si une banque prête à la société, aucun ratio de financement ne s'appliquera. De même, le ratio 85% :15% est limité aux SOPAFI, c.-à-d. aux situations où la société détient des participations ; il n'est pas applicable aux opérations de prêt (« back-to-back »).

- Les intérêts sont imposables au **taux libératoire de 10%**, en ce sens que l'obligation fiscale est limitée à la perception de la retenue à la

RAS 15% sur le dividende (6) = 15% x (5)	./. 8,4	./. 10,5
Revenu imposable (7) = 1/2 x (5)	28	35
Impôt (39%) (8) = 39% x (7)	./. 10,9	./. 13,3
Dividende après impôt (9) = (5) – (8)	45,1	21,7
RAS 10% sur les intérêts (10) = 10% x (2)	./. 2	0
Intérêts après impôts (11) = (2) – (10)	18	0
Total des revenus après impôts de l'investisseur (12) = (9) + (11)	63,1	56,7

Supposons un contribuable se demandant s'il doit financer son entreprise par capitaux propres ou par un prêt d'associé. Dans le premier cas, la charge d'intérêts de l'entreprise sera nulle ; dans le second elle s'élèvera par hypothèse à 20% du résultat avant intérêts de l'entreprise. En mettant les deux possibilités de financement l'une à côté de l'autre, l'on constate que le financement par prêt d'associé est fiscalement plus avantageux.

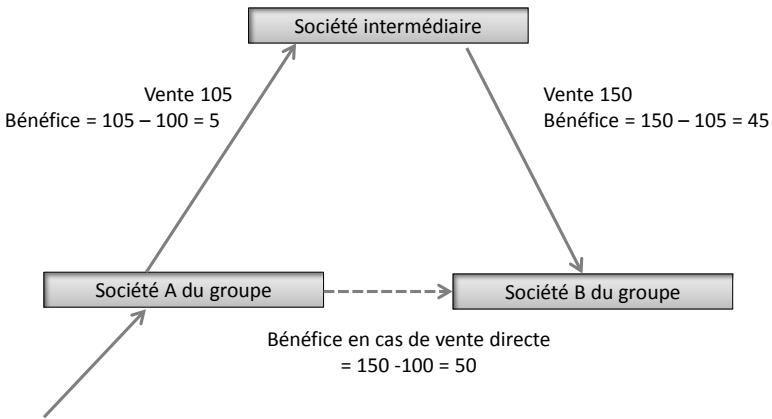
- **Développement de l'entreprise par voie de filiales ou de succursales.** La filiale a, contrairement à la succursale, une personnalité fiscale distincte de l'entreprise. La remontée des pertes est automatique dans les succursales et en principe exclue dans les filiales.

GESTION FISCALE INTERNATIONALE

La str

- a pc
fisca
- afin
fisca

À ce
techniqu
du temp
utilisées.



TECHN

La str

- Ma

•

Objectif. Plutôt que de vendre ou de prêter des services à d'autres sociétés du groupe à partir d'un pays à fiscalité élevée, l'entreprise pourra décider de

réaliser ces transactions à partir d'une filiale située dans un pays à fiscalité privilégiée encore appelé paradis fiscal. La filiale réalise ainsi des profits confortables, la marge des autres sociétés du groupe (fortement imposées) se réduisant du même montant.

Dans l'exemple ci-avant, la société A achète ses produits pour un montant de 100 et partant réalise un bénéfice de 5 en vendant à la société intermédiaire, et non plus de 50 comme dans l'hypothèse d'une vente directe à la société B. La société intermédiaire, quant à elle, fait des bénéfices d'un montant de 45 : il y a donc eu transfert de bénéfices à l'intérieur du groupe, d'une société fortement taxée (la société A), au profit d'une société faiblement taxée, voire exonérée (la société intermédiaire).

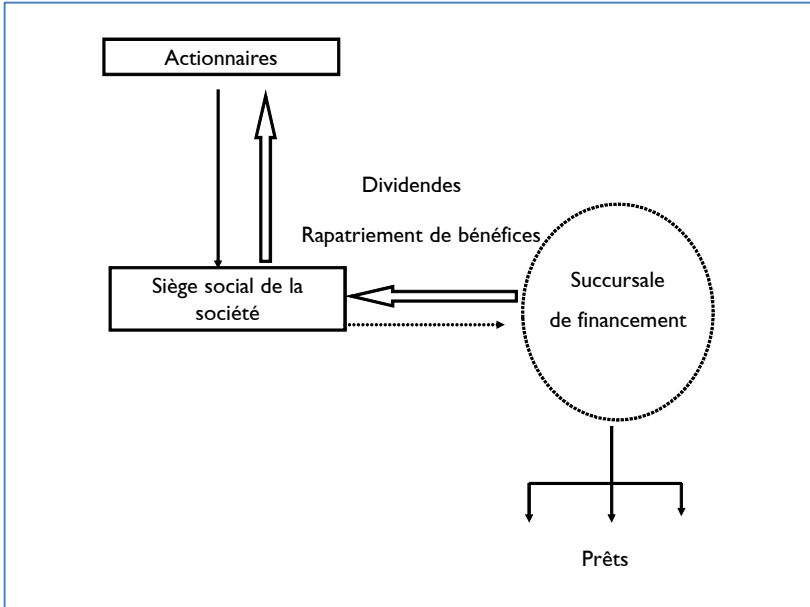
- **Domaine d'application**

- **Produits.** La vente de produits évidemment, la société de négoce international étant établie dans un paradis fiscal (ex. : Panama, Bermudes, mais non pas le Luxembourg).
- **Services.** Mais également les prestations de services : les transferts de techniques et de marques (redevances pour brevets p. ex.) ; les dépenses de recherche et de développement (« **cost sharing agreements** ») ; les centres de services communs à caractère administratif (avec versement de « **management fees** »), technique (assistance dans l'achat, etc.).
- **Opérations de financement.** Très souvent, les groupes internationaux utilisent des sociétés de financement fortement capitalisées pour accorder des prêts intragroupes.

Ex. : une société anonyme crée une succursale financière en Suisse ; la succursale suisse subit un impôt négligeable de 2% ; ses revenus sont exonérés au Luxembourg en raison de la convention fiscale liant ces deux pays ; le siège luxembourgeois peut distribuer des dividendes exonérés dans le chef de son actionnaire en raison du privilège des sociétés mère et filiale.

Dans cet exemple, la société de financement n'est soumise qu'à une imposition faible en Suisse, en raison des particularismes du droit fiscal suisse ; elle bénéficie en effet en Suisse d'une déduction pour intérêts financiers notionnels, comme si la succursale était financée par voie de dettes et non pas par fonds propres (ainsi que c'est le cas en réalité). La convention conclue avec la Suisse oblige le Luxembourg à exonérer les bénéfices réalisés au travers un établissement stable suisse, telle la succursale suisse de financement. Les bénéfices peuvent donc être transférés vers le siège social en exonération d'impôts. L'actionnaire de la société luxembourgeoise résidant lui-même dans un pays de l'Union européenne, la directive « mère-filles » s'applique, de sorte que les bénéfices sociaux peuvent être distribués au Luxembourg à

l'actionnaire en exonération de toute retenue à la source. La succursale de financement suisse constitue une mesure fiscale dommageable au sens du droit communautaire et a dû être démantelée.



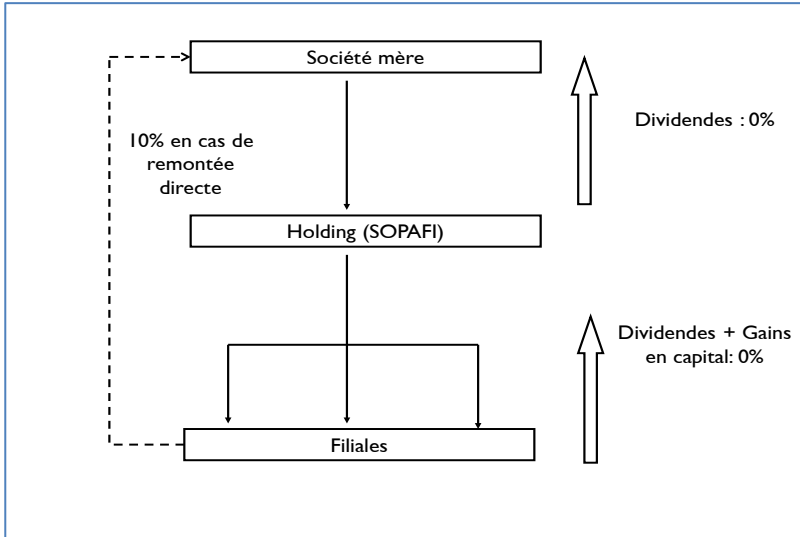
► Interpositions de structures

- **Sociétés holding**

→ **Objectif.** Le but est de faire remonter en exonération d'impôts des dividendes et gains en capital relatifs aux participations détenues par le groupe.

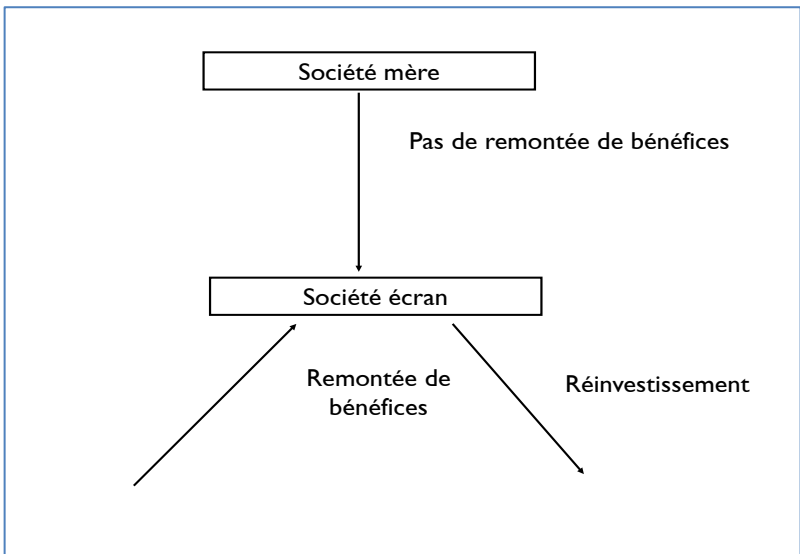
Ex. : Supposons une société mère établie à l'étranger et détenant plusieurs filiales dans différents pays. Supposons également qu'une retenue à la source de 10% soit prélevée dans l'État de résidence des filiales, si les dividendes sont versés directement à la société mère. La société mère envisage d'interposer un holding (SOPAFI), la structure devant du coup la suivante (v. page précédente). La retenue à la source est éliminée si les filiales sont détenues par une SOPAFI luxembourgeoise, soit parce que le Luxembourg a conclu une convention fiscale internationale avec le pays de résidence des filiales, convention éliminant la retenue à la source, soit parce que la SOPAFI bénéficie de la directive « mère filles ». Par ailleurs, les gains en capital réalisés par la SOPAFI sont exonérés au Luxembourg, contrairement à ce qui se passe dans l'État de résidence de la société mère. Aussi, plutôt que de voir la société mère réaliser

le gain en capital (imposable), celui-ci est encaissé par la SOPAFI, laquelle redistribue



le gain sous forme de dividende (exonéré).

- **Sociétés écrans**



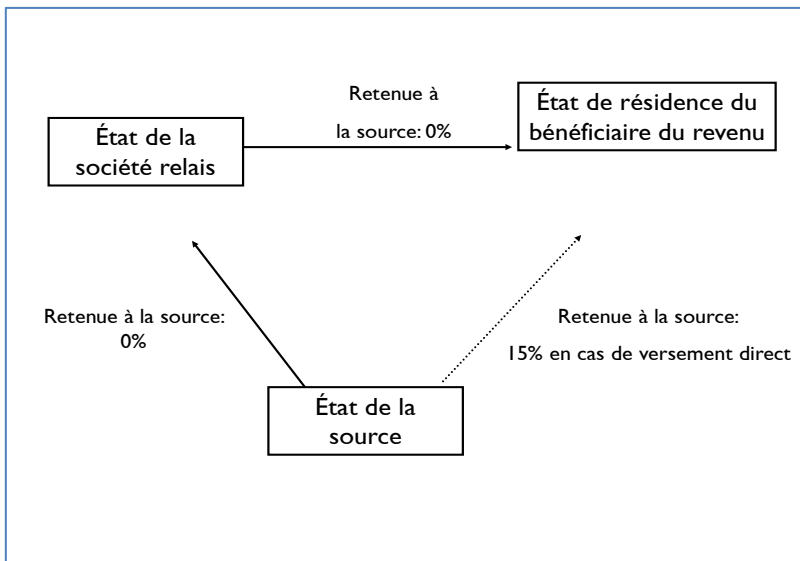
→ **Objectif.** La **société écran** (« **base company** ») a pour objectif d'abriter des revenus imposables dans un paradis fiscal, afin de différer le paiement de l'impôt. L'avantage fiscal n'existe que dans la mesure

où les profits de la société écran ne sont pas distribués, ou que le droit fiscal applicable à l'associé de la société écran n'impose pas de toute façon immédiatement les profits même non distribués.

Ex. : La société écran perçoit des revenus, par exemple, en provenance d'une activité commerciale d'achat et de vente. Ces bénéfices ne sont pas distribués à la société actionnaire, car leur distribution entraînerait l'imposition dans le chef de la société actionnaire (ce qui suppose un système fiscal basé sur l'imposition des seuls revenus effectivement distribués). La société écran procède au réinvestissement des sommes ainsi devenues disponibles, en lieu et place de la société actionnaire. Ceci permet de différer dans le temps l'imposition des bénéfices sociaux de la société écran (d'où son nom), jusqu'au jour de leur distribution à la société actionnaire.

- **Sociétés relais.**

→ **Objectif.** La **société relais** (encore appelée « **stepping stone** ») est établie dans un pays à fiscalité privilégiée et bénéficiant d'un bon réseau conventionnel. La société relais fait transiter par elle des revenus dont elle n'est pas le bénéficiaire économique, mais qui bénéficient d'une réduction (élimination) de la retenue à la source à l'étranger en raison du passage par la société relais.



Ex. : Supposons une retenue à la source de 15% dans l'État de la source, si le revenu est versé directement à la société établie dans l'État du bénéficiaire. Afin d'éviter cet impôt, il est établi une société relais dans un État plus accueillant, caractérisé par le fait qu'aucune retenue à la source n'est désormais prélevée dans l'État

de la source. Il faut donc une convention fiscale internationale entre l'État de la société relais et celui de la source. Comme il existe également une telle convention entre l'État relais et l'État du bénéficiaire, la retenue à la source se trouve intégralement éliminée grâce au «passage de témoin» à une société intermédiaire ayant servi de «relais».

MOYENS DE LUTTE À LA DISPOSITION DU FISC

L'administration fiscale luxembourgeoise et surtout étranger n'est pas démunie face à ces stratagèmes.

► **Fisc luxembourgeois.** Il dispose des moyens suivants :

- Il peut redresser les prix intragroupes afin de rétablir les **prix de pleine concurrence** (« **dealing at arm's length** »). C'est ainsi que pour les prêts intra-groupe du type « back-to-back », la marge imposable sera normalement déterminée sur la base d'un rapport d'experts justifiant la marge par rapport à des opérations similaires effectuées par des tiers.
- Il peut requalifier l'endettement excessif de la filiale luxembourgeoise en fonds propres (« **thin capitalization** »).
- Il peut requalifier les opérations artificielles en invoquant la **simulation**. Ceci nécessite toutefois que le contribuable ait fait effectivement autre chose qu'il ne l'a prétendu.

Ex. : Le contribuable érige une société écran au Panama, mais s'abstient de respecter les règles de fond pour la vie en société. C'est ainsi qu'il n'est tenu ni de conseils d'administration, ni d'assemblées des actionnaires, etc. La société écran est donc fictive.

- Enfin, il pourra encore requalifier l'opération par référence à l'**abus de droit** : il lui faudra toutefois prouver que la structure utilisée l'a été dans un but exclusivement fiscal et qu'elle ait généré des bénéfices inacceptables au regard du système fiscal.

► **Fisc étranger.** La situation change évidemment d'un pays à l'autre, mais certaines constantes se retrouvent malgré tout :

- **Application des instruments de lutte luxembourgeois.** Les pays disposent généralement d'instruments similaires à ceux qui sont utilisés au Luxembourg, lorsqu'il s'agit de lutter contre la gestion fiscale internationale des sociétés.
- **Existence d'une législation anti-évasion fiscale internationale spécifique.** Mais l'administration fiscale étrangère dispose généralement,

en outre, des textes spécifiques lui permettant de lutter efficacement contre les stratagèmes des contribuables. Ces moyens vont actuellement en croissant.

- **Transferts de bénéfices.** De nombreux pays permettent au fisc, en présence de transactions à caractère international effectuées entre des personnes liées, de présumer de l'existence de transferts indirects de bénéfices, dès lors qu'il existe un « avantage anormal ».
- **Évasion fiscale.** La législation fiscale étrangère permet souvent au fisc de réintégrer certains paiements (souvent les intérêts, redevances et autres revenus « passifs ») faits au profit de bénéficiaires domiciliés dans des pays à régime fiscal privilégié.
- **Sociétés écran.** Les grands pays industrialisés possèdent presque tous une législation inspirée de celle des États-Unis (« **Subpart F** » ou « **CFC** ») et ayant pour effet de dissuader les entreprises de localiser leurs bénéfices dans des paradis fiscaux. À cet effet, les bénéfices des sociétés étrangères sont immédiatement imposables dans le chef de l'actionnaire, même s'ils n'ont pas fait l'objet d'une distribution de dividendes. Pour que ces mesures viennent à jouer, il faut que la société écran soit établie dans un pays à fiscalité privilégiée (souvent exprimée en pourcentage de réduction des taux par rapport au régime réputé normal du pays de l'actionnaire) et que l'actionnaire puisse exercer une influence dominante sur la société écran (souvent présumée exister à partir d'une participation de 50%).

INFRACTIONS ET SANCTIONS

Il est important de distinguer les différents agissements du contribuable, car tous ne sont pas sanctionnés, ni de la même manière.

CHOIX DE LA VOIE LA MOINS IMPOSÉE

- **Définition :** Ce droit existe toujours et il permet au contribuable de gérer sa charge fiscale.

Ex. : Choix d'une société opaque plutôt que transparente afin de réinvestir, avec une charge fiscale moindre, les bénéfices sociétaires.

- ▶ **Sanctions** : Évidemment aucune, car l'agissement du contribuable est tout à fait légal.

ABUS DE DROIT OU FRAUDE À LA LOI

▶ Définition :

- **Généralités** : Ces deux termes sont synonymes et visent les cas de figure où le contribuable a certes respecté les termes mêmes de la loi, mais non pas leur esprit, en obtenant un avantage fiscal injustifié.

Ex. : Deux propriétaires d'appartements locatifs et amis se donnent réciproquement l'appartement en location, afin de pouvoir déduire les frais d'entretien, tout en concluant un contrat de sous-location aux termes duquel ils réintègrent leur propre appartement. En droit la situation est certes différente de celle où l'on occupe son appartement en l'absence de tout contrat de location ; en fait, la situation n'a pas changé : il y a abus de droit.

- **Caractère exceptionnel** : En raison de la légalité de l'impôt, l'abus de droit revêt un caractère exceptionnel. Il faut que la construction juridique soit basée exclusivement sur des considérations d'ordre fiscal et que l'obtention des avantages fiscaux soit totalement choquante.
- **Conséquences** : En cas d'abus de droit, la construction juridique abusive est remplacée par celle que le contribuable aurait normalement utilisée en l'absence de toute considération fiscale.
- **Treaty shopping** : C'est la fraude à la loi en matière de droit fiscal international (« **abus de conventions fiscales internationales** »), le contribuable réduisant anormalement l'impôt en recourant p. ex. aux sociétés relais.

▶ Sanctions :

- **En droit interne** : aucune, sauf que l'objectif du contribuable n'a pas été atteint.
- **En droit international** : cela dépend du pays concerné.

Ex. : L'Allemagne est comme le Luxembourg, la France par contre assimile l'abus de droit à la fraude fiscale.

INFRACTIONS À LA LOI FISCALE

- ▶ **Définition.** Il s'agit des cas de figure où le contribuable contrevient aux dispositions de la loi ; le contribuable ne heurte pas l'esprit (hypothèse de

l'abus de droit fiscal), mais le texte même de la loi. Deux cas de figure doivent être distingués :

► **Fraude fiscale** (§ 395 al. 1 AO) :

- **Définition** : Quiconque se procure ou procure à autrui des avantages fiscaux injustifiés, ou qui occasionne intentionnellement la réduction de recettes fiscales, commet une fraude fiscale

Ex. : ventes imposables non déclarées.

- **Sanctions** : amende administrative (non pénale) jusqu'à quatre fois l'impôt fraudé.
- **Organe compétent** : l'administration fiscale ainsi que les tribunaux civils. Les tribunaux civils ne seront en pratique impliqués que si le bureau d'imposition leur transfère le dossier.

► **Escroquerie fiscale** (§ 395 al. 5 AO) :

- **Définition** : il faut une
 - fraude
 - portant sur un montant significatif d'impôt et
 - commise par l'emploi systématique, c.-à-d. répétée
 - de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts. Il faut donc une « mise en scène » certaine.

Elle comprend un **élément intentionnel**, le dol spécial (frauder les intérêts financiers du Trésor) et un **élément matériel**, c.-à-d. une infraction particulièrement grave à la législation fiscale.

Ex. : des ventes au noir encaissées de manière répétée sur un compte bancaire spécifique dans le cadre d'une comptabilité parallèle portant sur des montants significatifs.

- **Sanctions** :
 - peine d'emprisonnement de 1 mois à 5 ans ; et
 - une amende pénale jusqu'à dix fois le montant de l'impôt fraudé.
- **Organe compétent** : les cours et tribunaux civils statuant en matière pénale. Les cours et tribunaux seront saisis en raison d'une plainte effectuée par le bureau d'imposition auprès du « **Parquet** ». Le Parquet possède la mission générale de veiller à l'application de la loi au nom du respect des intérêts fondamentaux de la société. Selon la consistance du dossier que le

bureau d'imposition lui aura remis, le Parquet classera l'affaire sans suite ou saisira le juge d'instruction.

CONTENTIEUX DE L'IMPÔT

Le contentieux fiscal est constitué par les différentes règles permettant de régler, par la voie judiciaire, les désaccords entre les contribuables et l'administration. Il se déroule en deux phases et suivant des règles différentes, selon le type d'impôt concerné.

JURIDICTIONS COMPÉTENTES

Le contentieux fiscal est réparti, selon la nature de l'impôt contesté, entre les juridictions administratives et civiles. La recours administratif précontentieux, c.-à-d. préalable, constitue une caractéristique importante du contentieux fiscal. Si l'on se limite au contentieux le plus fréquent, à savoir le contentieux de l'impôt sur le revenu, l'on constate que le contentieux fiscal présente de nombreuses similitudes avec le contentieux administratif.

DIVISION DU CONTENTIEUX FISCAL EN DEUX BRANCHES DISTINCTES

► **Deux types de contentieux.** Il faut distinguer deux formes de contentieux :

- **Contentieux de l'assiette** : contentieux de la base de l'imposition.
- **Contentieux du recouvrement** : contentieux des questions d'exécution forcée de la créance fiscale.
- **Intérêt de la distinction** : il s'agit d'une question de compétence judiciaire :

→ Le **contentieux de l'assiette** relève tantôt des juridictions administratives, tantôt des juridictions civiles.

→ Le **contentieux du recouvrement** relève toujours des juridictions civiles.

Les développements qui vont suivre se limitent au seul contentieux de l'assiette.

► **Partage des compétences juridictionnelles.** Même réduit au contentieux de l'assiette, le contentieux fiscal pose des problèmes de compétence.

- **Tribunaux administratifs** : ils sont compétents pour les
 - impôts directs (ICC, IF, IFo, IR, IRC) ;
 - les impôts communaux et taxes proprement dites.
- **Tribunaux civils** : ils sont compétents pour les
 - impôts indirects (DENR, TVA, etc.) ;
 - taxes rémunératoires ;
 - actions en responsabilité contre le fisc.

ORGANISATION DES JURIDICTIONS ET PROCÉDURE

► **Organisation des juridictions.**

- **Tribunaux administratifs** : une juridiction à 2 degrés :
 - le tribunal administratif ;
 - la Cour d'appel.
- **Tribunaux civils** : une juridiction à 3 degrés :
 - le tribunal d'arrondissement ;
 - la Cour supérieure de justice statuant en matière d'appel ;
 - la Cour supérieure de justice statuant en matière de cassation.

► **Procédure** : Contrairement à ce qui se passe dans d'autres pays le contentieux fiscal relève de deux procédures distinctes, selon que le recours est porté devant les juridictions civiles ou administratives :

- **La procédure contentieuse administrative** s'applique aux recours auprès des juridictions administratives.
- **La procédure civile** est réservée aux recours auprès des juridictions civiles.

RÉCLAMATION PRÉALABLE

Le contentieux fiscal commence avec une réclamation auprès des services fiscaux.

► Le contribuable ne peut directement saisir le juge de l'impôt. Il faut adresser au préalable une réclamation auprès des autorités fiscales. La réclamation préalable est non-juridictionnelle, car elle est portée devant une autorité administrative. Ce recours précontentieux est :

- **obligatoire** et sanctionné par l'irrecevabilité du recours porté directement

devant les tribunaux administratifs (art. 8 al. L7.11.1996) ou civils (TVA : art. 76 § 1^{er} n° 3 LTVA);

- à porter devant
 - le **directeur** de l'Administration des contributions directes en matière d'impôts directs;
 - le **bureau d'imposition** compétent pour l'imposition en matière de TVA. Le bureau transmettra le dossier au directeur de l'AED s'il estime ne pas pouvoir réserver de suite favorable à la demande (art. 76 § 1^{er} n° 3 LTVA).
- à introduire sous peine de **forclusion** endéans 3 mois de la notification. Le délai est de 3 mois et non de 90 jours (ex. : bulletin reçu le 15 février doit faire l'objet d'un recours le 15 mai au plus tard). Il se trouve prorogé jusqu'au **1^{er} jour ouvrable** si le dernier jour tombe sur un samedi, un dimanche ou un jour férié. Le délai étant **franc** il exclut donc le jour de la notification et celui de l'expiration du délai.

Ex. : bulletin notifié par simple lettre le 12 avril (présomption de réception après 3 jours). Le délai commence à courir le 16 avril à 0.00 heure et finit le 15 juillet à 24 heures. Si le 15 est un samedi, le délai expire le lundi 17 à 24.00 heures.

► Les **conditions** que le recours doit remplir ne sont pas onéreuses :

- **Conditions de forme** :
 - en matière d'**impôts directs**, il n'y en a aucune, le recours pouvant être écrit ou oral, succinct ou développé. Notamment, il n'existe aucune obligation de motiver le recours ; il suffit que la décision critiquée soit identifiable ;
 - en matière de **TVA**, la réclamation doit être dûment motivée et être formulée par écrit (art. 76 § 1^{er} n° 3 LTVA).
- **Conditions de fond** : il en faut une seule, le contribuable ne pouvant réclamer que s'il a un « intérêt à agir ».
 - L'intérêt existe si le contribuable estime devoir payer moins d'impôt ou récupérer davantage (restitution de l'indu).
 - L'intérêt n'existe pas si la décision administrative ne change pas le montant d'impôt à payer.

Ex. : mauvaise classification d'un revenu ; divergences de points de vue quant au montant du report de pertes.

► **Pouvoirs du directeur** : le directeur procède à un réexamen intégral de la situation du contribuable. Il doit de ce fait instruire à **charge comme à décharge** du contribuable :

- Il peut accorder des dégrèvements allant au-delà de ce qui est demandé (« **reformatio in mejus** »).

Ex : Le contribuable a réclamé contre des frais professionnels que le bureau a cru ne pas pouvoir déduire en raison de leur caractère prétendument privé. Le directeur donne raison au contribuable et constate par ailleurs que certains revenus déclarés et imposés étaient en fait à exonérer. La nouvelle cote qu'il fixe tient compte de ces deux éléments, de sorte à ce que le montant d'impôt à payer par le contribuable devient en fait inférieur à ce qu'il espérait en introduisant son recours.

- Mais il peut également fixer une cote d'impôt plus lourde que la cote critiquée (« **reformatio in pejus** »).

Ex : Le contribuable a réclamé contre des frais professionnels que le bureau a cru ne pas pouvoir déduire en raison de leur caractère prétendument privé. Le directeur confirme la position adoptée par le bureau d'imposition et constate par ailleurs que certains revenus déclarés comme étant exonérés et de ce fait non-imposés étaient en fait à imposer. La nouvelle cote qu'il fixe tient compte de ces deux éléments, de sorte à ce que le montant d'impôt à payer par le contribuable devient plus élevé que ce que le bureau d'imposition avait retenu.

► **Suites à donner au recours** :

- Dans les relations juridiques entre particuliers, lorsque surgit une contestation sur l'existence ou sur le montant d'une créance, le créancier ne pourra recouvrer sa créance qu'après avoir obtenu une décision judiciaire en sa faveur. En matière fiscale, au contraire, le recours n'a **pas d'effet suspensif**, de sorte que le contribuable doit en principe **régler sa dette d'impôt** malgré son recours. C'est ce qu'on appelle le **privilege de la décision exécutoire et de l'action d'office** qui permet au Trésor public d'assurer lui-même le recouvrement de l'impôt, avant même que n'ait été déclenché ou ait aboutit le processus contentieux. Sous certaines conditions, il sera toutefois possible au contribuable de demander soit un sursis de paiement, soit un sursis à exécution.
- Le recours précontentieux étant rendu obligatoire par la loi, le directeur devra normalement **statuer sur la demande** dans un délai de six mois. Trois types de décisions peuvent être rendus : le rejet de la réclamation du contribuable, l'acceptation pure et simple entraînant l'annulation de l'imposition litigieuse et la recalcul de l'impôt dû, enfin, l'acceptation

partielle de la réclamation du contribuable entraînant une modification partielle de l'imposition. Le rejet total ou partiel des prétentions du contribuable pourra faire l'objet d'un recours devant le juge compétent.

- Subsidiairement :
 - le directeur décide parfois de ne pas prendre de décision, mais d'instruire le bureau d'émettre un **bulletin rectificatif** dans le sens voulu par le contribuable. Ce bulletin est lui-même susceptible d'un recours.
 - le directeur **omet de statuer** à l'issue du délai de 6 mois qui lui est accordé par la loi afin de prendre une décision. Dans ce cas le contribuable pourra passer à l'étape suivante en déposant une requête auprès du juge de l'impôt contre le bulletin d'imposition critiqué (v. ci-dessus).

RECOURS JURIDICTIONNEL DEVANT LE JUGE ADMINISTRATIF

Il faut distinguer les recours en réformation (cas normal) et en annulation (cas exceptionnel).

RECOURS EN RÉFORMATION

► **Définition :**

- Il s'agit d'un recours de « **pleine juridiction** ». Cette formulation un peu étrange (« pleine juridiction » ou « plein contentieux ») s'explique par le fait que, pour ce type de recours, le juge dispose des pouvoirs les plus étendus. Le contentieux de pleine juridiction se distingue clairement de l'excès de pouvoir. Le juge ne doit pas seulement se limiter, comme dans le cadre du recours pour excès de pouvoir, à annuler ou à valider un acte administratif. Il peut aussi réformer l'acte administratif (le modifier), voire lui en substituer un nouveau.
- En droit fiscal, le recours de pleine juridiction présente cependant un caractère nettement **atténué**. Certes, le juge substituera sa décision à la décision administrative. Mais il ne le fera que dans les limites de la demande du contribuable.

► **Domaine d'application :** Le recours de pleine juridiction porte sur le contentieux des **bulletins d'imposition**. Il s'agit de l'essentiel du contentieux

fiscal, le contribuable réclamant la plupart du temps uniquement parce qu'il se sent lésé par le montant de l'impôt qui lui est demandé.

RECOURS EN ANNULATION

► Définition :

- Le recours en annulation consiste à solliciter d'une juridiction qu'elle **annule un acte juridique**. Ce faisant, on demande au juge saisi d'annuler cet acte, mais sans que ce dernier ne puisse pour autant substituer sa propre décision à l'acte annulé : le juge est limité à un pouvoir d'annulation, et n'est pas compétent pour prendre une nouvelle décision à la place de l'autorité dont il a annulé l'acte. Le cas échéant, et selon les circonstances, c'est cette même autorité qui devra adopter un nouvel acte à la suite de l'annulation du premier.
- L'annulation opère avec **effet rétroactif**, c'est-à-dire qu'elle fait disparaître l'acte annulé pour le futur et pour le passé : il est donc censé n'avoir jamais existé.
- Dans le cadre du recours en annulation, le juge de l'impôt n'a que deux possibilités à sa disposition : soit il **confirme** l'acte administratif ; soit il **annule** celui-ci.

► Domaine d'application :

- le recours en annulation est certes le recours de droit commun en droit administratif général. Il s'agit cependant d'un recours **plutôt rare** en droit fiscal car le recours contre les bulletins d'imposition relève du recours de pleine juridiction.
- Le domaine du recours en annulation se trouve de ce fait confiné au **actes détachables de la cote d'impôt**.

Ex. : demande de communication des documents ; les décisions d'effectuer des contrôles externes.

CARACTÉRISTIQUES COMMUNES

Le contentieux fiscal est un :

► Contentieux objectif basé sur la légalité (contentieux de droit objectif).

- Le différend porte sur le statut légal et réglementaire du contribuable (**procès fait à l'acte** et non à l'administration).

- Les pouvoirs du juge sont néanmoins limités, en ce sens que la « **reformatio in pejus** » est exclue.
 - Le juge peut invoquer d'office tout **moyen d'ordre public**.
- **Contentieux directif**, le juge dirigeant le procès. La procédure est « inquisitoriale » et non pas de type « accusatoire » à l'initiative des parties. Le juge :
- assure le respect du principe du contradictoire ;
 - dirige l'administration de la charge de la preuve (mêmes règles que pour la procédure fiscale) ;
 - recourt à la technique de l'expertise en cas de besoin.
- **Contentieux écrit**. Ce qui importe, ce sont les mémoires, les observations orales non reprises dans un mémoire étant sans valeur.

RÈGLES DE PROCÉDURE

Les règles de procédure sont calquées sur celles du contentieux administratif, l'objectif du législateur étant de ne s'écarter que dans la limite du nécessaire des règles de procédure contentieuse administrative.

► **Délais pour la saisine :**

- En cas de **décision directoriale**,
 - le recours doit, sous peine de forclusion, être introduit endéans **3 mois** (calcul identique que pour le recours administratif préalable) ;
 - est porté **contre la décision directoriale**.
- En cas de **silence du directeur**,
 - le contribuable peut (aucun délai ne court, ni donc de forclusion) contester la décision du bureau d'imposition devant le tribunal administratif. Le recours devant le tribunal peut avoir lieu au plus tôt après que **6 mois** se soient écoulés depuis la saisine du directeur dans le cadre du recours administratif préalable.
 - La requête introductive d'instance est orientée **contre le bulletin d'imposition** émis par le bureau d'imposition, et non contre une quelconque décision implicite de rejet du directeur. Contrairement au droit administratif commun, en effet, il ne peut être déduit aucune conclusion du silence du directeur quant au mérite du recours

précontentieux : peut-être que la décision directorial aurait été négative ; mais il est tout aussi possible que le directeur n'ait tout simplement pas eu le temps d'analyser le dossier fiscal du contribuable.

► Il faut indiquer dans le mémoire, au moins de façon sommaire, les **faits** et **moyens** :

- Les **demandes nouvelles**, sont interdites. Il existe 3 catégories de demandes :

- celle qui conteste le principe de l'assujettissement,
- celle qui conteste la cote d'impôt,
- celle qui conteste le montant de la base d'imposition en cas de bulletin d'établissement séparé.

Ex : après avoir contesté devant le directeur le principe de son assujettissement, ayant estimé à tort résider à l'étranger, le contribuable accepte en cours d'instance sa résidence fiscale luxembourgeoise mais entend contester le montant d'impôt fixé. Comme il s'agit d'une demande nouvelle, le recours sera irrecevable, le juge de l'impôt ne pouvant statuer que sur des demandes dont le directeur de l'ACD avait déjà lui-même été saisi.

- Les **moyens nouveaux** sont toujours possibles. Les « moyens » sont les raisons de fait ou de droit dont une partie se prévaut pour fonder sa prétention. S'il est très rare pour un contribuable de changer de demande en cours d'instance, une adaptation de son argumentaire durant la phase contentieuse par contre est nettement plus fréquente.

Ex. : Au lieu de contester la déductibilité de certaines charges, le contribuable décide de contester le caractère imposable de certains revenus. Il s'agit là de moyens différents, donc nouveaux, dans le cadre d'une « demande » inchangée contestant la cote d'impôt.

**DROIT FISCAL SPÉCIAL : LES IMPÔTS
LUXEMBOURGEOIS**

Le système fiscal luxembourgeois est caractérisé par une multiplicité d'impôts. Ces impôts relèvent de l'imposition du revenu, du capital et de la consommation.

Sous une dénomination certes différente, ces différents prélèvements fiscaux constituent cependant tous une variété d'imposition du revenu : avec l'impôt sur le revenu on impose le revenu lui-même ; l'imposition du capital n'est rien d'autre que l'imposition du revenu qui a été thésaurisé ; l'imposition de la consommation, enfin, constitue un prélèvement obligatoire sur le revenu consommé.

IMPOSITION DU REVENU

L'impôt sur le revenu est un impôt unitaire qui frappe l'ensemble des revenus des contribuables. Avant d'examiner le champ d'application de l'impôt sur le revenu, les modalités de détermination du revenu imposable et les conditions d'établissement de l'impôt, il est utile de rappeler son évolution historique.

CADRE GÉNÉRAL

L'IR existe depuis plus longtemps que certains ne pensent. Le concept de « revenu » a sensiblement changé au fil du temps au profit d'une vision globalisante du « revenu ».

HISTOIRE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

- ▶ 1799 : Le chancelier PITT introduit l'impôt sur le revenu en **Angleterre** en vue du financement de la guerre contre Napoléon.
- ▶ 1839 : Le Luxembourg adopte la **législation néerlandaise**, dont, notamment, au titre d'IR, la **contribution personnelle** basée sur l'imposition des « signes extérieurs de richesse » ou encore les « quatre vieilles » (la valeur locative, les portes et fenêtres, le mobilier, les domestiques et les chevaux).
- ▶ 1849 : La contribution personnelle est abolie au profit de la contribution mobilière. Celle-ci est un impôt sur le revenu sous forme d'impôt de quotité. Le revenu imposable est réparti en cédules, chaque catégorie de revenu étant soumise à un tarif d'imposition spécifique : 1% sur les traitements et revenus assimilés ; 2% sur les revenus de capitaux, les bénéfiques et assimilés.
- ▶ 1891 : Le ministre des Finances de la Prusse, Johannes von MIQUEL, crée l'impôt sur le revenu allemand basé sur les conceptions de FUISTING appelées « théorie de la source ». Seuls les enrichissements réguliers sont imposables.
- ▶ 1913 : La contribution mobilière est réformée : le système des cédules est abandonné, et toutes les catégories de revenus sont soumises au même taux. En outre, le taux devient progressif (0,2% à 6%) et un minimum vital exonéré est institué.
- ▶ 1920 : Le Reich allemand (ERZBERGER) réforme en profondeur l'IR, dorénavant basé sur les conceptions de Georg v. SCHANZ ; c'est la « théorie du bilan » où toutes les formes d'enrichissement, récurrent comme exceptionnel, sont imposables.
- ▶ 1925 : Nouvelle réforme en Allemagne : les conceptions de Fuisting et de v. intragroupes sont fusionnées dans le nouveau système d'IR. Pour l'essentiel, ce système (remodelé en 1934) existe encore de nos jours.
- ▶ 1940 : Suite à l'invasion allemande, toute la législation luxembourgeoise est remplacée par la législation allemande. La fiscalité de l'occupant allemand

survit au retour à la liberté du Luxembourg. En effet, par arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, les impôts directs allemands sont maintenus, seuls les impôts indirects allemands étant remplacés par ceux qui existaient avant l'occupation.

- ▶ 1967 : L'impôt sur le revenu, tant des personnes physiques que des personnes morales, est réformé par la loi du 4 décembre 1967. Les textes allemands deviennent français, et un certain nombre de querelles doctrinales allemandes sont résolues par la voie législative (ex. : imposition des sociétés de personnes).
- ▶ 1990 : Première grande réforme fiscale d'envergure réformant l'imposition des foyers et allégeant la charge fiscale des entreprises. Depuis cette époque, le droit fiscal change vite mais plutôt ponctuellement : on est entré dans l'ère de la réformette permanente.
- ▶ 2006 : Introduction d'une imposition libératoire des revenus d'intérêts dans la fiscalité des ménages. Elle a pour conséquence l'abandon du système d'imposition unitaire caractérisé par l'addition de l'ensembles des différentes sources de revenu au profit d'une imposition cédulaire privilégiant l'imposition des revenus de l'épargne au détriment des revenus professionnels.

ÉVOLUTION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

L'impôt sur le revenu est en perpétuel changement, car il s'agit de s'adapter aux changements économiques et sociaux. Les changements portent tant sur les techniques fiscales employées que sur le concept de revenu imposable lui-même.

ÉVOLUTION DES TECHNIQUES D'IMPOSITION

Du point de vue de la technique fiscale, le législateur a le choix entre une imposition distincte de chaque catégorie de revenu et une imposition portant sur le revenu global du contribuable.

▶ Modalités des deux techniques d'imposition

- **Impôt cédulaire.** Historiquement, l'impôt sur le revenu apparaît sous la forme d'un impôt cédulaire, c.-à-d. d'un impôt qui porte séparément sur chaque catégorie (la « cédule ») du revenu.
- **Impôt unitaire.** La plupart des pays ont lentement évolué de l'imposition cédulaire vers une imposition unitaire, en s'arrêtant pendant une période

temps parfois longue à un système d'imposition mixte. L'imposition mixte consiste à superposer à l'imposition cédulaire frappant séparément chaque catégorie de revenu, un impôt unitaire progressif assis sur le revenu global du contribuable. Le Luxembourg, par contre, est passé directement, suite à la Seconde Guerre mondiale, de l'imposition cédulaire à l'imposition unitaire. Ce système est caractérisé par le fait que tous les revenus, quelle qu'en soit l'origine, sont taxés suivant le même barème, suivant l'adage : « à revenu égal, impôt égal ». Suite à l'instauration du prélèvement libératoire pour les revenus d'intérêts du patrimoine privé, le droit fiscal luxembourgeois a adopté certains éléments caractéristiques du système cédulaire.

► **Valeur des deux techniques.**

- **Supériorité de l'imposition cédulaire.** L'impôt unitaire a pour grand mérite le souci d'uniformité, en plaçant tous les revenus sur un pied d'égalité vis-à-vis du fisc. Toutefois les risques de fraude variant selon la nature des revenus perçus par le contribuable, le principe républicain : « à revenu égal, impôt égal » risque de se transformer en un : « **à revenu connu égal, impôt égal** ». L'imposition cédulaire présente l'avantage de pouvoir maintenir des discriminations particulières que commande le **double souci de justice et de rentabilité**.

Exemples :

1. Les **revenus difficiles à évaluer** pourraient faire l'objet d'une imposition forfaitaire, tandis que ceux plus facilement contrôlables seraient imposés par voie d'assiette dans le cadre d'une imposition unitaire.
 2. La tendance récente du législateur luxembourgeois de se rapprocher d'un **système dual d'imposition** s'explique principalement par le souci de ne pas voir la matière imposable fuir vers l'étranger et d'offrir un cadre fiscal attractif au placement au Luxembourg par les non-résidents. L'imposition duale a d'abord été pratiquée par les pays scandinaves. Elle consiste à traiter de manière homogène, quoique différente des autres sources de revenus, les revenus de capitaux mobiliers, en les soumettant à un taux d'imposition faible et libératoire. Les revenus de capitaux mobiliers se trouvent imposés à la source. Les autres revenus sont essentiellement imposés par voie d'assiette.
 3. Dans un sens similaire, l'imposition privilégiée des revenus de la **propriété intellectuelle**, soumettant ces revenus en fait à un taux de 5,93% pour les sociétés établies au Luxembourg, les autres revenus de la société restant normalement imposables, constitue également une variété d'imposition cédulaire.
- **Supériorité théorique de l'imposition unitaire.** L'imposition cédulaire,

même si elle permet de moduler l'imposition en fonction de la nature du revenu, ne justifie pas pour autant une taxation plus lourde des revenus du capital (les « **revenus non gagnés** ») par rapport aux revenus du travail (les « **revenus gagnés** »), le mérite et l'effort ne constituant pas un étalon de mesure adéquat en vue de calculer l'impôt. L'impôt devrait être basé sur la **capacité contributive** du contribuable, et non pas sur le caractère plus ou moins mérité, non mesurable, de l'enrichissement. Par ailleurs, la **progressivité** ne s'applique pas vraiment à l'imposition cédulaire, car elle suppose par nature une addition des revenus catégoriels.

ÉVOLUTION DE LA NOTION DE REVENU BRUT IMPOSABLE

► Du revenu au sens civil vers le revenu au sens économique.

- Le **droit civil** définit le revenu comme le **fruit périodique d'une source durable**.

Ex. : Le fermier qui cueille chaque année les pommes perçoit un revenu, car l'arbre les reproduira année par année. Par contre, s'il vend l'arbre lui-même, il vend la substance productrice des revenus.

Au début, c'est vers cette définition civiliste du revenu encore appelée « théorie de la source » que le législateur s'est tourné, afin de définir le concept de « revenu » au sens fiscal. La « **théorie de la source** » est étroite et limite le revenu aux produits réguliers du travail et du capital : la cueillette des pommes est imposable, la vente du pommier ne l'est pas. Par voie de conséquence, le droit fiscal distinguait à l'origine entre le **revenu** d'un côté, imposable, et le **capital** d'un autre côté, non imposable. Cette conception conduisait à imposer les dividendes d'actions et à exonérer le **gain en capital** réalisé lors de la cession de ces actions, à imposer le loyer et à exonérer la plus-value de cession immobilière.

- Pourtant, d'un point de vue économique ces opérations sont similaires, car elles se traduisent toutes par un enrichissement du contribuable. La théorie de la source a fait l'objet de critiques justifiées, notamment au regard de son caractère injuste, en ce qu'elle laisse hors du champ d'application de l'impôt des profits importants (plus-values spéculatives, ...). Aussi, sous l'influence de la doctrine allemande (Gregor von Schanz) et américaine (Haig et Simons), on est graduellement passé d'une conception civiliste du revenu à une conception économique visant à soumettre à l'impôt l'enrichissement du sujet économique au cours d'une période donnée.

Appelée en jargon technique conception de revenu « S-H-S » (**conception de revenu « Schanz-Haig-Simons »**), ou encore « **théorie du bilan** », la conception économique du revenu place les revenus réguliers et les gains en capital sur un pied d'égalité. Les pommes tout comme le pommier sont imposables. Il faut noter toutefois que cette conception économique, a priori plus juste, n'a jamais été transposée avec toutes ses conséquences, ni au Luxembourg, ni à l'étranger. Certains gains en capital réalisés dans le cadre de la gestion du patrimoine privé continuent en effet à échapper à l'impôt. Mais leur nombre et portée va en diminuant.

- ▶ La **théorie du revenu marchand**. Il faut également signaler un concept d'origine allemande pour ses capacités à servir de guide, dans une première approche, dans la délimitation des opérations imposables. C'est le concept de « revenu marchand ». Ce concept s'est largement imposé en droit positif, sans être nommé explicitement dans un texte légal ou réglementaire. Le « revenu marchand » assimile et limite au revenu imposable tous les revenus gagnés sur le marché, c.-à-d. en raison de transactions faites avec des tiers, et exonère de l'impôt ce qui ne provient pas du « marché ». De ce fait, les donations et successions sont exclues, tout comme les transferts de revenus au sein de la famille ou en provenance des pouvoirs publics. Mais il ne faut pas prendre au pied de la lettre ce concept qui n'a pas de valeur juridique, mais une simple utilité d'indicateur de tendances.
- ▶ **Conséquences de la notion large du revenu**. Elles sont de plusieurs ordres :
 - d'abord, elle conduit à gommer la distinction entre « **revenus réguliers** » et « **gains exceptionnels** ». Cela implique, du point de vue technique, la création d'une catégorie balai, la **catégorie des « revenus divers »**, permettant d'inclure dans le champ d'application de l'IR certains revenus exceptionnels ne rentrant pas dans les autres catégories de revenus (ex : les gains en capital immobiliers réalisés dans le cadre de la gestion du patrimoine privé).
 - ensuite, elle amène à inclure dans le revenu imposable non seulement le **revenu monétaire**, mais également le **revenu en nature** (logement gratuit, nourriture gratuite, etc.) ;
 - mais les **revenus de jouissance**, exception faite de la maison d'habitation privée occupée par le propriétaire lui-même, échappent à l'impôt, principalement parce que la prise en compte de ces revenus pose des problèmes délicats de connaissance et d'évaluation ;

Ex. : Comment savoir que le médecin ausculte son propre enfant ? Comment quantifier le plaisir de regarder un tableau exposé au salon de la maison du contribuable, etc. ?



DU REVENU BRUT AU REVENU NET CATÉGORIEL : LES CHARGES DÉDUCTIBLES

Le revenu imposable n'est pas le revenu brut du contribuable, mais son revenu net (art. 7 LIR).

Principes généraux

► Déduction des charges « catégorielles ».

- Le droit à la déduction fiscale des charges subies par le contribuable en vue de réaliser des revenus imposables est évident: en effet, l'impôt sur le revenu vise à amputer l'accroissement de richesse des contribuables; il n'y a enrichissement que si les revenus bruts de la période concernée excèdent les charges engagées en vue de leur acquisition. On appellera celles-ci « charges catégorielles ». Seul le revenu net est disponible pour les contribuables; imposer les revenus bruts, par contre, risquerait d'aboutir à l'imposition d'un appauvrissement. L'imposition suivant le revenu net découle donc nécessairement du principe de l'imposition suivant la **capacité contributive**.
- L'article 45 LIR relatif à la **fiscalité des entreprises** qualifie de charge

catégorielle les « dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise ». Son pendant dans la **fiscalité des ménages** soumet la déduction des dépenses à la condition qu'elles aient été faites « directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes » (Art 105 al. 1 LIR). La différence de terminologie, « dépenses d'exploitation » ici, « frais d'obtention » là ne reflète aucune différence de fond ; il s'agit uniquement de marquer le rattachement de la charge professionnelle soit à la fiscalité des entreprises, soit à la fiscalité des ménages.

- ▶ **Non-déductibilité des dépenses privées.** L'article 12 LIR énumère un certain nombre de dépenses réputées non-déductibles. Ces dépenses constituant une affectation du revenu disponible, sont « après impôt », en ce sens qu'elles ne peuvent réduire la base imposable du contribuable.
- ▶ **Charges en relation avec des revenus imposables.** Afin de pouvoir déduire une charge d'un revenu imposable, il faudra prouver deux choses :
 - la **matérialité de la dépense**;
 - son **lien avec les revenus du contribuable**. Généralement, la problématique se situe au niveau du lien de causalité requis entre la dépense et le revenu. Il faut qu'il existe un lien de cause à effet entre les dépenses du contribuable et les revenus actuels ou à naître. Ce qu'il faut à chaque fois, c'est que la dépense soit de manière prépondérante engagée dans un but de perception d'un revenu.
 - **Causalité objective.** On se contente parfois de postuler la nécessité de facteurs objectifs, c.-à-d. de facteurs résultant de circonstances extérieures au contribuable. Ainsi, toute dépense objectivement en relation avec l'entreprise du contribuable serait déductible, alors même qu'elle ne serait pas destinée à promouvoir l'activité professionnelle du contribuable.
 - **Causalité subjective.** Plus souvent on exige également l'existence de facteurs subjectifs, c.-à-d. un certain état d'esprit du contribuable. Il faudrait donc scruter, c'est l'intention de celui qui a engagé la dépense: visait-il à promouvoir son activité professionnelle, ou, au contraire, entendait-il satisfaire des désirs d'ordre privé. La jurisprudence retient cette solution en déclarant une dépense comme n'étant déductible que si elle est objectivement en relation avec l'activité professionnelle du contribuable et subjectivement destinée à la servir.
 - **Causalité adéquate.** Ni la causalité objective, ni la causalité subjective

ne permettent de résoudre de manière satisfaisante tous les cas de figure envisageables. La règle d'or n'existant pas en la matière, une approche plurimodale pondérant l'importance respective du rôle joué par les différents facteurs dans la réalisation de la dépense semble la meilleure. La cause sera adéquate lorsqu'elle aura un rapport privilégié avec la dépense en question.

Ex : Le chef d'entreprise causant un accident de voiture lors de son trajet professionnel vers son client ne peut déduire les frais de réparation de son revenu imposable, si la véritable cause de l'accident est la consommation excessive d'alcool.

Cas particuliers

Certaines applications particulières posent parfois problème et méritent de ce fait d'être passées en revue.

► **Non-concomitance entre le revenu et la dépense.**

- Des dépenses d'exploitation peuvent se produire même avant la création de l'entreprise; tel sera normalement le cas lorsque le contribuable doit engager des charges en vue de lui permettre d'exercer une activité imposable par la suite (« **déduction par anticipation** »).
- De même, il peut arriver que le contribuable soit obligé, plusieurs années après avoir cessé son exploitation, à subir certaines charges, la plupart du temps contre sa volonté (p.ex. condamnation par un tribunal ; « **déduction à retardement** »).

Tant les charges par anticipation qu'à retardement sont déductibles du revenu imposable.

► **Non-déductibilité des dépenses en relation avec des revenus exonérés ou hors champs.**

- **Règle générale : pas de déduction en présence d'une exonération.** La législation fiscale permet, dans certains cas, au contribuable de bénéficier de revenus exonérés, c.-à-d. de revenus qui rentrent dans le champ d'application de la loi fiscale mais qui bénéficient d'une exemption spécifique (ex : « privilège des sociétés mère et filiale » de l'art. 166 LIR ; bénéfiques d'établissements stables étrangers conventionnés). La finalité de ces dispositions est d'exonérer de l'impôt les revenus bruts dans la mesure où ils se retrouvent dans la base imposable du contribuable; si l'on exempte les revenus bruts, les dépenses engagées en vue de l'obtention de ces

revenus ne sauraient venir non plus en déduction de la base imposable (art. 45 al. 2 LIR ; art. 105 al. 4 LIR).

Ex. : SALUX touche un revenu de 500 exonéré à hauteur de 250. SALUX a financé les revenus en question au moyen d'un emprunt ayant engendré des charges d'intérêt de 100. Les intérêts se rapportant pour moitié à des revenus exonérés de l'impôt, ils seront déductibles à hauteur de 50% seulement.

- **Exception : l'excédent de charges professionnelles reste déductible.** Évidemment, en cas d'insuffisance des revenus bruts afin de couvrir les charges afférentes, l'excédent des dépenses reste déductible dans la catégorie de revenu concernée. Procéder autrement pénaliserait le contribuable percevant des revenus exonérés, car ceux-ci étant imposables, la perte serait déductible.

Ex. : Le revenu exonéré touché par SALUX s'élève à 500 alors que les dépenses d'exploitation y relatives sont de 600. L'excédent des dépenses d'exploitation sur les revenus exonérés, soit 100, est déductible de l'assiette imposable.

► **Amoralisme du droit fiscal.**

- **... sur le plan des revenus imposables ...** On se plaît souvent à invoquer le réalisme du droit fiscal: imposant une opération donnée en fait plutôt qu'en droit, il s'attache moins à l'analyse juridique des transactions qu'à leur incidence financière. L'argent n'ayant pas d'odeur, le réalisme du droit fiscal débouche inévitablement sur l'« amoralisme ». Il ne saurait d'ailleurs en être autrement, puisque le principe d'égalité exige que tous ceux qui disposent des mêmes ressources matérielles soient mis à contribution de la même façon. Aussi la loi fiscale ne saurait avoir égard à la circonstance que ces ressources proviennent d'une activité économique illicite ou qu'on pourrait considérer comme contraire aux bonnes mœurs.

Ex. : les revenus du proxénétisme sont imposables, tout comme ceux provenant de la vente de la drogue.

- **... comme pour les charges déductibles.**

→ Si les revenus des **activités illicites** sont imposables, les charges correspondantes doivent évidemment être admises en déduction également, suivant les règles de droit commun propres à chaque catégorie de revenus.

Ex. : le manteau de fourrure de la péripatéticienne constitue une dépense professionnelle.

→ La même règle s'applique au regard des **dépenses illicites** exposées

dans le cadre d'activités licites.

Ex : une entreprise de bâtiments publics verse des « pots de vin » à certaines personnes en vue d'être à même de soumissionner dans de meilleures conditions à l'occasion d'importants chantiers publics.

- **.... sauf pour les amendes pénales.**

→ les **amendes pénales** et sanctions assimilées constituent des dépenses privées et sont non déductibles, même si elles sont en rapport économique avec une des catégories de revenu (art. 12 n° 4 LIR). On justifie cette dérogation par le caractère de peine personnelle des amendes; elle rentrerait de ce fait dans le domaine de la vie privée du contribuable et suivrait par conséquent le sort des autres emplois de revenus.

Ex : l'amende pénale pour non-respect des obligations légales en matière d'hygiène au travail ne sont pas déductibles du revenu imposable.

→ les **amendes administratives** frappant le patrimoine du contribuable plutôt que le contribuable même, en ce qu'elles visent principalement à annuler l'avantage économique indûment approprié, restent des charges professionnelles déductibles.

Ex : l'amende administrative pour entente abusive en droit de la concurrence constitue une dépense professionnelle.

► **Dépenses somptuaires ou inopportunes.**

- Dans une économie de marché basée sur la liberté du commerce et de l'industrie, l'initiative entrepreneuriale reste le propre des contribuables et non pas de l'État. Il appartient aux contribuables de subvenir, dans la mesure de leurs possibilités, eux-mêmes à leurs besoins, de décider de travailler beaucoup ou peu, d'être économe ou dépensier (« **principe de la liberté de gestion** »). En conséquence, le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profits que les circonstances lui auraient permis de réaliser.
- Par conséquent, l'administration ne saurait refuser le caractère de dépense professionnelle à un paiement fait par le contribuable au motif que la dépense n'était pas nécessaire ou qu'elle n'était pas susceptible de profiter à l'exploitation. La dépense doit être déductible du revenu imposable dès lors qu'elle a sa cause exclusive dans l'activité professionnelle du contribuable. La loi n'exige pas que la dépense soit **nécessaire à l'exercice de l'activité**

professionnelle, le droit à déduction n'étant pas lié à l'**opportunité de la dépense**.

Ex. : les locaux de réception de la clientèle sont aménagés de manière ostentatoire du goût de l'inspecteur fiscal. Le coût d'aménagement n'en reste pas moins une charge professionnelle.

- ▶ **Dépenses mixtes.** Une dépense mixte est une dépense exposée à la fois dans un but professionnel et dans un but personnel: elle est en même temps professionnelle et privée.

Ex : 1./ dépenses de voyage et de congrès. 2/ utilisation professionnelle et privée de la voiture.

- Il est de principe que les dépenses mixtes ne sont **pas déductibles** de l'assiette imposable, même pas pour partie.

Ex : Les ordinateurs servent généralement à la fois aux activités privées et professionnelles. Si le contribuable n'utilise pas son ordinateur exclusivement à des fins professionnelles, le coût de l'ordinateur ne sera pas déductible.

- Une déduction partielle sera toutefois admise si la part professionnelle et la part privée peuvent être séparées « **de façon nette et selon des critères objectifs et retraçables** ».

Ex : le carnet de route permet de démontrer le pourcentage d'utilisation professionnelle de la voiture dans son utilisation totale. Les frais de voiture seront déductibles à hauteur du pourcentage professionnel ainsi démontré.

- Une déduction intégrale des dépenses mixtes est même admise lorsque les motifs professionnels sont « **largement prépondérants** » par rapport aux motifs d'ordre privé (règle des 90%).

Ex : les journaux et périodiques s'adressant à un large public seront intégralement déductibles si le contribuable arrive à prouver qu'ils servent « sinon exclusivement ou du moins de façon largement prépondérante à des fins professionnelles ».

Diversité des régimes d'évaluation des charges déductibles

▶ **Évaluation réelle.**

- En principe, le montant déductible de la base imposable est le montant réel de la charge exposée, que ce soit dans la fiscalité des entreprises ou dans celle des ménages. Seule l'évaluation réelle permet de cerner la **capacité contributive** avec une précision suffisante. Il s'agit de ce fait du système de droit commun, l'évaluation réelle étant obligatoire, sauf les cas où un texte

spécifique, à interpréter restrictivement, prévoit une évaluation forfaitaire des charges catégorielles.

- L'évaluation réelle des charges étant réalisée par le contribuable qui seul connaît sa situation financière, elle devra évidemment être accompagnée d'une justification suffisante. La **charge de la preuve** incombe au contribuable; celui-ci devra prouver, en cas de demande de justification de la part de l'administration, tant l'existence et la réalité de la charge que son lien avec un revenu catégoriel.

- **Évaluation forfaitaire.** Elle existe cependant également, mais dans un domaine d'application nettement limité: là où les bénéfices résultant d'une évaluation exacte de l'assiette imposable sont trop faibles par rapport aux coûts administratifs en résultant, tant pour le contribuable que pour les services fiscaux. Le forfait se trouve principalement utilisé en présence de dépenses de faible importance: plutôt que d'exiger leur individualisation, la loi fiscale autorise dans ce cas à les globaliser de façon forfaitaire.

PERSONNES IMPOSABLES

L'imposition du revenu distingue doublement :

- les contribuables soumis à l'IR et ceux qui sont soumis à l'IRC ;
- les contribuables résidents et les contribuables non-résidents.

PERSONNES SOUMISES À L'IMPÔT SUR LE REVENU

Certains contribuables sont imposés à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. D'autres, par contre, à l'impôt sur le revenu des collectivités. L'emploi du terme « collectivités » en lieu et place de « sociétés » n'est pas anodin, car le cercle des contribuables imposés en tant que « collectivités » ne s'épuise pas dans le groupe des sociétés connues en droit des sociétés.

Personnes assujetties à l'impôt sur le revenu des personnes physiques

Il s'agit des personnes physiques suivantes :

► Les **personnes physiques** pour leurs revenus propres et ceux des membres de leur famille (art. 3 et 4 LIR). Les personnes physiques sont imposées dans le cadre du foyer fiscal : l'imposition est calculée sur l'ensemble des revenus des diverses personnes composant le foyer :

- les **époux**, quel que soit leur régime matrimonial (pas d'imposition distincte ni de droit d'option) ;
- les **partenaires** ayant opté pour le régime du partenariat (loi du 9 juillet 2004), à condition de faire une demande conjointe en ce sens ;
- le **célibataire** ;
- l'**époux seul**, lorsqu'il ne vit plus avec son conjoint et que la séparation résulte d'une dispense de la loi ou d'une décision de l'autorité judiciaire ;
- les **enfants mineurs** s'ils font partie du ménage du contribuable (les enfants majeurs ne font jamais partie du foyer fiscal, sauf pour les modérations d'impôt).

Autrement dit, le foyer fiscal s'entend des deux conjoints ou partenaires, soit de la personne célibataire, veuve ou divorcée, auxquelles seront naturellement ajoutés, à supposer qu'ils en aient, les revenus des enfants mineurs. Les **concubins** ne forment jamais un foyer fiscal, mais seront traités comme deux célibataires.

► Les personnes physiques, **membres d'un** groupement non imposé à l'IRC :

- **Principe** : Si le groupement n'est pas imposé à l'IRC, les associés sont directement imposés à l'IR pour leur part de bénéfice. C'est le régime de la transparence fiscale encore appelée « *Bilanzbündeltheorie* ».

Ex. : La société transparente a un revenu de 300 et 3 associés à parts égales. La société n'est pas soumise à l'IRC De ce fait, les 3 associés déclarent chacun un revenu de 100 (= $1/3 * 300$).

- **Liste** : Les groupements suivants sont transparents :
 - les sociétés de personnes (société en nom collectif ; société en commandite simple) ;
 - les sociétés civiles ;
 - les groupements d'intérêt économique (GIE et GEIE) ;
 - les associations en participation, ainsi que les associations momentanées ;
 - les fonds commun de placement (FCP).
 - les entités étrangères, dans la mesure où leurs caractéristiques

juridiques se rapprochent davantage de celles des sociétés transparents ci-avant que des groupements opaques. Le statut fiscal de l'entité à l'étranger n'importe pas, la qualification s'effectuant uniquement d'après les règles du droit luxembourgeois.

- **Pas de droit d'option.** La classification des groupements en sociétés relevant de l'IR et de l'IRC est exhaustive, de sorte qu'il n'existe pas de droit d'option.

Personnes assujetties à l'impôt sur le revenu des collectivités

Les personnes assujetties à l'IRC sont des **sociétés opaques**, car elles sont imposées en tant que telles. Il s'agit des groupements suivants :

- ▶ les sociétés anonymes ;
- ▶ les sociétés en commandite par actions ;
- ▶ les sociétés à responsabilité limitée, même s'il s'agit de S. à r. l. unipersonnelles ;
- ▶ les sociétés coopératives ;
- ▶ les associations agricoles ou religieuses ;
- ▶ les fonds de pension, qu'ils prennent la forme d'une société d'épargne pension à capital variable (« SEPCAV ») ou d'une association d'épargne pension (« ASSEP ») ;
- ▶ les sociétés de titrisation ;
- ▶ les SICAR ;
- ▶ les sociétés d'investissement à capital variable (les « SICAV ») ;
- ▶ les personnes morales de droit public, si elles se livrent à des activités lucratives.

ÉTENDUE DE L'ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT

Le pouvoir fiscal du Luxembourg varie selon le degré de rattachement du contribuable au territoire. Fort étendu en ce qui concerne les résidents, il est nettement circonscrit en ce qui concerne les non-résidents.

PERSONNES PHYSIQUES

Personnes résidentes

► **Définition** : La résidence est une question de fait à apprécier sur la base de l'ensemble des circonstances de l'espèce et qui permet de rattacher le contribuable au Luxembourg, en raison de sa présence sur le territoire national.

► **Résidence** : Elle peut résulter de l'une des deux circonstances ci-après :

- **Domicile fiscal** : Une personne a son domicile fiscal au Luxembourg si

→ elle y possède une maison

→ dont elle fait usage d'une manière régulière.

Ex. : maison appartenant au contribuable ; maison de camping mise à disposition par un ami ; chambre d'hôtel.

- **Résidence habituelle** : Une personne a son séjour habituel au Luxembourg si elle y séjourne dans des conditions qui laissent supposer qu'elle n'y séjourne pas que passagèrement.

Ex. : séjour prolongé à l'hôpital, en prison ; voiture de camping déplacée régulièrement sur le territoire luxembourgeois.

Un **séjour de 6 mois** au moins est constitutif d'une résidence habituelle au Luxembourg.

► **Cas particuliers** :

- Les **agents de l'État** exerçant leurs fonctions à l'étranger (diplomates, militaires, etc.) sont considérés comme domiciliés au Luxembourg, même si aucun des critères de résidence ne leur est applicable (fiction de l'« extraterritorialité »). L'inverse est également vrai.
- Les **agents des Communautés européennes** restent des résidents du pays où ils travaillaient avant de venir au Luxembourg pour rejoindre les instances communautaires. Cette fiction ne joue que si l'agent exerçait déjà une activité professionnelle à l'étranger avant de rejoindre les organes communautaires à Luxembourg.

Ex. : 1/ un Français ayant résidé en Italie où il travaillait pour une entreprise privée rejoint la CJUE et s'installe au Luxembourg ; il reste un résident de l'Italie. 2/ Le résident allemand qui prend domicile au Luxembourg devient un résident luxembourgeois si le poste qu'il occupe auprès des Communautés européennes est son premier travail.

► **Conventions fiscales internationales** :

- Les règles ci-avant de résidence fiscale peuvent se trouver écartées dans le cadre des conventions fiscales internationales. Les conventions fiscales internationales s'efforcent de retenir une **définition commune** des notions

de résidence fiscale. Cette définition s'impose et se substitue aux dispositions du droit interne des États contractants et doit, si possible, recevoir une même interprétation dans des deux États.

- Les conventions fiscales luxembourgeoises, calquées sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, retiennent par ordre de priorité en vue du rattachement d'une personne physique:

→ l'État où elle dispose d'un **foyer d'habitation permanent**, cette expression désignant tout logement dont elle disposera de façon durable ;

→ l'État avec lequel ses liens personnels et économiques seront les plus étroits (**centre des intérêts vitaux**), si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États ;

→ l'État où elle **séjourne de façon habituelle**, si le centre de ses intérêts vitaux ne peut être déterminé ou si elle ne dispose pas d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États ;

→ l'État dont elle possède la **nationalité**, si elle séjourne de façon habituelle dans les deux États ou ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux ;

→ l'État déterminé **d'un commun accord** par les autorités compétentes des deux États, si elle possède la double nationalité ou la nationalité d'aucun des deux États.

- **Conséquences** : Quelle que soit leur nationalité, luxembourgeoise ou étrangère, les personnes ayant leur résidence fiscale au Luxembourg sont passibles de l'impôt luxembourgeois sur l'ensemble de leurs revenus, de source luxembourgeoise ou étrangère. C'est le principe dit de l'obligation fiscale illimitée ou de l'imposition du revenu mondial.

Ex : Le national allemand qui habite au Luxembourg et qui perçoit des revenus d'intérêt d'avois en banque auprès d'un institut liechtensteinois est imposable au Luxembourg sur ce revenu, tout comme sur le salaire qu'il a gagné dans notre pays.

Personnes non-résidentes

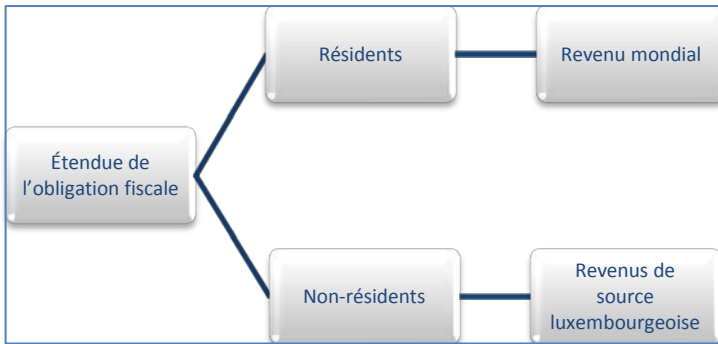
- **Définition** : Les personnes non-résidentes sont celles

- qui ne sont **pas résidentes** et
- qui perçoivent des **revenus de source luxembourgeoise**.

Ex : 1/ X qui réside en Allemagne et qui perçoit un loyer au Luxembourg en raison d'une maison qu'il y donne en location est un non-résident, car a) il n'est pas résident au Luxembourg et b) il perçoit un revenu de source luxembourgeoise (le loyer). 2/ Y qui réside en France et qui perçoit un loyer en Allemagne en raison d'une maison qu'il y donne en location n'est pas un non-résident, car a) s'il n'est certes pas résident au Luxembourg, b) il ne perçoit cependant aucun revenu de source luxembourgeoise (le loyer).

- **Conséquences :** Les personnes non-résidentes sont imposables au Luxembourg en raison de leurs seuls revenus de source luxembourgeoise (« obligation fiscale limitée »).

Ex : Le Luxembourgeois qui habite Thionville et qui perçoit un revenu de location au Luxembourg y est imposable sur ce revenu, ce revenu étant de source luxembourgeoise. S'il travaille par ailleurs à Metz, son revenu salarial ne sera pas imposable au Luxembourg, car ce revenu est de source française.



COLLECTIVITÉS

Collectivités résidentes

- **Critères alternatifs en droit interne:** un groupement est résident au Luxembourg s'il remplit l'une des deux conditions ci-après :

- **Siège statutaire.** Si le groupement a indiqué dans ses statuts son siège comme se trouvant au Luxembourg, il sera imposable au Luxembourg de ce seul fait.

Ex. : une société incorporée au Panama indique le Luxembourg comme lieu du siège statutaire.

- **Siège de direction effectif.** Mais les groupements ayant leur siège statutaire à l'étranger sont également susceptibles de devenir des résidents

fiscaux. Il suffit pour cela que leur « **administration centrale** » se trouve au Luxembourg. Sont visées les situations où les associés ainsi que les dirigeants de la société prennent la plupart de leurs décisions au Luxembourg.

Ex. : une société irlandaise a des associés résidents luxembourgeois et son conseil d'administration se réunit régulièrement au Luxembourg, tout comme l'assemblée des associés. Même si Dublin est indiquée comme ville du siège statutaire, la société deviendra un résident fiscal luxembourgeois sur base du critère de l'administration centrale.

- ▶ **Primauté du critère du siège de direction effectif en droit conventionnel :** il n'est pas rare qu'une société ait son siège statutaire dans un pays et son siège de direction effectif dans un autre pays, les deux pays en question étant liés par une convention fiscale contre la double imposition. Dans ce cas, conformément au modèle de l'OCDE, le groupement d'affaires sera considéré comme un résident fiscal du pays où se trouve son siège de direction effectif.

Ex : Une société au siège statutaire au Luxembourg a son siège de direction effectif en Allemagne. Il s'agira d'un résident fiscal allemand sur base de la convention fiscale liant le Luxembourg à l'Allemagne.

- ▶ **Conséquences de la résidence fiscale :** les groupements d'affaires ayant leur résidence fiscale au Luxembourg y sont imposables sur la base de leur revenu mondial.

Collectivités non-résidentes

- ▶ **Définition :** Les groupements d'affaires qui ne sont pas résidents au Luxembourg (les groupements « non-résidents ») peuvent y être assujettis à l'impôt s'ils y génèrent des revenus.
- ▶ **Conséquences :** L'existence d'un revenu de source luxembourgeoise est à apprécier d'après la nature des revenus perçus le cas échéant au Luxembourg et la base imposable sera limitée aux seuls revenus luxembourgeois.

Ex. : Une société non-résidente perçoit des revenus de location au Luxembourg. Même si cette activité n'entraîne pas la création d'un établissement stable au Luxembourg, la société non-résidente sera néanmoins imposable au Luxembourg, car la loi assujettit à l'impôt les loyers perçus par des non-résidents en raison de maisons sises au Luxembourg.

ASSIETTE DE L'IMPÔT

Le **principe de l'imposition unitaire**, selon lequel les revenus de toute nature sont taxés suivant un **barème unique**, n'exclut pas le **maintien de catégories de revenus**. Aussi la première phase de la détermination du revenu imposable consiste-t-elle à répartir les revenus du contribuable entre les différentes catégories de revenus et à évaluer le revenu net suivant les règles applicables à chaque catégorie. Malgré la diversité catégorielle de l'IR, il existe un certain nombre de principes communs.

CAPACITÉ CONTRIBUTIVE DES CONTRIBUABLES

- ▶ Le droit fiscal positif n'énonce certes explicitement pas le principe de l'imposition des contribuables suivant leurs capacités ou **facultés contributives**, mais toute la loi de l'impôt sur le revenu est basée sur cette conception.
- ▶ La loi luxembourgeoise distingue deux stades dans la capacité contributive :
 - la **capacité contributive objective**. Elle mesure l'enrichissement du contribuable au cours de la période écoulée ;
 - la **capacité contributive subjective**. Elle permet de passer de l'enrichissement au revenu imposable, en adaptant la capacité contributive objective du contribuable à sa situation individuelle (marié, charges d'enfants, autres éléments subjectifs affectant les facultés contributives du contribuable).

CARACTÈRES DU REVENU IMPOSABLE

Le revenu imposable est un

- ▶ **revenu global** : le revenu et le bénéfice imposable comprennent les profits de toute nature acquis par les personnes soumises à l'impôt. Mais le revenu global n'est pas calculé directement. Il s'obtient par l'addition de revenus catégoriels, cédulaires, afin de tenir compte de la nature du revenu ;
-
- ▶ **revenu net** : le droit fiscal luxembourgeois impose un revenu net, c'est-à-dire un revenu brut dont il faut déduire au préalable les dépenses effectuées pour leur acquisition ou leur conservation ;

- les dépenses sont appelées **dépenses d'exploitation** dans le cadre de la fiscalité des entreprises et **frais d'obtention** dans le cadre de la fiscalité des ménages ;
- malgré une définition légèrement différente, les dépenses d'exploitation et les frais d'obtention constituent des **synonymes** et leur régime de déduction est le même. On parlera de « **charges professionnelles** ».

► **revenu disponible** : le revenu doit avoir été acquis par le **contribuable** :

- le revenu est acquis dans la fiscalité des entreprises lorsqu'il est enregistré en comptabilité sous forme de produit. La fiscalité des entreprises est basée sur une **comptabilité « produits-charges »** dite « **comptabilité d'engagement** » ;
- le revenu est acquis dans la fiscalité des ménages lorsqu'il a été perçu, mis à sa disposition. La fiscalité des ménages est basée sur une **comptabilité « recettes-dépenses »** dite « **comptabilité de caisse** ».

► **revenu périodique** :

- les **personnes physiques** sont imposées à raison des revenus qu'elles ont réalisés au cours de l'année civile,
- les **collectivités** à raison des bénéfices qu'elles ont réalisés au cours de l'exercice comptable (qui peut différer de l'année civile).

CONCRÉTISATION MATÉRIELLE

L'évolution du concept de revenu vers une notion large est diversement transposée en droit luxembourgeois.

Notamment :

► **Deux sous-systèmes.** La loi distingue deux grandes catégories de revenus :

- certains relèvent de la **fiscalité des entreprises**. La fiscalité des entreprises est basée sur la théorie du bilan ;
- les autres relèvent de la **fiscalité des ménages**. Celle-ci reste largement influencée par la théorie de la source.

- **Huit catégories de revenus.** La loi énumère de façon limitative huit catégories de revenus ; les revenus non visés par l'une des huit catégories de revenus sont hors champs et donc non-imposables (principe de légalité de l'impôt).
- Les 3 premières, appelées « **bénéfice** », relèvent de la fiscalité des entreprises.
 - Les 5 dernières, appelées « **revenu** », relèvent de la fiscalité des ménages.

FISCALITÉ DES ENTREPRISES

La fiscalité des entreprises s'applique à certains types d'activités limitativement énumérées par la loi. Il faut connaître les grands principes gouvernant la matière, avant de pouvoir aborder la détermination du bénéfice imposable. Celui-ci s'obtient en retranchant les charges de l'entreprise de sa marge commerciale.

CHAMP D'APPLICATION

La fiscalité des entreprises regroupe les **3 catégories** suivantes, appelées chacune « **bénéfice** » :

- le bénéfice commercial,
- le bénéfice agricole et forestier,
- le bénéfice des professions libérales.

BÉNÉFICE COMMERCIAL

- La loi donne une **définition autonome** du bénéfice commercial (art. 14 n° 1 LIR):
- toute activité indépendante (ce qui exclut l'activité salariale)
 - à but de lucre (exclusion des activités d'amateur)
 - exercée de manière permanente (il faut un ensemble d'opérations) et
 - constituant une participation à la vie économique générale (il faut s'adresser au public),
 - lorsque ladite activité ne forme ni (caractère subsidiaire) une exploitation agricole ou forestière, ni l'exercice d'une profession libérale (art. 14 LIR).

Conclusion : Tout commerçant en droit commercial est également commerçant en droit fiscal ; l'inverse n'est cependant pas vrai, la définition fiscale du commerçant étant plus large qu'en droit commercial.

Ex. : 1/ Le garagiste est commerçant en droit commercial et du coup également commerçant en droit fiscal. 2./ Le privé qui aménage un terrain pour en faire un lotissement exerce une activité commerciale au regard du seul droit fiscal.

- ▶ La loi confère également le statut de commerçant aux associés des **sociétés transparentes**, si celles-ci exercent une activité commerciale au sens de la loi fiscale (art. 14 n° 2 LIR).

Exemples :

La société civile qui exerce une activité commerciale (ce qu'elle ne devrait pas faire en droit) réalise des bénéfices commerciaux ; ses associés ont le statut de commerçant au regard de l'impôt.

Les associés d'une SECS qui exerce une activité non commerciale ne sont pas soumis au régime du bénéfice commercial, même si la SECS est commerciale au regard du droit des sociétés. Si la SECS se contente par exemple de donner en location un immeuble lui appartenant, ses associés réaliseront des revenus de location, même si l'activité de la SECS est commerciale en droit commercial en raison de la forme juridique adoptée.

- ▶ Les sociétés transparentes n'exerçant pas elles-mêmes une activité commerciale mais dont l'**associé commandité** détenant au moins 5% du capital (pour les SECS) ou les **associés majoritaires** sont soit des sociétés de capitaux, soit d'autres sociétés de personnes réalisant elles-mêmes des activités commerciales (art. 14 n° 4 LIR). Dans ce cas, le statut commercial de l'associé respectivement du commandité empreint le statut de la société transparente qui du même coup devient commerciale (« théorie de l'empreinte »).

Exemples :

Une SA luxembourgeoise détient 80% du capital social d'une société civile immobilière. Normalement, l'activité de la société civile immobilière n'est pas commerciale. La société de capitaux étant toutefois commerciale de par sa forme juridique au regard de l'impôt, elle colore en activité commerciale les revenus de la société civile immobilière.

Une société en nom collectif exerçant une activité de négoce est l'associé commandité détenant 4% d'une société en commandite simple gérant un portefeuille obligataire. L'activité de la SNC ne devient pas commerciale en raison du statut du commandité, car celui-ci ne détient pas au moins 5% du capital de la SECS.

Une SA belge détient 99% d'une société civile immobilière luxembourgeoise. Les revenus de la société civile ne deviennent pas commerciaux, en raison de l'interaction avec le droit conventionnel : la requalification opérée en droit interne ne peut avoir pour

conséquence d'écarter les règles du droit fiscal international qui définissent de manière autonome les critères de rattachement des revenus en fonction de la nature du revenu tel que défini dans la convention fiscale respective.

- ▶ La loi assimile encore l'**associé commandité d'une SCPA** à un commerçant (art. 14 n° 3 LIR).

BÉNÉFICE AGRICOLE ET FORESTIER

- ▶ Il s'agit de l'activité économique visant à exploiter le **sol** au moyen d'agents naturels (soleil, eau, etc.).

Ex : agriculteurs, sylviculteurs, pisciculteurs, ...

BÉNÉFICE PROVENANT DES PROFESSIONS LIBÉRALES

- ▶ **Définition** : Le législateur n'en donne pas de définition, mais fournit une liste exemplative. La liste ne comprend que des personnes

- exerçant leur activité de manière indépendante
- avec mise en valeur personnelle d'une formation supérieure

Ex. : avocats, notaires, médecins (mais non pas les infirmières), réviseurs d'entreprises.

- ▶ **Administrateur de sociétés** : la loi distingue entre
 - le **mandat d'administrateur** : il rentre dans la catégorie des professions libérales ;
 - l'**administrateur délégué** : il exerce une activité salariale s'il est effectivement soumis à un devoir d'obéissance.

EXERCICE DE PLUSIEURS ACTIVITÉS DISTINCTES

- ▶ **Principe** : Chaque activité est traitée distinctement et soumise à son régime fiscal propre.
- ▶ **Exception** : Une activité absorbe l'autre matériellement ; dans ce cas, l'activité absorbée est traitée suivant les mêmes règles que l'activité absorbante.

Exemples :

1. **Absorption par le bénéfice commercial.** Une entreprise de scierie utilise les bois d'un domaine forestier lui appartenant. L'activité agricole et forestière est absorbée dans l'activité commerciale et devient elle-même commerciale.

2. **Absorption par l'activité non commerciale.** Le salarié d'une société d'assurances est également agent d'assurances pour son portefeuille qu'il gère dans la société. L'activité commerciale de l'agent d'assurances est absorbée par l'activité salariale principale.

GRANDES LIGNES DE DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

La fiscalité des entreprises est d'un double point de vue utile à connaître :

- ▶ **Ressources de l'État.** Les impôts sur les collectivités s'élèvent à quelque 20% des recettes fiscales de l'État. La part d'impôt sur le revenu correspondant à la fiscalité des entreprises (exploitants individuels, sociétés transparentes) est plus difficile à apprécier, car englobée dans la catégorie réservée à l'impôt sur le revenu des personnes physiques fixé par voie d'assiette. En tablant sur 50% des impôts collectés par voie d'assiette comme étant attribuables à la fiscalité des entreprises, le pourcentage dans les recettes attribuables à la fiscalité des entreprises individuelles peut être estimé à 5%.
- ▶ **Politique gouvernementale.** La fiscalité des entreprises joue un rôle clef dans la fixation de la politique économique du pays. Le Luxembourg essaie d'offrir un cadre attractif à l'implantation d'entreprises étrangères, afin de pallier l'insuffisance de la production nationale et l'exiguïté du territoire national.

PRINCIPALES RÈGLES COMPTABLES À CARACTÈRE FISCAL

Ces règles s'appliquent à l'ensemble des entreprises relevant de la fiscalité des entreprises : entreprises individuelles, sociétaires, commerce, industrie, agriculture, etc.

- ▶ **Accrochement du bilan fiscal au bilan commercial.** Le bilan fiscal est dérivé du bilan commercial et est en principe égal à ce dernier. Toutefois, s'il existe des règles dérogatoires prévues par la loi fiscale, ce sont ces règles dérogatoires qui devront être retenues. En pratique donc, pour calculer le résultat imposable, il faut partir du résultat comptable et corriger celui-ci, au moyen d'ajoutes respectivement de déductions, lorsque les règles fiscales se distinguent des règles comptables (certaines charges ne seront pas déductibles ; certains produits seront non-imposables).
- ▶ **Spécialité des exercices.** Il faut imputer à chaque exercice fiscal les produits et les charges qui s'y rapportent et celles-là seulement.
- ▶ **Comptabilité « produits – charges ».** Les entreprises tiennent une

comptabilité d'engagement et non de caisse. Elles comptabilisent donc les créances acquises et les dettes nées, indépendamment de leur date d'encaissement ou de paiement.

- **Principe.** La créance ou la dette est enregistrée après l'exécution totale de la livraison des biens ou l'exécution des services auxquels elle correspond. La date d'enregistrement de la créance comme de la dette correspond en règle générale à la date d'établissement de la facture.

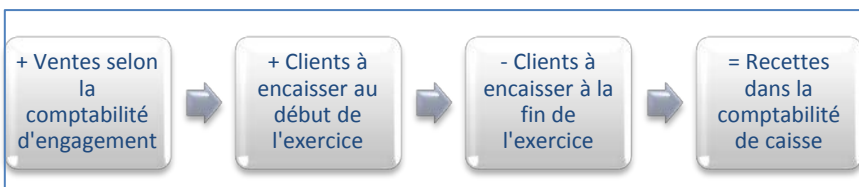
Ex. : Une entreprise vend le 15 décembre 01 des marchandises (100) livrées le 20 décembre à un client de la ville ; les ventes du même jour (200) réalisées avec un client du nord du pays ne sont livrées que le 10 janvier 02. Les ventes de 100 avec le client de la ville font partie du bénéfice commercial de l'entreprise en 01, car il y a eu exécution totale de la vente. Celles qui ne sont livrées que le 10 janvier 02 au client au nord du pays ne seront prises en compte qu'en 02, car en 01, s'il y a eu bien eu vente au sens juridique, il n'y a pas eu livraison des marchandises vendues, et donc il n'y a pas eu non plus exécution totale des obligations de l'entreprise.

- **Exception :** Les membres d'une profession libérale peuvent se contenter de tenir une **comptabilité de caisse**.

Ex. : Le médecin tient une comptabilité de caisse et enregistre donc son chiffre d'affaires au fur et à mesure qu'il est encaissé. De ce fait, les honoraires en raison d'analyses médicales qu'il a accomplies en décembre 01 mais qui ne sont réglées par ses clients qu'en janvier 02 seront imposables en 02 et non pas en 01, car la comptabilité de caisse ne retient que la date d'encaissement du revenu pour son imposable.

La comptabilité de caisse retarde, par rapport à la comptabilité d'engagement, la date de constatation du revenu dans la comptabilité de l'entreprise. Si p.ex. une entreprise nouvellement constituée réalise des ventes en 01 de 100, mais que les ventes du dernier trimestre de 20 n'ont pas encore été encaissées, ses recettes de 01 seront de $100 - 20 = 80$, alors que son chiffre d'affaires dans la comptabilité d'engagement sera de 100. Continuons l'exemple sur 02, en considérant que le chiffre d'affaires de l'entreprise soit de 200, les ventes de 50 des deux derniers mois de l'année n'ayant pas été encaissées. Par contre, les ventes de 01 qui n'étaient pas encore encaissées au 31.12.01 ont pu être encaissées début 02. Les recettes dans la comptabilité de caisse en 02 s'élèvent de ce fait à : $200 - 50 + 20 = 170$. Cet exemple peut être généralisé :

- **Devises et nominalisme monétaire.** La comptabilité fiscale est tenue en euros



en respectant le principe de la valeur nominale.

- **Euros.** Les opérations conclues en devises étrangères sont converties en euros sur la base du cours de change existant à la date de conclusion de l'opération. Les créances et dettes en devises sont converties en euros au cours existant à la date de clôture du bilan : les bénéfices de change non réalisés sont ignorés et les pertes de change latentes sont comptabilisées.

Ex. : L'entreprise E vend le 15 octobre des marchandises pour \$ 100 à un client américain. Le taux de change \$/€ est de 0,9 au jour de la vente. La vente figure donc pour un montant de €90 au compte de résultat de E. Comme le client américain n'a pas encore réglé sa dette au 31 décembre, E a une créance de \$ 100 sur son client américain à la clôture de son exercice social. Cette créance a été initialement comptabilisée pour un montant de €90. Il lui faut donc réévaluer sa créance sur base du taux de change de clôture. Comme le taux \$/€ passe à 1 au 31 décembre, la créance sur le client américain vaut €100 au 31 décembre. Comme elle n'est comptabilisée que pour €90, E a fait une bonne affaire, puisqu'elle a fait un bénéfice de change de €10. Seulement, tant que le client américain ne règle pas sa dette, ce bénéfice de change reste hypothétique ; comme la comptabilité ne renseigne pas les bénéfices de change non réalisés, la créance continuera à figure au bilan de E pour un montant de €90. Si la créance est finalement payée le 31 janvier 02, et que le taux de change \$/€ ce moment-là s'établit à 1,05, E encaissera sa créance de \$ 100 qui vaudra €105 ; E réalise donc un gain de change comptable (et fiscal) de €105 – €90 = €15. De ce montant, €10 se rapportent à l'année 01 et €5 à l'année 02, bien qu'ils soient tous les pris en compte dans la comptabilité de E qu'en 02 (principe de prudence).

La situation serait différente si le taux de change \$/€ passait à 0,8 au 31 décembre. Dans ce cas, E subirait un risque de perte de change de €0,1 par \$ de créance, soit un risque de change de $0,1 \times 100 = €10$. Le principe de prudence exige que ce risque de change soit immédiatement pris en compte dans la comptabilité de E ; celle-ci réduira donc le montant de sa créance de €90 à €80 et constatera donc une perte comptable (et fiscale) de même montant. Si au jour de règlement de la créance le 15 janvier, le cours \$/€ est de 0,82, E subira au total une perte de change de $100 \times (1 - 0,82) = €18$. Au 31 décembre 01, E avait déjà provisionné un risque de pertes de change de €20 ; elle pourra donc utiliser cette provision ayant perdu son objet en vue de compensation avec la perte de change effective. Il reste donc un excédent de $€20 - €18 = €2$ augmentant le bénéfice comptable de E en 02. Ceci est logique, puisque E subit une perte réelle de €18 répartie sur deux exercices comptables : le premier estimait la perte à €20 sur base du cours de change de l'époque ; le deuxième ajuste le montant de la perte sur base des chiffres réels, ce qui oblige E à constater un bénéfice de change de €2 en 02.

- **Nominalisme monétaire.** En vertu du principe « un euro est un euro », les immeubles acquis depuis longtemps continuent à figurer au bilan de l'entreprise à leur coût d'achat historique, même si du point de vue

économique € d'il y a 20 ans ne sont pas comparables à € d'aujourd'hui. Pour les mêmes raisons, la perte économique résultant de créances ne produisant pas d'intérêts est ignorée.

DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

Le bénéfice imposable s'obtient par voie de comparaison des actifs nets investis obtenus sur base de deux bilans successifs, plutôt que par référence au compte de résultat de l'entreprise.

BIENS FIGURANT AU BILAN : L' « ACTIF NET INVESTI »

► L'actif net investi est égal à l'actif brut moins le passif exigible ; il s'agit donc des fonds propres de l'entreprise encore appelés « actif net investi » de l'exploitant.

équilibré

► **Individualisation des biens de l'exploitant.** Le commerçant n'est pas libre d'inscrire au bilan les biens qu'il choisit d'y inscrire. Il faut individualiser les biens et les dettes de l'exploitation individuelle, selon leur lien avec l'exploitation, afin de les distinguer des biens privés du contribuable, car leur régime fiscal est différent.

- **Biens investis par nature.** Il s'agit des biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'entreprise. Ils figurent toujours au bilan fiscal de l'entreprise, même si l'entreprise oubliait de les inscrire à son bilan commercial (art. 19 al. 1^{er} LIR).

Ex. : le hall de fabrication.

- **Biens investis par option.** Il s'agit des biens qui, quoique n'étant pas généralement destinés à servir à l'entreprise, sont néanmoins, dans le secteur d'exploitation envisagé, susceptibles d'être affectés à cette fin. L'option n'est ouverte à l'exploitant qu'en présence d'une comptabilité régulière. Pour qu'un bien soit investi par option, il faut l'inscrire au bilan commercial de l'entreprise (art. 19 al. 2 LIR). Le principe de la liberté d'affectation existant dans d'autres législations à l'égard de tous les biens du contribuable ne s'applique en droit luxembourgeois qu'aux biens investis par option.

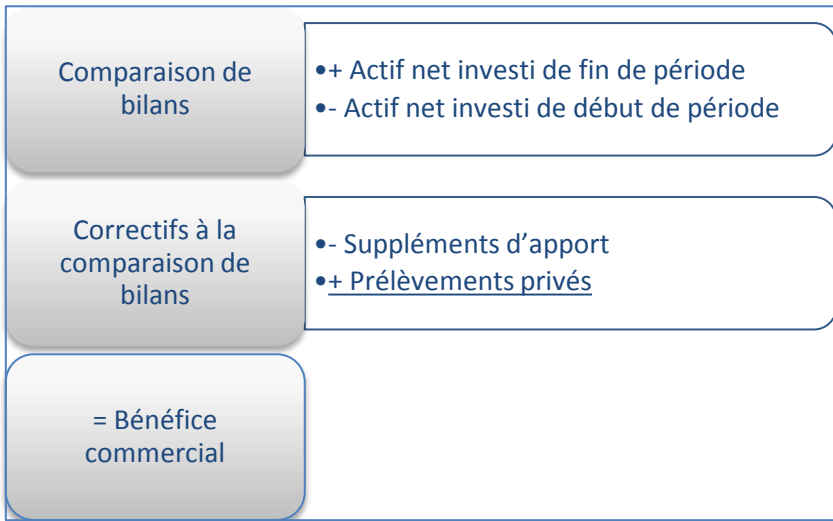
Ex. : immeuble donné en location.

- **Biens privés par nature.** Il s'agit des biens qui, de par leur nature, ne peuvent servir à l'entreprise. Les biens privés par nature ne peuvent jamais figurer au bilan fiscal de l'entreprise (ils ne devraient pas non plus figurer au bilan commercial).

Ex. : maison d'habitation privée.

La comptabilité d'engagement détermine le bénéfice imposable par voie de comparaison de bilans, photographies du patrimoine de l'entreprise à un instant donné.

- ▶ On prend **l'actif net du bilan de clôture de l'exercice**. On retranche de ce chiffre **l'actif net investi du bilan d'ouverture**. Si, au cours de la période considérée, les produits ont excédé les charges, le bilan de clôture exprime en principe euro pour euro cet enrichissement par une augmentation de l'actif net.
- ▶ La différence provenant de la soustraction de l'actif net de début d'exercice de l'actif net de fin d'exercice doit le cas échéant être retrait.
 - On retranche du montant ainsi obtenu les **apports** faits au cours de l'exercice. En effet, l'apport est un élément producteur et non pas un élément produit ; or, seuls les éléments produits constituent des enrichissements imposables de l'entreprise.
 - Et l'on ajoute finalement les **prélèvements privés** opérés durant l'exercice, car ils ont diminué l'actif net investi de fin de période sans pour autant traduire une perte commerciale.
- ▶ Le **solde** ainsi contenu constitue le bénéfice commercial de l'entreprise.



Description	Situation au début de l'exercice	Situation à la fin de l'exercice
(1) Actif brut	1 000	1200
(2) Dettes	800	700
(3) = (1) – (2) = Actif net	200	500
(4) = Variation d'actif net avant correctifs		500 – 200 = 300
(5) Apports		150
(6) Prélèvements		320
(7) = (5) – (6) = Correctifs		(170)
Résultat fiscal = (4) – (7)		470

- **Variation d'actif net et comptabilisation des produits et charges** : La seule formule légale est celle de la variation d'actif net. Toutefois, en pratique, les fiscalistes raisonnent en termes de produits et de charges, car tout produit se retrouve à l'actif du bilan et toute charge au passif.

MARGE COMMERCIALE

La marge commerciale est le point de départ de la détermination du revenu imposable, car elle reflète le résultat de l'activité commerciale de l'entreprise.

DÉFINITION ET COMPOSITION

- **Définition.** La marge commerciale comprend le bénéfice provenant de l'activité normale de l'entreprise (souvent appelé « bénéfice brut »). En y ajoutant les gains divers et produits accessoires et en retranchant les charges déductibles du produit brut d'exploitation, on obtient le bénéfice commercial.

La marge commerciale n'est pas égale au bénéfice commercial, car il ne s'agit que du résultat de l'activité commerciale courante de l'entreprise, avant prise en compte des charges autres que les coûts d'approvisionnement des marchandises vendues.

- **Composition.** Pour les entreprises qui achètent des marchandises pour les revendre, le bénéfice brut (Bb) se détermine à partir des achats (A) et des ventes (V), mais aussi de la variation des stocks obtenue en retranchant le stock initial (Si) du stock final (Sf) :

Pourquoi faut-il corriger le montant de la marge apparente ($V - A$) par la variation des stocks ($Sf - Si$) ? Afin d'attribuer à chaque exercice les seules charges y relatives. Seuls les achats consommés, c.-à-d. ayant été effectivement utilisés aux fins de revente durant l'exercice, constituent des charges. Les achats stockés figureront par contre au bilan de l'entreprise à la fin de l'exercice et permettront de réaliser des ventes durant l'année prochaine.

Ex. : Supposons une entreprise nouvellement créée et qui de ce fait n'a pas de stock initial. Elle achète pour 100 durant l'année et revend pour 300. A la fin de l'année elle a des stocks de 30. Sa marge apparente est de $300 - 100 = 200$, mais il ne s'agit pas de sa marge commerciale réelle, car une partie des achats de l'entreprise se retrouvent en stock. Ses achats consommés durant l'exercice s'élèvent donc à $100 - 30 = 70$, de sorte que sa marge commerciale sera de $300 - 70 = 230$.

Durant sa deuxième année d'existence l'entreprise achète encore pour 100 et revend de nouveau pour 300. Seulement elle n'a en stock à la fin de l'année que des marchandises coûtant 10. Le coût d'achat des marchandises vendues s'obtient comme suit : Achats durant l'exercice + Stock initial (puisqu'il a été vendu) - Stock final (il n'y a pas eu de consommation) = $100 + 30 - 10 = 120$. La marge commerciale de l'entreprise sera dès lors de $300 - 120 = 180 = (300 - 100) + (10 - 30)$.

Pour les entreprises industrielles, il faut tenir compte des frais de fabrication.

VENTES ET ACHATS DE MARCHANDISES

- ▶ **La règle.** Les ventes et les achats sont pris en considération au titre de l'exercice au cours duquel ils ont été effectués :
 - sont donc prises en compte les **créances acquises** et les dettes qui sont devenues certaines dans leur principe et dans leur montant, même si elles n'ont pas encore donné lieu à un règlement.
 - ainsi, les produits sont rattachés à l'exercice en fonction de leur **date de livraison** (produits), les achats sont comptabilisés lors de la réception des factures qui accompagnent les livraisons des marchandises. La livraison emporte transfert des risques et des avantages liés au bien vendu, ce qui justifie que ce soit cette date-là qui soit retenue en droit comptable et fiscal pour constater la vente.
- ▶ **Liens avec le droit civil.** Ce moment est en général postérieur à la date de naissance de la créance/dette en droit civil, ce dernier se contentant d'un accord des parties sur la chose et le prix. Le droit fiscal ne retient pas cette solution certes juridiquement correcte, mais incertaine, car, comme dit le poète, « de la coupe aux lèvres, il y a encore de la place pour un malheur ».

STOCKS

- ▶ **Définition.** Le stock est constitué par l'ensemble des marchandises et matières premières appartenant à l'entreprise et destiné à être vendu.
- ▶ **Évaluation.** Le stock est évalué au coût d'achat (entreprise de négoce), ou au coût de revient (entreprise industrielle).
 - Le **coût d'achat** est égal au prix payé par l'entreprise pour acquérir les marchandises, augmenté des frais accessoires d'achat, c.-à-d. les frais supplémentaires subis par l'entreprise pour mettre les marchandises en stock (frais de transport, droits de douane, etc.).

Ex. : L'entreprise achète 10 unités au coût unitaire de 100. Par ailleurs les frais d'acheminement vers les stocks s'élèvent à 50. Le coût d'achat total est dès lors de $(10 \times 100) + 50 = 1\,050$. Le coût d'achat d'une unité est dès lors de $1\,050/10 = 105$.
 - Le **coût de revient** ou mieux « coût de production » est égal au coût d'achat des fournitures et matières consommées et de toutes les charges

directes de production (c.-à-d. les charges aisément identifiables comme se rattachant à un produit donné). Les charges indirectes de production (frais généraux non susceptibles d'être ventilés) peuvent être incluses également, mais ne doivent pas l'être obligatoirement (option).

L'entreprise de production de mousseux a produit 1 000 hectolitres durant l'année. Le coût d'achat des fournitures et de matières consommées à cette occasion s'élève à 300 000. Le coût de production des étiquettes et des bouchons de liège est de 200 000 (coûts directs de production) et le service de comptabilité coûte 150 000 par an (coûts indirects). Le coût de production est donc de 500 000 pour les 1 000 hectolitres (conception minimale), voire de 650 000, si l'entreprise décide d'inclure également les coûts indirects de production.

- **Caractère fongible des marchandises.** Normalement, l'entreprise ne peut pas associer à chaque unité détenue en stock un coût d'achat individualisé, les biens acquis étant fongibles. D'où l'utilisation de méthodes approximatives : la méthode C.M.P. (« Coût moyen pondéré ») ; la méthode F.I.F.O. (« First In - First Out ») ; la méthode L.I.F.O. (« Last In - First Out »).

L'exemple chiffré ci-après illustre suffisamment de quoi il s'agit, de sorte que l'on pourra faire l'économie de commentaires additionnels.

Unités achetées	Prix d'achat unitaire	Coût d'achat	Unités vendues
10	10	100	
20	15	300	
<u>10</u>	12	<u>120</u>	20
40		520	

• **Choix du mode de valorisation.**

→ Si l'entreprise utilise la **méthode C.M.P.**, elle valorisera les unités restant en stock au coût d'achat moyen pondéré.

Ex. : Le coût d'achat total des marchandises achetées est de 520 ; d'où un coût d'achat unitaire de 13 (40 unités achetées au total, soit 520 : 40). Donc son stock final sera évalué à 260 (= 20 x 13).

→ Si l'entreprise utilise la **méthode F.I.F.O.**, les marchandises achetées en premier seront présumées être sorties en premier également.

Ex. : 20 unités ayant été vendues, il s'ensuit qu'il s'agira des 10 unités achetées à 10 euros l'unité ainsi que 10 unités achetées dans le deuxième lot de 20 unités qui seront présumées avoir été vendues. Il reste donc en stock 10 unités (sur les 20)

achetées à 15 euros ainsi que le troisième lot de 10 unités achetées à 12 euros. Donc au total 270 (= 150 + 120).

→ Avec la **méthode L.I.F.O.**, c'est exactement l'inverse qui se produit : les unités achetées en dernier lieu seront présumées être vendues en premier.

Ex. : Il reste donc en stock : $(10 \times 10) + (10 \times 15) = 250$.

L'entreprise appliquera la méthode C.M.P., sauf si la nature des opérations est telle que la méthode L.I.F.O. ou L.I.F.O. s'impose.

Ex. : 1./ Un épicier vend d'abord les produits les moins frais, et utilise donc la méthode F.I.F.O. 2./ Un épargnant ayant acheté des actions Microsoft en plusieurs fois utilise la méthode C.M.P., en raison du caractère fongible des actions. 3./ L'ardoiserie qui empile les huiles les unes sur les autres utilise le L.I.F.O.

► **Évaluation à la fin de l'exercice comptable.** Les stocks doivent faire l'objet d'une évaluation à la fin de l'exercice comptable, afin de comparer leur coût d'achat à leur valeur marchande encore appelé «cours du jour». Deux situations peuvent se présenter.

- Soit la valeur marchande des stocks excède leur coût d'achat. La **plus-value latente** est à négliger, le droit comptable et fiscal ne retenant que les plus-values effectivement réalisées.

Ex. : L'entreprise a acheté 10 actions de « M, » société cotée en bourse. Le coût d'achat par action est de 100, de sorte que le coût d'achat des actions « M » est de 1 000 (= 10 x 100). À la date d'inventaire, les actions de « M » sont cotées 120. L'entreprise se trouve donc assise sur une plus-value latente de 200 (= 10 x [120 - 100]). Cette plus-value est ignorée en droit fiscal, car elle n'est pas certaine tant que l'entreprise n'aura pas effectivement vendu les actions « M ».

- Soit le cours du jour à la date de l'inventaire est inférieur au coût d'achat respectivement coût de revient, l'entreprise doit constituer à due concurrence une provision pour dépréciation appelée « **correction de valeurs** », afin de retenir leur valeur au jour de la clôture de l'exercice. Le cours du jour est le prix auquel les marchandises pourraient être vendues sur le marché à la date de l'inventaire.

Ex. : Le coût d'achat moyen du stock de nickel que l'entreprise a en stock est de 100. L'entreprise dispose de 10 unités. En raison d'une surproduction mondiale les cours tombent en fin d'année et s'établissent à 80 au 31 décembre. L'entreprise doit procéder à une correction de valeur de $(100 - 80) \times 10 = 200$. Le coût d'achat du nickel au 31 décembre sera de $10 \times 100 = 1 000$, la valeur nette comptable (coût d'achat - correction de

valeur) = 1 000 – 200 = 800. Le résultat de l'exercice a été diminué à hauteur de la correction de valeur, soit de 200.

- La correction de valeurs ayant un caractère essentiellement provisoire, elle sera **extournée au moment de la vente des produits**. Tant que la vente n'a pas eu lieu, la correction de valeurs peut être maintenue.

Ex. : Si dans l'exemple précédent, le nickel sera toujours en stock au 31 décembre de l'année suivante, mais que les cours du nickel soient passés à 110, la correction de valeur de 200 sera extournée et augmentera le résultat imposable de l'entreprise. Mais le bénéfice potentiel additionnel de 10 par unité (prix de vente possible 110 – coût d'achat 100) sera ignoré tant qu'il n'aura pas été réalisé.

PRESTATIONS DE SERVICES

Ils sont rattachés à l'exercice d'**achèvement des prestations**. Il faut distinguer :

Services proprement dits	Prestations instantanées: établissement de la facture	
	Prestations à exécution successive	Prestation continue (assurance, loyer, intérêt): prorata temporis
		Prestation discontinuée à exécution successive (révision tous les 6 mois): prorata temporis
Travaux d'entreprise: chantiers de construction de longue durée	Réception finale:	Règle générale: bénéfice en fin de contrat
		Constatation de travaux en cours valorisés aux coûts encourus
	Réception partielle	Transfert de propriété et de risques avant la réception finale
		Constatation du bénéfice au fur et à mesure des réceptions partielles

- **Prestations instantanées** : elles sont prises en compte lorsque le service a été intégralement presté, sauf si la facture est établie par la suite seulement. Dans ce cas, on ne connaîtra définitivement le revenu du contribuable qu'à la suite

de l'établissement de la facture et c'est à cette date que l'on rattachera la créance ;

Ex. : prestation de l'avocat sous forme d'un avis juridique.

► **Prestations continues :**

- elles peuvent prendre la forme d'une **rémunération continue** (ex. : intérêts, loyer), auquel cas la date d'enregistrement de la créance se fait prorata temporis, même si la date de constatation du revenu dans les livres du débiteur (ex. : arrêté de compte bancaire) n'intervient que bien plus tard ;

Ex. : le loyer de 9 000 est versé par trimestre au début du trimestre suivant. Le loyer porte sur la période décembre – février. Le loyer du mois de décembre de $9\,000/3 = 3\,000$ est pris en charge dans la comptabilité de l'entreprise pour l'année en question, les 6 000 restant l'année suivante.

- elles peuvent également prendre la forme de **prestations à échéances successives** échelonnées sur plusieurs exercices (ex. : contrat d'entretien du parc informatique, l'entretien étant fait tous les 6 mois) : ces prestations sont également prises en compte prorata temporis et non pas à la date matérielle d'exécution de la prestation ;

Ex. : L'entreprise conclut en novembre 01 un contrat d'entreprise aux termes duquel le parc informatique est entretenu tous les douze mois et pour la première fois en novembre 02. Le contrat porte sur un montant de 100. Le prestataire de services comptabilisera 2/12 du revenu annuel en 01, soit 20, et 10/12 en 02 (soit 80). L'entreprise fera de même au titre de ses charges comptables.

► **Travaux d'entreprise** : les travaux d'entreprise, souvent immobiliers, s'échelonnent sur une longue période.

Ex. : construction de bâtiments, vente d'usine clés en mains.

La date à retenir pour la prise en compte des produits est celle de :

- la **réception finale**, ou la **mise à disposition** de maître de l'ouvrage si elle est antérieure à la réception des travaux ;
- la réception **partielle**, si elle a lieu avant la réception finale, respectivement la mise à disposition.

Ex. : L'entreprise a conclu un contrat de construction pour un montant de 100. Sa marge probable sera de 60 à la fin des travaux de construction. À la fin de la première année, les coûts de construction s'élèvent à 10 ; des coûts de 15 s'ajoutent lors de la deuxième année. Un restant de coûts de 5 sera subi à la troisième année.

Dans le système de la réception finale, le bénéfice total de 40 sera enregistré l'année 3. S'il y a eu une réception partielle à la fin de la deuxième année, la quote-part de bénéfice réalisé à ce moment-là sera de :

$$\text{Bénéfice total} \times [\text{Coûts au moment de la réception} / \text{Coût totaux}] = 60 \times 25/30 = 50$$

- **Travaux en cours.** Les travaux en cours sont des travaux qui, à la clôture de l'exercice, ont été exécutés à la demande des clients mais qui n'ont pas été facturés à ces derniers. La livraison ou prestation de services n'étant pas encore achevée à cette date-là, ils ne sont pas pris en compte pour déterminer le résultat imposable. Toutefois, les travaux en cours ont déjà entraîné des coûts pour l'entreprise. De ce fait, il est nécessaire, afin de ne pas distordre les états financiers de plusieurs exercices successifs, que les travaux en cours figurent au bilan au coût de revient de l'entreprise. La prise en compte comptable et fiscale de la marge réalisée par l'entreprise sera par contre reportée jusqu'à la date d'achèvement des travaux.

Ex. : L'entreprise informatique a un important contrat de 100 avec son principal client s'étendant sur 18 mois. Le début des travaux commence en juillet et coûte plusieurs hommes à temps complet en termes de programmation. Les coûts s'élèvent à 25 jusqu'au 31 décembre. Ces coûts sont passés dans les charges de l'entreprise, ensemble avec les autres frais de l'entreprise. Mais ils sont contrebalancés par la constatation d'un produit de 25 au titre de travaux en cours, de façon à laisser le résultat de l'entreprise inchangé au 31 décembre. Le bénéfice du prestataire de services sera enregistré dans son intégralité lors de l'exercice suivant.

GAINS DIVERS ET PRODUITS ACCESSOIRES

Cette catégorie recouvre essentiellement les gains en capital en raison de la cession de biens meubles ou immeubles. On peut y ajouter les revenus de la propriété intellectuelle depuis la loi du 21 décembre 2007.

RÈGLES GÉNÉRALES

- **Définition :** il s'agit de tous les profits possibles autres que ceux qui constituent la marge commerciale de l'exploitation, dont notamment les plus-values.
- les revenus des immeubles ;
 - les revenus de valeurs mobilières ;
 - les résultats de change ; etc.
- **Traitement fiscal :** les gains divers et produits accessoires augmentent l'actif

net de fin d'exercice et constituent des produits dans la comptabilité de l'entreprise. La loi fiscale ne prévoit pas de règles spécifiques à leur égard, de sorte qu'ils sont intégralement soumis à l'impôt dès lors qu'ils ont été réalisés. Les gains latents sont ignorés tant qu'ils n'ont pas été réalisés.

Mais les règles générales se trouvent parfois écartées par des règles particulières ayant trait aux plus-values tant mobilières qu'immobilières ainsi que les abandons de créances. Elles rendent le droit fiscal moins transparent, mais présentent une utilité indéniable pour les contribuables concernés. Aucune règle particulière ne s'appliquant aux pertes de cession, celles-ci seront toujours intégralement déductibles.

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES

► **Conditions.** Il arrive que l'entreprise cède tout ou partie de son actif immobilisé et réalise ainsi une importante plus-value. Cette plus-value peut être immunisée (art. 54 LIR), si :

- le bien cédé est un bien faisant partie de l'**actif immobilisé** (bâtiment ou terrain, mais non pas l'outil de production) ;
- il est détenu depuis **5 ans** au moins ;
- l'entreprise réinvestit la plus-value dans un bien **immobilisé de emploi** ; et si

Le terme « **réinvestissement** » requiert en principe que le bien primitif soit d'abord cédé avant que l'entreprise n'acquière un bien en remplacement. Exceptionnellement, un « **emploi anticipé** » est permis à l'égard des immeubles, mais il faut alors que l'acquisition préalable du bien en emploi soit indispensable à la continuation de l'entreprise, que l'entreprise s'installe dans le nouvel immeuble dès son achèvement et que l'ancien immeuble soit vendu dans les vingt-quatre mois de la date d'achèvement du nouvel immeuble.

- l'entreprise dispose d'une **comptabilité régulière**.

► **Régime d'immunisation.** Dans ce cas, la plus-value sera temporairement immunisée. À cet effet, elle est **déduite du coût d'achat du bien acquis en emploi**, ce qui diminue les annuités futures d'amortissement.

Ex. : Un terrain est vendu avec une plus-value de 1 000. L'entreprise réinvestit cette plus-value dans un immeuble acheté 5 000. Le taux d'amortissement est de 4%. Le coût d'achat fiscal de l'immeuble est de 4 000 (= 5 000 – 1 000) et l'amortissement annuel est de 160 (= 4% x 4 000) au lieu de 200 (= 4% x 5 000). Après 25 ans, l'amortissement que l'entreprise aura pratiqué en moins sera de 25 x (200 – 160) = 1 000, soit l'équivalent de la plus-value immunisée. Le régime du remploi constitue donc non pas un mécanisme d'exonération définitive mais seulement un différé d'imposition.

E vend immeuble:	Prix de vente	1 000
	Coût d'achat:	500
	Amortissement cumulé:	200
	Valeur nette comptable	300
	Bénéfice de cession	700 (= 1 000 - 300)
Remploi en un immeuble coûtant 2 000	Coût d'achat fiscal: 2 000 - 700 = 1 300	
	Amortissement de 3% sur 1 300	

PLUS-VALUES MOBILIÈRES

Le régime est complexe :

- ▶ Les valeurs mobilières (actions, obligations) peuvent faire partie de l'**actif immobilisé** de l'entreprise. Dans ce cas, les règles relatives aux plus-values immobilières s'appliquent.
- ▶ À défaut, la plus-value sera imposable, sauf si elle résulte d'un des **échanges** suivants : conversion d'un emprunt ; transformation juridique d'une société de capitaux pleinement imposable en une autre société de capitaux pleinement imposable ; fusion ou scission de sociétés opaques résidentes de l'Union européenne ; apport d'une société pleinement imposable à une autre société pleinement imposable, à condition que cette dernière détienne 50% des actions de la société apportée suite à l'apport.

Une entreprise peut donc apporter, en neutralité fiscale, des titres d'une SA de droit français à une SA normalement imposable luxembourgeoise. Par contre, l'apport d'une SICAV de droit luxembourgeois ne pourra pas être fait en neutralité fiscale, pas plus que l'apport de sociétés établies dans des paradis fiscaux. Ni la SICAV, ni les sociétés établies dans des paradis fiscaux ne sont pleinement imposables à l'impôt

REVENUS DE LA PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE

Conformément aux stratégies et objectifs fixés lors des sommets européens de Lisbonne (2000) et de Barcelone (2002), le Parlement luxembourgeois a fait de l'innovation technologique une priorité pour le pays. Cela se traduit par un régime fiscal attractif.

► **Champs d'application des mesures fiscales.**

- **Types de revenus visés.** Les dispositions de faveur s'appliquent aux :
 - **Logiciels informatiques** dans la mesure où ils font partie des droits d'auteur de la loi de 2001 (les autres éléments rentrant dans la loi sur les droits d'auteur sont exclus du régime de faveur) ;
 - **Brevets industriels** tels que visés par la loi du 20 juillet 1992;
 - **Marques de fabrique ou de commerce** individuelles comme collectives : dessins, cachets, et de manière générale tous les signes susceptibles d'une représentation graphique servant à distinguer les produits ou services d'une entreprise;
 - **Noms de domaine** : le nom de domaine peut faire l'objet d'un dépôt et constitue un élément majeur dans la protection et la communication de la marque de l'entreprise ;
 - **Dessins et modèles** permettant d'individualiser les produits de ceux des concurrents.

Les redevances de **leasing** ou crédit-bail ne rentrent pas dans cette liste.

- **Mesures anti-abus.** Les conditions d'application de l'exonération sont les suivantes :
 - le droit de propriété intellectuelle doit avoir été constitué ou acquis **après le 31 décembre 2007**;
 - le droit de propriété intellectuelle ne doit pas avoir été acquis auprès d'une **entreprise liée** ;

► **Exonération de 80% des revenus nets y relatifs.** La loi exonère à hauteur de

80% les revenus nets générés par la propriété intellectuelle. Il faut donc procéder un deux étapes :

- **Définir les éléments positifs et négatifs des revenus de la propriété intellectuelle.**
 - Les **revenus positifs** sont : les redevances perçues, les plus-values réalisées lors de la cession de la propriété intellectuelle. Si le brevet est utilisé par l'entreprise qui l'a constitué, il est mis en compte une redevance fictive calculée au prix du marché.
 - Les **charges** à rattacher à ces revenus sont principalement les annuités d'amortissement de la propriété intellectuelle. Il n'y a guère d'autres charges à prendre en considération, car la loi oblige les entreprises désireuses de bénéficier de régime d'activer dans un premier temps l'ensemble des frais de développement de la propriété intellectuelle afin de constituer ainsi le bien à amortir.
- **Appliquer une déduction de 80% du solde ainsi obtenu, en vue de son imposition au taux de droit commun.**

Ex. : Supposons une entreprise ayant dépensé 10 000 en 01 pour créer un brevet industriel d'une durée d'utilisation probable de 10 ans. Ces 10 000 n'ayant pas été passées dans les charges de l'entreprise, son résultat comptable est de 20 000 en 01 en raison de ses ventes commerciales. Le revenu imposable de l'entreprise sera donc de 20 000 en 01. Si en 02 l'entreprise perçoit des redevances de 4 000, son résultat commercial autre restant à 20 000, le revenu imposable s'obtiendra comme suit :

Redevances	
Montant brut perçu	4 000
Amortissement (10%)	./ 1 000
Revenu net	3 000
Base imposable (20%)	600
Autres revenus	20 000
Calcul de l'impôt	
Base imposable totale	20 600
Impôt 29,63%	6 103

Si l'entreprise vend en 03 son brevet pour un montant de 15 000, la plus-value de $15\ 000 - (10\ 000 - 2 \text{ annuités d'amortissement de } 1\ 000 \text{ chacune}) = 15\ 000 - (10\ 000 - 2\ 000) = 15\ 000 - 8\ 000 = 7\ 000$ sera imposable à hauteur de 20%, soit pour un montant de 1 400.

ABANDONS DE CRÉANCES

Il faut distinguer les :

- ▶ **Abandons de créance à caractère commercial** : ils sont consentis ou obtenus dans l'intérêt commercial de la société créancière. L'abandon de créance est imposable dans le chef du débiteur et déductible auprès du créancier. Si l'abandon de créances est justifié par l'état de cessation de paiements du débiteur, l'abandon reste déductible auprès du créancier, mais n'est pas imposable auprès du bénéficiaire de l'abandon à hauteur des pertes reportées de celle-ci (art. 52 LIR).

Ex. : X est quasiment en faillite après avoir subi des pertes de 500 pendant 5 années consécutives. Y, principal fournisseur de X, accorde à X un abandon de créances de 3 000, afin de ne pas voir disparaître son principal débouché commercial. La perte de 3 000 est intégralement déductible auprès de Y. L'enrichissement de X sera exonéré à hauteur de 2 500 (report de pertes : 5 x 500) et imposable à hauteur de 500.

- ▶ **Abandons de créance à caractère financier** : ils sont consentis ou obtenus non pas pour des raisons commerciales, mais en raison du contrat de société.

Ex. : La société mère abandonne une créance due par sa filiale afin d'augmenter ses fonds propres.

Cet abandon de créances n'est ni imposable ni déductible : il constitue un complément d'investissement auprès du créancier et augmente donc le coût d'achat de sa participation ; pour le même montant il représente un supplément d'apport au bilan fiscal du bénéficiaire de l'abandon de créance.

Ex. : La société mère a constitué sa filiale avec un capital de 100. Pour l'aider financièrement, elle renonce à une créance de 200 qu'elle a sur sa filiale. Même si l'abandon de créance est inscrit dans les charges comptables de la société-mère, cet abandon de créance à caractère financier est à extourner extracomptablement et sera à ajouter au coût d'achat de la participation. Celui-ci passera de 100 à 300. De la même manière la filiale extournera de ses produits comptables l'abandon de créance dont elle a bénéficié et augmentera de même montant son capital au sens fiscal. L'augmentation de capital de 200 auprès de la filiale constituera un supplément d'apport pour celle-ci. Comme il n'apparaît pas en comptabilité, mais seulement au bilan fiscal, l'on parlera d'« apport caché ».

CHARGES DÉDUCTIBLES

Les charges déductibles viennent en déduction du bénéfice brut. Elles comprennent :

- ▶ les dépenses qui sont intégralement déductibles au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été effectuées ; on les appellera **frais généraux** ;
- ▶ les dépenses dont la déduction est étalée dans le temps et qui donnent lieu à des **amortissements** ;
- ▶ les pertes qui correspondent à des charges probables mais non encore assumées au cours de l'exercice : les **corrections de valeur** ainsi que les **provisions**, selon qu'elles concernent les éléments d'actif (corrections de valeur) ou de passif de bilan (provisions) ;

Les charges déductibles doivent être distinguées des **dépenses d'investissement**, car ces dernières ne diminuent pas l'actif net investi (ex. : achat d'un immeuble).

FRAIS GÉNÉRAUX

- ▶ **Définition** : Les frais généraux sont les dépenses à caractère général exposées dans le cadre de l'entreprise, qui ne comportent aucune contrepartie pour le patrimoine de l'entreprise et provoquent ainsi une diminution de son actif net.
- ▶ **Exemples** :
 - Les **dépenses de personnel**, à l'exception des rémunérations (non déductibles) versées en faveur de l'exploitant ainsi que de son conjoint. L'intégralité des frais de personnel est déductible, même si les salaires versés paraissent excessifs eu égard à l'importance du travail effectué (principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises). Il existe toutefois deux exceptions à cette règle :
 - si le salarié est également actionnaire ou associé, un contrôle du caractère « normal » du salaire est effectué, ceci afin d'éviter que la société et le salarié ne déguisent une distribution de dividendes non déductible en salaire déductible.
 - Les indemnités de départ (« **golden handshake** » dans le jargon technique) ne sont déductibles pour l'entreprise que dans la limite de €300 000.

Ex. : une indemnité de départ de €400 000 répartie sur 2 exercices tombe sous cette disposition, de sorte à ce que la base imposable de l'entreprise sera augmentée de €100 000 pour les deux années en question.

- Les dépenses relatives aux locaux et matériel (loyer, assurances, entretien). Sont seulement déductibles les **frais d'entretien** et de réparation par opposition aux dépenses d'investissement donnant lieu à un bien nouveau.
- Les **loyers** pour les locaux de l'entreprise. Le loyer fictif versé par l'entreprise à l'exploitant en raison de l'utilisation professionnelle de l'immeuble appartenant à l'exploitant est non déductible et constitue un prélèvement privé.
- Les **frais financiers** (intérêt, commission, etc.). Par contre, les intérêts des capitaux propres ou de créances consenties par l'exploitant à son entreprise constituent des prélèvements privés et ne sont pas déductibles.
- Les **impôts** réels (impôt foncier, droit d'apport, TVA, etc.) sont déductibles tandis que les impôts personnels (IR, IRC, IF) ne le sont pas, car autrement l'entreprise transférerait sur la collectivité l'impôt que le législateur voudrait voir définitivement à sa charge.

→ L'ICC, en raison des changements législatifs intervenus au fil du temps, a perdu son caractère d'impôt réel, pour devenir un impôt personnel. Normalement dès lors, l'ICC ne devrait plus être déductible de l'assiette imposable en matière de bénéfice commercial. Cette conséquence logique au regard de la nature de l'ICC ne s'applique toutefois qu'aux **sociétés opaques** où l'ICC n'est dorénavant plus une dépense d'exploitation déductible.

→ Par contre, l'ICC reste déductible en présence d'**entreprises individuelles** ainsi que de **sociétés transparentes**. La déductibilité y est justifiée par le fait que ces contribuables ne bénéficient pas de la même façon que les sociétés opaques de la diminution sensible des taux d'imposition constatée ces dernières années.

- Les **frais divers** (frais de bureau, dépenses de publicité, etc.).

► **Régime général des déductions** : les dépenses appelées dépenses d'exploitation sont déductibles (art. 45 LIR) :

- **But des frais généraux.** Ils doivent être provoqués exclusivement par l'entreprise.

→ Les **dépenses à caractère mixte**, c'est-à-dire celles qui servent à la fois

à l'entreprise et à la vie privée du contribuable, sont toutefois déductibles, dans la mesure où elles sont susceptibles d'une ventilation objective. Si elles ne peuvent pas faire l'objet d'une ventilation, leur déduction même partielle est refusée.

→ A fortiori, les charges subies par le contribuable ne sont pas déductibles si elles relèvent de sa sphère privée et constituent des **hobbys** (ou « **Liebhaberei** ») à financer par son revenu après impôt.

- **Lien avec des revenus imposables.**

→ Les frais ne doivent pas être en connexion économique avec des **revenus exonérés**.

→ Les frais ne doivent pas être localisés dans un **établissement stable étranger conventionné**. En effet, les conventions fiscales internationales excluent régulièrement les revenus des établissements stables étrangers de l'assiette imposable luxembourgeoise. L'exclusion porte tant sur les revenus positifs que négatifs de l'établissement stable. Il faut donc en pratique que les dépenses soient relatives aux activités exercées sur le territoire luxembourgeois. Ce n'est que dans l'hypothèse où l'établissement stable conventionné serait en perte que celle-ci pourrait être déduite du revenu imposable luxembourgeois.

Ex. : L'entreprise luxembourgeoise réalise un bénéfice comptable total de 100. Ce résultat a été obtenu comme suit :

- produits de l'activité luxembourgeoise :	300
- produits réalisés dans l'établissement stable :	100
- charges de l'activité luxembourgeoise :	220
- charges de l'établissement stable :	80

Le bénéfice de l'établissement stable conventionné est de $100 - 80 = 20$. Ce bénéfice est exonéré au Luxembourg, de sorte que le revenu imposable de l'entreprise sera limité au revenu de l'activité luxembourgeoise, soit $300 - 220 = 80$. Les charges de l'établissement stable ne sont pas déduites au Luxembourg, car elles font partie du revenu imposé à l'étranger.

Supposons maintenant que les charges de l'établissement stable étranger soient de 120, toutes les autres données restant par ailleurs inchangées. Dans ce cas, l'établissement stable étranger sera en pertes de $20 = 100 - 120$. Cette perte sera déductible du revenu imposable luxembourgeois qui s'établira dès lors à $(300 - 220) - 20 = 60$. Cette règle favorable pour les entreprises a été créée par la juge de l'impôt (C.A. 10 août 2005, n° 19 407, comm. WINANDY, Luxemburger Wort du 18 août 2005, p. 9) ; elle va plus loin que la jurisprudence communautaire laquelle n'exige la déduction des pertes dans le pays du siège social que dans la mesure où elles ne sont

plus susceptibles d'être prises en compte dans le pays de l'établissement stable (les « pertes finales » ; CJUE *Lidl Belgium GmbH & Co KG*, 15 mai 2008, aff. C414/06).

- **Date des frais généraux.** Sont uniquement déductibles les frais généraux se rattachant à l'exercice comptable en cours (principe de la spécialité des exercices). Les frais généraux suivent la méthode générale de la comptabilité d'engagement. L'entreprise ne peut donc déduire au titre de l'exercice N des frais généraux se rapportant aux exercices N + 1 et suivants. Par contre, il est possible d'étaler sur plusieurs années les dépenses réglées durant une année particulière mais se rapportant du point de vue économique à plusieurs années.

Ex. : L'entreprise procède en 01 aux travaux périodiques de révision de son appareil de production. Ces travaux ont lieu tous les 5 ans et portent sur un montant de 500. Si l'entreprise paie effectivement 500 en 01, il n'en reste pas moins que 4/5 de ce montant se rapportent aux exercices 02 à 05. De ce fait, seule la quote-part attribuable à l'année 01, soit $1/5 \times 500 = 100$, sera passée dans les charges de l'entreprise en 01. Un même montant de 100 sera comptabilisé chaque année durant les 02 à 05. Cela permet de rapporter à chaque exercice les coûts qui s'y rapportent, peu important leur date de décaissement.

- **Conditions de forme.** Il n'existe pas de conditions de forme particulières (p. ex. : relevé spécial) à respecter pour assurer la déduction. Il faut et il suffit que les dépenses soient inscrites correctement en comptabilité avec maintien des justificatifs à disposition du fisc en cas de demande de sa part.

AMORTISSEMENTS

► **Généralités**

- **Définition :** L'amortissement est un prélèvement effectué sur les bénéfices pour compenser, dans le patrimoine de l'entreprise, la dépréciation subie par les éléments de l'actif qui s'usent avec le temps (immeubles, machines, véhicules, etc.). Il est la constatation comptable de cette dépréciation et doit permettre la reconstitution du bien à l'expiration de sa durée probable d'utilisation.
- **Biens susceptibles d'être amortis :**

→ **Quant aux biens.** L'amortissement s'applique aux biens qui constituent des immobilisations (on n'amortit pas les stocks) et qui se déprécient : machines, installations, voitures, etc. En règle générale, les terrains ne sont pas amortissables, car ils ne se déprécient pas (exception : les carrières). Dans la catégorie des biens immobilisés se

dépréciant avec le temps, l'amortissement s'applique tant aux biens corporels (machines, etc.) qu'incorporels (fonds de commerce, brevets, etc.). Les frais d'établissement constituent un cas particulier de biens susceptibles d'amortissement. Il s'agit là de frais exceptionnels encourus en raison de la création ou de l'agrandissement de l'entreprise et ne faisant entrer aucun élément au bilan de l'entreprise (frais de notaire, droit d'apport). Ces frais sont amortissables sur une période d'une à cinq années (option).

→ **Quant à la propriété.** Seuls les biens dont l'entreprise a la propriété juridique peuvent être amortis (exclusion donc des biens pris en location, sauf certaines formes de leasing).

- **Base d'amortissement.** L'amortissement est pratiqué sur le coût d'achat du bien, ou le coût de revient si l'immobilisation a été réalisée par l'entreprise elle-même. La TVA ayant frappé le bien n'est pas amortissable, sauf si elle n'est pas récupérable pour l'entreprise.
- **Durée de l'amortissement et taux d'amortissement.** Elle n'est pas fixée par la loi mais déterminée par l'entreprise, conformément aux usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation (bâtiments industriels : 20 ans ; mobilier de bureau : 10 ans ; véhicules : 4 ans ; etc.). Le taux d'amortissement (t) s'obtient aisément sur base de la durée d'amortissement (n) : $t = 100/n$ (en %).

Ex. : Si la durée d'amortissement est de 5 ans, le taux d'amortissement sera de $100/n = 100/5 = 20\%$.

Dans un souci d'améliorer le **marché immobilier luxembourgeois**, le législateur autorise les entreprises détenant des *logements locatifs* de pratiquer un amortissement accéléré durant une période de 7 ans (l'année d'acquisition de l'immeuble étant incluse). Le taux d'amortissement accéléré est de 6%, de sorte que l'immeuble sera amorti à hauteur de 42% (= $7 \times 6\%$) à la fin de la 7^e année. Pour la période d'amortissement restante, le taux d'amortissement pratiqué sera le taux habituel. C'est ainsi que si l'entreprise estime que la durée de vie totale du bien locatif est de 36 ans, elle aura amorti 42% après 7 ans et pratiquera un amortissement de 58% sur la période restante de 29 années, soit 2% l'an.

De même, afin de favoriser l'**investissement écologique**, le législateur permet aux entreprises d'accélérer les annuités d'amortissement concernant les investissements effectués dans l'intérêt de la protection de l'environnement et de la réalisation d'économies d'énergie. La mesure consiste à permettre aux entreprises de déduire un amortissement spécial égal à 80% du total investi à ce titre durant l'exercice d'acquisition des biens. Ex. : un investissement écologique d'une durée de vie utile de 5 ans sera amorti à hauteur de 80 l'année 01, et pour 20 l'année 02, de sorte à être complètement amorti après deux années seulement. .

- **Comptabilité et début de l'amortissement.**

→ **Comptabilisation.** Dans tous les cas, l'amortissement doit être comptabilisé sous peine de ne pas pouvoir être déduit par la suite (art. 30 LIR). Donc : interdiction de différer l'amortissement.

→ **Point de départ de l'amortissement.** L'amortissement est calculé en principe à partir de la date d'achat ou de mise en service du bien. À titre de mesure de simplification, l'amortissement est calculé à partir du début de l'exercice d'acquisition, si le bien est acheté durant le 1^{er} semestre ; l'annuité d'amortissement est d'une demi-année, si le bien est acheté durant le 2^e semestre.

► **Amortissement linéaire.** Le annuel d'amortissement, appelé **annuité d'amortissement**, est calculé suivant l'une des deux méthodes suivantes : amortissement linéaire ; amortissement dégressif.

- **Définition.** L'amortissement linéaire est un amortissement réparti uniformément sur toute la période d'utilisation du bien.
- **Technique.** L'amortissement linéaire est un système d'annuités constantes, l'entreprise enregistrant chaque année un même montant d'amortissement dans sa comptabilité.

Ex. : coût d'achat 200, durée d'utilisation 4 ans ; taux d'amortissement = $100 : 4 = 25\%$; annuité d'amortissement = $200 \times 25\% = 50$.

- **Application.** L'amortissement linéaire s'applique obligatoirement aux biens qui, par nature, ne peuvent bénéficier de l'amortissement dégressif. Il s'applique facultativement aux biens qui peuvent bénéficier de l'amortissement dégressif.

► **Amortissement dégressif.**

- **Définition.** L'amortissement dégressif est une technique d'amortissement caractérisée par des amortissements élevés en début de l'utilisation du bien, les amortissements allant en décroissant au fur et à mesure des années d'utilisation.
- **Technique.**
 - **Principes généraux.** Les annuités sont calculées en appliquant un taux constant à la valeur résiduelle du bien, c'est-à-dire à la valeur non encore amortie.

Ex. : valeur d'amortissement 100, durée d'utilisation : 10 ans ; taux linéaire = $100/10 = 10\%$; coefficient 3 ; taux dégressif = taux linéaire $10\% \times 3 = 30\%$. 1^{re} annuité = $30\% \times 100 = 30$; valeur résiduelle comptable à la fin de la 1^{re} année = $100 - 30 = 70$; 2^e annuité = $30\% \times 70 = 21$; etc.

→ **Taux d'amortissement.** Le taux s'obtient en appliquant un coefficient de 3 au taux de l'amortissement linéaire ; le taux ainsi obtenu ne peut toutefois dépasser 30%.

Ex. : Une voiture est achetée pour un montant de 100 ; le taux d'amortissement linéaire est de 20%. Le taux d'amortissement dégressif est en principe de $3 \times 20\% = 60\%$. Ce taux dépassant le maximal autorisé, le taux dégressif est réduit à 30%.

Lorsqu'il s'agit de matériels et outillages utilisés exclusivement pour des opérations de recherche scientifique ou technique, le taux dégressif maximum est de 40%.

→ **Passage au linéaire.** Lorsque l'annuité dégressive devient inférieure à l'annuité linéaire calculée sur le nombre d'année restant à courir, l'entreprise peut passer au système linéaire.

Ex. : valeur d'amortissement 100, durée d'utilisation : 5 ans ; taux dégressif 30%. 1^{re} annuité = $30\% \times 100 = 30$; 2^e annuité = $30\% \times 70 (=100 - 30) = 21$; 3^e annuité = $30\% \times 49 (= 70 - 21) = 14,7$. L'annuité linéaire sur les 3 dernières années (année 3, 4 et 5) est de 11,4 [= $(49 - 14,7)/3 = 34,3/3$] et est donc retenue dès la 3^e année.

- **Application.** L'amortissement dégressif est autorisé mais non pas obligatoire. L'amortissement dégressif est uniquement applicable aux immobilisations corporelles (les immobilisations incorporelles sont donc exclues) autres que les bâtiments. Il faut encore que les immobilisations soient utilisées par le propriétaire lui-même (les immobilisations données en location sont donc exclues).

CORRECTIONS DE VALEUR ET PROVISIONS

- **Définition.** Les corrections de valeur et provisions sont des prélèvements effectués sur les bénéfices en vue de faire face à des pertes liées à des éléments d'actif (« **corrections de valeur** ») ou des charges (« **provisions pour risques** »).

et charges») non encore certaines (autrement il s'agit de dettes) mais probables (d'où la nécessité de les prévoir).

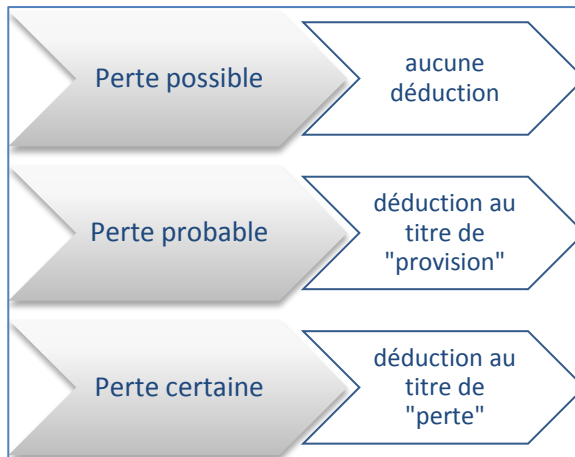
Ex. : correction de valeur du stock si le cours est inférieur au coût d'achat ; correction de valeur des titres si la valeur boursière des obligations passe en dessous du coût d'achat des titres ; provision pour risques et charges en raison d'un procès que l'entreprise perdra vraisemblablement.

► **Régime général.** Le droit fiscal admet la déduction des provisions à deux conditions :

- La déduction doit porter sur une perte ou sur une charge qui, si elle avait été certaine, aurait été **déductible comme perte ou comme charge**.

Ex. : Les dépenses de réparation sont déductibles, donc la provision pour réparations est elle aussi déductible ; l'IR n'est pas déductible, donc la provision pour IR n'est pas déductible non plus.

- La perte ou la charge doit être **réellement** probable et non pas seulement éventuelle.



- Il n'existe aucune **condition de forme** particulière en vue de la déduction de la provision (p. ex. relevé spécial). Il faut et il suffit que la réalité de la provision puisse être démontrée au fisc par tous moyens.

► **Corrections de valeur.**

- **Biens concernés.** La correction de valeur est possible pour tous les biens détenus par l'entreprise : actif immobilisé et circulant ; actif amortissable et non amortissable.

Ex. : L'entreprise a acquis la première année 1 000 actions de X au cours de 20. Au 31 décembre le cours tombe à 16. L'entreprise constate une correction de valeur à hauteur de $(20 - 16) \times 1\,000 = 4\,000$. Cette correction de valeur réduit le résultat comptable et le résultat fiscal de l'entreprise.

- **Reprise de la correction de valeur.** La correction de valeur ayant perdu sa raison d'être peut en principe être maintenue, tant que le bien provisionné ne disparaît pas du bilan de l'entreprise (p. ex. : encaissement de la créance, cession des titres). Par contre, les corrections de valeurs relatives aux participations doivent être extournées, si la cause de la correction de valeur disparaît.

Ex. : en reprenant l'exemple précédent et en supposant que le cours de l'action de X passe à 42 durant l'année, la correction de valeur n'est plus justifiée. Comme les actions détenues dans X sont de faible importance, la correction de valeur de 4 000 € constatée l'exercice précédent ne doit pas être obligatoirement extournée, car Arcelor ne constitue pas une « participation ». L'entreprise peut donc garder la correction de valeur dans ses livres au 31 décembre de l'année deux.

Si l'entreprise vend 500 actions de X l'année trois au prix de vente unitaire de €40, elle devra extourner une partie de sa correction de valeur antérieurement constituée sur ces actions. Comme elle vend 500 actions sur un total de 1 000 actions, l'extourne portera sur 50% de la correction de valeur existante. L'extourne s'élèvera donc à $50\% \times 4\,000 = 2\,000$. Cette extourne augmente le résultat comptable et fiscal de l'entreprise l'année trois. Par ailleurs l'entreprise réalise une plus-value de cession de ses actions de 10 000 [= $500 \times (40 - 20)$]. Cette plus-value augmente son revenu comptable et fiscal. Le résultat imposable l'année trois en raison des actions de X sera dès lors de : $2\,000 + 10\,000 = 12\,000$.

- **Portée de la déduction.** Si la perte se réalise, la déduction est définitive. Si elle ne se réalise pas, la provision est réintégrée dans le bénéfice.

Ex. : en restant dans l'exemple précédent et en supposant que l'entreprise vende l'année quatre le solde d'actions de X au prix de 15. Dans ce cas le solde de correction de valeur que l'entreprise avait gardé dans ses livres à la clôture de l'exercice trois, soit 2 000 (= la correction de valeur initiale de 4 000 moins l'extourne de 2 000 effectuée l'année trois), passera d'une perte probable à une perte définitive. Comme cette perte a déjà été constatée à la fin de la première année, elle n'a plus lieu d'être constatée une deuxième fois. Mais la correction de valeur initiale avait été calculée sur la base d'un cours boursier de 16. Or, le prix de vente définitif n'est que de 15. L'entreprise devra donc constater un complément de perte de $1 \times 500 \text{ actions} = 500$ dans ses livres comptables de l'année quatre.

Si l'on résume la situation d'ensemble, que faut-il retenir. L'entreprise a acheté 1 000 actions au prix de €20. Elle a vendu 500 de ces actions au prix de 40, et le solde de 500 actions au prix de 15. Son bénéfice total sur l'opération est donc de : $[(500 \times 40) + (500 \times$

15]) – (1 000 x 20) = 27 500 – 20 000 = 7 500. Ce résultat global se retrouve également en compatibilité :

- année 1 :	perte de 4 000 (correction de valeur)
- année 3 :	bénéfice de 12 000 (plus -value de cession + extourne)
- année 4 :	perte de 500 (complément de perte de 1 sur 500 actions)
- total :	bénéfice de 7 500.

► Provisions pour risques et charges.

• Généralités.

→ **Risques et charges concernés.** Uniquement des dépenses qui constituent des frais généraux ; il n'est pas possible de provisionner le renouvellement du matériel, car lorsque la dépense aura été engagée, l'entreprise disposera de biens d'investissement supplémentaires. Il n'y aura pas eu diminution de l'actif net investi de l'entreprise.

→ **Principe de la spécialité des exercices.** Les provisions doivent se rattacher au point de vue économique à l'exercice comptable qui vient d'être clôturé et non pas anticiper sur des charges futures ayant trait aux exercices à venir.

Ex. : la provision pour frais de litiges est déductible l'année 01, si la cause de ce litige probable en 02 provient d'une vente de marchandises défectueuses faite l'année 01. Par contre, il n'est pas possible de provisionner l'année 01 des travaux d'entretien de toiture qui seront sans doute faits en 02, si aucun évènement (tempête, défectuosité constatée de la toiture) justifiant la provision n'est survenu l'année 01.

• Provisions spécifiques.

→ **Provision pour hausse des prix.** Si l'entreprise anticipe une hausse des prix sur ses approvisionnements et provisionne le montant en question, la provision n'est pas déductible ; la perte sera constatée l'année d'acquisition des marchandises, donc lors d'un exercice futur.

→ **Provision pour implantation à l'étranger.** La création à l'étranger de succursales et de filiales crée parfois des coûts importants que l'entreprise voudrait le cas échéant provisionner. Comme il s'agit de coûts futurs se rapportant à des charges subies au cours des exercices suivants, la provision n'est pas déductible, car elle n'est pas rattachée à l'exercice comptable qui vient d'être clôturé.

→ **Provision pour investissement.** Elle n'est jamais déductible, car lorsque la dépense sera engagée, l'entreprise disposera d'un bien d'investissement.

CHARGES ET INVESTISSEMENTS

- ▶ **Idée de base.** Toutes les dépenses engagées par l'entreprise ne constituent pas nécessairement des charges déductibles : certaines diminuent l'actif net investi ; d'autres non. Les dépenses qui diminuent l'actif net investi constituent des charges déductibles appelées dépenses d'exploitation ; celles qui ne diminuent pas l'actif net investi constituent des dépenses d'investissement.
- ▶ **Critères.** Les critères permettant d'opposer les charges déductibles aux immobilisations et stocks sont les suivants :
 - Les charges déductibles sont toutes les dépenses qui diminuent l'actif net investi de l'entreprise, **sans contrepartie** ;
 - Les immobilisations ou stocks sont les dépenses qui entraînent l'**entrée d'un bien de substitution** à l'actif de l'entreprise.

Ex. :

L'entreprise E achète un **terrain** : le prix qu'elle décaisse ne modifie pas son actif net investi, car elle a acquis un bien en échange (le terrain). Il y a simple reconstitution de son patrimoine, mais non pas diminution de celui-ci. Tel est le cas, peu importe que l'achat du terrain soit financé par fonds propres ou par dettes. Si par contre l'achat est financé par voie de dettes portant intérêt, il y a diminution de l'actif net investi à hauteur des intérêts dus au titre de l'année en question.

L'entreprise E achète des **marchandises** qui se retrouvent en stock à la fin de l'année comptable. Le raisonnement est le même ici que pour l'achat du terrain.

L'entreprise achète des **services** sous forme d'entretien et de réparation de son parc informatique, une société spécialisée procédant à une révision des PC existants. Il n'y a pas acquisition de biens de substitution et donc diminution de l'actif net investi.

EXERCICE FISCAL

- ▶ **Principe.** Il faut découper la vie de l'entreprise en différentes tranches, appelées exercices comptables, afin de faire le point sur l'état des affaires jusqu'à cette date-là. L'existence d'un bénéfice net imposable est appréciée à la clôture de chaque exercice.
- ▶ **Durée de l'exercice.** L'exercice dure en principe 12 mois. Une période plus courte doit parfois être exceptionnellement retenue ; une période plus longue n'est jamais possible.

Ex. : Une entreprise est nouvellement créée le 1^{er} décembre 01 ; son premier exercice comptable va du 1^{er} décembre 01 jusqu'au 31 décembre 02. Pour les besoins déclaratifs,

l'entreprise devra établir un premier bilan au 31 décembre 01 (durée de l'exercice fiscal : 1 mois) et un second bilan au 31 décembre 02 (durée de l'exercice fiscal : 12 mois).

- ▶ **Point de départ et d'arrivée.** L'exercice coïncide généralement mais pas nécessairement avec l'année civile, les entreprises pouvant clôturer leur bilan de façon constante à une autre date que le 31 décembre.

BÉNÉFICE NET IMPOSABLE

- ▶ **Report de pertes.** Le découpage de la vie d'une entreprise en exercices présente un caractère à la fois nécessaire (il faut bien arrêter un solde d'opérations à intervalles réguliers) et artificiel (la rupture que constitue la fin d'un exercice ne correspond pas à la fin des opérations). Il est donc normal de reporter les déficits sur les résultats des exercices futurs pour recréer, au-delà des exercices, une continuité dans la constitution du résultat. Voilà pourquoi le bénéfice net imposable d'une année s'obtient en retranchant le report de pertes du bénéfice commercial.
- ▶ **Différents types de report de pertes.** Il faut distinguer les
 - **Report en avant.** Le report en avant (« **carry-forward** ») est l'imputation du déficit d'un exercice sur les bénéfices des exercices ultérieurs. La loi (art. 114 LIR) autorise le report en avant, sans condition de durée, pour autant que le contribuable ait une comptabilité régulière.

Ex. : L'année 01 l'entreprise subit une perte de 1 000. Cette perte sera reportée en avant sur les exercices 2 et suivants, jusqu'à épuisement du solde. Si le bénéfice de l'année 02 est de 600, l'entreprise n'aura pas de revenu imposable durant l'année en question, puisqu'elle utilisera le report de pertes pour compenser le bénéfice de l'année. Le report de pertes restant à la fin de l'année 02 s'établira dès lors à $1\ 000 - 600 = 400$. Si l'entreprise réalise un bénéfice de 700 l'année 03, son revenu imposable sera de 300, soit le bénéfice comptable de l'année 03 déduction faite du report de pertes restant à la fin de l'année 02.

	Année 01	Année 02	Année 03
Produits	1 000	1 200	1 500
Charges	1 300	1 100	1 200
Résultat comptable	./ 300	100	300

Report de pertes	0	./ 300	./ 200
Résultat fiscal	0	0	100

D'après les textes : « seul celui qui a subi la perte peut la reporter ». Le texte se réfère au contribuable pris en sa forme juridique. Comme la personnalité juridique ne change pas, malgré la cession de l'actionnariat, la cession des droits d'associé n'entraîne par principe pas la perte du report de pertes (Cour admin. 15 juil. 2010, °n 25 957). Toutefois, si la cession de tous les droits d'associé se trouve accompagné par un changement complet d'activités, et si la société dont les droits sociaux sont cédés ne dispose plus d'actifs réels, on peut supposer que la cession a été faite uniquement dans un but de réutiliser les pertes encourues auprès d'un autre contribuable. Il y aura dans ce cas abus de droit, de sorte à ce que le report de pertes sera perdu pour le repreneur de la société.

- **Report en arrière.** Le report en arrière (« **carry-back** ») est l'imputation du déficit d'un exercice sur les bénéfices d'un exercice précédent. Il n'est pas prévu en droit luxembourgeois.

FISCALITÉ DES MÉNAGES

La fiscalité des ménages comprend l'imposition des revenus suivants :

- les revenus salariaux ;
- les revenus de pensions et de rentes ;
- les revenus de l'épargne ;
- les revenus locatifs ;
- les revenus divers.

REVENUS SALARIAUX

DÉFINITION

- Les revenus salariaux (art. 95 LIR) comprennent toutes les rémunérations perçues en vertu d'un contrat de travail caractérisé par un **lien de subordination** :
 - traitements publics et privés, rémunérations des salariés, employés, cadres et dirigeants ;
 - les revenus de pensions complémentaires accordés par les entreprises dans

le cadre de la loi de 1999 sur les pensions complémentaires (2^e pilier).

- ▶ Cette catégorie comprend également les revenus des personnes exerçant une **profession en soi libérale**, lorsque le contrat qui les lie à leur employeur relève de la définition ci-dessus (ex. : médecin employé par l'hôpital).
- ▶ Les revenus des **administrateurs de sociétés** relèvent également de cette catégorie, si la rémunération est attribuée en raison de la gestion journalière de la société.

ASSIETTE IMPOSABLE

Elle comprend :

- ▶ Au titre de **revenus bruts**,
 - l'ensemble des **rémunérations** perçues durant l'année par le contribuable, quelle que soit leur dénomination (salaire mensuel, 13^e mois, gratification, bonus, les remboursements forfaitaires de frais, etc.).
 - Les revenus imposables comprennent à la fois les revenus perçus en espèces et les revenus perçus en nature (les « **avantages en nature** »). Les avantages en nature sont convertis en revenus en espèces pour leur montant réel, sauf quelques exceptions (voiture, logement, chèques repas) pour lesquels une circulaire fiscale du 10 mars 2015 (circ. LIR 104/1) prévoit des évaluations forfaitaires. Les cadeaux d'entreprise offerts en raison de l'ancienneté du salarié sont exonérés jusqu'à un plafond fonction de l'ancienneté (2 250 € pour une occupation de 25 ans au moins ; 3 400 € pour une occupation de 40 ans ; ...).
- ▶ Les **stock options** sont imposables dans la mesure où elles confèrent un avantage en nature au salarié. L'on distingue à ce sujet les :
 - les options cessibles qui sont imposables lors de l'octroi par l'employeur ;
 - les options non cessibles ou personnelles qui ne sont imposables que lors de leur exercice.

La base imposable des options cessibles est la différence entre la valeur de bourse des options au moment de leur attribution et le prix payé par le salarié pour les acquérir. Si les options ne sont pas cotées en bourse, on applique une valeur d'évaluation forfaitaire égale à 17,5% (7,5% jusqu'en 2012 inclus) de l'actif sous-jacent.

Ex. : une option cessible non cotée en bourse sur une action cotée en bourse est accordée. Au jour de l'octroi, la valeur de l'action est de 100 € deux options devant être remises afin de pouvoir convertir l'option en une action. La valeur de marché de l'actif sous-jacent est donc de 50 € (= valeur de l'action / nombre d'options nécessaires afin d'obtenir une action, soit 100/2), et la valeur de l'avantage en nature s'élèvera à $17,5\% \times 50 = 8,75$.

- ▶ Les **pensions complémentaires** versées dans le cadre de la loi de 1999 sur les pensions complémentaires subissent une retenue à la source libératoire de 20% lors de la constitution par l'employeur. Le versement ultérieur de la pension est exonéré.
- ▶ L'avantage résultant de prêts en-dessous du taux de marché accordé par l'employeur est exonéré à hauteur de 3 000 € (6 000 € en cas d'imposition conjointe) lorsque le prêt est accordé en raison de l'habitation personnelle du salarié (500 € dans les autres cas de figure).
- ▶ Les **indemnités de licenciement** pour rupture du contrat de travail (licenciement individuel), en cas de fermeture totale ou partielle d'une entreprise (licenciement collectif), dans le cadre d'un plan social. Le montant ne dépassant pas douze fois le salaire social mensuel minimum est toutefois exonéré.
- ▶ Les **frais d'obtention**.
 - **Frais réels ou forfaitaires.** La loi applique tantôt un système de déduction forfaitaire, tantôt la déduction des frais réels justifiés. La déduction forfaitaire est utilisée dans deux cas :
 - au titre de déduction forfaitaire minimale (€40) ;
 - pour les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail (€9 par an par kilomètre avec une limite annuelle de € 574, le minimum forfaitaire pour ceux qui habitent moins de 5 kilomètres de leur lieu de travail, ce qui correspondait à un montant annuel de €96, ayant été aboli pour 2013).
 - **Exemples :** Les instruments de travail s'ils servent exclusivement (ou au moins à 90%) à l'exercice de l'activité professionnelle du salarié ; les livres et périodiques ; la chambre de travail à domicile ; les frais de perfectionnement professionnel mais non pas les frais d'études.

REVENUS DE PENSIONS ET DE RENTES

DÉFINITION

Les revenus de pensions et de rentes comprennent les revenus touchés :

- ▶ en vertu d'une **ancienne occupation salariée** :
 - versés par l'État : les **pensions légales** ;
 - versés par l'employeur, mais seulement dans la mesure où elles ne relèvent pas du régime des **pensions complémentaires** tel que instauré par une loi de 1999 ;
 - en vertu d'un **contrat d'épargne-vieillesse** pour la partie touchée sous forme de rente viagère (la partie en capital étant imposée en tant que (« revenus divers »)).
- ▶ au titre de **pensions versées par le conjoint divorcé**, que le divorce ait été prononcé par consentement mutuel ou pour faute. L'imposition est toutefois limitée à €4 000, soit le montant que le conjoint débiteur peut déduire au titre de dépenses spéciales.

Ce régime s'applique obligatoirement aux pensions alimentaires constituées après le 1^{er} janvier 1998. Les époux divorcés dont les pensions ont été constituées avant cette date peuvent opter ensemble pour ce régime. À défaut, les pensions obligatoires ne seront ni déductibles auprès du débiteur, ni imposables auprès de leur bénéficiaire.

ASSIETTE IMPOSABLE

L'assiette imposable comprend les revenus en espèces comme en nature, périodiques et non périodiques. Le contribuable ayant cessé son activité professionnelle, les frais d'obtention sont généralement négligeables, de sorte que le minimum forfaitaire (€300) s'applique alors.

La rente viagère provenant d'un **contrat d'épargne-vieillesse** bénéficie d'une exonération de 50%, la partie imposable étant soumise au barème de droit commun.

REVENUS DE L'ÉPARGNE

DÉFINITION

Les revenus de l'épargne, appelés revenus de capitaux mobiliers, ne font l'objet d'aucune définition législative, mais d'une énumération limitative. Ils comprennent en substance les revenus provenant de la mise à disposition à autrui de son pouvoir d'achat.

ASSIETTE IMPOSABLE

► Revenus bruts.

- Les revenus bruts imposables comprennent les **intérêts** sous toutes leurs formes (compte à terme, obligations, prêts, etc.) ainsi que les **dividendes** perçus au cours de l'année.
- La fiscalité des ménages relevant de la théorie de la source, les **gains en capital** (ex. : plus-value de cession des actions) sont exclus de l'assiette imposable, seule une imposition éventuelle au titre de « revenus divers » étant à considérer.
- **Réductions de capital.**
 - **Principe** : Les réductions de capital constituent de simples remboursements d'apports faits auparavant par le contribuable. Ils ne constituent dès lors en principe pas des revenus imposables pour les bénéficiaires.
 - **Exception** : Toutefois, si la société qui fait le remboursement possède des réserves comptables, le remboursement de capital est requalifié à hauteur des réserves comptables en distribution de dividendes.

► Les **frais d'obtention** sont généralement négligeables :

- de sorte que le **minimum forfaitaire** (€5) vient généralement à s'appliquer ;
- si les frais d'obtention venaient à **dépasser les recettes imposables** :
 - l'excédent ne pourra **pas être compensé** avec des revenus positifs d'**autres catégories de revenus** (principe : les pertes de revenus de capitaux mobiliers ne peuvent être compensés avec d'autres revenus) ;
 - mais il pourra être **compensé avec d'autres revenus de capitaux**

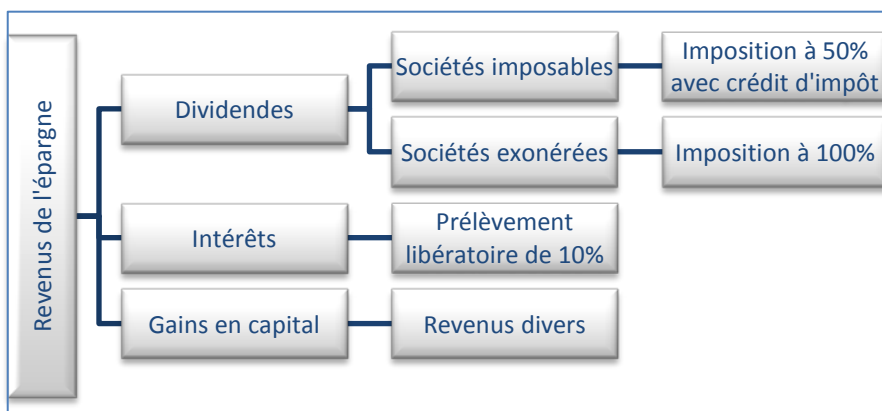
mobiliers, même de nature différente (principe : compensation au sein de la catégorie jusqu'au montant 0) ;

→ la seule exception à cette règle est l'excédent de frais d'obtention subi par les **associés-gérants de sociétés de capitaux** dans laquelle ils détiennent une participation importante. Comme la cession de la participation importante déclenchera une charge fiscale pour le cédant, il est logique de l'autoriser à déduire en quelque sorte par anticipation les frais d'obtention subis en raison de cette participation.

Ex. : Le contribuable « C » acquiert une participation importante dans SÀRL-Lux dont il est également l'associé gérant. La participation est financée au moyen d'un emprunt bancaire de 1 000 entraînant une charge d'intérêts annuelle de 50. Les dividendes versés annuellement par SÀRL-Lux s'élèvent à 30. L'excédent de frais d'obtention de 20 est déductible au sein de la catégorie de revenu capitaux mobiliers, et, en cas de perte subsistante, avec les revenus positifs des autres catégories de revenu. La déduction est conditionnée par l'associé gérant tirant plus de 50% de ses revenus professionnels d'une occupation au sein de la société. Il s'agit de faciliter par cette mesure la reprise des entreprises familiales.

RETENUE À LA SOURCE ET IMPOSITION PAR VOIE D'ASSIETTE

► **Dividendes.** Il faut distinguer selon que les dividendes proviennent de sociétés résidentes ou non-résidentes :



- **Dividendes de sociétés résidentes :**
 - **Sociétés normalement imposables.**

Les sociétés normalement imposables doivent prélever une retenue à la source de 15% sur le montant des dividendes bruts versés, l'associé n'encaissant que le montant net de 85%. La retenue à la source n'est pas libératoire, mais constitue un acompte à faire valoir sur la dette d'impôt de l'associé (un excédent n'est cependant pas restituable).

Les dividendes ayant toutefois déjà subi l'impôt au niveau de la société, la double imposition économique est atténuée en ce sens que le dividende brut de 100% n'est imposable qu'à hauteur de 50%, d'où le nom de système du « **demi-dividende** ». Le taux marginal d'imposition du contribuable étant de 39%, la charge fiscale effective du dividende dans les mains de l'associé se calcule comme suit : dividende brut x 50% x 39% = 19,5% dividende brut. Comme l'associé a déjà subi une retenue de 15%, il paiera un impôt additionnel par voie d'assiette de 19,5% - 15% = 4,5% du montant du dividende brut.

→ **Sociétés exonérés.**

Il s'agit d'abord des SPF, mais surtout des organismes de placement collectif (SICAV, FCP, etc.). Ces sociétés ne subissant pas d'impôt, il n'y a aucun lieu d'éliminer la double imposition des dividendes au niveau des associés. L'intégralité du montant brut du dividende est de ce fait imposable au taux marginal d'imposition des associés. À noter que la loi fiscale ne prévoit pas de retenue à la source.

• **Dividendes de sociétés non-résidentes :**

→ Le régime des sociétés résidentes normalement imposables s'applique aux dividendes perçus de **sociétés de capitaux imposables de l'Union Européenne** (ex : une UK Plc, une GmbH). Il en est de même si la société distributrice se trouve dans un **pays conventionné** et y est **imposable** de manière comparable à ce qui se passe au Luxembourg (une USA Inc., mais non pas une Delaware LLC car celle-ci ne paie pas d'impôts).

→ Le régime des sociétés résidentes exonérées s'applique aux dividendes perçus en provenance de sociétés non-résidentes autres que celles-ci avant. Pour l'essentiel il s'agit de dividendes en provenance de sociétés établies dans des « paradis fiscaux » (ex : dividendes versés par une BVI).

► **Intérêts.** Il faut distinguer selon que le revenu bénéficie ou non du régime

d'imposition libératoire :

- **Régime du prélèvement libératoire.** Il s'applique la plupart du temps.
 - **Revenus visés.** Il s'agit des intérêts versés par certains agents payeurs en raison de comptes d'épargne, comptes à terme, obligations et bons de caisse détenus par le contribuable. Les revenus des fonds d'investissement (SICAV) ne sont en principe pas concernés ; ils donnent lieu au versement de dividendes ainsi qu'à la perception de gains en capital. Les revenus des fonds d'investissement de type monétaire sont toutefois soumis au régime du prélèvement libératoire. Un fonds d'investissement sera « monétaire » s'il détient des créances pour plus de 25% de ses actifs.
 - **Localisation de l'agent payeur.** Afin de pouvoir bénéficier du régime du prélèvement libératoire, il faut que l'agent payeur se trouve soit au Luxembourg, soit dans un autre pays de l'Union européenne, ou encore dans un pays parti à l'accord de l'Espace économique européen. Ne sont par contre pas visés les revenus d'intérêts versés par des agents payeurs établis dans des pays tiers ; ces revenus sont imposables au taux de droit commun.
 - **Retenue libératoire de 10%.** Si le montant annuel des intérêts dépasse €250 par personne du foyer fiscal (donc €1000 pour une famille avec deux enfants), l'agent payeur prélèvera une retenue à la source de 10%. Cette retenue à la source est libératoire, en ce sens qu'elle vaudra imposition définitive. Les revenus soumis à retenue ne sont dès lors plus renseignés sur la déclaration fiscale du contribuable et n'influent pas non plus sur le taux d'imposition applicable aux autres revenus. Lorsque l'agent payeur se trouve au Luxembourg, ce sera lui qui prélèvera la retenue à la source. Dans les autres cas de figure, il appartiendra au bénéficiaire du revenu lui-même de déclarer et de verser l'impôt au Trésor public (on ne saurait en effet imposer au Luxembourg des obligations fiscales à des organismes établis ailleurs).
- **Régime de l'imposition par voie d'assiette.** Les intérêts qui ne sont pas imposables sous la forme d'un prélèvement libératoire sont imposables par voie d'assiette. Ils sont intégralement imposables mais bénéficient d'un abattement de revenu de € 500 (€ 000 pour les époux).

REVENUS LOCATIFS

DÉFINITION

Les revenus locatifs comprennent les revenus :

- ▶ de **propriétés immobilières** bâties ou non bâties, meublées ou données en location à nu, détenues seul ou en indivision, directement ou indirectement au travers d'une société transparente, à condition toutefois de ne pas figurer à l'actif d'une entreprise ;
- ▶ de **propriétés mobilières** corporelles (ex. : location d'une voiture) ou incorporelles (ex. : droits d'auteur).

ASSIETTE IMPOSABLE

- ▶ Les **revenus bruts imposables** comprennent :

- les recettes encaissées en cours d'année.
- Il faut y ajouter la **valeur locative de l'habitation** occupée par le propriétaire ; c'est le seul cas d'imposition d'un revenu fictif appelé par les économistes « revenu imputé ». En raison de son mode de calcul la valeur locative est plutôt symbolique.

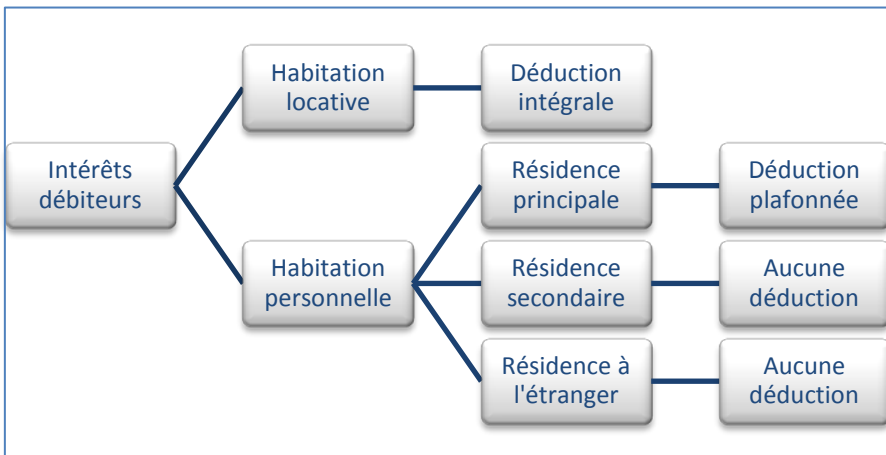
La valeur locative est obtenue en multipliant par un taux de 4% (jusqu'à une valeur unitaire de 3 800 €) ou de 6% (à partir de 3 800 €) la valeur unitaire de la maison. La valeur unitaire étant basée sur les prix de 1940, la valeur unitaire reste très modique. Lorsque la maison est située à l'étranger, la valeur unitaire est fixée forfaitairement à 2 500 €

- ▶ Les **frais d'obtention** sont parfois importants. Le contribuable peut choisir
 - entre une déduction forfaitaire de 35% avec un maximum annuel de € 700, et
 - une déduction des frais réels pour les immeubles donnés en location : amortissement, frais non remboursés (électricité, chauffage, eau, nettoyage, etc.), l'IFO, les frais de gérance. Ces frais lorsqu'ils concernent des dépenses importantes d'entretien et de réparation peuvent, sur demande, être étalés par fractions égales, sur une période de 2 à 5 ans.

Ex : remise en état de la toiture, de la façade, canalisations, installation électrique, réparation du chauffage central, ...

► Le traitement fiscal des **intérêts débiteurs** est nuancé :

- Les intérêts débiteurs en rapport avec l'acquisition ou la construction de l'**immeuble donné en location** sont intégralement déductibles.
- Les intérêts débiteurs en rapport avec l'acquisition ou la construction de l'immeuble habité par le contribuable (l'**habitation « principale »**) ne sont déductibles que dans la limite de certains plafonds. Les plafonds déductibles sont fonction de la date d'acquisition de l'immeuble (le plafond augmente si l'immeuble a été acquis après 1990) et de la situation familiale du contribuable (le plafond augmente avec le nombre d'enfants). Si le contribuable est marié avec deux enfants à charge et habite dans un immeuble acquis après 1990, le plafond est de € 000 (= 4 x € 500).
- Les intérêts débiteurs en rapport avec l'acquisition ou la construction de l'immeuble habité occasionnellement par le contribuable (l'**habitation « secondaire »**) ne sont jamais déductibles.
- Les intérêts débiteurs en rapport avec l'acquisition ou la construction d'**immeubles situés à l'étranger** sont déductibles si le revenu locatif est lui-même imposable au Luxembourg. Généralement, l'immeuble se trouve dans un pays ayant signé une convention fiscale avec le Luxembourg, aux termes de laquelle l'immeuble est exclusivement imposable dans le pays de situation de l'immeuble. Dans ce cas-là, les intérêts financiers subis par le contribuable ne peuvent être déduits qu'à l'étranger.



► Le propriétaire pourra également déduire un **amortissement** pour usure pour les biens immobiliers autres que les terrains.

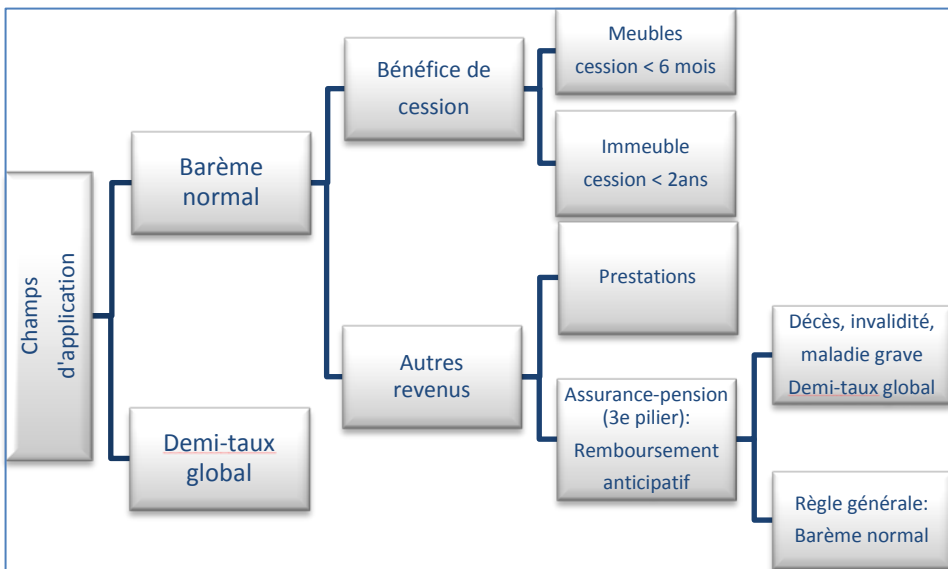
- La **base d'amortissement** est fixée :

- Au triple de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1941 pour les immeubles acquis avant 1941 ;
- au prix d'acquisition pour les autres immeubles.
- Le **taux d'amortissement** est de :
 - 2,5% pour les immeubles acquis avant 1941
 - 6% pour les immeubles à usage locatif privé détenus depuis moins de 60 ans, 2% pour les immeubles acquis depuis moins de 60 ans, 3% pour ceux qui sont détenus depuis plus de 60 ans ;
 - Les taux de 6%, 2% et de 3% deviennent 1,5%, 2% et 3% si la location se fait au profit dans le cadre d'un usage professionnel (p.ex. : location à un avocat).

REVENUS DIVERS

DÉFINITION

Les revenus divers (art. 99 LIR) sont limitativement énumérés par le législateur et comprennent les revenus suivants :



- **Bénéfice de spéculation** : il s'agit là des plus-values de cession

- d'**immeubles** détenus depuis moins de 2 ans ;
- de **meubles** détenus depuis moins de 6 mois ;
- de biens meubles et immeubles où **la cession précède l'acquisition**.

► **Plus-values de cession de participations importantes** : il s'agit là

- des plus-values de **cession** (vente, échange) et opérations y assimilées (liquidation, fusion, scission)
- portant sur des **actions** et parts sociales détenues dans des organismes à caractère collectif, en pratique principalement les sociétés de capitaux (mais non pas les parts sociales de sociétés de personnes)
- dont le propriétaire détient :

→ **10%** au moins du capital social.

→ Le pourcentage de détention est calculé par rapport au **foyer fiscal**. Les titres détenus par le biais d'une entreprise individuelle ainsi que d'une société de capitaux détenue à hauteur de 50% au moins par le cédant sont également à prendre en compte en vue du calcul du **pourcentage de détention**.

Ex. : X détient 7% de SA en direct et 60% dans une SARL qui elle-même détient 50% dans la SA. Dans ce cas, X détient $7\% + (60\% \times 50\%) = 37\%$ dans la SA.

► **Plus-values à long et moyen terme**. Elles comprennent

- les plus-values de cession relatives à des immeubles
- autres que la résidence principale du contribuable (gain hors champ)
- détenus depuis plus de 2 ans (sinon il s'agit d'un gain spéculatif).

Jusqu'au 31 décembre 2014 inclus, ces gains en capital pouvaient être réalisés en différé d'imposition, si le contribuable décidait de réinvestir la plus-value sur des biens immobiliers locatifs de remplacement nouvellement construits.

Ex. : le contribuable vend une maison pour 1000 (coût d'achat 400) ; la plus-value de 600 est réinvestie sur une nouvelle maison coûtant 900. L'imposition de la cession ne sera pas évitée au final, car la plus-value réinvestie réduit le coût d'achat de la nouvelle maison qui sera dès lors de 300 (= 900 - 600). Si le contribuable vend par la suite la nouvelle maison, mettons au prix de 900, il sera imposé sur 600 (=900 - 300), soit le montant de la plus-value initiale.

Ce système de transfert des plus-values en différé d'imposition a été abrogé en raison d'une procédure d'infraction initiée par la Commission, celle-ci estimant que le emploi devrait également être possible sur des immeubles situés à l'étranger.

- ▶ **revenus de prestations non comprises dans d'autres catégories de revenu.** L'accent est mis sur la « prestation » (commissions, travaux occasionnels, ...), de sorte que le gain au loto continue à échapper à l'impôt ;
- ▶ prestations résultant d'un **contrat de prévoyance-vieillesse** (3^e pilier) visés à l'article 111bis LIR.

ASSIETTE IMPOSABLE

La qualification influe sur le calcul de l'assiette imposable :

- ▶ **Bénéfice de spéculation** : Le bénéfice est égal au prix de vente obtenu moins le coût d'achat du bien vendu. Le barème ordinaire est applicable. Les pertes sont négligées, sauf à les compenser avec des bénéfices de spéculation. La fiscalité des ménages étant une fiscalité de caisse, il n'est pas possible de déduire des corrections de valeurs en raison d'une chute des cours boursiers, car la perte n'est que latente.
- ▶ **Plus-value de cession de participations importantes.** Le bénéfice est égal au prix de vente obtenu moins le coût d'achat du bien vendu. Cependant, le barème ordinaire est remplacé par une imposition à un taux de faveur : il y a mise en compte du demi-taux global, c.-à-d. d'un taux d'imposition égal à la moitié du taux d'imposition moyen du contribuable

Ex. : X réalise une plus-value de cession importante de 1 000. Ses autres revenus s'élèvent à 4 000. L'impôt à payer pour un revenu de 5 000 est de 1 500. Donc le taux moyen d'imposition est de $1\,500 : 5\,000 = 30\%$. La plus-value de cession est imposée au taux de 15%.

PV de cession	1 000
Autres revenus	4 000
Revenu total	5 000
Impôt sur revenu total	2 000
Taux moyen d'imposition (= $2000/5000$)	40%
Demi-taux global	20%
Impôt dû sur revenu ordinaire («= $40\% \times 4000$ »)	1 600
Impôt dû sur PV de cession (= $20\% \times 1000$)	200

Impôt total	1 800
-------------	-------

► **Plus-values à long et moyen terme.** Le bénéfice est toujours égal au prix de vente obtenu moins le coût d'achat du bien vendu. Toutefois, le contribuable bénéficie de deux dispositions favorables conjuguant leurs effets :

- Le **coût d'achat** est réévalué au moyen de coefficients légaux destinés à tenir compte de l'inflation.
- Le bénéfice ainsi dégagé est soumis à l'impôt sur base du **demi-taux global**.

Ex. : prix de vente de l'immeuble : 10 000 ; coût d'achat historique : 2 000 ; coefficient de réévaluation : 3,5 ; taux moyen d'imposition : 40% ; impôt dû sur la vente de l'immeuble : base imposable = $10\,000 - (3,5 \times 2\,000) = 3\,000$; impôt dû = $1/2 \times 40\% \times 3\,000 = 600$.

► **Contrats de prévoyance-vieillesse.**

- Les contrats de prévoyance vieillesse sont des contrats portant sur une durée d'au moins **dix ans** et où le remboursement du capital versé par l'épargnant a lieu au plus tôt à l'âge de soixante ans du souscripteur. Sont visés tant les produits offerts par les banques que par les entreprises d'assurances. Les contrats de prévoyance vieillesse sont imposés au demi-taux global. Il en est de même du capital touché avant cette date en raison du décès de l'épargnant ainsi que du capital qui est remboursé anticipativement en raison d'une invalidité ou d'une maladie grave de l'épargnant.
- Les contrats de prévoyance vieillesse où l'épargne accumulée n'est pas remboursée de manière à profiter de l'imposition au demi-taux global sont imposables au **taux de droit commun**.

► **Exonérations.** La cession de la maison d'habitation privée du contribuable n'est pas visée par le législateur et reste donc hors du champ de la LIR.

- Seule la **résidence principale** bénéficie de cette exonération.
- Ne sont pas visées par contre les **résidences secondaires**, c.-à-d. les maisons que le contribuable utilise de façon accessoire (maison de weekend, etc.).

► **Abattements.** Les plus-values de cession de participations importantes et les plus-values à long et moyen terme bénéficient d'abattements (art. 130 LIR) à déduire de l'assiette imposable avant l'application du barème :

- €50 000 (€100 000 en cas d'imposition collective) ;

- €75 000 (€150 000 en cas d'imposition collective), s'il s'agit d'un immeuble bâti acquis par voie de succession en ligne directe.

IMPOSITION DU REVENU DANS UN CONTEXTE INTERNATIONAL : LA TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT

Il faut distinguer les résidents et les non-résidents.

RÉSIDENTS

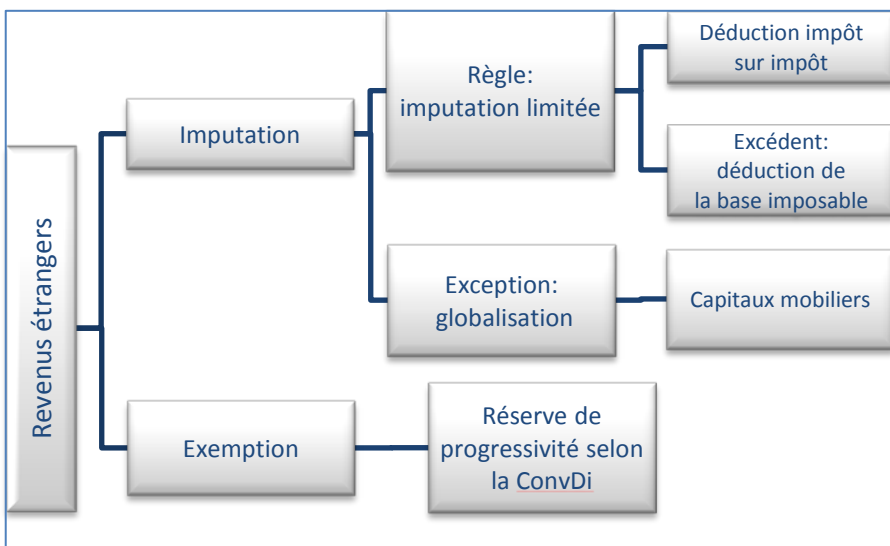
Les résidents sont imposables sur leurs revenus mondiaux (« **obligation fiscale illimitée** »). Ce principe peut être écarté par les conventions fiscales internationales :

ABSENCE DE CONVENTION FISCALE INTERNATIONALE :

Le revenu étranger est imposable, l'impôt subi à l'étranger étant déduit (« **imputé sur** ») de l'impôt payable au Luxembourg. Les règles suivantes sont à observer :

- ▶ l'impôt étranger n'est imputable que dans la limite de l'impôt luxembourgeois prélevé sur ce revenu (« **méthode de l'imputation limitée** ») ;
- ▶ le calcul du montant imputable est à faire État par État, exception faite des revenus de capitaux mobiliers qui peuvent faire l'objet d'une **globalisation** ;
- ▶ l'impôt étranger qui ne peut être imputé (« **l'excédent d'impôt étranger** ») est déductible du revenu imposable.

Ex. : X perçoit des revenus de 2 pays non conventionnés : A (1 000) et B (1 500). Supposons que le taux d'imposition moyen de X soit de 40%, ce taux étant calculé en tenant



compte de ses revenus mondiaux avant impôts. X a subi un impôt de 300 dans A (son revenu net y est de 700) et de 750 dans B (son revenu net est de 750). X peut théoriquement imputer $40\% \times 1\,000$ au titre d'impôt du pays A, soit 400. Ce montant dépasse l'impôt effectivement subi dans A, de sorte que tout l'impôt est imputable. X peut déduire jusqu'à $40\% \times 1\,500$ au titre d'impôt du pays B, soit 600. L'impôt subi dans B est de 750 ; cet impôt sera imputable à hauteur de 600 et déductible à hauteur de 150.

EXISTENCE D'UNE CONVENTION FISCALE INTERNATIONALE

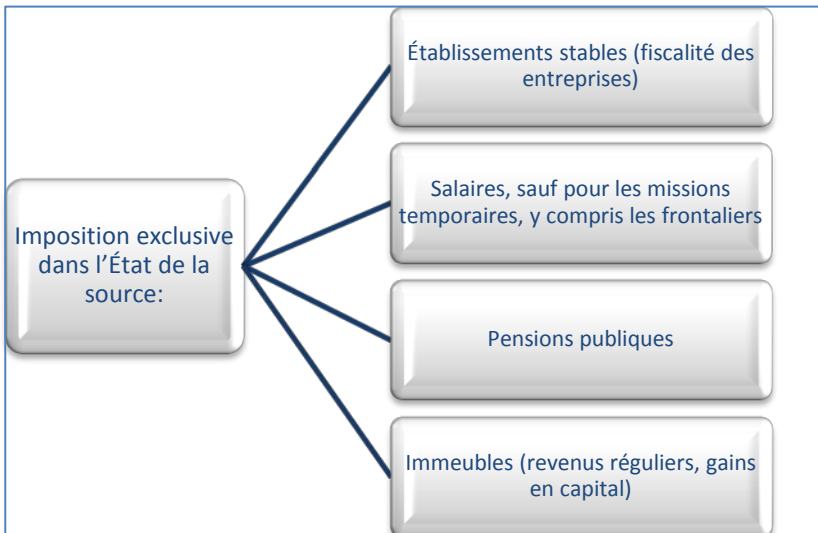
La convention fiscale prévoit 2 méthodes :

- ▶ Lorsque l'État de la source a un pouvoir d'imposition exclusif, l'État de résidence renonce à imposer le revenu. La renonciation à imposer appelée « exonération » ou « exemption » peut prendre deux formes :
 - L'**exemption intégrale** interdit à un État de prendre en considération, de quelque manière que ce soit, les éléments imposables dans l'État de la source.

Ex. : supposons le contribuable C percevant des revenus de 1 000 au Luxembourg et de 500 en Allemagne. Si l'impôt dû pour un revenu de 1 000 est de 200, l'impôt passant à 500 en présence d'un revenu de 1 500, l'impôt luxembourgeois s'élèvera à 200.

- L'**exemption avec clause de progressivité** permet à chaque État de tenir compte de l'ensemble des revenus du contribuable pour fixer le taux de l'impôt à percevoir, tout en limitant l'assiette imposable aux seuls revenus non exonérés.

Ex. : dans l'exemple précédent le taux d'imposition de C est de $30\% (= 500/1\,500)$ et sera appliqué à une assiette imposable de 1 000, ce qui donne un impôt de 300 à payer au Luxembourg.



Le Luxembourg suit cette deuxième méthode dans toutes ses conventions fiscales, pour les revenus positifs et négatifs étrangers. En cas de pertes à l'étranger on parle de « **réserve de progressivité** ».

Ex. :

1. le revenu indigène est de 1 500, les pertes immobilières étrangères dans un pays conventionné sont de 500. Le barème d'imposition prévoit un taux d'impôt de 20% pour un revenu de 1 000, et de 30% pour un revenu de 1 500. Dans ce cas, on applique le taux de 20% (celui du revenu mondial), au seul revenu imposable au Luxembourg, soit à 1 500. L'impôt à payer est de 300 (= 20% • 1 500).
2. Même exercice, sauf que le contribuable est soumis à l'IRC. L'IRC étant de type barème proportionnel, la réserve de progressivité n'aura pas d'impact (tant que les pertes étrangères ne dépassent pas les bénéfices imposables).

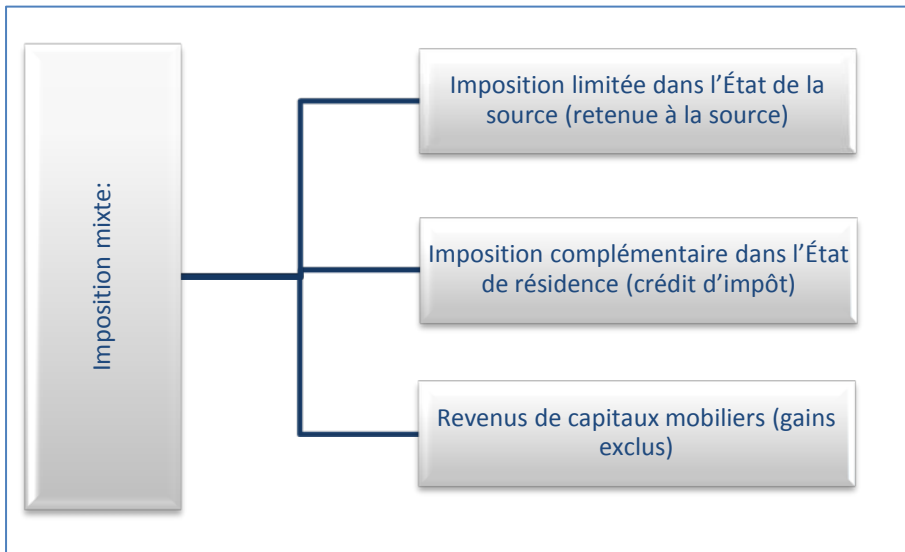
► Lorsque le **pouvoir d'imposition** est partagé, le Luxembourg en tant qu'État de résidence déduit de son impôt calculé le montant de l'impôt effectivement acquitté dans l'autre État en raison de ce revenu. Ce système dit de l'« imputation » connaît lui-même deux variantes :

- le **système de l'« imputation intégrale »** consistant à déduire l'impôt étranger de l'impôt calculé au Luxembourg, que l'impôt prélevé à l'étranger soit supérieur ou inférieur à l'impôt correspondant prélevé au Luxembourg.

Ex. : si dans l'exemple précédent l'Allemagne prélève un impôt de 300 sur le revenu de 500 perçu par C en Allemagne, l'impôt calculé au Luxembourg s'élèvera à 500, l'impôt dû n'étant que de 200 (soit les 500 calculés moins les 300 payés en Allemagne).

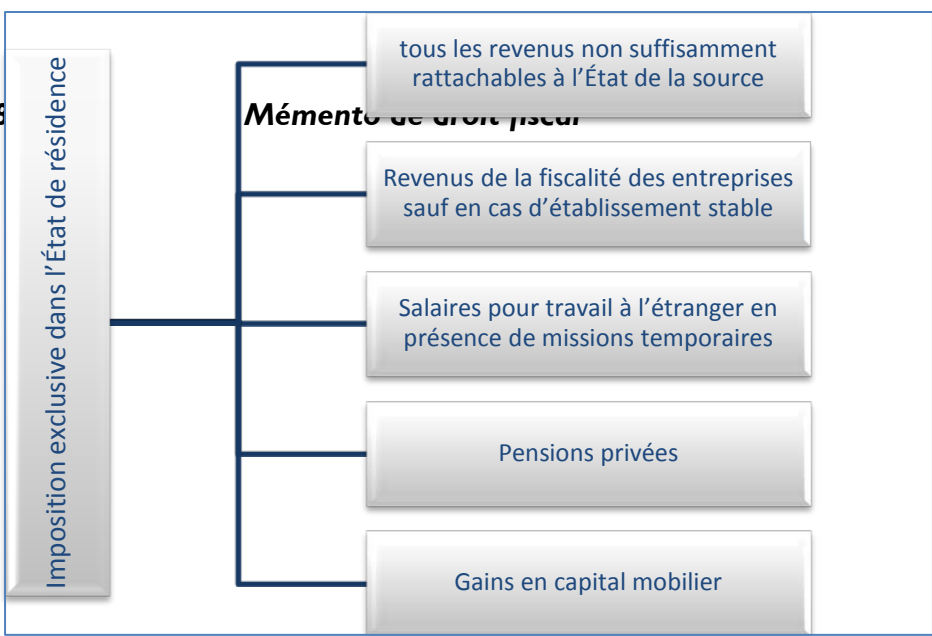
- le **système de l'« imputation limitée »** appelé ainsi parce que la déduction est limitée à la fraction de l'impôt indigène qui correspond aux revenus perçus à l'étranger.

Ex. : dans l'exemple précédent le taux d'imposition moyen de C est de 30% (= 500/1500). De ce fait, l'impôt allemand de 500 est imputable à hauteur de 150 (= 30% x 500), de sorte que l'impôt exigible au Luxembourg est de 350 (soit les 500 calculés déduction faite des 150 imposables).



Le Luxembourg retient cette deuxième méthode dans toutes ses conventions fiscales internationales.

- **Imposition exclusive dans l'État de résidence.** Lorsque le rattachement économique du revenu avec l'État de la source est jugé insuffisant, la convention élimine tout pouvoir d'imposition, exclusif et même limité, à l'État de la source, de sorte que l'État de résidence imposera le revenu comme s'il



s'agissait d'une opération purement interne.

NON-RÉSIDENTS

PRINCIPES GÉNÉRAUX :

- ▶ Les non-résidents sont soumis à l'impôt luxembourgeois en raison de leurs revenus de source luxembourgeoise (principe de la **prise en compte limitée de leur capacité contributive objective**). Leur situation personnelle (prise en compte limitée de leur capacité contributive subjective) est largement négligée, ceci étant l'affaire de l'État de résidence.
- ▶ Les non-résidents subissent dans la mesure du possible l'impôt par la voie de la **retenue à la source**.

REVENUS IMPOSABLES OU LA CAPACITÉ CONTRIBUTIVE OBJECTIVE

Ils sont limitativement énumérés et visent des revenus que l'on peut considérer comme ayant été générés sur le territoire luxembourgeois (art. 156 LIR) :

Revenus du travail

- ▶ Les **salariés** sont imposables au Luxembourg sur base du régime de la **retenue à la source**. Celle-ci étant calculée en fonction de l'extrapolation du revenu

mensuel sur une base annuelle, il se peut fort bien que le retenue mensuelle excède l'impôt effectivement du, par exemple parce que la salarié ne travaille que durant quelques mois de l'année au Luxembourg (ex : le salarié travaille durant 6 mois au Luxembourg ; il s'ensuit que la retenue est calculée sur base d'un revenu égal au double du revenu annuel effectif du contribuable). Lorsque le salarié ne perçoit pas d'autres revenus professionnels durant l'année, ni au Luxembourg, ni à l'étranger, l'excédent d'impôts retenu à la source lui sera restitué.

- ▶ Si le salarié a encaissé des revenus professionnels au Luxembourg comme à l'étranger durant l'année concernée, il pourra opter pour une **imposition d'après le régime des résidents** à condition que ses revenus professionnels luxembourgeois soient de 90% au moins de ses revenus professionnels totaux. L'idée poursuivie ici est d'éviter toute discrimination avec les résidents luxembourgeois, ce qui serait contraire au droit communautaire. Les revenus étrangers ne seront évidemment pas imposables au Luxembourg mais influenceront le taux d'imposition applicable aux revenus imposables au Luxembourg ; c'est la méthode de l'exemption avec clause de progressivité (ex : le salarié allemand travaille durant les mois de janvier à juin en Allemagne, et depuis lors au Luxembourg. S'il opte pour l'imposition en tant que résident, le revenu allemand sera intégré dans l'assiette luxembourgeoise pour la détermination du taux d'imposition, tout en restant exonérée).
- ▶ Les **pensions et rentes** versées par des caisses publiques luxembourgeoises.

Revenus du capital

Les revenus du capital sont généralement imposables par voie de retenue à la source :

- ▶ les **dividendes** versés par des sociétés luxembourgeoises sont en principe soumis à une retenue à la source au taux de 15%.
 - Le taux de 15% s'applique en principe dans les conventions fiscales internationales si la participation reste inférieure à 25%. En présence de participations de 25% au moins le taux passe la plupart du temps à 5% dans la convention fiscale internationale.
 - Dans un souci de rendre le Luxembourg plus attractif encore pour l'implantation de sociétés holding, la retenue à la source est éliminée si la société non-résidente remplit trois conditions : elle doit être résidente d'un pays conventionné ; elle doit y être pleinement imposable à un impôt correspondant à l'IRC ; enfin, elle doit détenir une participation, soit de

10% dans le capital de la société distributrice, soit d'un coût d'achat de €1 200 000 au moins.

- Par voie d'exception, certains organismes limitativement énumérés versent leurs dividendes sans retenue à la source. Il s'agit essentiellement des SICAF et SICAF (sauf ceux tombant sous le régime du versement d'intérêts ci-après) et des holdings 1929. Cela ne décharge cependant pas pour autant leurs bénéficiaires de soumettre les revenus ainsi perçus à l'impôt dans leur pays de résidence
- les **intérêts** versés dans la fiscalité des ménages aux épargnants résidents de l'Union européenne étaient longtemps imposables par voie de retenue à la source. Celle-ci était fixée à 35% à partir du 1^{er} juillet 2011. Les intérêts versés dans le cadre de la fiscalité des entreprises, notamment les intérêts versés aux entreprises associées, ne subissaient par contre pas de retenue à la source (directive 2003/49/CE du Conseil de l'Union européenne du 3 juin 2003). Avec effet au 1^{er} janvier 2015, la retenue à la source a été remplacée par un échange de renseignements automatique, sauf pour les résidents luxembourgeois qui continueront à bénéficier du taux libératoire de 10%.
- Les dividendes versés par certains organismes de placement collectif (« **OPCVM** ») sont requalifiés en « intérêts » et rentrent donc dans le cadre de l'échange de renseignements automatique. Il s'agit détenant directement ou indirectement à plus de 25% des créances générant des intérêts. Le régime des « intérêts » est également appliqué aux rachats d'achats dans ces OPCVM.
 - Les intérêts provenant de **prêts participatifs** sont également imposables. Sont visées tant les parts de bénéfice touchées par le bailleur de fonds rémunéré en proportion du bénéfice que les intérêts d'obligations participantes.
 - Le premier terme vise celui de l'associé occulte dans la **société en participation** : l'associé apparaît comme créancier vis-à-vis des tiers, tout en ayant le statut d'associé dans les relations internes avec le gérant de l'affaire. À la différence toutefois de la société en participation, le bailleur de fonds ne participe qu'aux revenus courants de l'entreprise, et non pas également au bénéfice de liquidation.
 - Les **obligations participantes** sont celles qui donnent droit, en dehors de l'intérêt fixe, à un intérêt supplémentaire variable en fonction du bénéfice distribué par le débiteur.

→ Les **intérêts hypothécaires** ne sont par contre pas soumis à imposition au Luxembourg.

- ▶ Les revenus de mise à disposition de la **propriété intellectuelle et industrielle** (redevances pour usage de droits d'auteur et autres droits visés par la convention de Berne de 1886 sur les œuvres littéraires et artistiques ; redevances pour usage de brevets, de marques de fabrique et droits analogues), ne subissent plus de retenue à la source (depuis le 1^{er} janvier 2004). Il en est de même des revenus ainsi versés aux SPF. Les loyers versés en raison de contrats de **leasing** portant sur des équipements industriels et commerciaux échappaient déjà par le passé à la retenue à la source luxembourgeoise.
- ▶ Les revenus de **location immobilière** (loyers, emphytéose, droit de superficie, etc.), si les immeubles se trouvent au Luxembourg. Les revenus locatifs mobiliers ne sont pas imposables au Luxembourg.
- ▶ Les **plus-values immobilières**, si les immeubles se trouvent au Luxembourg.
- ▶ Les plus-values relatives à des cessions de **participations importantes**,
 - si la cession a lieu endéans les **6 mois** de l'acquisition ;
 - à défaut, si le cédant a été un résident fiscal luxembourgeois pendant 15 années au moins et à la condition supplémentaire qu'il ait cédé sa participation endéans les 5 ans de son **changement de résidence** ;
 - toutefois, les cessions de participations importantes dans des **OPC** (FCP, SICAV, SICAF, SIF), des **SICAR** ou des **SPF** ne sont jamais imposables au Luxembourg.

Revenus mixtes

- ▶ les **activités commerciales** exercées au Luxembourg moyennant un établissement stable ainsi que les activités luxembourgeoises d'artistes et de sportifs (même s'ils n'entretiennent pas d'établissement stable au pays).

Les **artistes** et les **sportifs** sont soumis à une imposition libératoire de 10% du montant brut de leurs revenus professionnels de source luxembourgeoise, c.-à-d. pour les revenus qu'ils perçoivent en raison d'activités sportives exercées sur le territoire luxembourgeois (ex. : la joueuse de tennis professionnelle participant au tournoi annuel d'octobre à la Kockelscheuer). L'imposition est libératoire sauf si le non-résident demande à être imposé par voie d'assiette.

- ▶ les **activités agricoles** réalisées par l'intermédiaire d'une exploitation agricole située au Luxembourg ;
- ▶ l'exercice au Luxembourg d'une **profession libérale** ;

PASSAGE À LA CAPACITÉ CONTRIBUTIVE SUBJECTIVE

- ▶ Le **droit communautaire** empêche la discrimination fiscale des ressortissants d'autres États membres.
 - Le traité de Rome interdit la **discrimination fiscale basée sur la nationalité**. La jurisprudence communautaire a rappelé de façon constante qu'une différence de traitement arbitraire entre les **résidents** et les **non-résidents** pouvait, dans ses effets pratiques, être équivalente à une discrimination fiscale basée sur la nationalité, les non-résidents étant la plupart du temps des ressortissants étrangers.
 - La jurisprudence communautaire rappelle également de façon constante que résidents et non-résidents ne se trouvent en principe pas dans la même situation au regard de l'impôt. L'État de la source, ici le Luxembourg, n'impose en effet qu'une partie de la capacité contributive objective du contribuable. L'État de la source peut de ce fait faire abstraction des éléments subjectifs propres au contribuable ; ceux-ci seront en effet pris en considération par l'État de résidence, ensemble avec les autres revenus imposables du contribuable. Il n'en est cependant pas ainsi si **le contribuable perçoit l'essentiel de ses revenus dans l'État de la source**. Dans ce cas, en effet, le contribuable se trouve dans une situation suffisamment proche de celle d'un résident pour lui être assimilé au regard de son statut familial et autre.
- ▶ Le Luxembourg a transposé le droit communautaire en distinguant **trois catégories de contribuables** non-résidents :
 - Les contribuables percevant **au moins 90%** de leurs revenus mondiaux (revenus luxembourgeois et revenus étrangers) au Luxembourg. Ils sont assimilés sur option aux résidents (art. 157ter LIR) : imposition collective des époux, imposition du revenu mondial, boni pour enfant, déduction intégrale des charges du revenu global.
 - Les contribuables percevant **au moins 50%** (mais moins de 90%) de leurs revenus professionnels au Luxembourg. Ils sont imposables collectivement avec leur conjoint et ont droit au boni pour enfant. Les charges du revenu global ne sont toutefois déductibles que pour partie.
 - Les contribuables percevant **moins de 50%** de leurs revenus professionnels au Luxembourg. Ils ne sont pas imposables collectivement, même s'ils sont mariés, mais bénéficient du boni pour enfants. Les charges du revenu global ne sont déductibles que pour partie.

LIQUIDATION ET RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

La complexité souvent décriée de l'IR résulte notamment des modalités de liquidation de l'impôt, plus particulièrement des règles gouvernant le statut fiscal de la famille.

DÉTERMINATION DU REVENU NET GLOBAL

Il faut connaître les principes généraux qui permettent de passer du revenu net obtenu sur le marché au revenu imposable. Le passage se fait en ajustant la capacité contributive objective de certains éléments propres au contribuable.

PRINCIPES GÉNÉRAUX

À supposer qu'un contribuable dispose de plusieurs types de revenus, il doit en premier lieu additionner ses divers revenus catégoriels nets pour obtenir un revenu global brut. On obtient ainsi la **capacité contributive objective** du contribuable. Le montant ainsi obtenu sera corrigé par deux séries d'autres opérations, les charges du revenu global, aboutissant finalement à un revenu global net ou revenu imposable : les dépenses spéciales ; les charges extraordinaires. On passe ainsi à la **capacité contributive subjective** du contribuable.

DÉPENSES SPÉCIALES

Les dépenses spéciales (art. 109 LIR) constituent des charges pour le contribuable réduisant sa capacité contributive ; parfois également, il s'agit purement d'emplois de revenus que le législateur a pour intention de favoriser. La loi accorde à tout contribuable un minimum forfaitaire de 480 euros, sauf à mettre en compte un montant plus élevé au titre de dépenses spéciales particulières ci-après. Il s'agit des dépenses suivantes :

- ▶ Les **rentes versées au conjoint divorcé**. Elles sont déductibles sur demande endéans la limite de €4 000. La demande est à faire annuellement par le débiteur conjointement avec le créancier de la rente. Cette exigence s'explique par le fait que l'option pour la déduction de la rente au titre des dépenses spéciales entraîne l'imposition corrélative auprès du bénéficiaire de la rente.
- ▶ Les **intérêts débiteurs**. Le montant déductible est plafonné à €36 pour le contribuable ; ce montant est doublé en cas d'imposition conjointe ainsi que pour chaque enfant (ex. : époux avec 3 enfants ; plafond : 5 x 36 €).
- ▶ Les **cotisations et primes d'assurances**. La loi distingue :
 - les **cotisations obligatoires**, c'est-à-dire versées aux différents organismes de la Sécurité sociale (salariés, indépendants, pensionnés). Ces cotisations sont intégralement déductibles ; en contrepartie, le revenu catégoriel imposable est un revenu brut calculé avant paiement des cotisations légales.
 - les **cotisations facultatives aux fins de couverture de certains risques** : les contrats d'assurance-vie ; décès, accidents ; invalidité, maladie et responsabilité civile ; les contrats d'épargne-logement ; les contrats d'assurance-pension notamment. Il faut la couverture d'un risque, c.-à-d. qu'il faut que le contrat présente un caractère aléatoire. Les contrats d'assurance-vie présentant un caractère viager rentrent dans cette définition, à l'exclusion des contrats de capitalisation. La déductibilité de ses cotisations est limitée à €72 par membre de la famille ;
 - les cotisations aux plans de **retraite complémentaire** instaurés par l'entreprise employeur (loi de 1999). Les cotisations ainsi versées peuvent être déduites à hauteur d'un montant annuel de € 200 ;
 - enfin, le contribuable souscrivant à un **contrat privé de prévoyance-vieillesse** pourra déduire des montants croissant en fonction de son âge (€ 500 s'il est âgé de moins de 40 ans jusqu'à € 200 s'il est âgé de 55 ans et plus). Le contrat est toutefois soumis à un certain nombre de conditions destinées à éviter les abus (le contrat doit notamment porter sur une période de 10 ans et le souscripteur ne peut avoir plus de 65 ans à la signature du contrat). Lorsque l'épargne accumulée durant le contrat sera remboursée au contribuable, le montant remboursé sera imposé en tant que « revenus divers ».
- ▶ Les **dons** en espèces ou en nature faits au profit des organismes reconnus d'utilité publique (associations sans but lucratif et fondations), à condition que leur montant ne dépasse
 - ni 20% du total des revenus nets,

- ni € 000 000.
- Le solde excédentaire n'est pas perdu ; il pourra être reporté sur les deux années suivantes pour y être déduit, à hauteur de la double limite bien évidemment.

CHARGES EXTRAORDINAIRES

- ▶ **Principes généraux.** Les charges extraordinaires sont des dépenses subies par le contribuable et qui ont la triple caractéristique d'être spécifiques au contribuable, d'être inévitables pour lui et de réduire d'une façon considérable sa faculté contributive (art. 127 LIR).
 - **Charge inévitable :** le contribuable ne peut se soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales à la charge (ex. : entretien à la maison des parents nécessiteux).
 - **Charge extraordinaire :** elle résulte d'une obligation n'incombant normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Autrement, le législateur en aura déjà tenu compte.
 - **Charges réduisant de manière considérable la faculté contributive du contribuable.** Pour que tel soit le cas, la dépense doit réduire le revenu du contribuable d'un certain pourcentage. Ce pourcentage augmente avec les revenus du contribuable (2% pour les contribuables démunis et 10% pour les contribuables fortunés) et diminue avec la taille de son foyer fiscal (le célibataire devra accepter un pourcentage de 10% avant de pouvoir déduire des charges extraordinaires ; la famille avec 5 enfants pourra déduire les charges extraordinaires dès le 1^{er} euro).
- ▶ **Cas particuliers.** La loi prévoit un certain nombre d'abattements forfaitaires, dont voici les principaux :
 - **abattement forfaitaire pour frais de domesticité ou de garde d'enfant.** L'abattement, qui est de € 600 par an, est accordé pour les sommes payées aux gens de maison affiliés auprès des organismes de Sécurité sociale ainsi que les crèches, tant que l'âge de l'enfant n'atteint pas 14 ans ;
 - **abattement pour charges extraordinaires en raison d'enfants hors ménage.** Lorsque des enfants ne font pas partie du ménage du

contribuable mais sont principalement entretenus aux frais de ce dernier, le contribuable peut déduire les dépenses exposées à hauteur de € 480 par an ;

- **abattement extraprofessionnel.** Le foyer fiscal d'époux poursuivant tous les deux une activité professionnelle (salariée, libérale, commerciale) à l'extérieur encourt des frais supplémentaires par rapport aux couples où l'un des conjoints s'occupe des travaux à domicile. Il est tenu compte de ce supplément de dépenses à caractère privé sous la forme d'un abattement annuel de € 500 à condition que les conjoints soient tous les deux affiliés à la sécurité sociale en raison de leur activité professionnelle ;

CALCUL DE L'IMPÔT DÛ

Les revenus nets globaux, déduction faite des charges du revenu global, constituent l'assiette imposable du contribuable. Afin de passer de l'assiette imposable à l'impôt à payer, il faut appliquer le barème de l'IR. Ce barème tient compte de la taille du foyer fiscal.

► Barème de l'impôt.

- Le barème est du type « **progressivité par tranches** » avec des taux d'imposition minima de 8% (à partir du revenu minimum garanti, c.-à-d. €1 265) et maxima de 40% (pour les revenus excédant €100 000). S'y ajoutent différents suppléments :
- un supplément à l'impôt destiné au **fonds pour l'emploi** et égal à 7% de l'impôt (9% pour la tranche de revenu > €150 000). Le taux d'imposition maximal s'élève dès lors à : $40\% \times 1,09 = 43,60\%$ (pour la tranche de revenu > €150 000).
- une **contribution dépendance** de 1,4% destinée à financer l'assurance dépendance. Calculée également sur les revenus professionnels du contribuable (ainsi que de ses revenus de remplacement ainsi que les revenus du patrimoine), déduction faite d'un abattement égal au quart du salaire social minimum, la contribution dépendance vise à financer la prise en charge des frais des aides et soins nécessaires aux personnes dépendantes, c.-à-d. des personnes ayant besoin d'assistance régulière pour les actes essentiels de la vie quotidienne.

- **Époux.** Les époux habitant ensemble sont soumis à l'imposition collective dite

technique du « **splitting** ». Cette technique consiste à additionner dans un premier temps les revenus des deux époux, puis à répartir la somme ainsi obtenue à hauteur de 50% chaque fois entre les deux époux. Il faut appliquer ensuite le barème de l'impôt à l'assiette imposable obtenue par époux.

Ex. : A et B sont mariés ; les revenus de A sont de 1 000 et de B de 3 000. Le revenu du foyer est de 4 000, soit 2 000 par époux. L'impôt à payer pour un revenu de 2 000 est de 500. Donc, l'impôt du foyer est de $2 \times 500 = 1\,000$.

► Enfants.

• Évolution.

→ **Crédit d'impôt.** Pendant longtemps, les enfants étaient pris en compte du point de vue fiscal sous la forme d'un crédit d'impôt appelé « **modération d'impôt** » (donc d'une déduction de l'impôt calculé) et non pas d'un abattement (donc d'une déduction de l'assiette imposable). Le crédit d'impôt avait pour conséquence que la diminution d'impôts à payer par enfant restait identique quel que soit le niveau du revenu des parents, à condition toutefois que les parents aient à payer un impôt au moins égal au crédit d'impôt. Mais comme le nombre de ménages en fait exonérés de tout impôt est conséquent (à peu près 1/3 des ménages), il s'ensuit que le crédit d'impôt pour certains ménages n'avait aucune valeur financière réelle.

→ **Boni pour enfants.** Aussi, à partir de 2008, chaque famille soumise à l'impôt au Luxembourg qui est bénéficiaire d'allocations familiales a droit à une nouvelle prestation, appelée « boni pour enfant » (€76,88 par mois). Le boni constitue une subvention financière, en lieu et place de l'ancienne modération d'impôt pour enfant. Elle a le double caractère d'une mesure fiscale et d'une allocation familiale additionnelle. Il profite donc également aux familles qui n'ont pas pu profiter de la modération d'impôt dans le passé. Le boni pour enfants n'est pas imposable.

• Conditions.

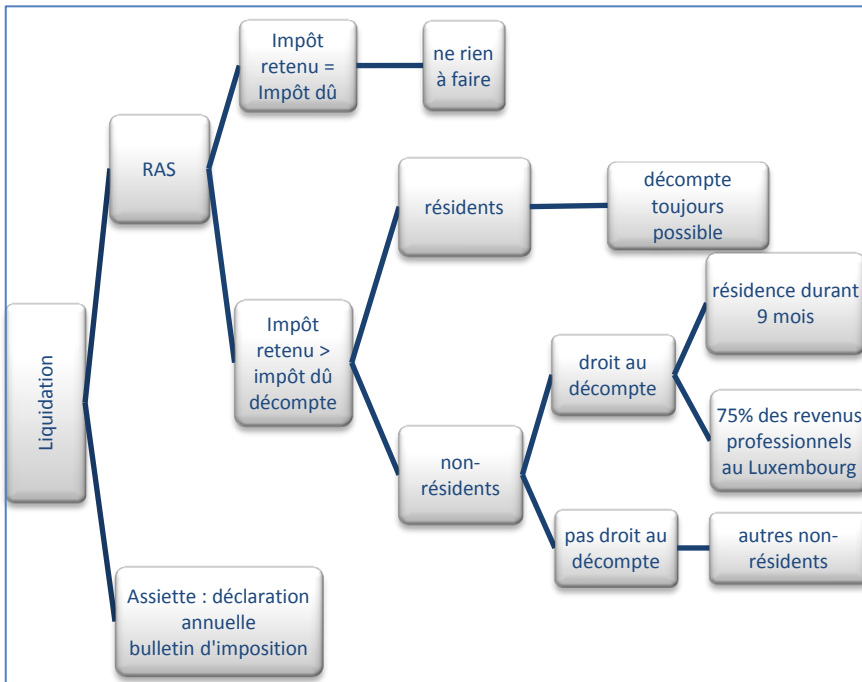
→ Le boni est attribué en faveur de chaque enfant pour lequel les **allocations familiales** sont payées, à l'exception des enfants bénéficiant des allocations familiales au titre d'une convention bilatérale ou dont les parents se trouvent dans une situation dans laquelle le paiement du boni est impossible.

→ Les enfants pour lesquels les allocations familiales ne sont plus payées,

n'ont pas droit au boni (la CNPF verse les allocations comme le boni pour enfants). Il s'agit notamment des **enfants âgés entre 18 et 21 ans** qui vivent au foyer familial, mais qui ne poursuivent pas d'études, ainsi que des **étudiants de plus de 21 ans** (jusqu'à l'âge de 27 ans). Ces enfants continuent à ouvrir droit à la modération d'impôt sous sa forme habituelle.

RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

- ▶ **Principes.** Le recouvrement de l'impôt a lieu par voie de retenue à la source (salariés, pensionnés) et/ou par voie d'imposition par voie d'assiette (fiscalité des entreprises, contribuables percevant des revenus > €100 000).
- ▶ **Imposition par voie de retenue à la source.** Le tiers, généralement l'employeur, retient l'impôt pour compte du contribuable et ne lui verse qu'un montant net d'impôts. Si la retenue est trop élevée, le contribuable obtiendra le remboursement de l'excédent par voie de décompte annuel.
- **Retenue à la source.** La retenue est opérée par l'employeur pour compte du salarié sur base d'une fiche de retenue d'impôt établie par la commune de résidence du contribuable. La fiche tient compte de la situation familiale du contribuable ainsi que des déductions forfaitaires pour frais d'obtention, pour dépenses spéciales et charges extraordinaires (art. 143 LIR). L'employeur est personnellement responsable de la retenue opérée ainsi que de celle qui aurait dû l'être (art. 136 LIR).



• **Décompte annuel.** Le droit au décompte est ouvert :

- aux **résidents**
- aux **non-résidents** s'ils ont travaillé au moins pendant 9 mois au Luxembourg durant l'année en question, ainsi qu'à ceux qui sans remplir cette condition perçoivent au moins 75% de leurs revenus professionnels du Luxembourg.

► **Imposition par voie d'assiette.** Elle a lieu en deux phases : versement d'acomptes dans une première étape ; puis paiement du solde après réception du bulletin d'imposition.

- **Acomptes.** Les contribuables soumis à l'impôt par voie d'assiette paient des acomptes trimestriels en mars, juin, septembre, décembre. Les acomptes sont fixés par l'administration fiscale sur base de la dernière déclaration fiscale en sa possession. Lorsque le montant prévisible de la dette d'impôt est inférieur au montant ainsi fixé, le contribuable peut demander à l'administration une refixation du montant des acomptes, en fournissant les justifications appropriées (art. 135 LIR).
- **Liquidation du solde.** Le solde est obtenu en retranchant les acomptes déjà payés de la cote d'impôt fixée dans le bulletin d'imposition. Le solde

est à payer à la date inscrite au bulletin.

► **Application de certains crédits d'impôt.**

- **De l'abattement au crédit d'impôt.** Un certain nombre d'abattements étaient traditionnellement traités comme charges extraordinaires. L'inconvénient de cette technique législative était que les personnes ne disposant pas de revenus entraînant une cote d'imposition ne savaient profiter de la mesure. Avec grosso modo un tiers des salariés ne payant pas d'impôts en raison de la modicité de leurs revenus, le législateur a cru utile de changer l'abattement en un crédit d'impôt restituable en cas d'insuffisance de la cote d'impôt.
- **Crédit d'impôt pour salariés.** Il a pour raison d'être de compenser les salariés pour les contraintes particulières à caractère fiscal auxquelles ils sont exposés : perception immédiate de l'impôt sous la forme d'une retenue à la source ; impossibilité de frauder l'administration fiscale. De justification douteuse, la disposition prenait initialement la forme d'un abattement compensatoire est de €600. Elle a été changée en 2009 en un crédit d'impôt pour salariés. Le crédit d'impôt pour salariés est :
 - accordé à **tout salarié imposable au Luxembourg** et se trouvant en situation régulière vis-à-vis du fisc en disposant d'une fiche de retenue d'impôt;
 - fixé à **€300 par an** (€25 par mois). Ce montant est unique et ne se trouve donc pas augmenté en cas de cumul de contrats de travail auprès de différents employeur ;
 - versé par l'**employeur** au cours de l'année d'imposition à laquelle il se rapporte, le crédit d'impôt est **imputable** et **restituable** au salarié exclusivement dans le cadre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires dûment opérée par l'employeur.
- **Crédit d'impôt pour pensionnés.** L'évolution législative ainsi que la justification du crédit d'impôt pour pensionnés sont les mêmes que pour le crédit d'impôt pour salariés. Il s'agissait à l'origine d'un abattement de retraite de €600 transformé en crédit d'impôt pour pensionnés en 2009. Le crédit d'impôt pour pensionnés est :
 - accordé à tout contribuable percevant une pension (de retraite, de survivant) de €300 au moins. La pension doit être imposable au Luxembourg en vertu d'une ancienne occupation salariée; le contribuable doit par ailleurs se trouver en situation régulière vis-à-

vis du fisc en disposant d'une fiche de retenue d'impôt

- fixé à **€300 par an** (€25 par mois). Ce montant est unique et ne se trouve donc pas augmenté en cas de cumul de pensions ;
 - versé par la **caisse de pension** ou tout autre débiteur de la pension. Le crédit d'impôt pour pensionnés est imputable et restituable au pensionné exclusivement dans le cadre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires.
- **Crédit d'impôt monoparental.** Les monoparents devant s'occuper seuls de l'éducation de leurs enfants, se trouvent généralement dans une situation défavorable, à revenu identique, par rapport aux familles où deux personnes élèvent leurs enfants : il faut jongler entre le travail rémunéré, les tâches ménagères et l'éducation des enfants ; du coup on a moins de temps pour faire de bonnes affaires ; il faut sans doute recourir plus vite aux aides externes rémunérées ; etc. Afin de tenir compte de cette situation défavorable, le législateur a longtemps accordé un abatement monoparental aux familles monoparentales de €1 920 par an. Pour les raisons déjà évoquées, le législateur a remplacé en 2009 l'abattement monoparental par un crédit d'impôt monoparental. Il :
 - est accordé, sur demande, aux **monoparents**, c.-à-d. aux personnes non mariés rangées en 1a, à condition d'avoir dans leur ménage fiscal au moins un enfant qui déclenche la modération d'impôt pour enfant (boni pour enfant, dégrèvement fiscal) ;
 - s'élève à **€750** ou **€62,5** euros par mois pour les enfants nés durant l'année. Le crédit d'impôt monoparental est restituable au contribuable dans la mesure où il dépasse la créance d'impôt. Si le monoparent bénéficie d'allocations (aliments, ...), le crédit d'impôt est à diminuer de 50% du montant de ces allocations dans la mesure où elles dépassent respectivement le montant annuel de €1 920.

Ex. : si les allocations s'élèvent à €1 920, l'excédent par rapport à 1 920 sera de 1 000, de sorte que le crédit d'impôt sera réduit de 50% de cet excédent, soit de 500. Il ne s'élèvera donc plus qu'à $750 - 500 = 250$.
 - est bonifié par l'intermédiaire de l'**employeur** ou de la **caisse de pension** aux salariés et retraités, si ces revenus sont passibles de la retenue à la source.

Ex. : Pour un salaire brut donné, l'employeur doit retenir à la source €100 par mois. Comme le salarié a droit à un crédit d'impôt mensuel de €62,5, la retenue à la source ne s'élèvera en définitive qu'à $€100 - €62,5 = €37,5$ par mois.

- **Pénalités.** Le défaut de paiement à l'échéance donne lieu à perception d'un intérêt de retard de 0,6% par mois (art. 155 LIR).

IMPOSITION DES GROUPEMENTS OPAQUES – L'IMPÔT SUR LE REVENU DES COLLECTIVITÉS

- **Définition.** L'IRC est un impôt spécifique proportionnel au taux de 21% (22,05% en tenant compte de la majoration pour le fonds pour l'emploi) frappant l'enrichissement dont certains groupements (sociétés et autres) ont bénéficié au cours de l'exercice.
- **Légitimité.** L'impôt frappe en définitive toujours les personnes physiques, seules capables de consentir un sacrifice financier. Pourquoi donc imposer également les sociétés ? Il s'agit d'éviter que les contribuables ne diffèrent indéfiniment (ou presque) le paiement de l'impôt, en réinvestissant continuellement les bénéfices sociaux. L'IRC est donc essentiellement un impôt d'attente.

CHAMP D'APPLICATION

Nous distinguerons les groupements imposables et ceux qui ne le sont pas.

GROUPEMENTS IMPOSABLES

Les groupements sont imposables soit en raison de leur forme juridique, soit en raison de leur activité. Il n'existe aucun droit d'option.

- **Groupements imposables en raison de leur forme :** les sociétés de capitaux (SA, SCPA) ainsi que les SÀRL ; les sociétés coopératives ; les ASBL ainsi que les congrégations.
- **Groupements imposables en raison de leurs activités :** les entreprises commerciales des pouvoirs publics.

Afin d'être imposable au Luxembourg, le groupement doit soit y être résident, soit tirer des revenus de source luxembourgeoise :

GROUPEMENTS IMPOSABLES À STATUT FISCAL AMÉNAGÉ

Certains groupements d'affaires, tout en étant imposables d'après les règles de droit commun, bénéficient sur certains points d'aménagements particuliers destinés à mieux tenir compte de leur situation particulière :

SICAR

► **Activités.** La Société d'Investissement à Capital Risque (SICAR) est toute société dont le siège statutaire et l'administration centrale sont situés au Luxembourg et :

- qui a adopté la forme d'une SCS, SCA, SC (sous forme de SA), SARL ou SA et
- dont l'objet est le placement de ses fonds en valeurs représentatives de capital à risque (ex : prise de participation dans une « startup » en vue de son introduction ultérieure en bourse) dans le but de faire bénéficier les investisseurs des résultats de la gestion de ses actifs en contrepartie du risque qu'ils supportent, et
- qui réserve ses titres à des « investisseurs avertis »
- dont les statuts prévoient qu'elle est soumise aux dispositions de la loi relative aux SICAR.

► **Régime Fiscal.**

- **Exonérations personnelles.** La SICAR est exempte de l'impôt sur la fortune.
- **Imposition du revenu.** La SICAR est soumise à l'impôt des sociétés sur le revenu et l'impôt commercial communal. La SICAR, en tant que société imposable, est admise au bénéfice de la directive Mère Filiale, de la Directive Intérêts-royalties (Directive 2003/49/CE) et au bénéfice des conventions préventives de double imposition. Mais le statut fiscal de la SICAR se trouve aménagé en ce sens que la SICAR est exonérée d'impôt sur les revenus
 - provenant des valeurs mobilières
 - ainsi que pour les revenus provenant des cessions, d'apports ou de liquidation de ces actifs (y compris les fonds qui sont en attente d'être placés en capital à risque (maximum de 12 mois).
 - En contrepartie les moins-values sur valeurs mobilières ne sont pas déductibles.

- **Distributions.** Les distributions de dividendes aux investisseurs sont exemptées de retenue à la source au Luxembourg. (qu'ils soient résidents ou non-résidents, personnes physiques ou personnes morales, résidents dans un pays de l'U.E. ou non, avec ou sans convention fiscale).

Société de titrisation

► **Activités.** La Loi du 22 mars 2004 introduit le cadre légal permettant la constitution d'organismes de titrisation (fonds de titrisation et sociétés de titrisation). La titrisation permet à un cédant (société, entreprise ou personne physique) de céder à un organisme de titrisation les risques liés à des créances, à d'autres biens, ou à des engagements assumés par des tiers ou inhérents à tout ou partie des activités en émettant des valeurs mobilières dont la valeur ou le rendement dépendent de ces risques. Ces actifs ou risques sont représentés par des titres (actions, obligations, certificat) nominatifs ou au porteur représentant les revenus ou les flux générés.

► **Régime fiscal**

- **Exonérations personnelles.** Les apports en capital faits aux sociétés de titrisation sont soumis à un droit fixe spécifique de €75. La société de titrisation est par ailleurs exempte de l'impôt sur la fortune.
- **Imposition du revenu.**

→ La société de titrisation est un **résident pleinement imposable**. Aussi peut-elle bénéficier des différentes directives communautaires prises en matière fiscale, y compris de la directive des sociétés mères et filiales. Elle bénéficiera également des réductions prévues par les différentes **conventions préventives de double imposition**. En contrepartie tous ces revenus (intérêts, dividendes perçus, bénéfices, profits, plus-values,...) sont taxables et forment la partie positive de la base imposable. La société de titrisation pourra bien évidemment, comme toute collectivité pleinement imposable, revendiquer l'exonération relative à la perception de dividendes ou des plus-values sur ces mêmes participations (art. 166 LIR).

→ Sont, par contre, déductibles de cette base l'ensemble des frais relatifs à la gestion de l'activité sous-jacente. Le solde de ces deux montants forme ce que l'on peut appeler la base imposable avant attribution ; il s'agit du profit brut revenant aux investisseurs. De cette base imposable est déduit l'ensemble des **rétributions qui seront allouées aux investisseurs** - porteurs de titres, actions, obligations ou certificats

émis par l'organisme de titrisation. Ces rétributions, quelle que soit leur dénomination (intérêts sur dettes, dividendes sur actions, ...), sont en fait censées être des intérêts payés aux investisseurs. En somme, l'organisme de titrisation est imposable sur le solde de ce qu'il conserve en fait pour lui-même suivant les principes d'établissement classique de la base imposable des sociétés luxembourgeoises (l'accroissement des réserves). La société de titrisation ne connaît pas de limite ou de règle restreignant son endettement. Cela permet donc de financer l'organisme de titrisation sans devoir immobiliser un capital minimum et d'utiliser au mieux les leviers résultant des charges d'intérêts.

→ **Distributions.** Aucune retenue à la source n'est applicable sur les intérêts payés par l'organisme de titrisation. En raison de leur assimilation aux intérêts, il en est de même des dividendes versés aux associés.

Fonds de pension

► **Activités.** Par fonds de pension, on entend tout régime de pension destiné à couvrir les prestations en cas de retraite, invalidité, décès, survie ou réversion, doté d'une personnalité juridique. Sur base d'un règlement de pension et dans l'intérêt exclusif des bénéficiaires, les fonds de pension ont pour objet la collecte, en provenance d'un ou plusieurs cotisants, et l'investissement collectif d'avoirs selon le principe de la répartition des risques, dans le but d'assurer à leurs affiliés le paiement d'un capital ou d'une rente au moment de leur retraite. Les fonds de pension sont organisés au Luxembourg sous la forme

- de société d'épargne-pension à capital variable (SEPCAV) ou
- d'association d'épargne-pension (ASSEP).

► **Régime fiscal.**

- **Exonérations personnelles.** Les apports en capital faits aux fonds de pension sont soumis à un droit fixe spécifique de €75. Le fonds de pension est par ailleurs exempt de l'impôt sur la fortune.
- **Imposition du revenu.**

→ Les fonds de pension constituent des **résidents fiscaux pleinement imposables**. Aussi peuvent-ils bénéficier des différentes **directives communautaires** prises en matière fiscale, y compris de la directive des sociétés mères et filiales. Les fonds de pension bénéficieront en

outre des réductions prévues par les différentes **conventions préventives de double imposition**.

→ Contrairement au droit commun cependant, les **revenus provenant des valeurs mobilières** ainsi que les revenus dégagés par la cession de ces actifs ne sont pas imposables, sous réserve seulement de l'obligation pour la société de transmettre à l'administration des contributions, au plus tard jusqu'à la fin du mois suivant la clôture de l'exercice d'exploitation, le registre renseignant les coordonnées des actionnaires ainsi que les montants des droits actualisés des bénéficiaires des pensions et des rachats d'actions effectués au terme prévu.

- **Distributions.** Les distributions de revenus aux bénéficiaires sont exemptées de retenue à la source au Luxembourg. (qu'ils soient résidents ou non-résidents, personnes physiques ou personnes morales, résidents dans un pays de l'U.E. ou non, avec ou sans convention fiscale). Ce n'est que dans l'hypothèse où les cotisations ayant permis de constituer les avoirs du fonds de pension ont été portées en déduction du revenu imposable au Luxembourg qu'une imposition des distributions aura lieu.

GROUPEMENTS EXONÉRÉS

Le Luxembourg connaît les exonérations totales et partielles. Les principales exonérations totales sont :

Société de gestion de patrimoine familial (la « SPF »)

La SPF a été créée afin de prendre le relais de la holding 1929, tout en éliminant les aspects jugés contraires au droit communautaire par la Commission à Bruxelles.

► **Critères.** La SPF répond à des critères de forme comme de fond :

- **Critère de forme – la forme sociale et les statuts.** La forme juridique de la société doit être telle que les sociétés de personnes sont exclues. Il reste donc les sociétés de capitaux, les SARL, ainsi que les sociétés coopératives organisées sous la forme d'une SA. Par ailleurs la SPF doit indiquer expressément dans ses statuts qu'elle se soumet à la loi sur les SPF et y indiquer le sigle « SPF ».
- **Nature des activités.**

- La SPF doit avoir pour objet exclusif l'acquisition, la détention, la gestion et la réalisation d'**actifs financiers**, à l'exclusion de toute activité commerciale. Les actifs financiers qu'une SPF peut détenir sont tous ceux que l'on est susceptible de retrouver dans le cadre de la gestion du patrimoine privé d'une personne : actions, obligations, dépôts, produits dérivés, etc. L'actif devant être financier il ne sera pas possible de détenir des immeubles sauf pour les propres besoins de la SPF.
- Il n'est pas interdit à la SPF de détenir des **participations**, mais ce à une double condition : la SPF ne peut s'immiscer dans la gestion de sa participation, ce qui l'empêchera notamment de lui prester des services rémunérés ; par ailleurs, la participation, sauf si elle est visée par la Directive des sociétés mères et filiales, devra être soumise à un impôt comparable à l'IRC luxembourgeois, ce qui exige un taux d'imposition effectif de 11%. Si cette dernière condition n'est pas remplie, la SPF pourra néanmoins garder la participation si le montant des dividendes qu'elle encaisse en provenance de cette participation non-éligible n'excède pas 5% du total de ses dividendes de l'année.

Ex. : SPF détient deux filiales F1 et F2 : F+ est une SA de droit français et F2 une société du Panama. F1 est une participation éligible car F+ est visée par l'art. 2 de la Directive des sociétés mères et filiales. Le dividende versé par F1 est de 100. F2 ne constitue pas une participation éligible, mais comme F2 ne verse qu'un dividende de 3, soit de 2,91% [= 3 / (100 + 3)] du total des dividendes encaissés, SPF ne perdra pas son statut de SPF.

- **Investisseurs privés.** La SPF ne peut compter parmi ses investisseurs qu'un **cercle restreint de personnes physiques**. Si celles-ci détiendront en règle générale directement elles-mêmes les droits sociaux dans la SPF, il est cependant également possible pour ces personnes de ne détenir que de manière indirecte les droits sociaux, soit en raison de l'intervention d'un **intermédiaire**, soit en raison de l'interposition d'une « **entité patrimoniale** ». L'intermédiaire sera généralement un professionnel d'une profession réglementée qui détiendra la propriété juridique des droits sociaux, tout en agissant pour compte et ordre d'un bénéficiaire personne physique (fiducie, trust). L'entité patrimoniale est celle qui agit exclusivement dans l'intérêt du patrimoine privé d'une ou de plusieurs personnes physiques. Il s'agit donc d'autres SPF ou des entités s'en rapprochant d'un point de vue de leur finalité : stichting, fondation, Stiftung, etc.

► **Régime fiscal.** Le régime fiscal est inspiré du régime abrogé des holdings 1929, avec quelques particularités toutefois :

- **Exemptions personnelles.** La SPF est exempte de l'IRC, de l'ICC et de l'impôt sur la fortune. En contrepartie elle ne bénéficiera pas des conventions fiscales contre la double imposition conclues par le Luxembourg, ni des directives communautaires adoptées en matière fiscale.
- **Taxe d'abonnement.** La SPF est soumise à la taxe d'abonnement au taux de 0,25% avec un plafond annuel de €125 000. Autrement dit : la taxe d'abonnement est proportionnelle jusqu'à un capital social (+ prime d'émission) de €50 000 000, puis est fixe pour les montants excédentaires. Par ailleurs, la taxe d'abonnement, plutôt que d'être basée sur la valeur de marchés des droits sociaux en circulation, s'obtient en appliquant le taux de 0,25% (a) au capital social augmenté de la prime d'émission ainsi que (b) des dettes qui excèdent l'octuple de (a).

Ex. : La SPF a un actif total de 1 000, des capitaux propres de 100 ainsi que des dettes de 900. Parmi les capitaux propres figurent des réserves et résultats reportés de 60. Le capital social plus la prime d'émission est donc de $100 - 60 = 40$. L'octuple de ce montant s'établit à $8 \times 40 = 320$. Les dettes s'élevant à 900, elles sont donc excédentaires en raison de $900 - 320 = 580$. La base imposable de la SPF est donc de : $40 + 580 = 620$ et la taxe d'abonnement s'établira à 0,25% de ce montant.

- **Distributions par la SPF.** Les dividendes versés par les SPF ne subissent pas de retenue à la source. De même les associés réalisant des gains en capital à l'occasion de la cession de tout ou partie de leurs droits sociaux dans la SPF ne seront pas imposables au Luxembourg s'il s'agit de non-résidents ; pour les résidents, le régime de droit commun des cessions d'actions s'appliquera. La SPF étant susceptible de payer des intérêts à ses associés dans le cadre de prêts qu'ils lui auront accordé, ces intérêts subiront la retenue à la source dans le cadre de la Directive de la Directive 2003/48/CE du Conseil, du 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (versement à des non-résidents) ou alternativement la retenue à la source libératoire (versement à des résidents).

► **Surveillance et contrôle.**

- **Administration de l'Enregistrement et des Domaines.** L'AED est l'administration compétente aux fins de contrôle. Les contrôles sont limités à ce qui est nécessaire aux fins de vérification du statut fiscal de la SPF ainsi

que de la base de calcul de la taxe d'abonnement.

- **Professionnels réglementés.** Afin de faciliter le travail des services fiscaux, un professionnel réglementé doit transmettre annuellement un certificat de non-objection à l'AED. Ce certificat à établir par le domiciliataire ou un professionnel du chiffre (réviseur d'entreprises, expert-comptable) portera sur le respect des critères légaux par la SPF. Cette même personne certifiera, en outre, que la SPF s'est conformée aux obligations d'agent payeur dans le cadre de la législation sur le paiement d'intérêts aux personnes privées, ou qu'elle a chargé un établissement de crédit de le faire à sa place.

Organismes de placement collectif

Il s'agit essentiellement des SICAV, des SICAF ainsi que des sociétés de conseil.

- ▶ **Activités.** Les organismes de placement collectif ou OPC collectent l'épargne auprès du public en vue d'un investissement suivant le principe de la répartition des risques (actions, obligations, etc.). Ils peuvent prendre différentes formes juridiques :
 - le fonds commun de placement (le **FCP**). En pratique (mais à tort), le FCP est considéré comme étant transparent, de sorte qu'il ne relève pas de l'IRC ;
 - la Société d'Investissement à Capital Variable (ou **SICAV**). Il s'agit d'une société anonyme dont la particularité est l'absence de fixité du capital social ;
 - la Société d'Investissement à Capital Fixe (ou **SICAF**). Il s'agit d'une société anonyme de droit commun, exception faite bien sûr de sa politique d'investissement ;
 - la **société de conseil**. La société de conseil, toujours facultative, limite ses activités aux activités de conseil au profit d'un seul OPC. Si elle a un capital social de €75 000 ou plus, elle sera assimilée aux holdings 1929. Ce régime ayant disparu au 1^{er} janvier 2011, les sociétés de conseil sont imposables au taux de droit commun à partir de cette date-là.
- ▶ **Régime fiscal.** Les SICAV et SICAF ne paient pas d'impôts directs ; elles sont cependant soumises à la taxe d'abonnement (mais non pas le droit d'apport). Contrairement à la holding 1929, la SICAV/SICAF bénéficie parfois (mais non pas toujours, tout est une question de négociation bilatérale) des conventions fiscales internationales conclues par le Luxembourg. L'exonération

profite également aux SICAV/SICAF de droit étranger qui sont gérés par une société de gestion luxembourgeoise.

PRINCIPES GÉNÉRAUX EN MATIÈRE DE DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE

L'imposition des sociétés en tant que telle ne diffère guère de l'imposition des entreprises individuelles. Certaines particularités méritent toutefois d'être relevées.

RÈGLES DE BASE

L'imposition des sociétés est en principe la même que celle des personnes physiques. Aussi la loi déclare-t-elle les règles applicables en matière de bénéfice commercial comme étant d'application correspondante en matière d'imposition des sociétés, sauf qu'il y a lieu de tenir des spécificités propres aux sociétés.

EXCEPTIONS

► **Reconnaissance des opérations conclues avec les associés.**

- Pour les entreprises individuelles, la loi fiscale dénie toute possibilité d'opérations conclues par le chef d'entreprise avec son entreprise : lorsqu'il s'accorde un salaire, le chef d'entreprise procède à un prélèvement privé ; lorsqu'il cède un immeuble à son entreprise, il effectue un supplément d'apport, et ainsi de suite.
- Les groupements opaques, par contre, ont la personnalité fiscale (même s'ils n'ont pas le cas échéant la personnalité morale). De ce fait, le salaire qui est versé par la société à l'actionnaire pour son travail effectué au sein de la société reste un salaire, et la cession immobilière de l'associé à la société demeure une vente.

► **Distinction entre la création de revenus et les emplois de revenus.**

- **Principe.** Tout comme pour les entreprises individuelles, il faut distinguer les dépenses faites en vue de générer des bénéfices sociaux (charges déductibles) et les dépenses constitutives d'un emploi de revenu (charges non déductibles). C'est ainsi que les affectations des bénéfices sociaux

(mises en réserve, distributions aux associés) sont faites après impôt.

- **Distributions cachées de bénéfices.** Il en est encore ainsi des opérations conclues avec les associés (ainsi que les personnes proches de l'associé) dans des conditions telles que l'opération n'aurait pas vu le jour avec des tiers. Dans une telle situation, il faut remplacer l'opération effectivement conclue par celle qui aurait normalement vu le jour (art. 164 LIR). La société a distribué dans un tel cas un dividende occulte à hauteur de l'avantage anormal consenti à l'associé ou actionnaire.

Ex. : La société vend à l'actionnaire d'un immeuble valant 1 000 ; prix de vente : 800 ; coût d'achat 400. Dans ce cas, la vente est réputée faite au prix de 1 000 et non pas de 800, de sorte que le bénéfice fiscal augmente de 600 (= 1 000 – 400) et non pas seulement de 400 (= 800 – 400). Le dividende occulte s'élève à 200 (= 1 000 – 800).

- **Rémunérations versées aux administrateurs.**

→ Les rémunérations versées aux administrateurs en raison de la **gestion journalière** constituent des salaires.

→ Les autres revenus qui leurs sont versés sont appelés **tantièmes** et ne sont pas déductibles de l'assiette imposable de la société tout en étant imposable en tant que bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale auprès de son bénéficiaire.

► Distinction entre les apports et la création de richesse

- **Principe.** Dans les entreprises individuelles, les suppléments d'apport augmentent certes l'actif net de la société, bien qu'il ne s'agisse pas d'une opération imposable pour l'entreprise. L'équivalent du supplément d'apport dans la collectivité opaque est l'augmentation de capital, qu'il s'agisse d'une augmentation du capital social ou d'un apport en prime d'émission.
- **Extension du principe aux apports cachés.** L'apport caché est l'opposé du dividende occulte : alors qu'avec le dividende occulte la société passe dans les charges ce qui en substance constitue un dividende, l'apport caché vise les situations où le bénéfice apparent réalisé par la société n'en est pas véritablement un, l'associé ayant en réalité voulu faire un apport à la société. Tout comme le dividende occulte n'est pas déductible du revenu imposable de la société, l'apport caché n'est pas imposable car il suit le régime des suppléments d'apport.

Ex : La société bénéficie d'un abandon de créance de son actionnaire de 100. Le résultat comptable de la société est de 300. L'abandon de créances ayant augmenté le

bénéfice comptable de la société bénéficiaire de l'abandon, le résultat hors abandon de créances est de 200. Seul ce montant sera imposable, l'abandon de créances de 100 constituant un supplément d'apport non imposable.

REVENUS LIÉS AUX PARTICIPATIONS

Les revenus liés aux participations sont sous certaines conditions exonérés de l'impôt. Connu sous le nom de régime « **SOPAFI** » (ou « **SOPARFI** » pour « **SO**ciété de **PAR**ticipations **FI**nancières»), l'article 166 LIR poursuit comme objectif l'élimination de la **double imposition économique des dividendes** (1x dans le chef de la filiale ; 1x dans le chef de la société mère). Le traitement fiscal des dividendes est variable, trois cas de figure devant être distingués :

DIVIDENDES

Dividendes exonérés à 100%

Les dividendes encaissés par une société bénéficient d'une exonération intégrale si les conditions suivantes sont remplies :

- ▶ La **société mère** doit être une société de capitaux résidente ou un établissement stable luxembourgeois d'une société de capitaux résidente dans un pays conventionné.
- ▶ La **société filiale** doit être une participation éligible, soit :
 - une **entité visée par la directive des sociétés mères et filiales** (ex : SES, la Deutsche Bank, mais non pas les SICAV), ou
 - une **société de capitaux résidente pleinement imposable**, ou encore
 - une **société de capitaux établie dans un État tiers** conventionné ou non, à condition toutefois d'y être soumise à une **imposition comparable** à celle qu'elle aurait subie au Luxembourg. L'imposition est comparable si le taux effectif d'imposition est de 10,5% au moins (soit la moitié du taux IRC : pratique administrative confirmée par les travaux parlementaires doc. n° 5232 ad art. 2, 1°).

La règle de la **transparence fiscale** s'appliquant également dans ce domaine, les dividendes versés par des sociétés transparentes bénéficient de l'exonération fiscale si les revenus de la filiale de la société transparente étaient exonérés au cas où ils seraient versés directement à la société mère. C'est ainsi que si SA 1 détient SA 2 au travers d'une SNC,

les dividendes versés par SA 2 sont exonérés auprès de SA 1 si l'exonération serait également accordée en cas de détention directe de SA 2 par SA 1.

- ▶ La société mère doit détenir des **titres de participation**, ce qui exige à la fois des titres dans le capital social de la fille, et une certaine importance du capital détenu :
 - 10% du capital social, ou ;
 - un coût d'achat de €1 200 000 au moins.
- ▶ Les dividendes doivent se rapporter à des titres détenus depuis **12 mois au moins**. Si cette condition n'est pas remplie à la date de versement du dividende, l'exonération reste acquise si l'entreprise s'engage à détenir dans le futur les titres pendant 12 mois.
- ▶ Les revenus générés par les titres de participation doivent être des **dividendes** ou des produits y assimilés (produit de liquidation).

Dividendes exonérés à 50%

Lorsque les **conditions en vue de bénéficiaire de l'exonération intégrale ne sont pas réunies**,

- ▶ soit parce qu'il ne s'agit pas **de titres de participation**,
- ▶ soit parce que la durée de détention de **12 mois** n'est pas respectée,

les dividendes bénéficieront d'une exemption limitée à 50% du montant brut du dividende encaissé pour autant que les autres conditions en vue de bénéficiaire de l'exonération intégrale se trouvent remplies. Les dividendes doivent donc provenir d'une participation éligible.

Dividendes imposables à 100%

- ▶ Les dividendes qui ne sont ni intégralement exonérés, ni partiellement exonérés, sont par défaut intégralement imposables. Tel est par exemple le cas de dividendes versés par des participations non éligibles telles les **SPF**, les **OPC**, ainsi que les sociétés établies dans des **paradis fiscaux**.
- ▶ Il en est de même des distributions provenant de participations éligibles, si l'obtention de la participation éligible résulte d'un **échange préalable de titres de sociétés de capitaux exemptées**, c.-à-d. d'une participation non éligible.

Les distributions en provenance de participations non éligibles étant normalement intégralement soumises à l'impôt, le législateur entendait éviter que l'imposition ne puisse être contournée au moyen d'un échange de participations. Cette mesure permet de garantir par

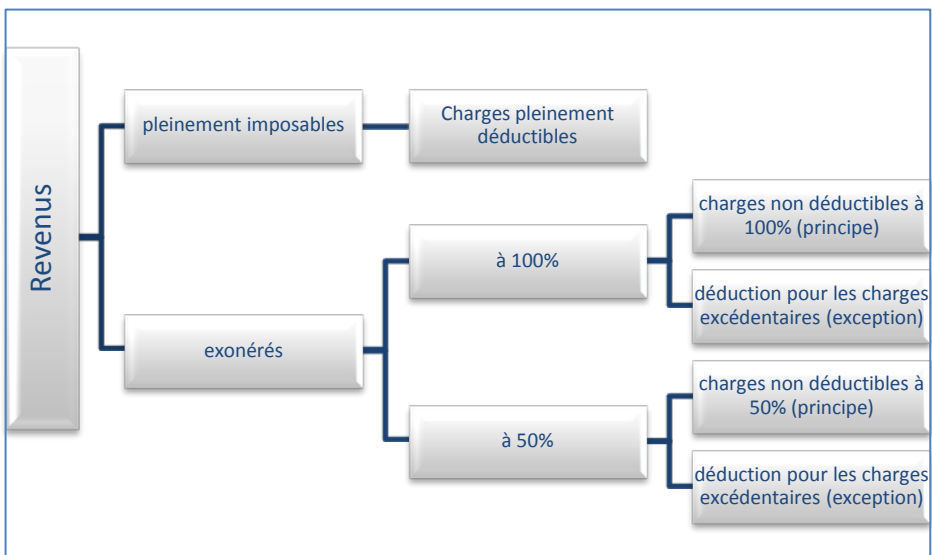
exemple que les réserves accumulées au sein d'une SPF resteront intégralement soumises à l'impôt dans le chef du bénéficiaire, même si ce dernier échange les titres de la SPF au profit de titres sociaux d'une SOPAFI. S'agissant d'une disposition anti-abus, elle n'a plus lieu à s'appliquer lorsqu'il apparaît que l'échange des titres sociaux n'a pas été fait dans un but purement fiscal. Aussi, l'exonération partielle devient applicable aux distributions faites depuis le début de la 6e année suivant l'échange.

CHARGES EN RELATIONS AVEC LES DIVIDENDES

Règles générales

- ▶ D'après les règles générales du droit fiscal, les **charges en relation avec des revenus exonérés ne sont** en principe pas déductibles de l'assiette imposable. Il s'ensuit que les charges d'intérêts subis en raison des prêts contractés en vue du financement de l'acquisition de la participation, ne sont pas déductibles.
- ▶ Toutefois, si les intérêts subis excèdent les dividendes (la « **charge excédentaire** »), la charge excédentaire, à calculer année par année, redevient déductible (v. infra).

Ce régime, applicable depuis le 1^{er} janvier 2004, remplace le dispositif à finalité identique pratiqué au Luxembourg durant les années 2001 à 2003. Durant cette courte période, l'existence de charges d'intérêts avait pour conséquence qu'elles étaient intégralement déductibles, mais qu'en contrepartie les dividendes en principe exonérés étaient imposables à hauteur de cette charge d'intérêts. Cette méthode, si elle arrivait aux mêmes résultats pratiques que celle connue avant 2001 et remise en vigueur depuis 2004, était plus compliquée à mettre en œuvre et créait souvent la confusion.



Applications

► **Dividendes en principe exonérés.** Il faudra distinguer dans ce cas selon que la charge d'intérêts reste ou non inférieure au montant des dividendes.

- Si la **charge d'intérêts est inférieure au montant des dividendes**, les intérêts financiers ne seront pas déductibles.

Ex. : SA acquiert une participation éligible « P » et finance cette acquisition par voie de dettes bancaires. Les dividendes versés par P s'élèvent à 100 en 01 et à 10 en 02. Les intérêts financiers subis par SA en raison de l'achat de P s'élèvent à 20 en 01 et en 02. Le résultat comptable sera de $100 - 20 = 80$ en 01, et de $10 - 20 = -10$ en 02. Le résultat imposable s'établit comme suit : Résultat comptable – Dividendes exonérés + Intérêts non-déductibles = $80 - 100 + 20 = 0$ en 01 et à $-10 - 10 + 20 = 0$ en 02.

- Si la **charge d'intérêt est supérieure au montant des dividendes**, les dividendes seront imposables à hauteur du montant des charges subies durant l'année et exonérés pour le surplus (si les conditions générales posées par la loi à cet effet sont remplies).

Ex. : SA acquiert une participation éligible « P » et finance cette acquisition par voie de dettes bancaires. Les dividendes versés par P s'élèvent à 0 en 01 et à 50 en 02. Les intérêts financiers subis par SA en raison de l'achat de P s'élèvent à 20 en 01 et en 02. Le résultat comptable sera de $0 - 20 = -20$ en 01, et de $50 - 20 = +30$ en 02. Le résultat imposable s'établit comme suit : Résultat comptable – Dividendes exonérés + Intérêts non-déductibles = -20 en 01 et à $+30 - 50 + 20 = 0$ en 02. On constate qu'en 01 le résultat comptable est égal au résultat imposable ; les intérêts financiers, déjà retranchés du résultat comptable, étant déductibles, car représentatifs d'une charge excédentaire, il n'y a pas lieu de les rajouter à la base imposable.

► **Dividendes partiellement exonérés.** Les revenus perçus n'étant qu'à moitié imposables, les charges d'exploitation sont également non-déductibles à hauteur de 50%. À noter toutefois que l'impôt étranger reste intégralement imputable.

SA acquiert P et finance cette acquisition par voie de dettes. Les dividendes de 1 000 versés par P sont imposables à hauteur de 50%, la charge d'intérêts annuelle s'élevant à 900. Le taux de retenue à la source subi par SA en raison de l'acquisition de P est de 20%. Le bénéfice comptable de SA est de 5 000 avant impôts.

La charge d'intérêts déductible est de $50\% \times 900 = 450$. L'assiette imposable de SA s'élève donc à : $5\,000 - 50\% (1\,000 - 900) = 4\,950$. L'impôt sur le revenu des collectivités est de 1 089 (= $22\% \times 4\,950$). L'impôt retenu à la source de 200 (= $20\% \times 1\,000$) étant imputable, le solde à payer par SA sera de $1\,089 - 200 = 889$.

- ▶ **Dividendes intégralement imposables.** Les revenus étant intégralement imposables, la charge d'intérêt y relative est également entièrement déductible.

GAINS EN CAPITAL

Gains en capital exonérés

Les gains en capital réalisés à l'occasion de la cession de titres sociaux augmentent le bénéfice comptable et fiscal de la société et sont dès lors en principe soumis à l'impôt. Toutefois, la loi accorde le bénéfice de l'exonération fiscale intégrale aux gains en capital réalisés en raison de la cession des titres de participation si certaines conditions sont remplies :

- ▶ La **société mère** et la filiale doivent remplir les mêmes conditions que pour recevoir des dividendes en exonération (intégrale) d'impôts.
- ▶ La société mère doit détenir des **titres de participation**, ce qui exige à la fois des titres dans le capital social de la fille, et une certaine importance du capital détenu :
 - 10% du capital social, ou ;
 - un coût d'achat de € 000 000 au moins.
- ▶ Les dividendes doivent se rapporter à des titres détenus depuis **12 mois au moins** à la date de cession de la participation. Si la participation est cédée en plusieurs étapes, la première cession est elle aussi exonérée, même si les conditions de durée ne sont pas encore respectées, pour autant que la participation subsistante reste importante et ne soit pas elle-même cédée avant l'écoulement de la période 12 mois.

Ex. : SA 1 acquiert 100% de SA le 15 septembre 01. En avril 02 SA 1 cède 5% de sa participation, les 95% restant étant cédés en novembre 03. Le gain en capital relatif aux 5% est lui aussi exonéré, car il se rapporte à une participation importante détenue depuis 12 mois au moins. Tel est le cas, parce que le cédant détiendra au moins 10% durant une période ininterrompue de 12 mois. Sur cette base même la cession des actions qui ne respectera pas ce délai sera exonérée de l'impôt.

Gains en capital imposables

Deux cas de figure doivent être distingués :

- ▶ Les gains en capital relatifs à des **titres de participation dont les dividendes**

sont imposables à 50% ou à 100% sont eux-mêmes imposables à 100%.

Ex : 1/ La SA vend des actions d'une société monégasque exempte de l'IRC dans son pays. Les dividendes sont pleinement imposables, tout comme les gains en capital. 2/ La SA vend endéans les 6 mois sa participation dans un US INC, société pleinement imposable aux États-Unis. Les dividendes sont exonérés à hauteur de 50%, mais le gain en capital le sera pour 100%.

- Dans certains cas, le gain en capital remplissant a priori toutes les conditions pour être exonéré de l'impôt reste néanmoins imposable. Tel est le cas en présence de **charges d'intérêts excédentaires**. Celles-ci ayant diminué la cote d'impôt par le passé, respectivement engendré un report de pertes pour la société, le législateur soumet la plus-value à l'impôt à hauteur du montant des charges excédentaires encourues par le passé.

Ex. : SA 1 ne perçoit aucun dividende au cours des exercices 1 et 2, mais subit des intérêts de 50 à chaque exercice (charges excédentaires) ; l'année 3 SA 1 vend les titres avec un gain en capital de 270. Le gain est exonéré à hauteur de 170 et imposable à hauteur du solde cumulé des charges excédentaires, soit 100 (= 2 x 50). Aucune cote d'impôt ne résultera de cet ajustement, SA 1 disposant d'un report de pertes de 100 en raison des charges excédentaires. Et si elle n'a pas de report de pertes, c'est que les charges excédentaires se sont imputées sur d'autres revenus imposables pour lesquels aucun impôt du coup n'a été dû. L'imposabilité du gain en capital à hauteur de 100 ne fait que reprendre cet avantage fiscal passager accordé par le législateur.

Par le passé cette règle s'appliquait non seulement aux intérêts débiteurs mais également aux **corrections de valeur opérées sur les titres de participation** (pour risques de moins-values). Il en découlait souvent des rigueurs incompatibles avec les objectifs poursuivis par le législateur, notamment dans l'hypothèse où la société acquiert des titres d'une société disposant de réserves importantes distribuées suite à l'acquisition (« *preacquisition dividends* »). Depuis le 1^{er} janvier 2002, l'extourne de la correction de valeur, tout comme le gain en capital, sera assimilé à un dividende et ne sera plus imposable dans cette hypothèse.

Ex. : SA 1 acquiert SA 2 pour un montant de 1 000. Au jour de l'acquisition, les réserves comptables de SA 2 s'élèvent à 900, son capital social étant de 100. SA 1 procède à la distribution des réserves distribuables de SA 2, soit 900. Le dividende est exonéré ; de ce fait la correction de valeur de 900 que SA 1 devra acter dans ses livres à l'égard de SA 2 ne sera pas déductible non plus. Deux années plus tard, SA 1 cède SA 2 pour un montant de 300. La plus-value de 200 réalisée par SA 1 est exonérée.

RÉGIME DU BÉNÉFICE CONSOLIDÉ – INTÉGRATION FISCALE

- **Définition.** L'intégration ou la consolidation fiscale est un régime fiscal où les revenus de la filiale d'une société mère sont intégrés à ceux de la société mère (art. 164 bis LIR). L'imposition a lieu dans ce cas au nom de la société-mère et porte sur l'intégralité des sociétés faisant l'objet de l'intégration fiscale.

► **Avantages.** La consolidation fiscale permet la compensation des bénéfices et des pertes subies au sein des sociétés du groupe, alors qu'il s'agit de contribuables différents. La compensation n'opère toutefois ses effets qu'à partir de la date d'agrément de la consolidation.

► **Conditions :**

- La **société consolidante** doit être une société de capitaux résidente ou un établissement stable luxembourgeois d'une société de capitaux non-résidente soumise à un régime fiscal comparable au régime luxembourgeois ;
- Les sociétés à consolider doivent toutes être des **sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables** ;

La **détention indirecte** de sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, par le truchement de **sociétés transparentes** préserve la possibilité de bénéficier du régime d'intégration fiscale, les filiales détenues par les sociétés transparentes étant réputées détenues par l'associé de la société transparente.

- Les sociétés à consolider doivent être **intégrées du point de vue financier**. Tel est le cas si la société consolidante détient 95% au moins du capital de la filiale à consolider. Aucune autre condition supplémentaire n'étant exigée par la loi, une SOPAFI pourra demander la consolidation fiscale avec ses filiales (luxembourgeoises).

Ce taux de détention peut même être abaissé à 75%. Mais dans ce cas il faut l'avis positif du ministre des Finances et la participation doit être reconnue comme particulièrement apte au développement économique du pays.

- Les sociétés à consolider doivent poser une **demande d'agrément** auprès des services fiscaux (rarement utilisé en pratique). L'agrément est de droit si les conditions légales sont remplies.
- La **durée minimale** de la consolidation fiscale est de **5 ans**. Il s'ensuit que si cette condition n'est pas remplie, en raison par exemple de la cession de la filiale faisant l'objet de la consolidation fiscale, les services fiscaux procéderont à une imposition rétroactive sur base de la situation individuelle des sociétés concernées.

Ex. : La société mère (SM) détient deux filiales (F1 et F2) qu'elle consolide depuis l'année 01. En 03 SM vend F2. Les services fiscaux procéderont à une imposition rectificative de F2 et de SM pour les années 01 et 02 : F2 sera imposé sur base de ses seuls comptes sociaux des exercices concernés ; SM continuera à bénéficier du régime de la consolidation fiscale, mais seulement à l'égard de F1.

- ▶ **Consolidation sauvage.** Les mêmes résultats peuvent être atteints au moyen d'autres procédés dont certains sont à validité douteuse.
 - **Transformation de la filiale** en société transparente permettant une remontée immédiate des résultats même non distribués (procédé non douteux).
 - **Fusion-absorption** de la société in bonis par la société déficitaire (le droit au report de pertes nécessite que la société qui survit soit celle qui a subi les pertes : risque d'abus de droit).
 - **Location-gérance** du fonds de commerce par la société déficitaire à une société bénéficiaire du groupe (attention à ne pas voir la location gérance requalifiée en cession de fonds de commerce).
 - **Abandons de créance** et subventions à caractère commercial (risque de requalification en abandon de créance ou subvention à caractère financier).

INTERACTION AVEC L'IMPOSITION PERSONNELLE DES ASSOCIÉS – L'IMPOSITION DES REVENUS DISTRIBUÉS PAR LA SOCIÉTÉ

▶ Principes.

- **Sociétés transparentes.** La distribution des bénéfices sociaux des sociétés transparentes n'est pas visée par les développements ci-après, les dividendes des sociétés transparentes étant directement appréhendés par l'administration fiscale au niveau des associés, dans le cadre de l'imposition des bénéfices sociaux, indépendamment de savoir s'il y a eu ou non distribution.
- **Sociétés opaques.**
 - Les **bénéfices thésaurisés** par les sociétés opaques ne sont pas imposables dans le chef de l'associé, tant qu'il n'y a pas eu distribution de dividendes. Les bénéfices sociaux appartiennent à la société.
 - Les **bénéfices distribués** sont appréhendés par les associés sous la forme d'un versement de dividendes, il y a donc enrichissement de l'associé, ce qui constitue le fait générateur d'une nouvelle imposition (« double imposition économique »).

▶ Concept de dividende.

- Les dividendes constituent **tous les avantages** quantifiables en argent dont l'associé bénéficie en provenance de la société, si la mise à disposition de

cet avantage s'explique par le statut d'associé du bénéficiaire de l'avantage.

- Les dividendes sont donc à la fois les **dividendes réguliers**, c.-à-d. ceux approuvés par l'assemblée des associés, mais également les **dividendes occultes**, c.-à-d. ceux qui, tout en constituant des dividendes, ne sont pas déclarés en tant que tels dans la comptabilité de la société. La forme du dividende n'importe pas non plus : en numéraire ; en nature.
- Les **bonis de liquidation**, par contre, ne sont pas des dividendes mais sont traités comme des gains en capital dans le chef du bénéficiaire (fiscalité des ménages).

► **Retenue à la source.**

- **Taux de 15%.**

→ **Droit interne.** Afin de garantir le recouvrement des recettes fiscales, la loi exige la perception d'une retenue à la source de 15%, indépendamment de savoir si l'associé est un résident ou non.

→ **Droit conventionnel.** Cette retenue reste généralement à taux en présence d'une convention fiscale internationale, si l'associé ne possède pas au moins 25% du capital social de la société luxembourgeoise. Si sa participation atteint 25%, le taux de retenue à la source tombera généralement à 5%.

- **Exceptions.** La retenue n'est pas due en cas de versement de dividendes par les SICAV/SICAF, les sociétés de conseil, les SPF, les organismes de titrisation ainsi que les SICAR.

► **Élimination de la double imposition économique.**

- **Principe.** Les dividendes distribués ayant déjà subi l'impôt dans le chef de la société, la double imposition économique est éliminée par voie de l'exonération des dividendes perçus à hauteur de 50% (système du « demi-dividende»). Donc, si une société distribue un dividende de 100 et que le taux marginal d'imposition du contribuable est de 39%, la charge fiscale se calcule comme suit :

- dividende brut	100
- retenue	./ 15
- dividende net encaissé	85
- dividende imposable (50% du dividende brut)	50
- impôt dû (39%)	./ 19,5

- complément d'impôt dû (= 19,5 - 15)	4,5
- dividende net après impôt (= 100 - 19,5)	80,5

- Constituant un simple acompte de l'impôt sur le revenu dû par l'actionnaire, la retenue à la source sera déduite de l'impôt calculé, le contribuable n'ayant qu'à régler le solde au fisc.

Ex : dans l'exemple précédent, la retenue à la source de 15% est prélevée sur le montant brut du dividende, soit sur un chiffre de 100. La retenue est donc de 15. L'impôt calculé étant de 19,5, le contribuable devra verser au Trésor public en fait que le solde calculé par rapport au montant de la retenue à la source, soit $19,5 - 15 = 4,5$. Au final, le contribuable aura payé un impôt total sur le dividende de 19,5 décomposé en une retenue à la source de 15 et un solde de 4,5.

- **Conditions.** Afin de pouvoir bénéficier du système du demi-dividende (art. 115 n° 15 a LIR) :

- le dividende doit être versé par une **société de capitaux** (et non pas seulement un groupement opaque) ;
- la société doit être **résidente** au Luxembourg ou être une **société non-résidente**. Dans ce dernier cas la société doit résider dans un pays conventionné ou être un résident d'un État membre de l'Union européenne. Les dividendes versés par les sociétés de capitaux de droit étranger ne sont donc pas exclus du régime de l'exonération partielle ;
- la société qui verse le dividende doit être **pleinement imposable** (les dividendes d'une SPF p. ex. ne bénéficient donc pas du système du « demi-dividende »).

LIQUIDATION ET PAIEMENT DE L'IMPÔT

La liquidation de l'impôt consiste à calculer l'impôt dû. Une fois le montant de l'impôt calculé, celui-ci devra être payé au Trésor public.

TAUX DE L'IMPÔT

► Taux normal

- Très longtemps fixé à 40%, le taux de l'IRC a été progressivement abaissé à 30%, puis à 21%, ceci afin d'alléger la charge fiscale des entreprises dans la **compétition internationale** et plus spécialement européenne.
- Le taux de l'IRC est unique, et s'applique de la même façon, que les

bénéfices sociaux soient réinvestis ou distribués.

► **Contributions additionnelles**

- La soumission (contestée) à l'**impôt commercial communal** constitue une contribution additionnelle frappant l'ensemble des entreprises commerciales, y compris celles exploitées sous la forme d'une société de capitaux. L'impôt commercial communal n'est plus déductible de l'assiette imposable à l'IRC (contrairement à ce qui se passe chez les sociétés transparentes ainsi que les entreprises individuelles).
- Les sociétés soumises à l'IRC subissent en outre une contribution additionnelle dite contribution pour le **fonds pour l'emploi** égale à 7% de l'impôt dû. Le taux IRC en tenant compte du fonds pour emploi s'élève donc à **22,47%** (= 21% x 1,07).

- **Taux effectif d'imposition.** En tenant compte de l'impôt commercial communal et du fonds pour l'emploi, le taux effectif d'imposition se calcule comme suit (pour la commune de Luxembourg) :

PAIEMENT DE L'IMPÔT

- **Acomptes provisionnels.** Les sociétés soumises à l'IRC paient des acomptes provisionnels tous les trimestres, à des dates fixées par la loi (mars, juin, septembre, décembre). Le montant des acomptes est fixé par le bureau d'imposition sur base de la dernière déclaration fiscale en sa possession.
- **Solde de liquidation.** Le solde de liquidation est également déterminé par le bureau d'imposition, à la suite de l'émission du bulletin d'imposition. Le bulletin indique le montant d'impôt restant dû, ainsi que la date à laquelle le solde est à régler (la plupart du temps un mois après émission du bulletin).
- **Imposition minimale.** Il existe dorénavant deux types d'imposition minimale :
- l'**imposition minimale de droit commun** s'applique aux sociétés autres que celles qui sont à prépondérance financière. L'imposition minimale est une fonction croissante du total de bilan de la société, avec un minimum de €500 (pour les totaux de bilan < €350 000) et un maximum de €20 000 (soit €21 400 en tenant compte du taux de 7% pour le fonds de l'emploi, pour les totaux de bilan > €20 000 000). Les actifs sur lesquels le Luxembourg a perdu son pouvoir d'imposition en raison d'une convention

fiscale internationale sont évidemment éliminés du total de bilan pour le calcul de l'imposition minimale ;

Ex. : Soit une Luxco qui détient un immeuble de €10 000 000 ainsi qu'un avoir en banque de €1 000 000. Avec un total de bilan de €11 000 000 la Luxco devrait normalement payer un impôt minimal de €10 000 (total de bilan situé dans la tranche de €10 000 0001 à €15 000 000). Mais comme l'immeuble se situe en Allemagne, pays conventionné, les revenus immobiliers y relatifs sont exonérés au Luxembourg. De ce fait, il y a lieu de retrancher l'immeuble allemand du total de bilan qui n'est dès lors plus de €10 000 000. De ce fait, la tranche d'imposition applicable est de €50 000 à €2 000 000, d'où une imposition minimale de €1 500.

- les **sociétés à prépondérance financière** subissent une imposition minimale dérogatoire de €3 000 par an (€210 avec la contribution de 7% au fonds de l'emploi). Il s'agit des sociétés dont l'actif total est constitué à raison de 90% au moins d'actifs financiers (immobilisations financières telles des participations, obligations, actions, comptes en banque, créances). Les sociétés soumises à une autorisation ministérielle (autorisation pour le faire commerce, ...) ou à une supervision d'une autorité réglementaire (CSSF, Commissariat aux Assurances) échappent toutefois à cette imposition. L'imposition minimale frappe en fait essentiellement les SOPAFI. Il est en effet apparu que la moitié seulement à peu près de ce type de sociétés payait régulièrement des impôts, l'autre moitié y échappant en fait en raison de revenus exclusivement exonérés ou de pertes reportables.

IMPOSITION SUPPLÉMENTAIRE DES ENTREPRISES COMMERCIALES : L'IMPÔT COMMERCIAL COMMUNAL

L'ICC ou « **Gewerbesteuer** » est un impôt local, prélevé par les communes pour financer leurs dépenses.

PRINCIPES GÉNÉRAUX

L'ICC frappe les entreprises commerciales et industrielles exploitées sur le territoire national.

CONTRIBUABLES ASSUJETTIS

Sont soumis à l'ICC :

- ▶ les **personnes physiques** réalisant des bénéfices commerciaux au sens de la LIR ;
- ▶ les **sociétés de personnes**, à condition toutefois de réaliser des bénéfices commerciaux au sens de la LIR ;
- ▶ les **sociétés de capitaux**, quelle que soit la nature de leur activité (soumission à l'ICC en raison de leur forme juridique).

En d'autres mots, sont soumises à l'ICC toutes les personnes physiques ou morales réalisant des bénéfices commerciaux, soit en raison de leur forme juridique, soit en raison de la nature de leurs activités (elles doivent donc rentrer sous l'article 14 LIR).

TERRITORIALITÉ

La justification de l'ICC est le recouvrement, auprès des entreprises, des charges communales résultant de leur présence. Aussi :

- ▶ les **établissements stables luxembourgeois** d'entreprises étrangères sont soumis à l'ICC pour leurs activités luxembourgeoises ;
- ▶ les **établissements stables étrangers** d'entreprises luxembourgeoises échappent à l'ICC.

ASSIETTE IMPOSABLE

Impôt mi- personnel, mi- réel, l'ICC a une base de calcul assez proche de l'IR, même si certaines particularités méritent d'être relevées.

NATURE DE L'ICC

- ▶ À l'origine l'ICC était un **impôt réel** prélevé sur l'outil de production constitué par l'entreprise. Il s'agissait de cerner le rendement de l'entreprise exprimé au travers de ses différentes composantes : bénéfice d'exploitation, capital d'exploitation, masse salariale.
- ▶ Au fil du temps certaines modifications sont intervenues : souci de ne pas imposer les entreprises déficitaires, souci de ménager les entreprises à forte densité salariale. Ces modifications ont eu pour double conséquence de

rapprocher la base imposable ICC de celle existant en matière IR et de décolorer l'ICC en un **impôt personnel**.

ÉLÉMENTS INCLUS DANS L'ASSIETTE

- ▶ **Principe.** L'assiette ICC est égale à celle obtenue en matière d'IR, sauf à procéder à certaines ajoutes et à opérer certaines déductions.
- ▶ **Ajoutes.** Les ajoutes traditionnellement connues en droit fiscal ont été progressivement abolies. Ne restent plus que :

- les parts de bénéfice de l'**associé commandité de la SCPA**. Cette ajoute se justifie par le fait que la part de bénéfice a été déduite du bénéfice commercial de la SCPA ;
- la quote-part de **perte d'une société transparente**. Cette quote-part a en effet déjà diminué l'assiette ICC de la société transparente ;
- les **pertes réalisées dans des établissements stables étrangers**. L'ICC ne frappant que les entreprises indigènes, les pertes subies dans des entreprises situées à l'étranger ne doivent en effet pas influencer le montant d'ICC dû au Luxembourg.

Ex. : une entreprise luxembourgeoise réalise un bénéfice mondial de 100, dont une perte de 20 attribuable à un établissement étranger. Comme la perte de 20 est incluse dans les 100, l'imposition des seules activités luxembourgeoises à l'ICC nécessite qu'on ajoute ces 20 au 100, de sorte à aboutir à une base imposable corrigée des éléments de l'étranger. La base imposable à l'ICC sera donc de 120.

- ▶ **Déductions.** Le nombre et la portée des déductions vont eux aussi en diminuant :
- les dividendes de **participations d'au moins 10%** dans des sociétés de capitaux résidentes ou non-résidentes pleinement imposables. La portée de cette disposition est en pratique limitée aux participations détenues par des entreprises autres que des sociétés de capitaux, puisque le privilège des sociétés mère et filiales existe en matière d'IRC à l'égard des détentions par des sociétés de capitaux. Comme la base imposable à l'ICC part de l'assiette imposable IRC, l'exonération accordée en matière IRC profite automatiquement à l'entreprise lors du calcul de l'ICC ;
- la **quote-part de bénéfice d'une société transparente**. Cette quote-part a en effet déjà été soumise à l'ICC auprès de la société transparente ;

- les **bénéfices réalisés dans des établissements stables étrangers**. La justification est la même que pour l'ajoute en matière de pertes subies dans le cadre d'établissements stables étrangers.

Ex. : une entreprise luxembourgeoise réalise un bénéfice mondial de 100, dont un bénéfice de 20 attribuable à un établissement étranger. Comme le bénéfice de 20 est inclus dans les 100, l'imposition des seules activités luxembourgeoises à l'ICC nécessite qu'on retranche ces 20 des 100, de sorte à aboutir à une base imposable corrigée des éléments de l'étranger. La base imposable à l'ICC sera donc de 80.

- ▶ **Consolidation fiscale.** La loi relative à l'ICC connaît depuis longue date un régime de consolidation fiscale. Ce régime est maintenant calqué sur celui existant en matière IRC : lorsque les sociétés sont consolidées au regard de l'IRC elles seront dorénavant toujours également consolidées en matière d'ICC. Il n'est donc plus possible que des sociétés soient fiscalement intégrées au regard de l'ICC sans l'être du même coup au regard de l'IRC

CALCUL DE L'IMPÔT

Après avoir déterminé le revenu imposable de l'année, il faut considérer l'application éventuelle de certaines déductions. Au montant ainsi obtenu il y a lieu d'appliquer le barème de l'impôt.

DÉDUCTIONS DE L'ASSIETTE IMPOSABLE

- ▶ **Abattement.** L'assiette imposable bénéficie d'un abattement de €17 500 (sociétés opaques), respectivement de €40 000 (autres contribuables : sociétés de personnes, entreprises individuelles).
- ▶ **Report de pertes.** Il faut ensuite retrancher le cas échéant le report de pertes pour obtenir l'assiette imposable. Le report de pertes ICC peut être différent du report de pertes IRC en raison des ajoutes et déductions spécifiques à l'ICC.

BARÈME DE L'IMPÔT

- ▶ **Taux d'imposition.** Le taux communal s'obtient en multipliant le taux de 3% fixé par le législateur et appelé « **taux de la base d'assiette** » par le **taux communal** choisi librement par chaque commune dans la fourchette 200% - 350%. Le taux ICC pour la commune de Luxembourg est de 6,75% (= 3% x

taux communal de 225%) :

- l'ICC n'étant plus déductible de sa propre base pour les sociétés de capitaux, le **taux effectif d'imposition** de l'ICC pour les sociétés de capitaux est de 6,75% ;
- pour les **autres entreprises**, par contre, l'ICC reste une charge d'exploitation déductible du bénéfice commercial de l'entreprise et partant de l'ICC lui-même. Le taux effectif ICC pour ces contribuables dans la commune de Luxembourg est dès lors de 6,32% [= $6,75 : (100 + 6,75)$].

DÉCLARATION ET RECOUVREMENT

- ▶ L'ICC donne lieu à une déclaration fiscale annuelle ainsi qu'à des **acomptes** trimestriels en février, mai, août et novembre.
- ▶ Le **solde** est payable après réception du bulletin d'imposition.

IMPOSITION DU CAPITAL

Nous distinguerons les impôts selon qu'ils sont prélevés sur une assiette globale ou limitée.



IMPÔTS SYNTHÉTIQUES

Nous nous limiterons aux impôts réputés sensibles :

- l'impôt sur la fortune ;
- les droits de donation et de succession.

IMPÔTS SUR LA POSSESSION : L'IMPÔT SUR LA FORTUNE

L'impôt sur la fortune existe en sa forme actuelle depuis 1940. Sa création a été justifiée par l'idée que la fortune confère un pouvoir économique et une capacité contributive supplémentaires et que dès lors il est juste de l'imposer, surtout dans une période où la solidarité s'impose. Son taux, peu élevé, situe aussi l'impôt dans une perspective d'imposition des facultés contributives supplémentaires provenant de la possession d'une fortune et de redistribution des fortunes.

PERSONNES IMPOSABLES

- ▶ **Personnes physiques.** Les personnes physiques sont exonérées de cet impôt depuis le 1^{er} janvier 2005. L'abolition de l'impôt sur la fortune pour les personnes physiques constitue une mesure de compensation pour l'introduction de la retenue à la source libératoire de 10% sur les intérêts versés aux personnes physiques résidentes au Luxembourg. Auparavant, en raison du secret bancaire, les revenus de l'épargne échappaient souvent au fisc.
- ▶ **Sociétés.**
 - **Sociétés opaques.** L'impôt sur la fortune frappe uniquement les organismes opaques.
 - **Sociétés transparentes.** En raison leur transparence fiscale, ces sociétés ne sont pas imposables en tant que telles. Par contre, les associés sociétés opaques doivent déclarer leur quote-part dans la fortune de la société transparente. Si l'associé est une personne physique, aucun impôt sur la fortune ne sera dû.

ASSIETTE DE L'IMPÔT

- ▶ **Biens imposables.**
 - **Biens nationaux.** L'impôt est assis sur la valeur de l'ensemble des biens,

droits et valeurs composant le patrimoine social au 1^{er} janvier de chaque année, après déduction des dettes grevant ce patrimoine.

- **Biens étrangers.** Les biens situés à l'étranger font partie de l'assiette imposable, sauf s'ils se trouvent dans un pays conventionné ; dans ce cas, les biens seront exonérés au Luxembourg.

► Exclusions et abattements.

- Les **participations importantes** au sens de la LIR sont exonérées aux mêmes conditions de l'impôt sur la fortune. La détention indirecte au travers d'une société transparente est à assimiler à une détention directe par l'associé de la société transparente et bénéficie elle aussi de l'exonération.
- Les **droits d'auteur, brevets et droits y assimilés** bénéficiant de l'exonération partielle en matière d'impôt sur le revenu (v. Revenus de la propriété intellectuelle).

► Évaluation

- **Principe.** Les biens sont en principe évalués à leur valeur marchande.
- **Exception :** les immeubles. Les immeubles sont évalués à une valeur forfaitaire appelée valeur unitaire. La valeur unitaire est basée sur les prix au 1.1.1940 et est donc nettement sous-évaluée (en fait elle est dérisoire). La valeur unitaire ne s'applique qu'aux immeubles situés au Luxembourg ; les immeubles situés à l'étranger sont soit exonérés (hypothèse d'une convention fiscale internationale), soit imposables à la valeur de marché.

MODALITÉS DE TAXATION

- **Taux de l'impôt.** Le taux est unique et de 0,5%.
- **Déclaration et paiement.** Les contribuables sont tenus d'adresser une déclaration tous les ans et de payer l'impôt par voie d'acomptes trimestriels. Le solde est payé suite à la réception du bulletin d'imposition.
- **Imputation de l'impôt sur la fortune.** Dans un souci de préservation de la neutralité de l'impôt vis-à-vis des décisions de gestion financière de l'entreprise, le législateur a introduit, avec effet au 1^{er} janvier, 2002, un mécanisme d'imputation permettant de garantir que l'entreprise décidant de thésauriser les bénéfices sociaux ne se trouve pas pénalisée par rapport à celle distribuant des dividendes parfois élevés. Ce mécanisme a été transféré de la LIR, où du coup

la disposition correspondante a été abolie.

- **Conditions.**

- **Création d'une réserve comptable.** L'entreprise doit inscrire à un poste de réserve non distribuable le quintuple du montant d'impôt dont l'imputation est demandée.
- **Non-distribution temporaire de la réserve.** La réserve indisponible doit être maintenue au bilan durant une période de 5 années, sa distribution prématurée entraînant un rappel d'impôt sur la fortune à hauteur d'un cinquième du montant de la réserve prématurément distribuée.

L'entreprise E constitue en 01 une réserve de 100 (= 5 x 20) aux fins d'imputation de l'IF de 20. En 03 la réserve est distribuée à hauteur de 40. Le rappel d'impôts portera sur $40/100 \times 20 \times 3/5 = 4.8$.

- **Imputation dans la limite de l'IRC.** Si l'entreprise respecte les conditions précédentes, elle pourra réduire jusqu'à 100% de l'impôt sur la fortune exigible dans la limite du montant de l'IRC calculé (donc avant imputations de retenue à la source, etc.) au titre de l'année précédente.

Ex. : l'IF sur base du bilan de la société au 31 décembre de l'année 01 s'élève à 100. L'IF ainsi établi sera l'IF de l'année 02. Cet IF imputé sur l'IRC calculé pour l'année 01. Si l'IRC en 01 s'établit à 80, l'imputation sera limitée à 80 également. De ce fait, la réserve que la société devra constituer sera de $5 \times 80 = 400$ (au lieu de 5×100).

IMPÔTS SUR LA TRANSMISSION : LES DROITS DE DONATION ET DE SUCCESSION

Les donations interviennent durant la vie du contribuable ; les successions à son décès.

DROITS DE DONATION

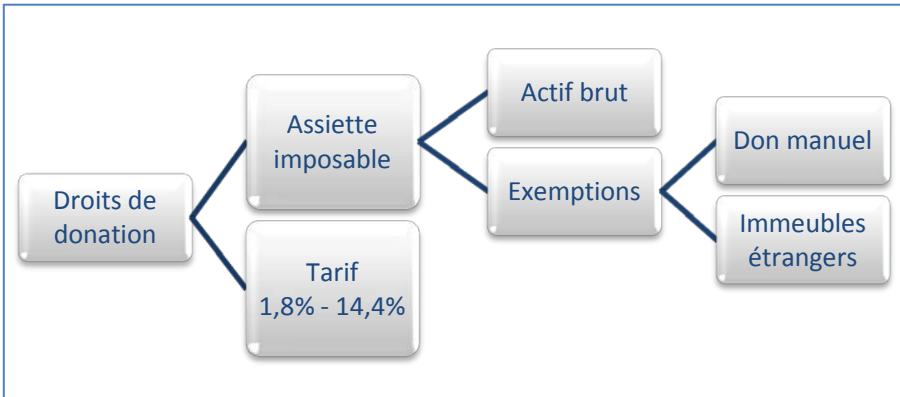
Ils relèvent des DENR :

- **Donations imposables.** Toutes les donations de biens meubles ou immeubles présentées à l'enregistrement sont imposables, sauf deux exceptions majeures :
 - **Principe.** Toutes les donations doivent faire l'objet d'un **acte notarié**. Tous les actes notariés doivent être enregistrés auprès de l'AED ; donc en

principe toutes les donations sont soumises aux droits de donation.

- **Exception.**

- La donation d'**immeubles situés à l'étranger** est toujours exonérée, même si elle est enregistrée.
- Les **dons manuels** réalisés au Luxembourg peuvent être faits sans acte notarié et échappent donc également à l'impôt. Les dons manuels concernent exclusivement les biens mobiliers tels l'argent ou les actions.

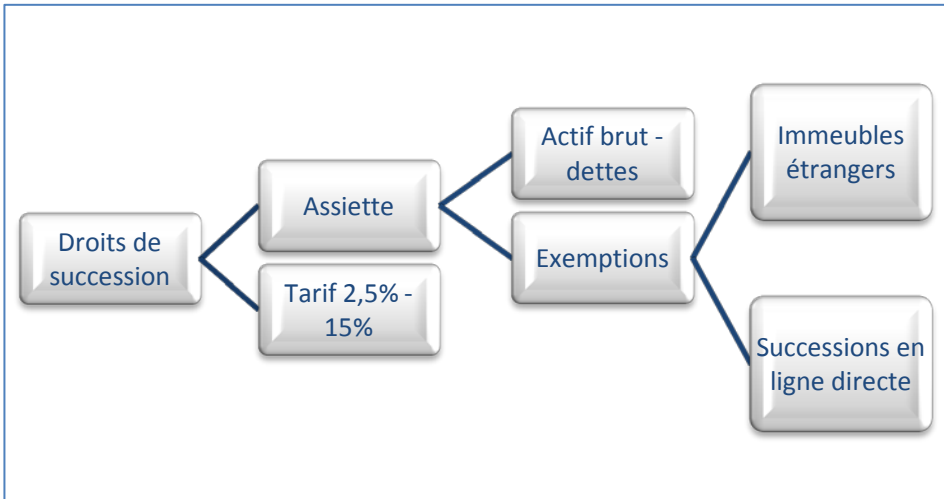


► **Assiette**

- Les biens transférés sont évalués à leur **valeur marchande**.
- Les charges existant le cas échéant ne sont pas déductibles, les droits de donation étant perçus sur la **valeur brute** du bien transmis.

- **Tarif.** Il est fonction des liens familiaux unissant le donateur et le bénéficiaire :
- Le taux est de 1,8% en cas de donation des parents au profit de leurs enfants.
- Il est de 4,8% entre les époux.
- Il passe à 14,4% entre des personnes non parentées.

DROITS DE SUCCESSION



Ils sont régis par une législation remontant à l'époque hollandaise (d'où une non-intégration des donations dans les successions). Traditionnellement, les successions des défunts résidents étaient mieux traitées que celles impliquant des non-résidents. Mais cette manière de procéder portant atteinte au droit communautaire (CJUE 11 septembre 2008, *Eckelkamp*, aff. 11/07 ; CJUE 11 septembre 2008, *Arens-Sikken*, aff. 43/07), le législateur a décidé d'aligner le régime fiscal des successions que les défunts aient été des résidents ou des non-résidents.

► **Successions imposables et exonérées**

- **Résidents.** Toutes les successions de personnes ayant habité au Luxembourg au jour de leur décès sont en principe soumises aux droits de succession.
- **Non-résidents.** Lorsque le défunt n'a pas habité le Luxembourg au moment de son décès, les droits de succession sont remplacés par un **droit de mutation par décès**. Ce droit frappe exclusivement la valeur nette des **immeubles situés au Luxembourg**. La valeur nette d'un immeuble est obtenue en déduisant les dettes en relation économique avec un immeuble imposable (dettes hypothécaires, dettes bancaires contractées en vue de l'acquisition de l'immeuble ; dettes d'entretien courant telles les factures d'électricité) de la valeur brute de l'immeuble.
- **Exonérations.** L'imposition se trouve écartée dans les hypothèses les plus fréquentes en matière de succession, soit la succession :

- **en ligne directe** est exonérée pour la part légale recueillie par les enfants ;
- **entre époux** (et entre partenaires déclarés depuis 3 ans au moins) est elle aussi exonérée si les deux époux (ou partenaires) ont des enfants en commun ;
- à assiette imposable ne dépassant pas € 250.

► **Assiette imposable.**

- Les droits de succession ne constituent pas une imposition du défunt (« **impôt sur l'actif successoral** »), mais une imposition de l'enrichissement des héritiers (« **impôt sur les parts successorales** »). En cas de pluralité d'héritiers donc, l'impôt dû par chacun sera fonction de ce qu'il aura recueilli personnellement ainsi que de ses liens familiaux avec le défunt.
- **Actif successoral.** L'actif successoral inclut tous les meubles et immeubles reçus par le bénéficiaire, y compris les donations dont il a bénéficié durant l'année qui précède le décès. Les immeubles situés à l'étranger sont toujours exonérés.
- **Passif successoral.** Les dettes à charge du défunt sont admises en déduction du montant de l'actif brut.
- **Évaluation.** Les biens légués sont évalués à leur valeur marchande. Il existe des règles spéciales d'évaluation des biens en cas de démembrement de propriété ; elles tiennent compte de l'âge de l'usufruitier (plus il est jeune, plus la valeur de l'usufruit est élevée).
- **Abattement.** L'actif successoral réduit du passif successoral bénéficie d'un abattement de €8.000 pour certains héritiers (conjoint survivant, partenariats existants depuis 3 ans au moins, ...). L'assiette imposable ainsi obtenue se voit appliquer le barème de l'impôt.

► **Tarif.** Le tarif est de fonction des liens familiaux :

- 2,5% en ligne directe sur la part extralégale ;
- 5% entre époux ne laissant pas d'enfants en commun ;
- 6% entre frères et sœurs ;
- 9% entre oncles ou tantes et neveux ou nièces ;
- 10% entre grands-oncles, grandes-tantes, et petits-neveux, petites nièces ;

- 15% entre personnes non parentées.

IMPÔTS ANALYTIQUES : LES DROITS D'ENREGISTREMENT

Les droits d'enregistrement n'ont plus l'importance qu'ils avaient par le passé. Leur champ d'application est la transmission de biens.

NATURE JURIDIQUE ET IMPORTANCE DES DROITS D'ENREGISTREMENT

Il faut connaître la nature juridique des droits d'enregistrement ainsi que leur importance sur le plan économique.

ASPECTS JURIDIQUES

► **Définition et nature.**

- **Définition.** L'enregistrement est une formalité qui consiste à enregistrer un acte juridique ou une mutation sur un registre public. Le registre est tenu par l'AED et donne lieu au paiement d'un droit : les droits d'enregistrement.
- **Nature juridique.** Les droits d'enregistrement constituent un impôt et non une taxe. En effet, s'ils remplissent des fonctions d'intérêt privé (date certaine), ils servent principalement à procurer des ressources fiscales à l'État.
- **Interprétation littérale.** Les lois relatives aux droits d'enregistrement sont d'interprétation littérale. La solution est constante. Il n'y a pas de place pour l'analogie.
- **Droit civil.** Certains actes ne sont valables en droit civil qu'en raison de leur enregistrement (ex. : gage civil ; privilège du vendeur du fonds de commerce). Dans les autres cas, l'enregistrement donne date certaine aux conventions.
- **Nature économique.** Les droits d'enregistrement frappent les mutations de biens (à titre gratuit comme à titre onéreux). Les mutations à titre onéreux présentent les caractéristiques suivantes :
 - il s'agit d'un impôt analytique frappant une opération définie;

- l'impôt est proportionnel quant au taux ;
- l'impôt est réel, c.-à-d. qu'il n'est pas personnalisé.

RÔLE DES DROITS D'ENREGISTREMENT

Il faut distinguer la macro- et la microéconomie.

- ▶ **Macroéconomie.** La valeur pratique des droits d'enregistrement est pour le moins discutable.
 - **Quant aux ressources de l'État.** Les droits d'enregistrement tendent à devenir un impôt d'appoint au faible rendement. Leur part diminue constamment au profit des impôts modernes. Seule la taxe d'abonnement, variété spécifique des droits d'enregistrement, échappe à cette constatation. Les droits d'enregistrement représentent avec la taxe d'abonnement 9% du budget de l'État ; la part tombe à 2% sans la taxe d'abonnement.
 - **Quant à la mobilité des biens.** Les droits d'enregistrement augmentent le coût des transactions portant sur les biens notamment immobiliers. Ils ont tendance à « emprisonner » la matière fiscale.
- ▶ **Microéconomie.** Les droits d'enregistrement, facilement individualisables, sont pris en considération par les contribuables en vue de leur répercussion sur autrui.
 - **Récupération fiscale.** Les droits d'enregistrement font partie du coût fiscal des biens immobiliers acquis par le contribuable. Ils augmentent donc la base amortissable et finissent par être supportés par la collectivité tout entière à hauteur du taux d'imposition marginal du contribuable. Tel est le cas chaque fois que le contribuable peut déduire l'amortissement du bien immobilier au titre de dépense d'exploitation respectivement frais d'obtention.
 - **Récupération économique.** Le contribuable essaiera d'intégrer le coût de l'impôt dans le prix de vente de ses produits et services, s'il s'agit d'une entreprise ; l'acquéreur privé tentera quant à lui de faire supporter l'impôt par le vendeur en réduisant proportionnellement le coût d'achat avant impôt du bien (phénomène de « répercussion »).

CHAMP D'APPLICATION

Certains actes sont obligatoirement soumis à l'enregistrement ; d'autres peuvent l'être au choix des parties.

ASSUJETTISSEMENT OBLIGATOIRE

Les DENR portent soit sur des actes (« **negotium** », on parlera de « **droits d'acte** »), soit sur des mutations (« **instrumentum** », on parlera de « **droits de mutation** ») :

► **Actes juridiques.** Certains actes sont soumis à l'enregistrement :

- soit à raison de la **personne qui les rédige ou les reçoit** : les actes des notaires ; les exploits d'huissiers ;

Les **actes d'huissier** ne doivent cependant être enregistrés que s'ils constatent des actes portant transmission de propriété ou d'usufruit d'immeubles sis au Luxembourg ainsi que ceux portant sur des baux immobiliers (constatation du bail, cession).

- soit en considération de **l'opération juridique** qu'ils constatent : les actes portant transmission de propriété ou d'usufruit d'immeubles ; les actes relatifs à la vie des sociétés (constitution, dissolution, etc.) ;
- soit en raison de la **profession** à laquelle ils se rattachent : par exemple les actes qui se rattachent à la profession de marchands de biens ;
- soit en raison de leur **nature** : par exemple la plupart des décisions de justice.

► **Mutations.** Certaines mutations sont soumises à l'enregistrement, même si elles ne donnent pas lieu à la rédaction d'un acte :

- les mutations entre vifs de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens **immeubles** ;
- les opérations concernant les **sociétés** telles que formation, prorogation, dissolution, augmentation de capital ;
- les mutations de **meubles** échappent aux droits d'enregistrement proportionnels, mais les actions et parts sociales émises par les SPF, les SICAR, les FIS ainsi que les organismes de placement collectif subissent la taxe d'abonnement.

ASSUJETTISSEMENT FACULTATIF

Tous les actes non obligatoirement soumis à la formalité peuvent être enregistrés. L'intérêt majeur de la présentation de l'acte à l'enregistrement tient dans le fait que cette formalité lui confère date certaine à la date où elle est effectuée. Lors de l'enregistrement le droit proportionnel ou droit fixe devient exigible selon la nature de l'acte.

MODALITÉS DE LA TAXATION

Avant de pouvoir imposer, il faut qualifier les actes en question.

ACTES POSANT DIFFICULTÉ

- ▶ **Remplacement des DENR par la TVA.** Lorsqu'un acte qui, de par ses caractéristiques, relève de l'enregistrement, se trouve également placé dans le champ d'application de la TVA, aucun DENR n'est exigible. Il en est ainsi p. ex.
 - des **ventes d'immeubles à construire** : ils sont soumis à la TVA ; aussi, ne subiront-ils pas les DENR ;
 - des **apports de biens mobiliers** au capital d'une société : l'apport étant soumis à la TVA, il ne subira pas de droits proportionnels d'enregistrement.
- ▶ **Actes dépendants et indépendants.** Lorsqu'un acte contient une seule disposition, il donne évidemment ouverture au droit prévu pour cette disposition. Mais un même acte peut contenir plusieurs dispositions donnant ouverture à des droits différents. L'imposition dépend alors du caractère dépendant ou indépendant de ces dispositions.
 - **Dispositions dépendantes.** Les dispositions dépendantes sont liées entre elles dans l'intention des parties et concourent ensemble à la formation d'un contrat dont elles constituent les éléments corrélatifs et nécessaires. Dans ce cas, il n'est dû qu'un seul droit : celui de la disposition qui donne lieu au taux le plus élevé.
 - **Dispositions indépendantes.** Les dispositions indépendantes sont taxées séparément.
- ▶ **Actes nuls.** Les nullités et résolutions d'une mutation ou d'un acte ont des

conséquences fiscales variables.

- **Acte ou mutation entachés d'une cause de nullité.** Il faut opérer une distinction fondamentale :
 - **Actes ou mutations nuls** : l'impôt reste dû quelle que soit la cause de la nullité et sa nature, relative ou absolue.
 - **Actes ou mutations imparfaits** : comme il manque un élément essentiel de fond (p. ex. : consentement) ou de forme (p. ex. : signature), seul le droit fixe est dû.
 - **Acte ou mutation annulés ou résolus.** L'impôt est seulement restitué en cas de nullité judiciaire. Dans les autres cas, il y a non-restitution et application de nouveaux droits sur la mutation en « retour ».
- **Actes conditionnels.** Il faut distinguer selon le type de conditions :
- **Condition résolutoire.** L'impôt est dû comme si la condition n'existait pas. Même s'il y a réalisation de la condition et donc anéantissement du contrat pour le passé, aucune restitution d'impôt n'a lieu. La résolution, sauf si elle est judiciaire, opère perception de droits sur la «mutation en retour».
 - **Condition suspensive.** L'acte sous condition suspensive est soumis au droit fixe tant qu'il n'y a pas réalisation de la condition. Lors de la réalisation de la condition, il y a perception de l'impôt au tarif et sur les valeurs à cette date.
- **Non bis in idem.** Un acte ou une mutation ne sont soumis à l'impôt qu'une seule fois en raison de cet acte ou de cette mutation. Il s'ensuit que:
- la **ratification** pure et simple d'actes antérieurement enregistrés n'est pas imposable ;
 - il en est de même des **actes d'exécution** (p. ex. : acte constatant la livraison de la chose vendue) ou de complément (d'actes déjà enregistrés). Leur critère commun est qu'ils ne modifient pas l'acte déjà enregistré.

QUALIFICATION ET VALORISATION DE L'ACTE OU DE LA MUTATION

Les parties doivent déclarer les actes ou mutations auprès de l'administration fiscale et indiquer l'assiette imposable. L'administration fiscale dispose de pouvoirs de requalification et de rehaussement.

- **Requalification.** Il faut distinguer trois situations :
- **Requalification simple.** Les parties peuvent se tromper dans la qualification juridique de l'acte ou de la mutation (ex. : qualification de location-gérance, alors qu'il s'agit en fait d'une vente de fonds de commerce). Si la qualification est inexacte, l'administration fiscale la corrigera en lui substituant une qualification appropriée.
 - **Requalification pour abus de droit.** La qualification opérée par les parties peut être juridiquement exacte, mais constituer une fraude à la loi. Si l'opération présentée obéit à des préoccupations exclusivement fiscales, l'administration fiscale peut remplacer l'opération retenue par les parties par celle qui aurait dû l'être (ex. : apport d'un immeuble à une société civile avec cession peu de temps après des parts sociales de la société). Certains discutent toutefois cette proposition en considérant que les droits d'enregistrement seraient d'interprétation stricte ne laissant pas de place à l'abus de droit : tout ce qui n'est pas expressément imposable serait hors du champ d'application de la loi fiscale.
 - **Requalification pour fraude et escroquerie fiscales.** Les parties peuvent dissimuler intentionnellement la véritable nature de l'acte ou une partie du prix imposable. Selon la gravité de l'infraction, il s'agira d'une fraude fiscale ou d'une escroquerie fiscale.
- **Rehaussement.** L'administration fiscale peut établir que le prix de cession a été partiellement dissimulé (contre-lettre) ou, plus simplement, qu'il est objectivement inférieur à la valeur vénale (marchande) du bien au jour de l'acte ou de la mutation.
- **Moyens de preuve.** À l'exception du serment et de la preuve testimoniale, l'administration fiscale peut prouver par tous moyens contre et outre le contenu des actes.

TARIF

L'enregistrement donne lieu soit au paiement d'un droit fixe de 12 euros, soit au paiement d'un droit proportionnel :

-	Taxe d'abonnement des OPC:	0,05%
-	Taxe d'abonnement des SPF	0,25%
-	Bail immobilier :	5%
-	Vente d'immeubles :	7% ou 10%

Les fonds monétaires, les fonds institutionnels, ainsi que les fonds d'investissement spécialisés (« FIS ») ne subissent qu'une **taxe d'abonnement de 0,01%**. Les fonds de fonds, les fonds monétaires institutionnels, ainsi que les « ETF » (les fonds indiciels) sont **exonérés de la taxe d'abonnement**.

DROITS DE MUTATION À TITRE ONÉREUX

La liste des opérations imposables a subi l'érosion au fil du temps. L'on se contentera des principales opérations rencontrées en pratique.

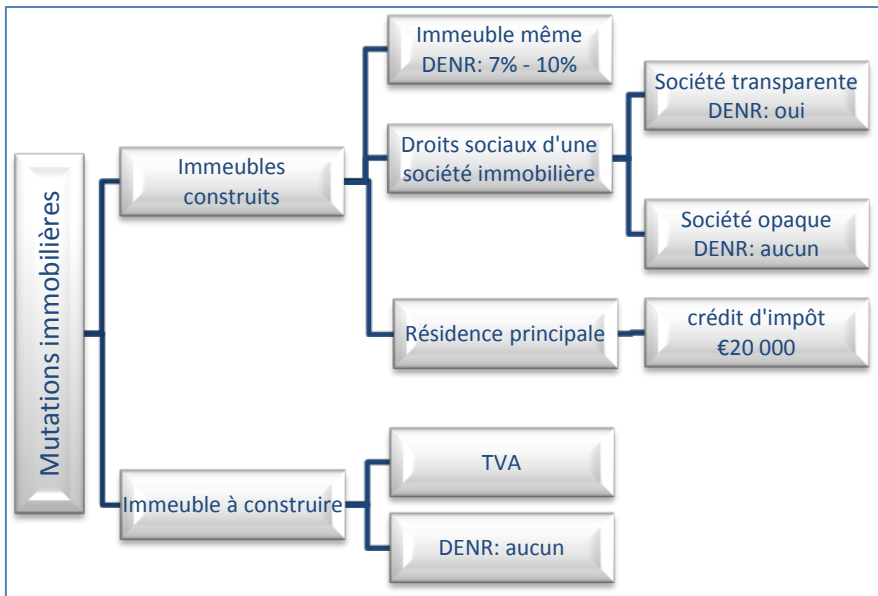
VENTES D'IMMEUBLES

- ▶ **Opérations visées.** Les transmissions en pleine propriété comme en usufruit ou nue-propriété d'immeubles situés sur le territoire luxembourgeois. Les immeubles comprennent tant les constructions que les terrains. La vente d'immeubles à bâtir n'est pas soumise aux droits d'enregistrement, mais à la TVA.
- ▶ **Tarif.** Les ventes d'immeubles donnent lieu à perception d'un droit d'enregistrement de 6% respectivement de 9% dans la commune de Luxembourg. Il s'y ajoute un droit de transcription de 1%. Lorsque la vente porte sur des habitations personnelles, les droits de mutation ne deviennent exigibles qu'après épuisement d'un crédit d'impôt de €20 000 (€40 000 pour les époux ; crédit d'impôt dit « **bëllegen Akt** ») :
 - **Habitation principale.** Seules les acquisitions de maisons d'habitation principale bénéficient du crédit d'impôt, ainsi que les terrains à bâtir y destinés. Sont dès lors exclues : les résidences secondaires, les maisons de weekend et les immeubles locatifs. Les dépendances bâties (garage, etc.) ou non bâties (jardins, etc.) bénéficient également du crédit d'impôt si elles se trouvent à proximité de l'habitation.
 - **Résidence.** Le bénéficiaire du crédit d'impôt doit être un résident luxembourgeois ou le devenir au moment de l'occupation de l'immeuble.
 - **Pas de condition de revenu.** Contrairement à ce qui avait été initialement prévu par le gouvernement lors du dépôt du projet de loi visant à modifier la régime du « bëllegen Akt », le crédit d'impôt est accordé quel que soit le niveau de revenu du contribuable.

BAUX MOBILIERS ET IMMOBILIERS

► Les **baux ordinaires**.

- Les **baux à durée déterminée**. Le bail doit faire l'objet d'un enregistrement, le receveur percevant un impôt de 0,6% sur la somme cumulée des loyers prévus dans le contrat.
- Les **baux à durée indéterminée**. La loi assimile le bail à durée indéterminée à une cession d'immeuble, de sorte que les droits relatifs aux ventes d'immeubles sont dus. La base imposable est égale à 20 fois le loyer



annuel.

► Le **leasing immobilier**.

- **Leasing immobilier ordinaire**. Le contrat de leasing est un contrat de location avec la particularité que le locataire bénéficie d'une option d'achat, à un prix convenu d'avance, du bien pris en location, à la fin de la période de location. Les règles des baux à durée déterminée s'appliquent durant la période de location. Lors de la levée éventuelle de l'option, les droits de mutation prévus en matière de vente d'immeubles sont dus. L'assiette imposable lors de la levée de l'option est la valeur marchande de l'immeuble à la date de la levée de l'option, et non pas la valeur prévue

dans le contrat (si cette dernière est plus faible, ce qui est généralement le cas).

- **Leasing immobilier fiscalement favorisé.** L'intérêt est ici que le bail n'est pas assujéti aux droits d'enregistrement. Les droits de mutation s'appliquent par contre sur la valeur vénale de l'immeuble lors de la levée de l'option, ou sur le prix contractuellement prévu, si celui-ci est plus élevé, en y ajoutant les loyers versés durant la période de location

Ex. : leasing de 5 ans au loyer annuel de 100 ; prix d'exercice de l'option 300 ; valeur marchande au jour de la levée : 700. La somme des loyers, soit 5 x 100, et du prix d'achat, soit 300, s'élève à 800. Ce montant est supérieur à la valeur vénale de l'immeuble. Les droits de mutation sont de ce fait prélevés sur 800 et non pas sur 700.

Pour bénéficier de ce régime avantageux, il faut que le propriétaire soit une société de leasing, que le locataire utilise le bien pour des usages professionnels, et que le loyer soit soumis à la TVA.

APPORTS EN SOCIÉTÉ

Le droit d'apport a longtemps constitué une importante source financière pour le Trésor public. Mais comme la plupart des États membres de l'Union européenne ont progressivement aboli le droit d'apport, le législateur Luxembourg s'est également résolu à éliminer cet impôt de l'arsenal fiscal. L'abrogation a eu lieu avec effet au 1^{er} janvier 2009.

DISTINCTION DES APPORTS PURS ET SIMPLES ET DES APPORTS À TITRE ONÉREUX

Il faut distinguer les apports selon qu'ils sont ou non rémunérés par des droits sociaux.

Apports purs et simples

Il s'agit des apports exclusivement rémunérés au moyen de droits sociaux. Ces apports subissent un droit fixe spécifique d'enregistrement de €75. Destinés à compenser les coûts du service public procédant à l'enregistrement des actes relatifs aux sociétés, cette taxe constitue un « droit ayant un caractère rémunérateur » au sens de la directive communautaire 2008/7/CE du 12 février 2008 en matière de droit d'apport ; sa perception est explicitement autorisée par la directive.

- ▶ **Apports purs et simples de biens immeubles.** La directive communautaire autorisant les États membres à prélever des droits d'enregistrement en sus du droit d'apport si l'apport porte sur des biens immeubles, le législateur a fait usage de cette option au moment de l'abolition du droit d'apport. De ce fait, les droits d'enregistrement sont applicables sur ces apports. Toutefois, afin de ne pas trop pénaliser les apports d'immeubles depuis l'abolition du droit d'apport, où ces apports étaient imposés au taux de 0,5%, le législateur ne soumet-il ces apports qu'à des droits d'enregistrement atténués. C'est ainsi que ces apports sont imposés au taux de 0,6%, auquel s'ajoute le droit de transcription de 0,5%.
- ▶ **Apports purs et simples de biens meubles.** Les apports de biens meubles ne sont pas imposés, le droit fixe d'enregistrement s'appliquant. Par ailleurs, la perception éventuelle de droits d'enregistrement proportionnels en raison d'apports purs et simples portant sur des biens meubles se trouve interdite par la directive communautaire.

Apports à titre onéreux

Ils ne sont pas rémunérés par des droits sociaux mais par un équivalent à fournir par la société (reprise de dette ; attribution d'obligations, etc.). Il ne s'agit en fait pas d'un apport, mais d'une vente. D'où application des droits de mutation à titre onéreux.

- ▶ **Apports à titre onéreux de biens immeubles.** Le régime des droits d'enregistrement en matière de vente immobilière est applicable : la vente est soumise au droit proportionnel de 6% ainsi qu'au droit de transcription de 1%. Lorsque l'immeuble se trouve sur le territoire de la commune de Luxembourg, une surtaxe communale de 3% s'y ajoute, de sorte que dans ces cas-ci le coût total s'élève à 10%.
- ▶ **Apports à titre onéreux de biens meubles.**
 - **Application de la TVA.** Les ventes de biens meubles effectuées par des assujettis sont de toute façon imposables à la TVA. Dans ce cas, la directive communautaire interdit de prélever en sus des droits d'enregistrement.
 - **Non-application de la TVA.** Si par contre la vente n'est pas soumise à la TVA, principalement en raison du fait que le vendeur n'est pas un assujetti à la TVA, les droits d'enregistrement seront dus selon la nature des biens transférés.

Apports mixtes

Les apports mixtes sont pour partie purs et simples et pour partie à titre onéreux. Il y a application distributive des deux régimes fiscaux. Les parties peuvent imputer de la manière la plus favorable la partie à titre onéreux et celle à titre pur et simple. Sauf pour les immeubles où la règle proportionnelle est de rigueur.

Ex. : Marcel apporte à la société un immeuble situé dans la commune de Luxembourg valant 1 000 ainsi qu'une créance de 500. En contrepartie la société émet des actions pour 1 000 et reprend une dette que Marcel a vis-à-vis de Paul d'une valeur de 500. L'apport sera pur et simple à hauteur de 1 000 et à titre onéreux à hauteur de 500. L'immeuble sera réputé apporté à titre pur et simple à hauteur de $\frac{2}{3}$ et à titre onéreux pour $\frac{1}{3}$. Les droits d'enregistrement de 10% seront dus sur $\frac{1}{3}$ de la valeur de l'immeuble, soit sur $\frac{1}{3} \times 1\,000 = 333$. Le complément, soit 667 sera apporté à titre pur et simple et supportera le droit d'apport de 0,6% (auquel s'ajoute le droit de transcription de 0,5%).

Réorganisations de sociétés

Afin de favoriser les réorganisations d'entreprises, le législateur exonère certaines opérations de restructuration de droits d'enregistrement proportionnels.

- ▶ Les opérations bénéficiant de l'exonération sont celles où **la société apporte tout ou partie de son patrimoine** à une ou plusieurs sociétés. Sont donc visées les fusions, scissions, apports de branches d'activité, mais également les apports de droits sociaux dans des filiales ;
- ▶ dans la mesure cependant où la société procédant à l'apport, respectivement ses associés en cas de dissolution de la société apporteuse, se trouvent rémunérés majoritairement par des droits sociaux représentant au moins **50% du capital social** des sociétés bénéficiaire de l'apport.
- ▶ **Mesures anti-abus**
 - **Changements dans le capital** : transmission des titres sociaux.
 - **Principe de l'exonération.** La transmission des parts sociales et actions dans les sociétés luxembourgeoises et étrangères n'est en principe pas soumise aux DENR.
 - **Exception.** La transmission des parts sociales dans des sociétés transparentes est par exception à la règle générale soumise aux DENR proportionnels, si l'actif social de la société comprend des immeubles ou parts d'immeubles. Cette requalification d'une cession mobilière en cession d'immeubles a pour objectif d'assujettir au même régime fiscal les cessions immobilières faites directement et celles faites indirectement au moyen de la cession des parts d'une société immobilière. Elle ne vise que les sociétés transparentes (société civile,

société de personnes) à l'exclusion des sociétés opaques ainsi que des organismes de placement collectif et sociétés holding 1929.

- **Dissolution de la société.**

→ **Principe** : l'acte de dissolution est enregistré au droit fixe.

→ **Exception** : les attributions d'immeubles endéans les cinq années de leur apport à la société sont soumises au droit proportionnel de mutation, si le bénéficiaire n'a pas apporté lui-même cet immeuble à la société. Cette disposition anti-abus s'applique non seulement en cas de dissolution de société, mais également en cas de réduction de capital par remboursement en nature.

PROCÉDURE

Les actes imposables doivent être déclarés auprès de l'AED et faire l'objet d'un paiement.

DÉCLARATION

- ▶ **Personnes devant faire la déclaration.** Celles qui sont tenues au paiement de l'impôt.
- ▶ **Délais** dans lesquels les actes doivent être déclarés. Le délai de déclaration est variable. Nous nous limiterons aux plus importants :
 - 10 jours pour les actes notariés (y compris les actes notariés constatant des opérations passibles du droit d'apport) ;
 - 3 mois pour les actes sous seing privé relatifs à une transmission de propriété ou d'usufruit d'immeubles, respectivement de bail.
 - 3 mois pour les actes sous seing privé et les actes notariés faits et passés à l'étranger, si les actes en question sont passibles du droit d'apport.

PAIEMENT

- ▶ **Modalités de paiement.** Le paiement doit être préalable (« droits au comptant »), total (et non pas fractionné) et être fait en numéraire.
- ▶ **Débiteurs du paiement.** Il faut distinguer l'obligation au paiement et la contribution au paiement :
 - **Obligation au paiement** : les notaires pour les actes de leur ministère ;

toutes les parties à l'acte dans les autres cas, car elles sont tenues solidairement tenues vis-à-vis du fisc.

- **Contribution au paiement** : recours des notaires contre les parties et des parties entre elles selon les dispositions des actes ou selon les dispositions supplétives de la loi (les droits d'enregistrement sont dus par l'acquéreur).
- ▶ **Garanties de paiement.** Application des principes généraux prévus en matière de recouvrement forcé des impôts étatiques (loi de 1933).

IMPOSITION DE LA CONSOMMATION : LA TVA

La taxe sur la valeur ajoutée (« TVA ») est un impôt séduisant de par sa conception mais qui malheureusement est trop souvent une matière réservée à quelques spécialistes. La TVA recourt à un mécanisme original, en ce sens que la TVA collectée sur les ventes aux consommateurs est versée par l'entreprise après déduction de la TVA que l'entreprise a payée elle-même à ses propres fournisseurs.

CARACTÉRISTIQUES ESSENTIELLES DE LA TVA

La TVA en tant qu'impôt généralisé sur la consommation présente un certain nombre de caractéristiques qui permet de délimiter cet impôt d'impôts concurrents éventuellement perçus au Luxembourg (ainsi que dans les autres États membres).

La TVA présente trois caractéristiques essentielles :

- il s'agit d'un impôt communautaire ;
- le paiement de la TVA est fractionné tout au long de la chaîne de production et de distribution ;
- la TVA frappe en fin de compte toujours le consommateur final.

IMPÔT COMMUNAUTAIRE

La TVA est un **impôt communautaire** car il résulte de la transposition de plusieurs **directives communautaires**.

- ▶ **Harmonisation de l'assiette.** Elle résulte de la 6^e directive, la plus importante en pratique.
- ▶ **Harmonisation des taux.** Jugée indispensable à la réalisation du marché unique communautaire, l'harmonisation des taux a été réalisée en 1993. Les États doivent appliquer un taux normal minimum de 15% ; le taux maximum peut par contre être librement choisi par les États.

IMPÔT GÉNÉRAL ASSIS SUR LA CONSOMMATION À HAUT RENDEMENT FINANCIER

- ▶ La TVA est une forme d'**imposition générale de la consommation**. Les qualités de la TVA l'ont fait adopter comme impôt sur la consommation. La TVA en tant qu'impôt sur la dépense est donc à charge du consommateur ou de l'utilisateur final du bien ou du service. Cette affirmation mérite cependant d'être nuancée quelque peu.
 - Affirmer que le consommateur final paierait seul la TVA nécessite en effet que l'on ait résolu au préalable la question de l'**incidence** de cet impôt. Définir le contribuable payant l'impôt en droit est une chose ; déterminer le contribuable qui supporte l'impôt dans les faits est une autre. En effet, toute personne devant supporter un impôt tentera de transférer sur autrui

tout ou partie de cette charge fiscale. Ce transfert de charge fiscale, appelée « **répercussion** », peut se faire en avant (du producteur sur le consommateur), aussi bien qu'en arrière (du consommateur au vendeur). Et le tiers sur qui la charge fiscale aura été répercutée tentera à son tour de transmettre celle-ci à d'autres personnes.

- Il est donc a priori difficile d'établir pour tout impôt en général, et pour la TVA en particulier, la véritable charge économique, c.-à-d. l'« incidence » de l'impôt ; celle-ci peut différer selon les produits et les circonstances. L'incidence dépend principalement des **conditions de marché**, concurrence et demande et peut le mieux être analysée à l'occasion d'une modification des taux. Si une hausse des taux de TVA est intégralement dans les prix de vente, alors c'est bien le consommateur qui paie. Dans le cas contraire, les vendeurs subissent le poids de la TVA.

► **Importance budgétaire de la TVA.** La TVA fournit des ressources importantes au budget de l'État, de l'ordre de 35%, notamment en raison des recettes provenant du commerce électronique.

IMPÔT UNIQUE PROPORTIONNEL À PAIEMENTS FRACTIONNÉS

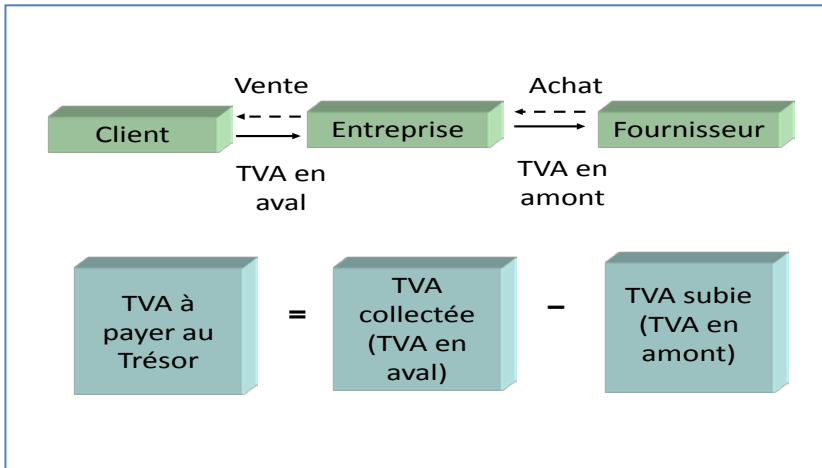
- C'est un **impôt unique** en ce que, lorsque le produit est livré au consommateur, chaque élément entrant dans la valeur totale de ce produit n'aura été imposé qu'une seule fois. Il n'y a donc pas de cumul d'impôts, tel que c'était le cas par le passé avec les taxes cumulatives.
- C'est un **impôt à paiements fractionnés** parce que la taxe est perçue en plusieurs fois : à chaque étape, l'impôt porte sur la partie de la valeur globale qui n'a pas encore été imposée. Mais en définitive, c'est le prix final payé par le consommateur qui est imposé. Le fractionnement réduit les risques de défaillance (l'administration fiscale ne met pas tous ses œufs dans le même panier) et facilite les contrôles (ce qui est déduit chez l'un doit être déclaré chez l'autre). La TVA facturée par l'assujetti à ses clients est appelée TVA aval, car elle se situe en aval de son entreprise ; la TVA qui lui est facturée par ses fournisseurs est appelée TVA amont.

Exemple (on suppose que le taux est de 15%) :

- A vend à B pour un montant de 100 hors TVA + TVA (15%) = 115. La TVA aval payée par B est versée au Trésor par A.
- B vend à C pour un montant de 200, après transformation du produit et application d'une TVA aval de 30. C paie au total 230. B verse au Trésor les 30 en aval qu'il a encaissés moins les 15 en amont qu'il a payés à A.

c) C vend au consommateur final pour un montant de 300 + TVA 45, soit 345. C verse les 45 de TVA aval payés par le consommateur final, après déduction de la TVA amont de 30 qu'il a versée lui-même à B. Le Trésor reçoit donc 15.

En bout de course, le Trésor a collecté la TVA suivante : 15 auprès de A, 15 auprès de B et 15 une nouvelle fois auprès de C, soit au total 45. Le prix de vente du produit au consommateur final est de 300. Avec un taux de TVA de 15%, ceci équivaut à 45.



► La TVA est un impôt **proportionnel**, car chaque bien ou service est soumis à un seul taux d'imposition, sans égard au montant en jeu.

Ex : Le taux de TVA de droit commun est de 15%. Il s'applique quelque que soit le prix du bien ou du service. Si le prix du bien est de 100 €, la TVA sera de 15 €. Si le prix du bien est de 1 000 000 €, la TVA sera de 150 000 €.

CHAMP D'APPLICATION

Les opérations soumises à la TVA peuvent résulter de différentes circonstances.

OPÉRATIONS SOUMISES À LA TVA PAR NATURE

Sont visées les opérations

- qui relèvent d'une activité économique,

- qui constituent une livraison de biens meubles corporels ou une prestation de services
- à titre onéreux et
- qui sont effectuées par un assujetti.

Chacune de ces expressions a son importance, car seule la réunion cumulative de l'ensemble des conditions ci-avant entraîne l'imposition de l'opération à la TVA.

La TVA est un impôt synthétique. Aussi, toute vente ou prestation de service rendue par un assujetti est présumée être soumise à TVA et il appartient à l'entreprise de prouver que tel n'est pas le cas (art. 72 LTVA).

ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE

Relèvent d'une activité économique les activités industrielles, commerciales, artisanales, libérales ou même civiles. La notion est donc très large et sert principalement à délimiter **les sphères professionnelles et privées d'un même assujetti**.

Exemple : 1/. Un hôtelier habite lui aussi dans son hôtel où il héberge pour le reste ses clients. L'hôtelier vend l'immeuble : la partie de l'immeuble qu'il occupait à titre privé ne tombe pas dans le champ d'application de la TVA, car l'hôtelier agit pour cette partie de l'immeuble comme un consommateur final. 2/. Une société holding détient une filiale. Sa seule activité se limite à percevoir des dividendes de cette filiale. La société holding dite « holding pure » n'exerce pas d'activité économique, car la perception de dividendes se retrouve auprès de tous les investisseurs privés également. Il s'agit d'un acte de gestion privé. 3/. Si la société holding accorde également des prêts, ou intervient dans la gestion de sa filiale, la situation change car l'activité de prêt est ce que font les banques ; de même, la perception de revenus en raison de l'assistance à la gestion de la filiale pourrait se retrouver auprès de consultants, fiduciaires, etc. La « holding mixte » exerce donc une activité économique.

L'activité s'inscrivant nécessairement dans le temps, l'exigence d'une activité économique permet également d'exclure du champ d'application de la TVA le consommateur final qui exceptionnellement effectue une opération à titre onéreux.

Ex. : le consommateur final qui vend une œuvre d'art ne devient pas pour autant un assujetti.

LIVRAISON DE BIENS

► **Livraison.** Les livraisons de biens recouvrent toutes les opérations comportant un transfert de propriété : ventes, échanges, apports en société, indemnités en cas de réquisition, etc. La CJUE privilégie le pouvoir de disposition

économique sur le transfert de propriété juridique.

- ▶ **Biens.** Il s'agit des biens meubles, car les livraisons de biens immeubles non encore construits constituent des prestations de services, les livraisons d'immeubles déjà construits étant exonérées de la TVA.

PRESTATION DE SERVICES

Les prestations de services sont **définies par la négative** :

- ▶ il s'agit de toutes les **opérations autres que les livraisons de biens.**
- ▶ Les livraisons de **biens incorporels** (p. ex. : brevets) constituent des prestations de services.

OPÉRATION EFFECTUÉE À TITRE ONÉREUX

Une opération est réalisée à titre onéreux :

- ▶ lorsqu'elle comporte une **contrepartie**, en espèces ou en nature, et même si elle ne procure pas de bénéfices. En effet, la TVA est un impôt sur les recettes et non un impôt sur les bénéfices. De même, l'intention des parties ne compte pas (spéculative, simplement lucrative, etc.) ;
- ▶ il faut en revanche un **lien direct** entre le service ou la livraison de biens et la contrepartie. Ceci exige l'existence d'un avantage individualisé et personnel au bénéficiaire ainsi qu'une obligation légale de paiement par ce dernier. La forme de la contrepartie par contre n'importe pas (argent, prestation de services, rabais, etc.).

Ex.:

1. La vente de marchandises au comptant est faite avec une contrepartie (l'argent) et il existe un lien direct entre la contrepartie et la vente (on paie parce qu'on a acheté). La vente est imposable à la TVA.
2. L'argent collecté par un musicien de trottoir auprès des passants ne remplit pas le critère du lien direct, car les passants ne sont pas tenus de payer. S'ils le font sans doute en règle générale, les raisons pour cela peuvent être bien diverses : amour de la musique, compassion pour le musicien, etc. La collecte n'est de ce fait pas imposable à la TVA.

OPÉRATION EFFECTUÉE PAR UN ASSUJETTI

Les personnes assujetties à la TVA sont toutes les personnes physiques ou morales qui effectuent de manière **indépendante**, à titre habituel, une opération

imposable. Le statut juridique des personnes n'importe pas, ni leur traitement fiscal au regard de l'IR.

Ex : Une société momentanée, bien que n'ayant pas la personnalité juridique, peut être un assujetti si elle réalise des activités économiques.

Une personne qui agit sous sa propre responsabilité et n'est pas tenue par un **lien de subordination** est indépendante.

Ex. :

Le salarié n'est pas un assujetti, ni le retraité.

Le sous-traitant exécute certes un contrat sous les ordres de son client. Mais il exécute sa mission de manière indépendante, tout comme les commerçants, les industriels et les professions libérales.

OPÉRATIONS SOUMISES À LA TVA PAR DÉTERMINATION DE LA LOI

Ce sont des opérations qui ne remplissent pas les conditions requises pour être imposables par nature, mais qui sont soumises à la TVA en vertu d'une disposition expresse de la loi. Les principaux cas d'application sont :

- ▶ les livraisons à soi-même,
- ▶ les importations.

OPÉRATIONS IMPOSABLES SUR OPTION

Contrairement à d'autres pays, la législation luxembourgeoise ne connaît que quelques cas d'option ; le principal est celui de la **location immobilière**. En exerçant l'option, l'entreprise choisit de soumettre l'opération à la TVA. L'**intérêt de l'option** est de permettre l'exercice du droit à déduction, car les opérations exonérées de TVA ne permettent pas à l'assujetti de récupérer la TVA qu'il a subie.

EXONÉRATIONS

Les exonérations sont nombreuses et leur liste tend à s'allonger. Tantôt l'exonération est accordée parce que l'opération est déjà soumise à d'autres impôts (DENR) ; tantôt elle profite à des organismes sans but lucratif ou à l'agriculture ; tantôt encore les services échappent à la TVA parce qu'ils sont rendus par des médecins ou enseignants.

TERRITORIALITÉ

Il convient de localiser les opérations taxables, afin de savoir si elles sont localisées ou non sur le territoire fiscal luxembourgeois.

LIVRAISONS DE BIENS

Livraison à un consommateur

- ▶ **Principes : le système du pays d'origine.** Les livraisons de biens sont imposables au Luxembourg lorsque ces biens sont situés au Luxembourg lors de leur expédition ou de leur transport à destination de l'acquéreur ou lors de leur délivrance à l'acquéreur. La TVA luxembourgeoise est applicable même si le consommateur ne réside pas au Luxembourg. C'est ce qu'on appelle le système du « pays d'origine » ; ce système a remplacé depuis le 1^{er} janvier 1993 le système du « pays de destination ».
- ▶ **Exceptions :**
 - **Ventes à distance.**
 - **Problématique.** Les ventes à distance concernent les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur à destination d'un consommateur final établi dans un autre État membre. Pour éviter une délocalisation de ces entreprises (ventes par correspondance p. ex.) qui trouveraient un intérêt fiscal à s'installer dans le pays de l'Union européenne pratiquant le taux de TVA le plus bas, un régime particulier a été mis en place.
 - **Régime fiscal.** Jusqu'à un certain seuil (35 000 € ou 100 000 € suivant les États membres, le Luxembourg ayant retenu 100 000 €), le lieu de livraison est réputé se situer dans le pays de départ, ce qui n'est rien que l'application de la règle générale. Mais en cas de franchissement du seuil, par exception, le lieu de livraison sera réputé se trouver dans le pays de destination. Le franchissement du seuil a de ce fait pour effet d'obliger l'entreprise à s'immatriculer dans le pays de destination et d'appliquer la TVA de ce pays-là également.
 - **Ventes de moyens de transport neufs.** Les acquisitions de moyens de transport neufs par des particuliers sont soumises à la TVA dans l'État membre de destination. Ce régime particulier procède de la même logique que celui des ventes à distance : il s'agit d'éviter de perturber les marchés

nationaux, un particulier pouvant être tenté d'acheter sa voiture p.ex. dans un autre État-membre si le taux de TVA y est plus bas. Un moyen de transport sera considéré comme étant « neuf » s'il la livraison est effectuée dans les six mois de la première mise en service.

Livraison à un assujetti

Afin d'éviter le cumul d'imposition lors des échanges internationaux, la loi exonère les livraisons faites à des assujettis établis à l'étranger.

- ▶ Lorsque l'assujetti réside dans l'Union européenne, il s'agit d'une **livraison intracommunautaire** (la situation inverse est l'**acquisition intracommunautaire**).
- ▶ Lorsqu'il réside dans un État tiers, il s'agit d'une **exportation** (l'opération inverse est l'**importation**).

L'exonération des livraisons intracommunautaires et exportations présente la particularité de laisser subsister le **droit à déduction intégrale** pour l'assujetti : elle est donc équivalente à une « imposition au taux zéro ».

PRESTATION DE SERVICES

Le « **Paquet TVA** » applicable depuis le 1^{er} janvier 2010 a sensiblement simplifié les règles en la matière.

Règle générale

- ▶ **Prestations entre assujettis (« B2B ») : lieu du preneur.** Le lieu des prestations entre assujettis se trouve par principe dans le pays où le preneur a le siège de son activité économique. Si le service est rendu à un établissement stable du preneur situé dans un autre pays, le service sera réputé rendu à partir de ce pays. Pour les besoins de l'application des règles de territorialité, les assujettis partiels (ex. : sociétés holdings mixtes) ainsi que les personnes morales non assujetties identifiées à la TVA (ex. : écoles effectuant des acquisitions intracommunautaires de biens) sont toujours traités comme des assujettis.

Afin de ne pas alourdir les obligations administratives des entreprises, le prestataire de services ne devra pas s'immatriculer à la TVA dans le pays de résidence de son client, afin d'y facturer la TVA locale et pour la remettre au

Trésor public du pays en question. Il facturera au contraire ses services sans TVA, son client s'acquittant lui-même, pour compte du prestataire de services, du montant approprié de la TVA due (système de l'« autoliquidation »).

Ex. :

un avocat anglais facture des services à une SICAV luxembourgeoise. La SICAV étant un assujetti, l'on se trouve dans le domaine des services « B2B ». Le service est donc réputé rendu au Luxembourg. Cependant, l'avocat anglais ne mettra de TVA luxembourgeoise en compte sur sa note d'honoraires, la SICAV s'en chargeant elle-même. La TVA que la SICAV versera au Trésor public luxembourgeois ne pourra être récupérée par elle que dans la limite de son prorata de déduction, sans doute nul.

la société de conseil suisse prestant des services à une banque luxembourgeoise sera soumise à la TVA luxembourgeoise dans le cadre de l'autoliquidation.

- ▶ **Prestations à des non-assujettis (« B2C ») : lieu du prestataire.** Les prestations sont localisées à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique, sinon dans le pays où il dispose d'un établissement stable si le service est rendu à partir de cet endroit.

Ex. :

Une coupe de cheveux d'un coiffeur établi au Luxembourg à un touriste allemand est soumise à la TVA luxembourgeoise.

L'assistance administrative fournie par un bureau luxembourgeois à un assujetti italien est localisée en Italie.

Ces règles sont parfaitement symétriques, de sorte que le touriste luxembourgeois paiera également la TVA française sur les coupes de cheveux qui lui sont faites aux Champs-Élysées tandis que l'assujetti luxembourgeois auto-liquidera la TVA luxembourgeoise pour l'assistance administrative dont il bénéficie à partir de l'Italie.

Exceptions

Les exceptions restent nombreuses.

- ▶ **Exceptions applicables aux prestations de services rendues aux assujettis comme aux non-assujettis : prestations matérielles.** Certains services sont aisément localisables. Dans ce cas on retient comme facteur de rattachement le lieu d'exécution matérielle du service : localisation de l'immeuble pour les services s'y rattachant (rénovation ; ...); lieu du transport des passagers ; services culturels, artistiques, sportifs, etc. ; restauration ; lieu de la mise à disposition de la voiture de location pour les locations de courte durée (< 30 jours)
- ▶ **Exceptions applicables uniquement aux services fournis à des preneurs**

non-assujettis. Outre les exceptions décrites ci-avant, les prestations de services entre assujettis sont soumises à un certain de règles additionnelles dérogoires au droit commun :

- prestations fournies par les intermédiaires : lieu où l'opération principale est effectuée
- prestations de transport de biens : lieu du départ du transport si le transport est intracommunautaire ;
- expertises et travaux sur des biens meubles corporels : loi d'exécution matérielle ;
- services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ainsi que le commerce électronique. Si le prestataire est établi dans un pays tiers le service sera réputé rendu au lieu d'utilisation du service (ex. : une société américaine devra s'immatriculer au Luxembourg et y verser la TVA pour les services ainsi rendus à des consommateurs finaux luxembourgeois). Si le prestataire est établi dans un État membre de l'UE, le service sera réputé rendu au pays du prestataire jusqu'en 2014 inclus, et au pays du consommateur à partir du 1^{er} janvier 2015. Afin d'éviter aux opérateurs de devoir éventuellement s'identifier dans les 27 États membres à ce moment-là, une procédure dite du « guichet unique » leur sera appliquée (« VAT Mini One Stop Shop » ou (VATMOSS »). Elle permet l'immatriculation dans un seul État membre de l'UE.

Ex. : les ventes faites par Amazon (Luxembourg) aux consommateurs finaux communautaires sont donc imposées à la TVA luxembourgeoise jusqu'en 2014 inclus. Il en est de même des prestataires similaires tels : Skype, Paypal, iTunes, AOL, etc. Ils se sont installés au Luxembourg, en partie du moins, parce que le Luxembourg pratique le taux de TVA le plus faible dans l'Union européenne. Cette « rente fiscale » disparaîtra à la fin d'une période transitoire de trois commençant en 2015 : le Luxembourg pourra encore garder 30 % de ses recettes e-commerce en 2015-2016 ; 15% en 2017-2018 et enfin 0% à partir du 1^{er} janvier 2019.

- La TVA constituant un impôt sur la consommation européenne, les **prestations dites immatérielles** (cession et concessions de droit de propriété intellectuelle, prestations de publicité, conseils et études) sont imposables dans le pays du client si celui-ci réside dans un pays tiers.

ASSIETTE ET CALCUL DE LA TVA EN AVAL

Le calcul de la TVA en aval nécessite que l'on sache ce qui rentre dans la base d'imposition, et ce à quel moment, pour y appliquer ensuite le taux d'imposition afférent.

ASSIETTE

- ▶ **Éléments compris dans la base d'imposition.** La base imposable comprend, en règle générale, toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir en contrepartie de la livraison ou de la prestation, y compris les impôts, taxes et prélèvements autres que la TVA elle-même, ainsi que les frais accessoires facturés au client (emballage, transport, assurance, intérêts moratoires, etc.).
- ▶ **Éléments non compris dans la parade d'imposition.** Ne sont pas retenues les réductions de prix consenties au client (remises, rabais, ristournes, etc.).

FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ

Il faut distinguer les biens et les services :

- ▶ **Biens.**
 - **Règle générale : imposition d'après les factures.** Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA se confondent. La TVA est exigible lors de la livraison des biens, laquelle constitue également le fait générateur. Comme la livraison du bien se trouve généralement accompagnée de la facture, on peut appeler le régime de droit commun « imposition d'après les factures ». Si l'assujetti a consenti des délais de paiement à son client, il est donc possible qu'il ait à payer la TVA avant d'avoir été réglé lui-même.
 - **Exception : imposition d'après les recettes.** L'assujetti dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe est inférieur à 500 000 euros peut sur option être soumis au régime d'imposition d'après les recettes (art. 25 LTVA). La TVA frappant les livraisons de biens et les prestations de services ne sera dans cas exigible qu'au moment de l'encaissement de la rémunération totale ou partielle (en cas d'encaissement partiel, la taxe ne sera due qu'à hauteur du règlement effectif).
- ▶ **Prestations de services.** Le fait générateur est constitué par la prestation du

service, tandis que la taxe est exigible lors de l'encaissement du prix respectivement des acomptes. Aussi, tant qu'il n'aura pas été payé, l'assujetti n'a pas à s'acquitter de la TVA.

TAUX

► **Différentes manières d'exprimer les taux.** Les taux peuvent être exprimés de deux manières :

- Soit par rapport au **prix « taxe comprise » (T.T.C.)**, c'est-à-dire par rapport au prix payé par le consommateur ;
- Soit par rapport au **prix « hors taxe »**, c'est-à-dire par rapport au prix de vente du produit avant adjonction de l'impôt.

La première formule est plus conforme à la logique de l'impôt sur la consommation, qui implique qu'un produit ait supporté un certain taux d'impôt au moment où il est livré à la consommation. La deuxième formule est plus pratique et est celle retenue par le législateur.

► **Des taux différents.**

- **Raisons :** Pour deux raisons au moins on applique des taux différents de TVA :

→ La différenciation des taux est volontiers considérée comme un **instrument de justice**, puisqu'elle permet une certaine personnalisation de l'impôt. En pratiquant un taux réduit sur les produits tels l'alimentation, dont on considère qu'ils sont davantage consommés par les foyers les plus modestes, le législateur essaie de contrecarrer ce qui est perçu par beaucoup comme l'injustice de la TVA : l'exonération de la part du revenu qui est épargnée ; or cette part augmente avec le revenu du contribuable.

→ La deuxième raison relève plus de l'**incitation** : il s'agit de favoriser la consommation de certains biens ou services, ou dissuader celle d'autres. De façon générale, l'évolution des taux s'est faite depuis quelques années dans le sens de l'harmonisation européenne.

- **Structure des taux :**

→ Le **taux normal** est fixé à 17%. Il s'applique dans tous les cas où aucun autre taux n'est précisé par la loi.

→ Le **taux intermédiaire** est de 14%. Il s'applique principalement à la

garde et la gestion de valeurs mobilières, ainsi qu'à certain produits pétroliers (combustible).

- Le **taux réduit** est fixé à 8% et s'applique notamment au gaz, à l'électricité.
- Le **taux super-réduit** de la TVA est fixé à 3% et s'applique à la plupart des produits destinés à l'alimentation humaine (eau, lait, beurre, pain, etc.) ainsi qu'aux prestations de services portant sur la construction immobilière (la « **TVA logement** »).

Afin de stimuler la construction de logements, l'État soumet en effet la création ou acquisition d'une nouvelle construction, la transformation en logement, l'agrandissement d'un logement existant, ainsi que la rénovation (endéans les 5 ans après l'acquisition ou rénovation d'un logement de 20 ans au moins) d'un logement au taux super-réduit de 3%. Le logement en question devra être affecté à des fins d'habitation principale du contribuable (le taux super-réduit n'est plus applicable aux logements locatifs ; v. circ. AED n° 771 du 24 oct. 2014). Par logement, on entend tout immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte (p.ex. appartement) susceptible d'être habitée à titre principal, y compris garage, cave et parties communes intérieures qui en sont les accessoires. L'utilisation simultanée d'un logement à des fins d'habitation principale et à d'autres fins donne droit au taux de 3%, à condition que la surface réservée à l'habitation principale dépasse trois quarts de la surface totale. Lorsque cette surface est inférieure ou égale à ladite proportion, le taux de 3% n'est accordé que proportionnellement à la partie réservée à l'habitation principale.

Afin d'éviter des abus, la législation exige que le contribuable lui-même occupe la maison comme maison d'habitation principale dans un délai de deux ans à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle les travaux éligibles ont été achevés. Le changement d'affectation dans les trois ans, exception faite de la vente du bien immobilier, entraîne la perte de taux de faveur sur l'intégralité de la somme, la TVA de droit commun (15%) étant dans ce cas due.

Le bien immobilier doit servir de maison d'habitation principale pendant une durée de 3 ans au moins. Le changement d'affectation endéans cette période entraîne l'obligation de régulariser la TVA.

RÉGIME DES DÉDUCTIONS : LA TVA AMONT

Si la déduction de la TVA en amont constitue certes un élément essentiel du régime de la TVA, en ce qu'elle permet de réaliser la neutralité fiscale, certaines modalités pratiques du droit à déduction posent toutefois difficulté.

ÉTENDUE DU DROIT À DÉDUCTION

La déduction porte sur l'ensemble des biens et services :

- ▶ donc non seulement sur les taxes qui ont grevé l'achat des **biens** qui se retrouvent dans le produit fini ou qui disparaissent dans la fabrication (matières premières, etc.) ;
- ▶ mais également les taxes qui ont grevé l'achat ou la réalisation des **immobilisations** et l'achat des services. Ceci assure une neutralité totale de la TVA.

LIEN ENTRE LA DÉDUCTION ET L'EXPLOITATION

Le droit à déduction n'existe que si les biens ou services utilisés sont :

- ▶ **nécessaires aux besoins de l'exploitation** ;
- ▶ **affectés aux besoins exclusifs de l'exploitation.**
 - **Affectation exclusive à l'exploitation.** La TVA amont est entièrement déductible lorsque les biens et services sont utilisés exclusivement pour les besoins de l'entreprise. Il s'agit là d'une question de fait.
 - **Affectation partielle à l'exploitation.** L'administration applique avec souplesse la problématique : plutôt que de refuser toute déduction de la TVA amont, elle admet une déduction partielle de la TVA, lorsque le contribuable est en mesure de justifier l'utilisation effective du bien (p. ex. : téléphone utilisé pour le commerce de l'assujetti ainsi qu'à titre privé). On applique à titre supplétif la règle des 90% : aucune déduction n'est accordée si la part privée excède 90% ; la déduction est intégrale si la part professionnelle dépasse 90%.

Contrairement à ce qui se passe à l'étranger, la loi ne prévoit **pas de liste** de dépenses pour lesquelles **aucun droit à déduction** n'existerait. La loi se contente d'indiquer que les dépenses somptuaires, de divertissement ou de représentation ne présentent pas un caractère strictement professionnel et ne peuvent dès lors donner lieu à déduction.

CONDITIONS DE LA DÉDUCTION : LA RÉALISATION D'OPÉRATIONS TAXABLES

Énoncé de la règle. La déduction est liée à la réalisation d'opérations taxables.

La taxe supportée sur les achats n'est déductible que dans la mesure où le bien ou le service acheté est utilisé pour la réalisation d'opérations qui sont ensuite taxées à la vente. La seule exception à cette règle est le droit à déduction en raison des achats de biens et services liés aux livraisons intracommunautaires et exportations.

► **Portée de la règle.** Cette règle a pour conséquence :

- que les assujettis qui ne réalisent **que des opérations taxées** peuvent déduire la totalité des taxes ayant grevé leurs achats ;
- que les personnes qui ne réalisent **que des opérations non taxées** ne peuvent rien déduire ;
- que les assujettis qui réalisent **pour partie des opérations taxables** et pour partie des opérations non taxables ne peuvent effectuer qu'une déduction partielle. Ce sont les « **redevables partiels** » si certaines de leurs opérations sont exonérées et des « **assujettis partiels** » si certaines de leurs opérations sont situées hors du champ d'application de la TVA.

► **Droit à déduction des assujettis et des redevables partiels.** L'assujetti partiel est une personne assujettie à la TVA, mais qui ne réalise pas exclusivement des opérations situées dans le champ de la TVA (à ne pas confondre avec le concept d'opérations situées dans le champ de la TVA quoique exonérées). Les banques sont des assujettis partiels, car elles réalisent certaines opérations soumises à la TVA en sus de l'essentiel de leurs activités de financement qui sont exonérées. Les assujettis partiels choisiront entre la technique du prorata et celle des secteurs distincts d'activités.

- **Affectation directe.** L'assujetti devra en principe utiliser la règle de l'affectation directe. Elle a pour conséquence que la déduction est intégrale si les biens et services achetés servent exclusivement à la réalisation d'opérations taxables ; et inversement. Si l'affectation directe n'est pas possible, par exemple pour les frais généraux, on recourt à la technique du prorata.
- **Prorata.** Le but du prorata est de limiter le montant de la TVA déductible à une quote-part de la TVA en amont, sur base du rapport existant entre le montant des recettes de l'année précédente correspondant à des opérations ayant donné droit à déduction et le montant total des recettes de la même année. Ce pourcentage appliqué tel quel aux immobilisations est connu sous le nom de la règle du prorata. Ainsi pour les immobilisations, les

assujettis ne sont autorisés à déduire qu'une partie de la TVA supportée, déterminée par application du pourcentage à la TVA. Cette déduction peut être modifiée par la suite (prorata dans le temps), pendant cinq ans (biens meubles) ou même dix ans (immeubles).

CONDITIONS DE FORME ET EXERCICE DU DROIT À DÉDUCTION

- ▶ **Support du droit à déduction : la facture.** Le mode normal de transmission du droit à déduction est la facture (achats nationaux, acquisitions intracommunautaires). La facture est en principe à établir sur support papier, mais la facture électronique est également possible sous certaines conditions visant à mettre les services fiscaux en mesure de procéder aux contrôles nécessaires. La facture est remplacée, pour les importations, par les documents douaniers et, pour les livraisons à soi-même, par une déclaration. Le montant de la taxe est déterminé à partir de la TVA mentionnée sur les factures, d'où l'obligation d'y faire figurer séparément le prix hors taxes et le montant de la TVA.
- ▶ **Exercice du droit à déduction.** Le droit à déduction se traduit par l'imputation des taxes déductibles sur les taxes dues au Trésor et, éventuellement, par un remboursement à l'assujetti (art. 55 LTVA).
 - **Imputation.** Dans chaque déclaration, mensuelle ou trimestrielle, l'assujetti calcule le montant de la taxe due au Trésor sur son chiffre d'affaires ; il en déduit totalement les taxes ayant grevé ses achats et qui figurent sur les factures. Seul le solde est versé à l'État. La déduction est immédiate et s'applique pour les achats et prestations de services pour lesquelles des factures ont été émises durant la période déclarative.
 - **Remboursement.** Si le montant de la taxe déductible est supérieur au montant de la taxe due à l'État, le surplus constitue un « crédit de taxe » appelé « excédent » qui est reporté sur le mois suivant, respectivement sur plusieurs mois, si cette situation se renouvelle. Le crédit de taxe sera restitué sur demande à l'assujetti si le crédit dépasse € 200 durant l'année. Autrement il sera remboursé en à la fin de l'année.

PROCÉDURE FISCALE

On retrouve ici le cheminement classique en matière de procédure fiscale :

- l'assujetti doit déclarer la TVA à verser au Trésor public ;

- l'administration fiscale va contrôler la déclaration qui lui a été remise.

Les opérations imposables étant nombreuses durant la période d'imposition, des erreurs peuvent se glisser dans la déclaration fiscale. Les possibilités de régularisation de la TVA doivent dès lors également être connues.

OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

Les contribuables sont tenus de remettre à des intervalles réguliers des déclarations relatives à leurs activités. La périodicité de l'obligation de déclaration est déterminée par référence au **chiffre d'affaires** réalisé au courant de l'année précédente.

- ▶ Le **régime normal** est celui de la déclaration mensuelle. Il s'applique aux assujettis dont le chiffre d'affaires dépasse €20 000.
- ▶ Le **régime simplifié** est celui de la déclaration trimestrielle. Il intervient en présence d'assujettis réalisant un chiffre d'affaires compris entre €12 000 et €20 000.
- ▶ Le **régime super-simplifié** se contente du dépôt d'une seule déclaration annuelle. Il s'applique aux assujettis dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas €12 000.
- ▶ Le **régime de la franchise** s'applique aux assujettis dont le chiffre d'affaires imposable ne dépasse pas €25 000 durant l'année. Ces assujettis peuvent livrer leurs marchandises et prester leurs services en exonération de TVA.

MOYENS DE CONTRÔLE

Les moyens de contrôle sont importants, car il s'agit de lutter contre les fraudes :

- ▶ L'assujetti doit disposer d'une **comptabilité** suffisamment détaillée pour permettre les contrôles par l'administration. Ceci exige notamment la ventilation des ventes d'après les différents taux.
- ▶ L'assujetti est obligé de **conserver pendant 10 ans** les livres comptables, les documents et factures.
- ▶ Le bulletin d'imposition que les services fiscaux émettent ne présente qu'un caractère provisoire. En effet, l'administration peut **rectifier d'office** les erreurs constatées dans la déclaration remise par l'assujetti, et même rectifier les bulletins qu'elle a émis précédemment. Le contribuable ne dispose d'aucun droit acquis au maintien d'un bulletin illégal, s'il y a survenance ou découverte

d'un fait nouveau ou constatation d'une erreur matérielle. Le bulletin n'a qu'une **valeur d'information** seulement et peut être modifié endéans les délais de prescription qui sont de cinq ans.

ERREURS

Les erreurs n'impliquant pas que l'assujetti, mais également des tiers, les règles sont nuancées notamment en raison des risques réels de fraude.

- ▶ **Erreur commise lors de la réalisation de l'opération taxable.** L'erreur peut porter sur la TVA amont comme aval ; elle peut être commise par le fournisseur ou le client. Le principe de base est la possibilité pour l'administration fiscale de redresser l'erreur et pour le fournisseur de l'invoquer.
- ▶ **Erreur quant à l'exigibilité de la TVA aval.** Plusieurs cas de figure sont à envisager :
 - L'opération est **soumise à TVA mais elle n'a pas été facturée**. L'administration fiscale redressera l'erreur en considérant que la somme facturée est censée être facturée T.T.C. La TVA est donc calculée «en dedans».

Ex. : Vente pour 1 150 sans TVA. La vente sera réputée faite avec TVA. Au taux de 15%, la base hors TVA est de 1 000, et la TVA de 150.
 - L'opération est **exonérée ou soumise à un taux de TVA plus faible que celui effectivement facturé**. L'entreprise est redevable de la TVA aval du seul fait de sa facturation, mais pourra corriger son erreur, si elle est de bonne foi, en émettant une facture rectificative.
 - La TVA a été **calculée sur une base erronée**. L'entreprise sera redevable de la TVA sur la base correctement établie.
- ▶ **Erreur quant à l'exigibilité de la TVA amont.** Deux cas de figure sont possibles :
 - La **TVA amont** a été déduite, alors qu'elle ne l'aurait pas dû être. L'entreprise ayant déduit la TVA amont à tort devra la restituer au Trésor.
 - La TVA amont **déductible n'a pas été déduite**. L'entreprise pourra rectifier son erreur tant que le bulletin d'imposition n'aura pas été émis.
- ▶ **Erreur commise à un autre moment.** L'entreprise a procédé à une opération donnant lieu à facturation de la TVA aval. L'opération est par la suite résiliée, annulée, respectivement le client ne paie pas la facture. L'entreprise pourra

corriger sa déclaration TVA et récupérer la TVA indûment versée au Trésor.

LEXIQUE FISCAL

- ▶ **Abattement** : mesure de caractère général tendant à diminuer la base d'imposition.
- ▶ **Abus de droit** : synonyme de «fraude à la loi». L'abus de droit est invoqué par l'administration fiscale lorsque le contribuable a accompli un acte, certes légal, dans l'objectif unique de contourner une règle fiscale contraignante, tout en garantissant un résultat tellement proche de celui qu'impose la loi que ce serait méconnaître le but et la tendance de la loi en ne l'imposant pas au même titre que les situations visées par la loi.
- ▶ **Agrément fiscal** : décision accordant des allègements fiscaux à certaines entreprises afin de favoriser l'adaptation des structures industrielles et commerciales, de faciliter le développement régional ou celui de la recherche scientifique et technique ou encore dans un but d'intérêt général.
- ▶ **Assiette** : Ce terme désigne
 - d'une part, l'ensemble des règles appliquées ou des opérations effectuées par les services pour déterminer les éléments (bénéfices, chiffre d'affaires, valeur des biens achetés ou reçus en héritage ...) qui doivent être soumis à l'impôt. On parle alors d'imposition par voie d'assiette ;
 - d'autre part, le résultat de ces opérations auquel est appliqué ensuite le taux ou le barème de l'impôt. Dans ce deuxième cas, il est synonyme de «base», ou en matière d'impôt sur le revenu par exemple, «de revenu net imposable».
- ▶ **Bénéfice** : Ce terme est réservé aux revenus obtenus dans le cadre de la fiscalité des entreprises. Le revenu catégoriel «bénéfice» est additionné aux autres catégories de revenu pour obtenir le revenu imposable du contribuable.
- ▶ **Bulletin d'imposition** : document sur lequel figurent les éléments servant de base au calcul de l'impôt, le montant des sommes à payer, les conditions de leur exigibilité et la date de leur mise en recouvrement.
- ▶ **Champ d'application** : ensemble de biens, d'activités, de situations ou d'opérations concernés par une disposition fiscale et la détermination des

limites dans lesquelles cette disposition s'applique.

- ▶ **Classification fiscale** : elle permet de distinguer les différents prélèvements obligatoires, d'une part, en impôts, taxes et redevances, et d'autre part, en impôts directs et indirects, personnels et réels, ainsi qu'en impôts synthétiques et analytiques. La classification la plus utile en pratique est la classification économique basée sur l'imposition du revenu, du capital et de la dépense.
- ▶ **Collectivités** : organismes sociétaires (sociétés de capitaux, coopératives) ou non sociétaires (congrégations, associations, fondations, établissements) soumis à l'IRC
- ▶ **Contentieux fiscal** : Le contentieux fiscal met aux prises le contribuable et le bureau d'imposition devant le juge de l'impôt. Le différend porte généralement sur les bases d'imposition, d'où le nom de contentieux de l'assiette. Mais il peut également porter sur la manière de collecter l'impôt dû, d'où le nom de contentieux du recouvrement.
- ▶ **Contribuable** : terme général pour désigner toute personne astreinte au paiement des contributions, impôts, droits ou taxes dont le recouvrement est autorisé par la loi.
- ▶ **Contrôle fiscal** : Il est effectué sur place, dans les locaux professionnels du contribuable. Il vise à vérifier de façon approfondie la déclaration fiscale du contribuable et peut durer jusqu'à plusieurs semaines. Ce contrôle approfondi est à distinguer des vérifications plus succinctes d'office que l'administration fiscale fait en ses propres locaux lors de l'analyse de la déclaration du contribuable.
- ▶ **Convention fiscale contre la double imposition** : Il s'agit de conventions bilatérales conclues par le Luxembourg avec d'autres États. Leur objectif principal est d'éliminer la double imposition juridique des contribuables par voie de répartition du pouvoir d'imposition entre les deux États contractants.
- ▶ **Correction de valeur** : Il s'agit de l'ajustement de valeur vers le bas pratiqué par une entreprise dans ses comptes sociaux sur les éléments d'actif ayant une valeur de marché en-dessous du coût d'achat du bien à la date de clôture du bilan. La correction de valeur est à distinguer de la « provision » en ce qu'elle a pour objet de constater une moins-value probable sur un élément d'actif, la « provision » ne concernant que les éléments du passif de bilan.
- ▶ **Crédit d'impôt** : créance sur le Trésor dont bénéficient les personnes ayant encaissé des revenus (dividendes, salaires, etc.) subissant une retenue à la source. Le crédit d'impôt est déduit de l'impôt sur le revenu calculé pour obtenir l'impôt à payer au fisc.
- ▶ **Délai de reprise** : droit de l'administration, limité dans le temps, de rectifier

les déclarations lorsqu'elle relève, en exerçant son contrôle, des insuffisances, des omissions ou des dissimulations dans les éléments servant de base au calcul des impôts.

- ▶ **Dépense** : élément déductible en vue du calcul du revenu catégoriel. Le législateur parle de dépenses d'exploitation ou de frais d'obtention, selon que l'on se trouve dans le cadre de la fiscalité des entreprises ou des ménages.
- ▶ **Dépense d'exploitation** : v. dépense.
- ▶ **Subvention fiscale** : mesure interventionniste dérogatoire au droit commun ayant pour résultat une diminution des recettes fiscales.
- ▶ **Double imposition** : Ce concept a une double signification :
 - la plupart du temps il vise les situations où une même assiette imposable se trouve soumise deux fois à l'impôt, quoique auprès de contribuables différents (ex. : bénéfice social imposé auprès de la société, puis imposé une nouvelle fois en tant que dividende auprès de l'associé). C'est la **double imposition économique** ;
 - mais il vise également le cas de **double imposition juridique** découlant du fait que la même assiette imposable est soumise à l'impôt auprès du même contribuable, quoique dans deux États différents (ex. : le résident du Luxembourg est imposable sur ses revenus mondiaux, donc y compris ses revenus professionnels allemands ; l'Allemagne, par contre, impose le non-résident sur ses seuls revenus professionnels de source allemande).
- ▶ **Droit fiscal** : l'ensemble des règles juridiques présidant à la fixation de l'impôt, de son recouvrement ainsi qu'au contentieux fiscal.
- ▶ **Enregistrement** : formalité consistant à analyser un acte juridique sur un registre tenu par le receveur de l'Administration de l'enregistrement et des domaines. À l'occasion de cet enregistrement un impôt est perçu : le droit d'enregistrement.
- ▶ **Escroquerie fiscale** : infraction particulièrement grave à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant. L'escroquerie fiscale est sanctionnée par une amende pénale et/ou une peine d'emprisonnement.
- ▶ **Exonération** : dispense d'impôt sous certaines conditions fixées par la loi.
- ▶ **Fait générateur** : situation ou événement qui entraîne la naissance de la créance fiscale.
- ▶ **Forfait** : régime d'imposition qui s'applique, en matière de bénéfices industriels et commerciaux, de TVA et de bénéfices agricoles, aux petites et moyennes entreprises qui ne sont pas en mesure de tenir une comptabilité détaillée de leurs opérations.

- ▶ **Frais d'obtention** : v. dépense.
- ▶ **Fraude fiscale** : infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant. La fraude fiscale est sanctionnée par une amende administrative.
- ▶ **Gain en capital** : expression journalistique visant les plus-values mobilières et immobilières réalisées par le contribuable. Les gains en capital font, sous certaines conditions, partie du revenu imposable du contribuable, mais généralement à des taux privilégiés.
- ▶ **Garantie de paiement** : moyens accordés aux comptables des impôts et du Trésor pour assurer le recouvrement des créances du Trésor (privilège, hypothèque légale du Trésor ...).
- ▶ **Harmonisation fiscale** : concept flou si ce n'est ambigu particulièrement mis en avant par les organes communautaires en vue de faciliter la réalisation d'un grand marché unique. L'harmonisation fiscale est à distinguer de l'uniformisation fiscale, en ce sens que les règles fiscales des différents États sont certes rapprochées les unes aux autres, autour d'un tronc commun, mais tout en maintenant les différences de législation jugées acceptables.
- ▶ **Impôt** : prélèvement obligatoire et sans contrepartie déterminée perçu par voie d'autorité par l'État ainsi que ses subdivisions politiques. L'impôt présente certaines ressemblances avec la taxe, mais non pas avec la redevance.
 - **Impôts étatiques** : l'essentiel des impôts sont prélevés par l'État.
 - **impôts locaux** : les communes, en raison du principe constitutionnel de l'autonomie communale, peuvent également percevoir des impôts dans leurs communes respectives.
- ▶ **Interventionnisme fiscal** : technique employée par les pouvoirs publics dans un but autre que celui de se procurer des recettes.
- ▶ **IRC** : impôt sur le revenu des collectivités (en jargon technique), ou plus simplement l'impôt sur les sociétés (en jargon journalistique).
- ▶ **Juge de l'impôt** : organe compétent pour traiter du contentieux fiscal. Il s'agit des juridictions administratives pour les impôts directs et des juridictions civiles pour les impôts indirects. La répartition du contentieux fiscal entre les différentes juridictions est discutable d'un point de vue théorique mais s'explique pour des raisons historiques.
- ▶ **Libératoire (imposition -)** : l'imposition libératoire prend la forme d'une retenue à la source opérée par l'agent payeur lors du versement d'un revenu particulier à un contribuable. Mais contrairement à ce qui est généralement le cas, la retenue à la source n'a pas valeur d'acompte de

l'impôt sur le revenu à faire valoir par le contribuable. Avec la perception de la retenue à la source le contribuable se trouve libéré de toute autre obligation fiscale relative à ce revenu.

- ▶ **Liquidation de l'impôt** : calcul de l'impôt par l'application du taux ou du tarif à la base imposable et compte tenu d'éventuels abattements.
- ▶ **Paradis fiscaux** : pays dont le cadre légal et réglementaire permet de largement échapper à l'impôt.
- ▶ **Pénalités** : sanctions pécuniaires appliquées par l'administration en vertu de la loi et sous le contrôle des tribunaux ; elles sont principalement constituées par des majorations de droits, des intérêts ou indemnités de retard et des amendes fiscales.
- ▶ **Pertes** : résultat déficitaire catégoriel du contribuable. En jargon technique il s'agit d'un revenu négatif. Sauf exceptions, les revenus négatifs sont compensés avec les revenus positifs des autres catégories de revenu. Un excédent éventuel ne peut être reporté dans le temps que dans le cadre de la fiscalité des entreprises.
- ▶ **Prélèvements obligatoires** : notion qui regroupe l'ensemble des impôts perçus par l'État, y compris ceux reversés aux collectivités locales ou à la Communauté économique européenne, ainsi que les cotisations sociales versées par les assurés ou leurs employeurs afin d'acquérir ou de maintenir des droits et prestations.
- ▶ **Prescription** : temps au bout duquel une imposition ne peut être établie, une somme perçue, une restitution de droits accordée, des poursuites ou une instance engagée.
- ▶ **Produit intérieur brut** : somme des valeurs ajoutées de l'ensemble des branches de production (augmentée de la TVA grevant les produits et des droits de douane). Il se compose du produit intérieur marchand (biens et services échangés) et du produit intérieur brut non marchand (services fournis par les administrations publiques et privées à titre gratuit ou quasi gratuit).
- ▶ **Provision** : La provision est la constatation comptable d'une augmentation probable d'un élément du passif « exigible ».
- ▶ **Réclamation contentieuse** : demande adressée par un contribuable aux services des impôts pour obtenir la réparation d'une erreur ou le bénéfice d'un droit. Elle constitue un préalable nécessaire à tout recours contentieux ultérieur éventuel devant les tribunaux.
- ▶ **Recours gracieux** : Contrairement à la réclamation, un recours gracieux s'adresse uniquement à la bienveillance de l'administration qui peut, dans certains cas prévus par la loi, atténuer la charge fiscale (cas de gêne ou d'indigence des contribuables notamment).

- ▶ **Retenue à la source** : somme forfaitaire retranchée de certains revenus au moment de leur encaissement pour être versée au Trésor, généralement par la personne qui a payé le revenu. Ce prélèvement constitue, en général, une avance sur l'impôt total à payer sur l'ensemble des revenus de l'année au cours de laquelle a été effectué le prélèvement.
- ▶ **Retenue à la source libératoire** : Dans certains cas le prélèvement est le montant définitif de l'impôt à payer pour le revenu soumis au prélèvement. Ce revenu ne s'ajoute pas aux autres revenus de la déclaration d'ensemble déposée chaque année. Ce principe s'applique aux non-résidents ainsi qu'aux revenus d'intérêt dans la fiscalité des ménages pour les résidents.
- ▶ **Recouvrement** : encaissement de l'impôt par le Trésor public.
- ▶ **Redevance** : prix à payer en contrepartie d'un service facultatif rendu par les collectivités publiques.
- ▶ **Redressement fiscal** : rectification d'une déclaration fiscale par le service des impôts lorsqu'il constate des insuffisances, omissions ou erreurs dans les éléments déclarés.
- ▶ **Report de pertes** : Le report de pertes n'existe que dans la fiscalité des entreprises. Il est déduit des revenus positifs du contribuable qu'il réalisera à l'avenir (« carry-forward »), mais non pas sur ceux réalisés par le passé (« carry-back »).
- ▶ **Revenu** : Ce terme signifie au moins trois choses :
 - l'enrichissement du contribuable soumis ou non à l'impôt sur le revenu (conception économique) ;
 - l'assiette imposable du contribuable (conception fiscale) ;
 - le solde catégoriel dans le cadre de la fiscalité des ménages. Ce solde peut être positif (revenu positif) comme négatif (revenu négatif).
- ▶ **Société** :
 - **société opaque** : société soumise en tant que telle à l'impôt sur le revenu des collectivités
 - **société transparente** : société qui n'est pas soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités, seuls ses associés payant l'impôt
- ▶ **Simulation** : accord entre contractants tendant à faire croire (souvent au fisc mais non pas nécessairement) à l'existence d'une convention (acte apparent ou simulé) ne correspondant pas à leur volonté véritable exprimée par une autre acte, celui-ci secret, dénommé contre-lettre. La simulation constitue, selon le degré de gravité, soit une fraude fiscale, soit une escroquerie fiscale.

- ▶ **Taxe** : prélèvement obligatoire perçu généralement par une collectivité infra-étatique (la commune), soit pour financer les dépenses communales en général (taxe proprement dite), soit pour financer tout ou partie d'un service mise à disposition des habitants de la collectivité. La taxe servant à rémunérer le service mis à disposition des assujettis est dite « rémunératoire ». Selon qu'il y a ou non équivalence entre le montant de la taxe et le coût du service, la taxe sera « purement rémunératoire » (équivalence) ou « simplement rémunératoire » (pas d'équivalence).

ANNEXES : EXTRAITS DES CODES FISCAUX**Droit fiscal général****Définition de l'impôt****§ 1 al. 1 AO (Définition)**

Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten).

Art. 10bis Const. (Égalité)

- (1) Les Luxembourgeois sont égaux devant la loi
- (2) Ils sont admissibles à tous les emplois publics, civils et militaires ; la loi détermine l'admissibilité des non-Luxembourgeois à ces emplois.

Art. 101 Const. (Égalité)

Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération ne peut être établie que par une loi.

Art. 16 Const. (Droit de propriété)

Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique, et moyennant juste indemnité, dans les cas et de la manière établies par la loi.

Art. 99 1re et 6e phrases Const. (Légalité)

Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi. Aucune charge grevant le budget de l'État pour plus d'un exercice ne peut être établie que par une loi spéciale.

Art. 100 Const. (Annualité)

Les impôts au profit de l'État sont votés annuellement. – Les lois qui les établissent n'ont de force que pour un an, si elles ne sont renouvelées.

§ 2 StAnpG (Pouvoir discrétionnaire)

- (1) Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht.
- (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessens-Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen.

Procédure fiscale**§ 166 AO (Déclaration fiscale)**

- (1) Bei Steuererklärungen (Erklärungen, die nach Vorschrift der Gesetze oder Ausführungsbestimmungen als Unterlage für die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder für die Festsetzung einer Steuer dienen) hat der Steuerpflichtige zu versichern, dass er die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht hat. Die Erklärungen sind nach Form und Inhalt so abzugeben, wie es die Steuerkontrollstelle nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen vorschreibt. Die Versicherung kann nach Anordnung des Finanzamtes allgemein abgegeben werden.
- (2) Bei der Ausfüllung von Vordrucken sind alle Fragen zu beantworten. Die Fragen und Antworten sind so zu fassen, dass die Prüfung, was steuerpflichtig ist und was nicht der Steuerkontrollstelle ermöglicht wird. In den Vordrucken ist zu betonen, dass diese Prüfung der Steuerkontrollstelle, nicht dem Steuerpflichtigen zusteht. Den Steuererklärungen sind die Unterlagen beizufügen, die nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen gefordert werden. Wenn diese Unterlagen in Bescheinigungen bestehen, die von anderer Seite zu erteilen sind, sind die beteiligten Stellen verpflichtet, sie auszustellen.
- (3) Auf Verlangen haben die Steuerpflichtigen auch bei anderen Erklärungen, Anmeldungen, Anzeigen und Auskünften zu versichern, dass sie die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht haben.

§ 167 al. 2, 3 et 4 AO (Déclaration fiscale)

- (1) Soweit in den Steuergesetzen nichts anderes bestimmt ist, ist zur Abgabe einer Steuererklärung jeder verpflichtet, der dazu von den Steuerkontrollstelle aufgefordert wird. Die Aufforderung kann durch öffentliche Bekanntmachung erfolgen.
- (2) Die Steuererklärungen für die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer sind, sofern nicht der Finanzminister etwas anderes bestimmt, bis zum Ende des Monats März abzugeben. Die Steuerkontrollstelle kann verlangen, dass ein Steuerpflichtiger, dessen Wirtschaftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr zusammenfällt, die Steuererklärung spätestens drei Monate nach Abschluss des Wirtschaftsjahres abgibt.
- (3) Die Steuerkontrollstelle kann die Steuerklärungsfrist in einzelnen Fällen verlängern. Sie kann bei laufend veranlagten Steuern Steuerpflichtigen, die eine umfangreiche Buchführung haben, Fristverlängerung auch mit Wirkung für die späteren Jahre bewilligen. Die Bewilligung ist für die späteren Jahre jederzeit widerrufflich. Bei der Einkommensteuer,

Gewerbsteuer der natürlichen Personen, Vermögensteuer der natürlichen Personen und Umsatzsteuer darf die Frist nicht über den 30. Juni hinaus verlängert werden.

§ 170 AO (Collaboration avec le fisc)

- (1) Im Fall des § 205 Absätze 1 und 2 hat der Steuerpflichtige nach schriftlicher Mitteilung der Punkte, über die er sich äußern soll, vor der Steuerkontrollstelle zu erscheinen, wenn er nicht durch triftige Gründe daran verhindert ist. Er hat ihm wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu geben. Kann er nicht aus dem Gedächtnis Auskunft geben, so hat er Schriftstücke und Geschäftsbücher, die ihm zur Verfügung stehen, einzusehen und, soweit nötig, Aufzeichnungen daraus zu entnehmen.
- (2) Die Steuerkontrollstelle kann schriftliche Auskunft verlangen.

§ 171 AO (Charge de la preuve)

- (1) Auf Verlangen (§ 205 Absätze 1 und 2) hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen. Wo seine Angaben zu Zweifeln Anlass geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat.
- (2) Er hat Aufzeichnungen, Bücher und Geschäftspapiere sowie Urkunden, die für die Festsetzung der Steuer von Bedeutung sind, auf Verlangen (§207) zur Einsicht und Prüfung vorzulegen.

§ 217 AO (Taxation d'office)

- (1) Soweit die Steuerkontrollstelle die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
- (2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind.

Liquidation de l'impôt

§ 3 al. 1 et 2 StAnpG (Fait générateur)

- (1) Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft.
- (2) Auf die Entstehung der Steuerschuld ist es ohne Einfluss, ob und wann die Steuer festgesetzt wird und wann die Steuer zu entrichten (wann sie fällig) ist.

§ 210 al. 1 et 2 AO (Bulletin d'imposition)

- (1) Nach Abschluss seiner Ermittlungen setzt die Steuerkontrollstelle durch Steuerbescheid die Steuer fest.
- (2) Sind zur Entrichtung einer Steuer mehrere gesamtschuldnerisch verpflichtet, so ist es in jedem Fall zulässig, gegen die Gesamtschuldner einen einheitlichen Steuerbescheid zu erlassen. Das gilt auch dann, wenn nach dem Rechtsverhältnis, das zwischen den Gesamtschuldnern besteht, die Steuer nicht von allen Gesamtschuldnern zu tragen ist.

§ 94 al. 1 et 2 AO (Modification du bulletin)

- (1) Les bulletins d'impôt (§§ 211, 212, 212a al. 1^{er}, 214, 215 et 215 a) ainsi que les décisions administratives à caractère individuel (§ 235) ne peuvent être retirés ou modifiés qu'à la double condition que le contribuable y consente expressément et qu'il ne se trouve pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux.
- (2) L'alinéa 1^{er} ne trouve pas application, si la possibilité de retrait ou de modification à l'initiative de l'administration fiscale résulte d'autres dispositions de la présente loi.

§ 222 AO (Modification du bulletin initial : bulletin rectificatif — fait nouveau)

- (1) Hat bei Steuern, (...), die Steuerkontrolle nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (...) erteilt, so findet, (...), ein Änderung des Bescheids (...) nur statt :
 1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist ;
 2. (...).

§ 246 AO (Délai de recours)

- (1) Die Frist zur Einlegung eines Rechtsmittels beginnt mit Ablauf des Tags, an dem der Bescheid dem Berechtigten zugestellt oder, wenn keine Zustellung erfolgt, bekannt geworden ist oder als bekannt gemacht gilt.
- (2) Ein Rechtsmittel kann eingelegt werden, sobald der Bescheid vorliegt.
- (3) Fehlt in einem Bescheid eine (...) Rechtsmittelbelehrung oder ist sie unrichtig erteilt, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt. Dasselbe gilt für die in Absatz 2 von § 211 vorgesehenen Punkte.

Recouvrement de l'impôt**§ 122 al. 1 AO (Mode de paiement)**

Zahlungen können, sofern nichts anderes vorgeschrieben ist oder im einzelnen Fall ausdrücklich Barzahlung verlangt wird, einem Postscheck- oder Bankkonto des Empfangsberechtigten überwiesen werden. Alle Steuerämter müssen ein Postscheck- oder Bankkonto haben. In Steuerbescheiden und Zahlungsaufforderungen ist das Postscheck- oder Bankkonto der zum

Empfang berechtigten Stelle anzugeben. Wer Zahlung von einer Steuerbehörde fordert soll, wenn er ein Postscheck- oder Bankkonto hat, dies gleichfalls angeben.

§ 124 AO (Compensation)

Die Steuerpflichtigen sind berechtigt, gegen Steueransprüche mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Gegenansprüchen aufzurechnen.

Art. 155 LIR (Défaut de paiement)

(1) Le défaut de paiement de l'impôt à son échéance rend exigible un intérêt de retard liquidé au taux de 1 pour cent par mois, le mois de l'échéance étant négligé et le mois du paiement étant compté pour un mois entier. On entend par impôt au sens du présent article l'impôt proprement dit, y compris un éventuel supplément infligé en vertu du paragraphe 168 de la loi générale des impôts pour inobservation du délai de dépôt d'une déclaration.

(...)

(4) Toute réduction d'une cote d'impôt donne lieu à un recalcul des intérêts de retard encourus. Le recalcul a lieu sur la base, d'une part, de la nouvelle cote substituée à la cote antérieure à la date d'échéance de cette dernière et, d'autre part, des paiements effectifs. Un règlement grand-ducal fixera les conditions de substitution de la nouvelle cote à l'ancienne lorsque celle-ci comporte plusieurs échéances (rgd. 22.12.1981)

(5) Le trésor a pour le recouvrement des intérêts de retard et des frais d'exécution les droits d'exécution, privilège et hypothèques prévus par la loi du 27 novembre 1933 modifiée par l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946 concernant le recouvrement des contributions directes.

(6) Un règlement grand-ducal pourra, dans les conditions et suivant les modalités qu'il fixera, prévoir les dérogations suivantes aux dispositions qui précèdent

1. la décharge totale ou partielle des intérêts de retard, lorsque ceux-ci ne dépassent pas, à l'époque du paiement, un montant déterminé ;
2. la remise gracieuse totale ou partielle à titre individuel d'intérêts de retard ;
3. l'octroi à titre individuel de délais supplémentaires sans intérêts ou avec un intérêt de retard dont le taux ne peut dépasser un pour cent par mois (règl. g.-d. du 28 décembre 1968) ;
4. l'abaissement du taux de l'intérêt de retard visé aux alinéas 1er et 6, numéro 3 (loi 23.12.1997)

§ 127 al. 1 AO (Sursis à exécution)

Zahlungen von Steuern und sonstigen Geldleistungen können gestundet werden, wenn ihre Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden ist und der Anspruch

durch die Stundung nicht gefährdet wird. Die Stundung soll in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden.

§ 151 AO (Restitution d'impôt)

Wird eine Steuerfestsetzung durch Aufhebung, Rücknahme oder Änderung des früher erlassenen Bescheids berichtigt, so ist, was zu Unrecht gezahlt ist, zurückzuzahlen. Der Anspruch auf Erstattung erlischt, wenn er nicht bis zum Schluss des Jahres, das auf die Berichtigung folgt, geltend gemacht wird.

§ 131 al. 1 AO (Remise gracieuse)

Sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'Administration des Contributions Directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fond.

Art. 1 al. 1 et 2 L27.II.1933 (Garantie de recouvrement)

Tel qu'il a été modifié par l'article 1^{er}, n° 1 de l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946 (Mém. 1946, p. 784)

- (1) Le Trésor a pour le recouvrement des contributions directes :
1. le droit d'exécution sur contrainte administrative ;
 2. un privilège s'exerçant avant tout autre sur tous les meubles et autres effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent ;
 3. une hypothèque légale dispensée d'inscription sur tous les immeubles des redevables.
- (2) Le privilège et l'hypothèque légale prennent cours à partir de la naissance de la créance. L'hypothèque légale cesse ses effets le 31 décembre de la troisième année qui suit la naissance de la créance ; le privilège cesse ses effets le 31 décembre de la cinquième année qui suit la naissance de la créance.

Art. 8 L27.II.1933 (Saisie-arrêt)

Tous fermiers, locataires, receveurs, économes, notaires et autres dépositaires et débiteurs de deniers appartenant ou dus aux redevables, seront tenus, sur la demande qui leur en sera faite, de payer en l'acquit des redevables et sur le montant des fonds qu'ils doivent ou qui sont en leurs mains, jusqu'à concurrence de tout ou partie des sommes dues par ces derniers, d'après l'ordre et le rang assignés aux créances du Trésor par la présente loi. Les quittances des receveurs pour les sommes légitimement dues leur seront allouées en compte.

§ 103 AO (Responsabilité des mandataires)

Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die den Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder, die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln, die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen.

§ 109 AO (Responsabilité des mandataires)

- (1) Die Vertreter und die übrigen in den § 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattungen oder Vergeltungen zu Unrecht gewährt worden sind.
- (2) Rechtsanwälte sind wegen Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufs bei der Beratung in Steuersachen vorgenommen haben, dem Staat gegenüber nur dann schadenersatzpflichtig, wenn diese Handlungen eine Verletzung ihrer Berufspflicht enthalten. Ob eine solche Verletzung der Berufspflicht vorliegt, wird auf Antrag des Steuereinsichters im ehrengerichtlichen Verfahren entschieden.

Contrôle et contentieux de l'impôt

§ 170 AO (Contrôle)

- (1) Im Fall des § 205 Absätze 1 und 2 hat der Steuerpflichtige nach schriftlicher Mitteilung der Punkte, über die er sich äußern soll, vor der Steuerkontrollstelle zu erscheinen, wenn er nicht durch triftige Gründe daran verhindert ist. Er hat ihm wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu geben. Kann er nicht aus dem Gedächtnis Auskunft geben, so hat er Schriftstücke und Geschäftsbücher, die ihm zur Verfügung stehen, einzusehen und, soweit nötig, Aufzeichnungen daraus zu entnehmen.
- (2) Die Steuerkontrollstelle kann schriftliche Auskunft verlangen.

§ 171 AO (Contrôle)

- (1) Auf Verlangen (§ 205 Absätze 1 und 2) hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen. Wo seine Angaben zu Zweifeln Anlass geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat.
- (2) Er hat Aufzeichnungen, Bücher und Geschäftspapiere sowie Urkunden, die für die Festsetzung der Steuer von Bedeutung sind, auf Verlangen (§ 207) zur Einsicht und Prüfung vorzulegen.

§ 172 AO (Contrôle)

- (1) Steuerpflichtige, die Handelsbücher im Sinn des Handelsgesetzbuchs führen, haben auf Verlangen eine Abschrift ihrer unverkürzten Bilanzen mit Erläuterungen einzureichen.

Wenn sie nach ihrer Buchführung eine Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen, ist auch diese beizufügen.

- (2) Aus der Bilanz oder den Erläuterungen soll klar hervorgehen, wie Gegenstände des Gebrauchs und Lagerbestände bewertet und welche Beträge darauf und auf zweifelhafte und uneinbringliche Forderungen oder sonst abgeschrieben worden sind.
- (3) Wenn Angaben für Anlagen als Unkosten gebucht sind, ist der Betrag in den Erläuterungen anzugeben.
- (4) Als Schuldposten dürfen Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gefälligkeitsakzepten und dergleichen in der Bilanz nur aufgeführt werden, wenn die Rückgriffsrechte berücksichtigt sind.

§ 173 al. 1^{er} AO (Contrôle)

Die Beamten der Steuerkontrollstellen und ihre Beauftragten können Grundstücke und Räume der Steuerpflichtigen betreten, um im Steuerinteresse an Ort und Stelle nötige Abschätzungen innerhalb der üblichen Geschäfts- oder Arbeitsstunden vorzunehmen. Die Steuerpflichtigen haben ihnen jede Auskunft und Nachweisung zu erteilen, deren sie bedürfen.

§ 222 al. 1^{er} AO (Droit de reprise)

- (1) Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, die Steuerkontrollstelle nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermessbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids, eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung nur statt :
 - (1) wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist ;
 - (2) wenn durch eine Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen ;
 - (3) wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine höhere Veranlagung rechtfertigt, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist ; dies gilt nicht für die Steuern vom Einkommen, vom Ertrag, vom Umsatz und vom Vermögen ;
 - (4) wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor dem Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine niedrigere Veranlagung rechtfertigt.
- (2) Eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung darf nicht auf eine nach Entstehung des Steueranspruchs erlassene Entscheidung des (...) gegründet werden, in der eine Rechtsfrage im Gegensatz zu einer früheren, einen gleichen Sachverhalt betreffenden höchstrichterlichen Entscheidung entschieden wird.

§ 6 al. 1 et 2 StAnpG (Abus de droit)

- (1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.
- (2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

§ 396 al. 1 et 5 AO (Fraude & escroquerie fiscale)

- (1) Wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, dass Steuereinnahmen verkürzt werden, wird wegen Steuerhinterziehung mit Geldstrafe bestraft. Le maximum de l'amende est fixé au quadruple des impôts éludés. (...)
- (5) Si la fraude porte sur un montant significatif d'impôt soit en montant absolu soit en rapport avec l'impôt annuel dû et a été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à lui persuader des faits inexacts, elle sera punie comme escroquerie fiscale d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 1.250 euros à un montant représentant le décuple des impôts éludés.

Art. 95bis al. 1^{er} Const. (Tribunaux compétents)

Le contentieux administratif est du ressort du tribunal administratif et de la Cour administrative. Ces juridictions connaissent du contentieux fiscal dans les cas et sous les conditions à déterminer par la loi.

Art. 8 L7 novembre 1996 (Tribunaux compétents)

- (1) Le tribunal administratif connaît des contestations relatives :
 1. aux impôts directs de l'État, à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'Administration des Douanes et Accises et
 2. aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires.
- (2) Appel peut être interjeté devant la Cour administrative contre les décisions visées au paragraphe 1^{er}.
- (3)
 1. Le tribunal administratif connaît comme juge du fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'Administration des Contributions Directes dans les cas où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) prévoient un tel recours.
 2. En cas d'application du § 237 de la loi générale des impôts le tribunal administratif statue conformément aux dispositions de l'article 2.

3. Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du §131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4 ci-après ne court pas.

(4) Le délai pour l'introduction des recours visés aux points 1. et 2. ci avant est de trois mois.

(5) Supp. (L.21.6.1999).

Art. 56 L21.6.1999 (Procédure contentieuse)

En matière fiscale, les dispositions prévues aux titres I et II sont applicables, sauf les exceptions qui sont prévues aux dispositions des articles suivants.

Art. 58 L21.6.1999 (Demande et moyens nouveaux)

Les demandes nouvelles n'ayant pas figuré dans la réclamation sont prohibées. En revanche, les moyens nouveaux sont admis.

Art. 59 L21.6.1999 (Charge de la preuve)

La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable.

La charge de la régularité de la procédure fiscale appartient à l'administration.

La preuve peut être rapportée par tous les moyens, hormis le serment.

Art. 60 L21.6.1999 (Consultation des dossiers)

Le demandeur peut prendre connaissance de tous les documents et pièces versés par l'administration au dossier du litige, y compris ceux contenant des indications relatives aux bénéfices ou revenus de tiers, de telle manière qu'il puisse s'assurer que les points de comparaison retenus par l'administration visent bien des entreprises dont l'activité est comparable à la sienne.

Système fiscal luxembourgeois

Imposition du revenu

Art. 3 a LIR (Imposition du foyer)

Sont imposés collectivement les époux qui au début de l'année d'imposition sont contribuables résidents et ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire.

Art. 4 al. 1^{er} LIR (Imposition du foyer)

Le contribuable et ses enfants mineurs pour lesquels il obtient une modération d'impôt pour enfant selon les dispositions de l'article 122 et qui font partie de son ménage en vertu des dispositions de l'article 123, sont imposés collectivement. L'imposition collective du contribuable et des enfants mineurs n'a lieu que pour les contribuables résidents et pour les personnes qui demandent l'imposition collective prévue par l'article 3, lettre d. Il faut, de plus, que toutes ces conditions soient remplies simultanément au début de l'année d'imposition.

Art. 57 LIR (Sociétés transparentes)

À l'exception des dispositions visant expressément les exploitants individuels, les dispositions de la présente sous-section s'appliquent aux coexploitants d'une entreprise commerciale collective, comme si chaque coexploitant exploitait individuellement.

§ 11bis StAnpG (Sociétés transparentes)

Les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés en commandite spéciale, les groupements d'intérêt économique, les groupements européens d'intérêt économique, les sociétés commerciales momentanées, les sociétés en participation et les sociétés civiles sont considérées comme n'ayant pas de personnalité juridique distincte de celles des associés, exceptés ceux de ces organismes qui sont des organismes non-résidents visés par l'article 2 de la directive modifiée du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'État membres différents (90/435/CEE) ou par l'article 3 de la directive modifiée du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une société européenne ou d'une société coopérative européenne d'un État membre à un autre (30/434/CEE).

Art. 159 al. 1 LIR (Sociétés opaques)

Sont considérés comme contribuables résidents passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités, les organismes à caractère collectif énumérés ci-après, pour autant que leur siège statutaire ou leur administration centrale se trouve sur le territoire du Grand-Duché.

A.

1. les sociétés de capitaux. Sont considérées comme telles les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés européennes ;
2. les sociétés coopératives et les associations agricoles. Les sociétés coopératives englobent les sociétés organisées comme des sociétés anonymes et les sociétés coopératives européennes ;

3. les congrégations et associations religieuses tant reconnues que non reconnues par l'État, quelle qu'en soit la forme juridique ;
 4. les associations d'assurances mutuelles, les associations d'épargne-pension et les fonds de pension visés par la loi modifiée du 6 décembre 1991 sur le secteur des assurances ;
 5. les établissements d'utilité publique et autres fondations ;
 6. les associations sans but lucratif ;
 7.
 - a) les autres organismes de droit privé à caractère collectif, dont le revenu n'est pas imposable directement dans le chef d'un autre contribuable ;
 - b) les patrimoines d'affectation et les patrimoines vacants ;
- B. les entreprises de nature commerciale, industrielle ou minière, même sans but de lucre, de l'État, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public.

Art. 2 LIR (Résidence)

- (1) Les personnes physiques sont considérées comme contribuables résidents si elles ont leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Grand-Duché. Les personnes physiques sont considérées comme contribuables non-résidents si elles n'ont pas leur domicile fiscal ni leur séjour habituel au Grand-Duché et si elles disposent de revenus indigènes au sens de l'article 156.
- (2) Les contribuables résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu en raison de leur revenu tant indigène qu'étranger.
- (3) Les contribuables non-résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu uniquement en raison de leurs revenus indigènes au sens de l'article 156 ci-après.

§ 13 StAnpG (Résidence)

Einen Wohnsitz im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

§ 14 StAnpG (Résidence)

- (1) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Unbeschränkte Steuerpflicht tritt jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate.

- (2) Auslandsbeamte werden im Sinn des Einkommensteuergesetzes und des Vermögensteuergesetzes wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt an dem Ort haben, an dem sich die inländische öffentliche Kasse befindet, die die Dienstbezüge des Auslandsbeamten zu zahlen hat. Das Gleiche gilt für die Ehefrau eines Auslandsbeamten, sofern sie nicht von dem Ehemann dauernd getrennt lebt, und für minderjährige Kinder eines Auslandsbeamten, die zu seinem Haushalt gehören. Als Auslandsbeamte im Sinn der Steuergesetze gelten : unmittelbare und mittelbare Beamte des luxemburgischen Staates, Angehörige der luxemburgischen Armee und (...), die ihren Dienstort im Ausland haben. Wahlkonsuln gelten nicht als Beamte im Sinn dieser Vorschrift.
- (3) Die Inhaber und die leitenden Angestellten (insbesondere Vorstandsmitglieder und Prokuristen) eines inländischen Unternehmens (eines Unternehmens, das seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Inland hat) werden, auch wenn sie sich nicht im Inland aufhalten, im Sinn der Steuergesetze (...) wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt an dem Ort haben, an dem sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des inländischen Unternehmens befindet. Das Gleiche gilt für Mitglieder des Aufsichtsrats oder Verwaltungsrats eines inländischen Unternehmens, wenn sie sich an der Geschäftsführung des inländischen Unternehmens wesentlich beteiligen, zum Beispiel dadurch, dass sie Geschäfte eines Vorstandsmitglieds (sei es auch nur vertretungsweise oder vorübergehend oder einmalig) führen. Unbeschränkte Steuerpflicht tritt bei den Steuern von Einkommen jeweils für das Kalenderjahr, bei der Vermögensteuer jeweils für das Rechnungsjahr ein, in welchem die Eigenschaft als Inhaber oder leitender Angestellter (Satz 1) bestanden hat oder die im Satz 2 bezeichnete Tätigkeit (sei es auch nur vertretungsweise oder vorübergehend oder einmalig) ausgeübt worden ist.

Art. 10 LIR (Catégories de revenu)

Entrent seuls en ligne de compte pour la détermination du total des revenus nets au sens du second alinéa de l'article 7 :

- (1) le bénéfice commercial,
- (2) le bénéfice agricole et forestier,
- (3) le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale,
- (4) le revenu net provenant d'une occupation salariée,
- (5) le revenu net résultant de pensions ou de rentes,
- (6) le revenu net provenant de capitaux mobiliers,
- (7) le revenu net provenant de la location de biens,
- (8) les revenus nets divers spécifiés à l'article 99 ci-après.

Art. 18 al. 1^{er} LIR (Bénéfice commercial)

Le bénéfice est constitué par la différence entre l'actif net investi à la fin et l'actif net investi au début de l'exercice, augmentée des prélèvements personnels effectués pendant l'exercice et diminuée des suppléments d'apport effectués pendant l'exercice.

Art. 54 LIR (Remploi des plus-values)

- (1) Lorsqu'en cours d'exploitation une immobilisation constituée par un bâtiment ou un élément de l'actif non amortissable est aliénée, la plus-value dégagée peut être transférée sur les immobilisations acquises ou constituées par l'entreprise en remploi du prix de cession. (...).
- (la) Un remploi anticipé à charge d'un exercice antérieur à celui au cours duquel la plus-value a été réalisée, n'est pas permis. Toutefois, lorsque l'acquisition ou la construction d'un immeuble préalablement à l'aliénation de l'immeuble qu'il est destiné à remplacer s'avère indispensable à la continuation de l'entreprise, un remploi anticipé peut exceptionnellement être opéré, à condition que :
 - (1) l'exploitant quitte l'ancien immeuble et s'installe dans le nouvel immeuble dès son achèvement, et que
 - (2) la vente de l'ancien immeuble se réalise dans le délai de 24 mois prenant cours à la date de l'achèvement du nouvel immeuble.
- (2) Pour l'application de l'alinéa 1^{er}, les biens aliénés ne sont considérés comme immobilisations que s'ils sont entrés dans l'actif net investi 5 ans au moins avant l'aliénation.

Art. 45 LIR (Charges déductibles)

- (1) Sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise.
- (2) Ne sont pas déductibles les dépenses d'exploitation qui sont en connexion économique avec des revenus exonérés.

Art. 114 LIR (Report de pertes)

- (1) Le contribuable peut, dans les conditions définies au second alinéa, déduire à titre de dépenses spéciales, les pertes survenues au cours des exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 1990 dans son entreprise commerciale, dans son exploitation agricole ou forestière ou dans l'exercice de la profession libérale.
- (2) La déductibilité des reports déficitaires est subordonnée aux conditions suivantes :
 - 1. N'entrent en ligne de compte que les pertes qui, pendant l'année d'imposition correspondant à l'exercice où elles se sont produites, n'ont pu être compensées avec d'autres revenus nets et que, pendant aucune année postérieure d'imposition, elles n'ont pu être déduites par application des dispositions du présent article ni compensées avec un gain net d'assainissement au sens de l'article 52 ;

2. Les exploitants ou autres personnes entrant en ligne de compte doivent avoir tenu une comptabilité régulière durant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue ;
3. Seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction. Toutefois, en cas de transmission de l'entreprise ou de l'exploitation par succession, le successeur peut faire valoir la perte à condition qu'il ait fait l'objet d'une imposition collective avec le cédant à l'époque où la perte est survenue.

Art. 115 LIR (Élimination de la double imposition économique)

Sont exempts de l'impôt sur le revenu :

- (15a) 50% des revenus de capitaux spécifiés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et alinéa 2, alloués par :
1. une société de capitaux résidente pleinement imposable,
 2. une société de capitaux qui est un résident d'un État avec lequel le Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions et qui est pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités,
 3. une société qui est un résident d'un État membre de l'Union européenne et visée par l'article 2 de la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents,

pour autant que ces revenus sont imposables en vertu d'une des catégories de revenus visés aux numéros 1 à 3 ou 6 de l'article 10.

Toutefois, les revenus alloués en raison de titres reçus en échange d'autres titres en application des articles 22bis ou 102, alinéa 10, ne tombent pas sous la présente disposition au cas où les revenus alloués en raison des titres donnés en échange n'auraient pas pu être exonérés à raison de 50%, si l'échange n'avait pas eu lieu.

Les revenus alloués après la fin de la 5^e année d'imposition suivant celle de l'échange ne sont pas visés par cette restriction.

Art. 134 LIR (Revenus étrangers conventionnés)

- (1) Lorsqu'un contribuable résident a des revenus étrangers exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126.
- (2) Lorsque le revenu étranger exonéré comprend des revenus extraordinaires, ceux-ci sont à négliger pour le calcul du taux global de l'impôt.

Art. 134bis al. 1^{er} LIR (Revenus étrangers non conventionnés)

Lorsqu'un contribuable résident pleinement imposable a des revenus provenant d'un État avec lequel le Grand-Duché n'a pas conclu de convention tendant à éviter la double imposition et qui sont soumis dans cet autre État à un impôt correspondant à l'impôt luxembourgeois sur le revenu, la fraction d'impôt correspondant à ces revenus est réduite à concurrence de l'impôt établi et payé à l'étranger. Si l'impôt étranger est établi ou modifié après l'imposition, celle-ci est révisée, s'il y a lieu, à moins qu'il n'y ait prescription. Les dispositions qui précèdent sont applicables séparément par État de provenance des revenus.

Art. 105 al. 1 et 2 L30.3.1988 (OPC)

- (1) En dehors du droit d'apport frappant les rassemblements de capitaux dans les sociétés civiles et commerciales et de la taxe d'abonnement mentionnée à l'article 108 ci-après, il n'est pas dû d'autre impôt par les organismes de placement collectif visé par la présente loi.
- (2) Les distributions effectuées par ces organismes se font sans retenue à la source et ne sont pas imposables dans le chef des contribuables non-résidents.

Art. 164 LIR (Distribution de dividende)

- (1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.
- (2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.
- (3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité.

Art. 164bis LIR (Consolidation fiscale)

- (1) Les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, dont 95% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par une autre société de capitaux résidente pleinement imposable ou par un établissement stable indigène d'une société de capitaux non-résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, peuvent, sur demande, être intégrées fiscalement dans la société mère ou dans l'établissement stable indigène, de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société mère ou de l'établissement stable indigène. La détention d'une participation à travers un des organismes visés à l'alinéa 1^{er} de l'article 175 est à considérer comme détention directe proportionnellement à la fraction détenue dans l'actif net de cet organisme.

- (2) Lorsque la participation est détenue d'une façon indirecte, il faut que les sociétés, par l'intermédiaire desquelles la société mère ou l'établissement stable indigène détient 95% du capital de la filiale dont l'intégration fiscale est demandée, soient des sociétés de capitaux pleinement imposables à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités. La condition du taux de participations de 95% doit être remplie d'une façon ininterrompue à partir du début du premier exercice d'exploitation pour lequel le régime d'intégration fiscale est demandé.
- (3) Au cas où le taux de participation prévu à l'alinéa 1er n'est pas atteint, le régime d'intégration fiscale peut néanmoins être accordé exceptionnellement au profit d'un groupe de sociétés lorsque, sur avis du Ministre des Finances, ladite participation est reconnue comme particulièrement apte à promouvoir l'expansion et l'amélioration structurelle de l'économie nationale. Dans ce cas, l'intégration financière doit cependant atteindre 75% au moins et les actionnaires minoritaires représentant au moins 75% de la quote-part du capital non détenue par la société mère ou par l'établissement stable indigène, doivent acquiescer au régime d'intégration fiscale.
- (4) Le régime d'intégration fiscale est subordonné à une demande écrite conjointe de la société mère ou de l'établissement stable indigène et des filiales visées. La demande est à introduire auprès de l'Administration des contributions directes avant la fin du premier exercice de la période pour laquelle le régime d'intégration fiscale est demandé, période devant couvrir au moins 5 exercices d'exploitation.
- (5) Les sociétés d'investissement en capital risque (SICAR) sont exclues du champ d'application du présent article.
- (6) Les organismes de titrisation sont exclus du champ d'application du présent article.
- (7) Un règlement grand-ducal fixe les modalités d'application du régime d'intégration fiscal susvisé.

Art. 166 LIR (Société mère et filiale : dividendes)

- (1) Les revenus d'une participation détenue par :
 1. un organisme à caractère collectif résident pleinement imposable et revêtant une des formes énumérées à l'annexe de l'alinéa 10,
 2. une société de capitaux résidente pleinement imposable non énumérée à l'annexe de l'alinéa 10,
 3. un établissement stable indigène d'un organisme à caractère collectif visé par l'article 2 de la directive modifiée du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (90/435/CEE),
 4. un établissement stable indigène d'une société de capitaux qui est un résident d'un État avec lequel le Grand-Duché de Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions,

5. un établissement stable indigène d'une société de capitaux ou d'une société coopérative qui est un résident d'un État partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) autre qu'un État membre de l'Union européenne,

sont exonérés lorsque, à la date de la mise à disposition des revenus, le bénéficiaire détient ou s'engage à détenir ladite participation pendant une période ininterrompue d'au moins douze mois et que pendant toute cette période le taux de participation ne descend pas au-dessous du seuil de 10 pour cent ou le prix d'acquisition au-dessous de 1.200.000 euros.

- (2) L'exonération s'applique aux revenus qui proviennent d'une participation au sens de l'alinéa 1^{er} détenue directement dans le capital social :
1. d'un organisme à caractère collectif visé par l'article 2 de la directive modifiée du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (90/435/CEE),
 2. d'une société de capitaux résidente pleinement imposable non énumérée à l'annexe de l'alinéa 10,
 3. d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.
- (3) La détention d'une participation au sens de l'alinéa 2 à travers un des organismes visés à l'alinéa 1^{er} de l'article 175 est à considérer comme détention directe proportionnellement à la fraction détenue dans l'actif net investi de cet organisme.
- (4) Le produit du partage au sens de l'article 101 est considéré comme revenu pour l'application de l'alinéa 1^{er}.
- (5) Dans la mesure où un revenu est exonéré en application de l'alinéa 1^{er}, ne sont pas déductibles :
1. les dépenses d'exploitation en relation économique directe avec ce revenu ;
 2. la dépréciation pour moins-value de la participation consécutive à la distribution de ce revenu, et ceci dans l'ordre de l'énumération ci-dessus.
- (6) Toutefois, si une déduction pour dépréciation a donné lieu à l'application de l'alinéa 5 et pour autant que la participation dépréciée doit être évaluée à une valeur supérieure à celle retenue lors de la clôture de l'exercice précédent, le produit constaté lors de cette évaluation est assimilé à une distribution visée à l'alinéa 1^{er} ; dans ce cas, le montant à exonérer ne peut pas excéder le montant de la dépréciation non déduit antérieurement, en application de l'alinéa 5.
- (7) Les revenus provenant d'une participation reçue en échange d'une autre participation en application de l'article 22bis LIR ne tombent pas sous le présent article, au cas où les distributions provenant de la participation donnée en échange n'auraient pas été exonérées, si l'échange n'avait pas eu lieu. Les distributions effectuées après la 5^e année d'imposition suivant celle de l'échange ne sont pas visées par cette restriction.

- (8) À défaut de satisfaire à la condition de détention ininterrompue de douze mois du niveau minimal de la participation, l'exonération est le cas échéant annulée par une imposition rectificative de l'année en cause.
- (9) Un règlement grand-ducal pourra :
1. étendre l'exonération, sous les conditions et modalités à déterminer, aux revenus dégagés par la cession de la participation,
 2. prévoir, dans les conditions à spécifier, que les pertes de cession ne sont pas déductibles.

Art. 166 LIR (Société mère et filiale : gain en capital – règlement grand-ducal du 21 décembre 2001)

- (1) Lorsqu'un contribuable visé à l'article 166, alinéa 1^{er}, numéros 1 à 5, cède des titres d'une participation directe détenue dans le capital social d'une société visée à l'alinéa 2, numéros 1 à 3 du même article, le revenu dégagé par la cession est exonéré, lorsqu'au moment de l'aliénation des titres le cédant détient ou s'engage à détenir ou s'engage à détenir ladite participation pendant une période ininterrompue d'au moins douze mois et que pendant toute cette période, le taux de participation ne descend pas au-dessous du seuil de 10 pour cent ou le prix d'acquisition au-dessous de 6 millions d'euros. La détention d'une participation à travers un des organismes visés à l'alinéa 1^{er} de l'article 175 est à considérer comme détention directe proportionnellement à la fraction détenue dans l'actif net de cet organisme. Les participations détenues dans un organisme de titrisation sont exclues du champ d'application du présent règlement.
- (2) Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, le revenu dégagé par la cession de la participation est imposable à raison de la somme algébrique des revenus de la participation et d'une moins-value actée auparavant sur la participation pour autant qu'elles ont diminué la base d'imposition de l'exercice de l'aliénation ou d'exercices antérieurs. Est assimilée à une moins-value pour l'application de la disposition qui précède, une déduction pour dépréciation effectuée par la société mère sur une créance envers sa filiale.
- (3) L'exonération prévue à l'alinéa 1^{er} est également refusée dans la mesure où le prix d'acquisition de la participation mis en compte pour la détermination du revenu de cession a été réduit par le transfert d'une plus-value en vertu des articles 53 ou 54.
- (4) Le revenu dégagé par la cession d'une participation reçue en échange d'une autre participation en application de l'article 22bis, ne tombe pas sous l'application de l'alinéa 1^{er} pour autant que les revenus dégagés par la cession de la participation donnée en échange n'auraient pas été exonérés si l'échange n'avait pas eu lieu. Toutefois, les revenus dégagés par une cession après la cinquième année d'imposition suivant celle de l'échange ne sont pas visés par cette restriction.

Art. 22 LIR (Échange d'actions détenues par les entreprises)

- (5) L'échange de biens est à considérer comme cession à titre onéreux du bien donné en échange, suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange. Le prix de cession du bien donné en échange correspond à sa valeur estimée de réalisation.

Art. 22bis LIR (Échange d'actions détenues par les entreprises)

- (1) Au sens de la présente loi, on entend par :

- société d'un État membre : toute société visée à l'article 3 de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une société européenne ou d'une société coopérative européenne d'un État membre à un autre, et toute société de capitaux ou société coopérative qui est un résident d'un État partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) autre qu'un État membre de l'Union européenne, pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités ;
- société acquise : la société dans laquelle une autre société acquiert une participation, moyennant un échange de titres ;
- société acquérante : la société qui acquiert une participation, moyennant un échange de titres.

- (2) Par dérogation à l'article 22, alinéa 5, les opérations d'échange visées aux numéros 1 à 4 ci-dessous ne conduisent pas à la réalisation des plus-values inhérentes aux biens échangés, à moins que, dans les cas visés aux numéros 1, 3 et 4, soit le créancier, soit l'associé ne renoncent à l'application de la présente disposition :

1. lors de la conversion d'un emprunt : l'attribution au créancier de titres représentatifs du capital social du débiteur. En cas de conversion d'un emprunt capitalisant convertible, l'intérêt capitalisé se rapportant à la période de l'exercice d'exploitation en cours précédant la conversion est imposable au moment de l'échange ;
2. lors de la transformation d'un organisme à caractère collectif en un autre organisme à caractère collectif : l'attribution à l'associé de titres représentatifs du capital social de l'organisme transformé ;
3. lors d'une fusion ou d'une scission de société de capitaux ou de société résidentes d'un État membre : l'attribution à l'associé de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire ou des sociétés bénéficiaires de la transmission en échange des titres représentatifs du capital social détenus dans la société apporteuse ;
4. lors de l'acquisition a) par une société résidente d'un État membre ou b) par une société de capitaux pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, dans le capital social d'une autre société visée sub a) ou b) d'une participation ayant pour effet soit de lui conférer, soit d'augmenter

la majorité des droits de vote dans la société acquise : l'attribution à l'associé de titres représentatifs du capital social de la société acquérante en échange des titres représentatifs du capital social détenus dans la société acquise.

- (3) L'alinéa 2, numéros 1, 3 et 4, reste applicable lorsque le créancier ou l'associé obtient en dehors des titres une soulte en espèces ne dépassant pas 10% de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable des titres reçus en échange.
- (4) Dans le chef de l'associé, le prix et la date d'acquisition des titres reçus en échange correspondent au prix et à la date d'acquisition des titres donnés en échange. En cas de paiement d'une soulte à l'associé, le prix d'acquisition des titres reçus en échange est à diminuer du montant de ladite soulte.
- (5) Les valeurs mobilières émises par un organisme de titrisation sont exclues du bénéfice des dispositions de l'alinéa 2 du présent article.

Imposition du capital

Impôt sur la fortune

§ 1 (Obligation fiscale des résidents)

1. Sont imposables à l'impôt sur la fortune en tant que contribuables résidents :
 1. (...);
 2. les collectivités, groupements de personnes et patrimoines d'affectation suivants, pour autant qu'ils ont leur administration centrale ou leur siège statutaire à l'intérieur du pays :
 - a) les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée, sociétés européennes, ...);
 - b) les sociétés coopératives et les associations agricoles y compris les sociétés coopératives organisées comme des sociétés anonymes et les sociétés coopératives européennes;
 - c) les associations d'assurances mutuelles;
 - d) les autres personnes morales de droit privé;
 - e) les associations, établissements, fondations et autres patrimoines d'affectation non investis de la personnalité civile;
 - f) les instituts de crédit de droit public.
2. L'obligation fiscale des contribuables résidents s'étend sur la fortune totale.

§ 2 (Obligation fiscale des non-résidents)

1. Sont imposables à l'impôt sur la fortune en tant que contribuables non-résidents :

1. (...);
 2. les collectivités, groupements de personnes et patrimoines d'affectation qui n'ont ni leur principal établissement ni leur siège statutaire à l'intérieur du pays.
2. (2) L'obligation fiscale des contribuables non-résidents s'étend uniquement sur la fortune indigène.

§ 7 (Fortune imposable)

Est considéré comme fortune imposable

1. dans le chef des contribuables résidents
 - a) (...)
 - b) sociétés de capitaux la fortune totale, au minimum cependant les montants de fortune mentionnés au paragraphe 6 alinéa 1^{er}
 - c) collectivités, groupements de personnes et patrimoines d'affectation visés au paragraphe 6, alinéa 2 et disposant d'une fortune de plus de 2 500 euros : la fortune totale
2. dans le chef des contribuables non-résidents : la fortune indigène (paragraphe 4).

§ 8 (Taux de l'impôt)

L'impôt sur la fortune dû au titre d'une année s'élève à cinq pour mille de la fortune imposable (§ 7).

§ 12 (Assiette générale)

- (1) L'imposition générale à l'impôt sur la fortune (assiette générale) est établie pour trois exercices. L'exercice coïncide avec l'année civile. Le ministre des Finances peut arrêter que l'assiette générale aura lieu pour une période plus courte ou plus longue. La période pendant laquelle l'assiette générale a effet est la période d'assiette générale.
- (2) L'assiette générale est établie sur la base de la fortune imposable (§ 7) déterminée au début de la période d'assiette générale. Le début de cette période est la date clé de l'assiette générale.

§ 13 (Assiette nouvelle)

1. L'impôt sur la fortune est sujet à révision sur la base d'une assiette nouvelle
 1. lorsque la valeur de la fortune totale ou de la fortune indigène constatée au début de l'année civile varie de plus d'un cinquième ou de plus de 75 000 euros par rapport à la valeur constatée à la dernière date clé d'assiette ;

2. en cas de modification des circonstances déterminantes pour l'octroi des abattements ou pour l'imposition collective. Dans cette hypothèse une nouvelle détermination de la fortune totale a uniquement lieu si les limites de valeur visées au numéro I ci-dessus sont dépassées ;
3.
 - a) en cas de réduction ou d'augmentation de la cote de l'impôt sur la fortune par application des dispositions du paragraphe 8a ;
 - b) à la date-clé d'assiette nouvelle qui suit l'année de la réduction ou de l'augmentation.
Une nouvelle détermination de la fortune a uniquement lieu si les limites de valeur visées au numéro I ci-dessus sont dépassées.

§ 10 : BewG (Principe général d'évaluation)

- (1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.
- (2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.
- (3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.

§ 60 (Privilège des sociétés mère et filiale)

- (1) La participation détenue par :
 1. un organisme à caractère collectif résident pleinement imposable et revêtant une des formes énumérées à l'annexe de l'alinéa 4,
 2. une société de capitaux résidente pleinement imposable non énumérée à l'annexe de l'alinéa 4,
 3. un établissement stable indigène d'un organisme à caractère collectif visé par l'article 2 de la directive modifiée du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (90/435/CEE)
 4. un établissement stable indigène d'une société de capitaux qui est un résident d'un État avec lequel le Grand-Duché de Luxembourg a conclu une convention

tendant à éviter les doubles impositions, est exonérée lorsque le détenteur, à la fin de l'exercice d'exploitation qui précède la date clé de fixation (alinéa 2 des §§ 21 à 23),

5. un établissement stable indigène d'une société de capitaux ou d'une société coopérative qui est un résident d'un État partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) autre qu'un État membre de l'Union européenne

a soit une participation d'au moins dix pour cent, soit une participation dont le prix d'acquisition est d'au moins 1 200 000 euros.

- (2) L'exonération s'applique uniquement à une participation détenue directement dans le capital social :

1. d'un organisme à caractère collectif visé par l'article 2 de la directive modifiée du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (90/435/CEE),
2. d'une société de capitaux résidente pleinement imposable non énumérée à l'annexe de l'alinéa 4,
3. d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.

- (3) La détention d'une participation au sens de l'alinéa 2 à travers un des organismes visés à l'alinéa 1^{er} de l'article 175 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, est à considérer comme détention directe proportionnellement à la fraction détenue dans l'actif net investi de cet organisme.

§ 8a (Diminution de l'IF en raison du réinvestissement)

- (1) Les contribuables visés au paragraphe 1, alinéa 1^{er}, numéro 2, qui s'engagent à inscrire, en affectation du bénéfice d'une année d'imposition déterminée, une réserve à leur bilan destinée à être maintenue pendant les 5 années d'imposition suivantes, bénéficient, sur demande à introduire avec la déclaration d'impôt sur le revenu, d'une réduction de l'impôt sur la fortune dû au titre de la même année d'imposition. Cette réduction s'élève à un cinquième de la réserve constituée, sans pour autant dépasser l'impôt sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, dû avant d'éventuelles imputations au titre de la même année d'imposition. La réserve doit être constituée à l'occasion de l'affectation du résultat de l'exercice d'exploitation, mais au plus tard à la clôture de l'exercice d'exploitation suivant celui qui a donné droit à la réduction.
- (2) À défaut de bénéfice suffisant restant après l'affectation du résultat, le contribuable peut identifier des réserves libres antérieurement constituées en vue de les maintenir

pendant une période quinquennale, afin de bénéficier de la réduction visée à l'alinéa 1^{er}.

- (3) En cas d'utilisation de la réserve avant l'expiration de la période quinquennale à des fins autres que l'incorporation au capital, le contribuable voit sa cote d'impôt sur la fortune augmenter pour l'année d'imposition en question à raison d'un cinquième du montant de la réserve utilisée.
- (4) Les dispositions qui précèdent sont applicables aux établissements stables de sociétés non-résidentes visés au paragraphe 2, alinéa 1^{er}, numéro 2, lorsqu'ils tiennent une comptabilité séparée.

Droits de succession

Art. 1^{er} (Faits imposables)

Il sera perçu, à titre de droit de succession, un impôt sur la valeur de tout ce qui sera recueilli ou acquis dans la succession d'un habitant du Grand-Duché, décédé après le 31 décembre 1817.

Est réputé habitant du Grand-Duché, pour l'application de la présente loi, celui qui y a établi son domicile ou siège de sa fortune.

Il sera pareillement perçu à titre de droit de mutation, un impôt sur la valeur des biens immeubles situés dans le Grand-Duché, recueillis ou acquis en propriété ou en usufruit par le décès de quelqu'un qui n'y est pas réputé habitant (...).

Art. 18, 1^{er} al. (Actif imposable)

Le droit de succession est assis sur le montant net de ce que chacun recueille ou acquiert, déduction faite de la part qu'il doit supporter dans les dettes mentionnées à l'article 12.

Art. 61, al. 1 et 2 (Territorialité de l'impôt)

Aucun droit de succession ne sera perçu sur les immeubles dépendant de la succession d'un habitant du Grand-Duché et qui sont situés à l'étranger.

Ces immeubles continueront cependant à être déclarés et évalués conformément aux articles 4 et 11 de la loi du 27 décembre 1817 et serviront à établir l'actif net de la succession ; une part proportionnelle à leur valeur sera déduite du passif admis à charge de la succession.

Art. 12 (Territorialité de l'impôt)

- (1) Sous les conditions établies au numéro 3 ci-dessous, aucun droit de succession ne sera perçu sur les biens meubles situés à l'étranger donnant lieu à la perception, au pays de la situation d'un impôt successoral uniquement à raison de la nationalité du de cujus.
- (2) Ces biens continueront cependant à être déclarés et évalués conformément aux articles 4 et 11 de la loi du 27 décembre 1817 sur le droit de succession et serviront à établir l'actif

net de la succession ; une part proportionnelle à leur valeur sera déduite du passif admis à charge de la succession.

- (3) L'exonération dont il s'agit au numéro (1) est subordonnée à la présentation au receveur dépositaire de la déclaration de succession, de la quittance dûment datée des droits payés à l'étranger, d'une copie, certifiée conforme par les autorités étrangères compétentes, de la déclaration qui leur a été remise et de la liquidation qu'elles ont établie. Il sera en outre déposé chez ledit receveur une attestation émanant de l'autorité étrangère et certifiant que les biens meubles situés à l'étranger ont été imposés uniquement à raison de la nationalité du défunt.

Art. 25 (Dons)

Les biens dont le défunt a disposé à titre gratuit dans l'année précédant le décès sont considérés comme faisant partie de sa succession, si la libéralité n'a pas été assujettie au droit d'enregistrement établi pour les donations.

Art. 18 al. 2 (Droit de mutation par décès)

Le droit de mutation est assis sur la valeur du bien déterminée par l'article 11, sans distraction de charge autres que les dettes établies conformément à l'article 12 bis ainsi qu'à l'article 12ter.

Art. 11 (Évaluation immeubles)

La valeur des objets composant l'actif de la succession d'un habitant du Grand-Duché, ainsi que celle des biens immeubles assujettis au droit de mutation, sont déterminées ainsi qu'il suit : pour les immeubles, par leur valeur vénale au jour du décès.

Art. 12 (Passif déductible)

Les dettes composant le passif de la succession d'un habitant du Grand-Duché se borneront, pour la liquidation du droit de succession :

- a) aux dettes à la charge du défunt, constatées par les actes qui en existent ou autres preuves légales, et aux intérêts dus au jour du décès ;
- b) aux dettes relatives à la profession du défunt, telles qu'elles existent au jour du décès ;
- c) aux dettes relatives à la dépense domestique, au jour du décès ;
- d) aux charges publiques, provinciales ou communales, aux impositions pour l'entretien des polders, des moulins à pomper l'eau et autres contributions de cette nature, au jour du décès ;
- e) aux frais funéraires.

Art. 10 (Tarif)

Le droit de succession et le droit de mutation par décès sont fixés ainsi qu'il suit :

- a) entre époux ou entre partenaires au sens de l'article 2 de la loi du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats et liés depuis au moins trois ans par une déclaration de partenariat inscrite conformément aux dispositions de la loi modifiée du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats, sans enfants ni descendants communs, 5 %.
- b) entre frères et sœurs, 6% ;
- c) entre oncles ou tantes et neveux ou nièces, entre l'adoptant et l'adopté, 9% ;
- d) entre grands-oncles ou grands-tantes et petits neveux ou petites nièces, entre l'adoptant et les descendants de l'adopté, 10% ;
- e) entre tous autres parents ou personnes non parentes, 15%.

Pour le calcul des droits de succession, il est effectué un abattement de 38.000 euros sur la part nette recueillie ou acquise par le conjoint survivant dans la succession de l'époux précédé sans laisser un ou plusieurs enfants nés de leur commun mariage ou des descendants de ceux-ci et sur la part nette recueillie ou acquise par le partenaire, au sens de la loi modifiée du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats, survivant dans la succession du partenaire précédé et liés depuis au moins trois ans par une déclaration de partenariat inscrite conformément aux dispositions de la loi modifiée du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats sans laisser un ou plusieurs enfants communs ou des descendants de ceux-ci.

Pour le calcul des droits de mutation par décès, un abattement de 38.000 euros est accordé aux bénéficiaires désignés à l'alinéa qui précède, sur la part recueillie par des derniers établie conformément aux dispositions de l'article 18, alinéa 2 de la loi modifiée du 27 décembre 1817.

Loi modifiée du 7 août 1920, art. 23 (loi du 19 décembre 2008, art.10)

Les droits de succession et de mutation sur les legs et les donations en faveur des communes, des établissements publics, des hospices, des offices sociaux, des associations sans but lucratif, des fondations et des personnes morales constituées dans le cadre de l'un des cultes reconnus aux termes d'une convention conclue avec le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg sont fixés à 4%. Ce taux se trouve majoré pour les donations en vertu de l'article 7 de la loi du 13 mai 1964 ayant pour objet l'amélioration et l'harmonisation des régimes de pensions contributifs.

Toutefois sont exempts de tous droits les legs et les donations ayant pour objet les fondations de bourses d'études aux universités et aux établissements publics d'enseignement.

Au sens du présent article, est considéré comme donation tout transfert de biens qualifié d'apport à une des personnes morales prédésignées à moins que ce transfert n'ait lieu lors de

leur constitution ou ne soit réalisé par une autre personne morale de l'espèce mise en liquidation.

La majoration des taux établie en matière successorale par la loi du 18 août 1916 et les lois subséquentes ne s'applique pas aux legs et donations dont mention au présent article.

Droit d'apport

Art. 1^{er} (Droit fixe spécifique d'enregistrement)

Un droit fixe spécifique d'enregistrement à titre rémunérateur est perçu au profit de l'État sur les opérations suivantes:

- a) la constitution d'une société civile ou commerciale ayant son siège statutaire ou son administration centrale au Grand-Duché de Luxembourg,
- b) la modification des statuts d'une société civile ou commerciale ayant son siège statutaire ou son administration centrale au Grand-Duché de Luxembourg,
- c) le transfert au Grand-Duché de Luxembourg du siège statutaire ou de l'administration centrale d'une société civile ou commerciale.

Sous réserve des dispositions figurant aux articles 4 et 5 de la présente loi et sous réserve des dispositions relatives au régime de la taxe sur la valeur ajoutée, le droit fixe spécifique ainsi liquidé exclut la perception de tout autre droit ou impôt à raison de la même opération.

Art. 2 (Fait générateur et exigibilité)

Le fait générateur du droit fixe spécifique d'enregistrement à titre rémunérateur a lieu au moment où l'opération visée à l'article 1^{er} de la présente loi est constatée dans un acte notarié. Le droit devient exigible à partir de la présentation de l'acte notarié à l'enregistrement qui doit se faire dans les délais prévus à l'article 20 de la loi du 22 frimaire an VII.

Pour les actes sous forme authentique rédigés par un notaire à l'étranger et contenant une opération visée à l'article 1 de la présente loi, le droit spécifique devient exigible au moment de la présentation de l'acte à l'enregistrement, qui doit avoir lieu dans un délai de trois mois à partir de la date de passation de l'acte.

Art. 3 (Taux)

Le droit fixe spécifique d'enregistrement à titre rémunérateur visé à l'article 1^{er} de la présente loi est de soixante-quinze euros.

Art. 4 (Apport d'immeuble à une société)

L'apport à une société civile ou commerciale d'un immeuble situé à l'intérieur du pays, rémunéré par l'attribution de droits sociaux, donne ouverture aux droits d'enregistrement fixés par le

numéro 2 du paragraphe III de la loi modifiée du 7 août 1920 et aux droits de transcription sur les transmissions à titre onéreux au taux réduit fixé par la loi modifiée du 7 août 1920 pour les actes de vente d'immeubles prévus par la loi du 29 mai 1906 concernant les habitations à bon marché.

L'apport à une société civile ou commerciale d'un immeuble situé à l'intérieur du pays, rémunéré autrement que par l'attribution de droits sociaux, donne ouverture aux droits d'enregistrement et de transcription sur les transmissions à titre onéreux au taux fixé par la loi modifiée du 7 août 1920 pour les actes de vente d'immeubles.

Par apport d'un immeuble au sens du présent article, on entend l'apport en propriété ou en usufruit d'un ou de plusieurs immeubles ou d'une ou de plusieurs parts d'immeubles. L'apport d'un immeuble à une société civile ou commerciale se trouve soumis aux dispositions générales et particulières régissant les droits d'enregistrement en matière immobilière et notamment à celles concernant l'expertise fiscale et la déclaration estimative ainsi qu'à celles concernant l'insuffisance d'évaluation et la dissimulation.

Par droits sociaux au sens de la présente loi on entend également tous droits de même nature que ceux d'associés ou d'actionnaires, tels que droit de vote, de participation au bénéfice ou au boni de liquidation.

Art. 5 (Apport de biens meubles à une société)

L'apport à une société civile ou commerciale de biens meubles, rémunéré autrement que par l'attribution de droits sociaux, donne ouverture aux droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux aux taux fixés par le tarif de la loi du 7 août 1920 tel qu'il a été modifié et complété par les lois subséquentes.

Par analogie à l'article 4 de la présente loi, l'apport de biens meubles à une société civile ou commerciale se trouve régi par les dispositions générales et particulières applicables aux droits d'enregistrement en matière mobilière.

Art. 6 (Opération de restructuration)

Par dérogation aux articles 4 et 5 de la présente loi, l'apport à une société civile ou commerciale de biens meubles et immeubles, rémunéré ou non par l'attribution de droits sociaux, ne donne pas ouverture aux droits d'enregistrement proportionnels sur les transmissions à titre onéreux dans le cadre d'une opération de restructuration.

Au sens du présent article, la notion d'opération de restructuration vise l'apport, par une ou plusieurs sociétés, de la totalité de leur patrimoine ou d'une ou de plusieurs branches de leur activité à une ou plusieurs sociétés en voie de création ou préexistantes, pour autant que cet apport soit majoritairement rémunéré par des titres représentatifs du capital de la société acquérante.

Au sens du présent article, la notion d'opération de restructuration vise également l'apport à une société civile ou commerciale de la totalité du patrimoine d'une autre société civile ou commerciale entièrement détenue par la première société.

Art. 7 (Droits de mutation en cas d'attribution d'immeuble)

L'attribution d'un immeuble, lors de la dissolution, de la liquidation ou de la réduction de capital d'une société civile ou commerciale, à un associé autre que celui qui a apporté cet immeuble à la société, donne ouverture aux droits d'enregistrement et de transcription sur les transmissions à titre onéreux au taux fixé par la loi modifiée du 7 août 1920 pour les actes de vente d'immeubles, si cette attribution a lieu dans les cinq ans de l'apport de l'immeuble.

Toutefois, si une soulte ou une plus-value, calculée d'après le droit commun, est passible du droit de vente dans le chef de l'associé attributaire de l'immeuble, dont il n'a pas effectué l'apport, le droit de mutation mentionné à l'alinéa qui précède n'est pas exigible jusqu'à due concurrence.

En cas d'attribution d'un immeuble, lors de la dissolution, de la liquidation ou de la réduction de capital d'une société à un associé, cessionnaire de parts dans une opération antérieure ayant donné ouverture pour cet immeuble à la perception des droits d'enregistrements prévus pour les transmissions à titre onéreux, aucun droit de mutation mentionné à l'alinéa 1^{er} du présent article n'est perçu sur la fraction des parts déjà soumise à ce droit.

Art. 8 (Louage d'ouvrage)

Par dérogation aux articles 11 et 42 de la loi du 22 frimaire an VII ainsi qu'à l'article 22 de la loi du 23 décembre 1913, ne donnent pas lieu à la perception d'un droit d'enregistrement proportionnel particulier les conventions relatives aux traitements destinés à rémunérer la gestion courante des affaires sociétales, si ces conventions sont constatées, mentionnées ou annexées à un acte soumis au droit fixe spécifique d'enregistrement à titre rémunérateur tel que prévu à l'article 1^{er} de la présente loi.

Art. 9 (Agencement tarifaire)

Au tarif des droits proportionnels figurant à l'article 37 de la loi modifiée du 7 août 1920 et remplaçant le tarif annexé à la loi du 23 décembre 1913, il y a lieu de supprimer le numéro 2 du paragraphe IV et de remplacer le numéro 2 du paragraphe III par le texte suivant: « L'apport à une société civile ou commerciale d'un immeuble situé à l'intérieur du pays, rémunéré par l'attribution de droits sociaux. »

Art. 10 (Dispositions spécifiques modificatives)

L'article 23 de la loi modifiée du 7 août 1920 est libellé comme suit:

« Les droits de succession et de mutation sur les legs et les donations en faveur des communes, des établissements publics, des hospices, des offices sociaux, des associations sans but lucratif, des fondations et des personnes morales constituées dans le cadre de l'un des cultes reconnus

aux termes d'une convention conclue avec le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg sont fixés à 4%. Ce taux se trouve majoré pour les donations en vertu de l'article 7 de la loi du 13 mai 1964 ayant pour objet l'amélioration et l'harmonisation des régimes de pensions contributifs.

Toutefois sont exempts de tous droits les legs et les donations ayant pour objet les fondations de bourses d'études aux universités et aux établissements publics d'enseignement.

Au sens du présent article, est considéré comme donation tout transfert de biens qualifié d'apport à une des personnes morales prédésignées à moins que ce transfert n'ait lieu lors de leur constitution ou ne soit réalisé par une autre personne morale de l'espèce mise en liquidation.

La majoration des taux établie en matière successorale par la loi du 18 août 1916 et les lois subséquentes ne s'applique pas aux legs et donations dont mention au présent article. »

Art. 11 (Abrogations)

Sont abrogés:

1. la loi modifiée la loi modifiée du 29 décembre 1971 concernant l'impôt frappant les rassemblements de capitaux dans les sociétés civiles et commerciales et portant révision de certaines dispositions législatives régissant la perception des droits d'enregistrement,
2. l'article 128 de la loi modifiée du 20 décembre 2002 concernant les organismes de placement collectif,
3. l'article 51 de la loi du 22 mars 2004 relative à la titrisation,
4. l'article 37 de la loi modifiée du 15 juin 2004 relative à la société d'investissement en capital à risque (SICAR),
5. l'article 106 de la loi modifiée du 13 juillet 2005 relative aux institutions de retraite professionnelle sous forme de sepcav et assep et
6. l'article 67 de la loi du 13 février 2007 relative aux fonds d'investissement spécialisés.

Imposition de la dépense – la TVA

Art. 2 LTVA (Opérations imposables)

Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée :

- a) les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise ;

- b) les acquisitions intra-communautaires de biens effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujéti dans le cadre de son entreprise ou par une personne morale non assujéti ;
- c) les acquisitions intra-communautaires de moyens de transports neufs effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujéti dans le cadre de son entreprise ou par une personne morale non assujéti ou par toute autre personne non assujéti ;
- d) les importations de biens en provenance de pays tiers.

Art. 9 n° 1 LTVA (Livraison)

Est considéré comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

Ce pouvoir peut être transféré soit par le fournisseur du bien soit par une tierce personne agissant pour compte de ce fournisseur; il peut être transféré soit à l'acquéreur du bien soit à une tierce personne agissant pour compte de cet acquéreur.

Art. 15 n° 1 (Prestation de services)

Est considérée comme prestation de services toute opération qui ne constitue ni une livraison ni une acquisition intra-communautaire ni une importation d'un bien.

Cette opération peut consister en la cession d'un bien incorporel, en l'obligation de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation et en l'exécution d'un service en vertu de la loi ou en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom.

Est également considérée comme une prestation de services, la délivrance d'un travail à façon impliquant un acte de production, c'est-à-dire la remise par l'entrepreneur de l'ouvrage à son client d'un bien meuble qu'il a fabriqué, assemblé ou transformé au moyen de matières ou d'objets que le client lui a confiés à cette fin, que l'entrepreneur ait fourni ou non une partie des matériaux utilisés.

Art. 14 a, b et c LTVA (Lieu de la livraison)

Le lieu de livraison d'un bien est réputé se situer :

- a) dans le cas où le bien est expédié ou transporté soit par le fournisseur, soit par l'acquéreur, soit par une tierce personne : à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur ;
- b) dans le cas où le bien fait l'objet d'une installation ou d'un montage par le fournisseur ou par un tiers pour son compte, avec ou sans essai de mise en service : à l'endroit où est faite l'installation ou le montage ;
- c) dans le cas où le bien n'est pas expédié ou transporté : à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison.

Art. 17 LTVA (Lieu de prestation de services)

I.

- a) Aux fins de l'application des règles relatives au lieu des prestations de services telles que définies au présent article:
- un assujetti qui exerce également des activités ou effectue aussi des opérations qui ne sont pas considérées comme étant des livraisons de biens ou des prestations de services imposables conformément à l'article 2, est considéré comme assujetti pour tous les services qui lui sont fournis;
 - une personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA est considérée comme assujettie.
- b) Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie de tels services a son domicile ou sa résidence habituelle.
- c) Le lieu des prestations de services fournies à une personne non assujettie est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique. Toutefois, si ces prestations sont effectuées à partir de l'établissement stable du prestataire situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle.
2. Par dérogation aux dispositions prévues au paragraphe I, points b) et c):
- 1 le lieu des prestations de services fournies à une personne non assujettie par un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui est le lieu où l'opération principale est effectuée, conformément à la présente loi;
 - 2 le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble, y compris les prestations d'experts et d'agents immobiliers, la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, tels que des camps de vacances ou des sites aménagés pour camper, l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers, telles que celles fournies par les architectes et les entreprises qui surveillent l'exécution des travaux, est l'endroit où ce bien immeuble est situé;
 - 3 a) le lieu des prestations de transport de passagers est l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues; b) le lieu des prestations de transport de biens effectuées pour des personnes non assujetties autre que le transport intracommunautaire de biens est l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues; c) le lieu des prestations de transport

intracommunautaire de biens effectuées pour des personnes non assujetties est le lieu de départ du transport. On entend par « transport intracommunautaire de biens » tout transport de biens dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés sur les territoires de deux États membres différents. On entend par « lieu de départ » le lieu où commence effectivement le transport des biens, sans tenir compte des trajets effectués pour se rendre au lieu où se trouvent les biens, et par « lieu d'arrivée », le lieu où s'achève effectivement le transport des biens;

- 4 a) le lieu des prestations de services consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que des prestations de services accessoires à cet accès, fournies à un assujetti, est l'endroit où ces manifestations ont effectivement lieu; b) le lieu des prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris les prestations de services des organisateurs de telles activités, ainsi que des prestations de services accessoires à ces activités, fournies à une personne non assujettie, est l'endroit où ces activités ont effectivement lieu;
- 5 le lieu des prestations de services ci-après fournies à une personne non assujettie est l'endroit où les prestations sont matériellement exécutées: a) les activités accessoires au transport, telles que le chargement, le déchargement, la manutention et les activités similaires; b) les expertises ou les travaux portant sur des biens meubles corporels;
- 6 a) le lieu des prestations de services de restaurant et de restauration est le lieu où les prestations sont matériellement exécutées, à l'exception de celles qui sont exécutées matériellement à bord de navires, d'aéronefs ou de trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté; b) le lieu des prestations de services de restaurant ou de restauration qui sont matériellement exécutées à bord de navires, d'aéronefs ou de trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté est le lieu de départ du transport des passagers. On entend par « partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté » la partie d'un transport effectuée sans escale en dehors de la Communauté, entre le lieu de départ et le lieu d'arrivée du transport de passagers. On entend par « lieu de départ d'un transport de passagers » le premier point d'embarquement de passagers prévu dans la Communauté, le cas échéant après escale en dehors de la Communauté. On entend par « lieu d'arrivée d'un transport de passagers » le dernier point de débarquement, prévu dans la Communauté, pour des passagers ayant embarqué dans la Communauté, le cas échéant avant escale en dehors de la Communauté. Dans le cas d'un transport aller-retour, le trajet de retour est considéré comme un transport distinct;
- 7 a) le lieu des prestations de location de courte durée d'un moyen de transport est l'endroit où le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du

preneur; b) le lieu des prestations de services de location, autre que la location de courte durée, d'un moyen de transport fournies à une personne non assujettie est l'endroit où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle. Toutefois, le lieu des prestations de services de location d'un bateau de plaisance, à l'exception de la location de courte durée, à une personne non assujettie est l'endroit où le bateau de plaisance est effectivement mis à la disposition du preneur, lorsque le service est effectivement fourni par le prestataire à partir du siège de son activité économique ou d'un établissement stable qui y est situé; c) Aux fins des points a) et b), on entend par «courte durée» la possession ou l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période ne dépassant pas trente jours, et, dans le cas d'un moyen de transport maritime, pendant une période ne dépassant pas quatre-vingt-dix jours;

- 8 le lieu des prestations de services suivantes, fournies à une personne non assujettie qui est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle hors de la Communauté, est l'endroit où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle: a) les cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce, et d'autres droits similaires; b) les prestations de publicité; c) les prestations des conseillers, des ingénieurs, des bureaux d'études, des avocats, des experts comptables et autres prestations similaires, ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations; d) les obligations de ne pas exercer, entièrement ou partiellement, une activité professionnelle ou un droit visé au présent point; e) les opérations bancaires, financières et d'assurance, y compris celles de réassurance, à l'exception de la location de coffres forts; f) la mise à disposition de personnel; g) la location de biens meubles corporels, à l'exception de tout moyen de transport; h) la fourniture d'un accès à un système de gaz naturel situé sur le territoire de la Communauté ou à un réseau connecté à un tel système, au système d'électricité ou aux réseaux de chauffage ou de refroidissement, ou le transport ou la distribution via ces systèmes ou réseaux, et la fourniture d'autres services qui y sont directement liés; i) les services de télécommunication. Sont considérés comme « services de télécommunication » les services ayant pour objet la transmission, l'émission et la réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et la concession y afférentes d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission ou réception, y compris la fourniture d'accès aux réseaux d'information mondiaux; j) les services de radiodiffusion et de télévision; k) les services fournis par voie électronique, notamment: i) la fourniture et l'hébergement de sites informatiques, maintenance à distance de programmes et d'équipement; ii) la fourniture de logiciels et mise à jour de ceux-ci; iii) la fourniture d'images, de textes et d'informations, et mise à disposition de bases de données; iv) la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement; v) la fourniture de services

d'enseignement à distance. Lorsqu'un prestataire de services et le preneur communiquent par courrier électronique, cela ne signifie pas en soi que le service est un service fourni par voie électronique;

- 9 le lieu des prestations de services visées au paragraphe 2, point 8, lettre k), fournies par voie électronique à des personnes non assujetties qui sont établies ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans un État membre, par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel les prestations de services sont fournies en dehors de la Communauté, ou qui, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de la Communauté, est l'endroit où la personne non assujettie est établie, ou a son domicile ou sa résidence habituelle. Lorsqu'un prestataire de services et le preneur communiquent par courrier électronique, cela ne signifie pas en soi que le service est un service fourni par voie électronique;
 - 10 le lieu des services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision visés au paragraphe 2, point 8, lettres i) et j), se situe aux endroits suivants, lorsque l'utilisation ou l'exploitation effectives de ces services s'y effectuent: a) à l'intérieur du pays lorsqu'ils sont fournis à des personnes non assujetties qui sont établies ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans un État membre par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel les services sont fournis en dehors de la Communauté ou qui, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de la Communauté; b) en dehors de la Communauté.
 - 11 le lieu des prestations de transport de biens ainsi que des prestations accessoires au transport de biens telles que le chargement, le déchargement, la manutention de biens et les activités similaires, qui serait situé au Luxembourg en application de l'article 17, paragraphe 1, point b), est considéré comme situé en dehors de la Communauté lorsque l'utilisation ou l'exploitation effectives desdites prestations de services s'effectuent en dehors de la Communauté. L'utilisation ou l'exploitation effectives des prestations de transport de biens sont établies en fonction des distances parcourues en dehors de la Communauté.
3. Sauf preuve contraire à rapporter au moyen de documents probants, le lieu de la prestation d'un service est présumé se situer à l'intérieur du pays, lorsque le prestataire y a le siège de son activité économique ou un établissement stable.»

Art. 28 a LTVA (Base d'imposition)

La base d'imposition est constituée pour les livraisons de biens et les prestations de services, autres que celles visées aux articles 12, point g), 13 et 16, par la rémunération de la livraison de biens ou de la prestation de services.

Art. 29 LTVA (Rémunération)

Par rémunération au sens de l'article 28, points a) et d), il faut entendre tout ce que le preneur du bien ou du service ou une tierce personne doit verser au fournisseur ou à une tierce personne, en contrepartie de la livraison du bien ou de la prestation du service, quels que soient d'ailleurs la nature et le mode de facturation ou de paiement de cette contrepartie.

Font partie de la rémunération :

- a) les impôts, droits, prélèvements et taxes à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- b) les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance ;
- c) les charges de toute nature imposées par le fournisseur au preneur du bien ou du service;
- d) les subventions publiques directement liées à la livraison de biens ou à la prestation de services et allouées à titre de rémunération complémentaire.

Art. 48 LTVA (Droit à déduction)

- 3. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions prévues aux articles 49 à 54, l'assujetti a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable en raison des opérations imposables effectuées par lui les montants suivants :
 - a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays ;
 - b) la taxe sur la valeur ajoutée due pour les acquisitions intracommunautaires de biens ;
 - c) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens importés à l'intérieur du pays ;
 - d) la taxe sur la valeur ajoutée due pour l'affectation de biens visée à l'article 13, point b) et à l'article 18bis ;
 - e) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée en tant que redevable de la taxe au sens de l'article 6 I, paragraphes 2, 4 et 5 ;
 - f) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée en tant que redevable de la taxe au sens de l'article 6 I, paragraphe 3
 - g) la taxe sur la valeur ajoutée acquittée comme caution solidaire à décharge d'un assujetti établi à l'étranger, à condition toutefois que cette taxe ne lui ait pas été facturée par cet assujetti.

Ibis. Dans le cas d'un bien immeuble affecté à l'entreprise d'un assujetti et utilisé par cet assujetti à la fois aux fins des activités de l'entreprise et pour son usage privé ou celui de son personnel ou, plus généralement, à des fins autres que celles de son entreprise, la taxe sur la valeur ajoutée grevant les dépenses liées à ce bien n'est déductible,

conformément aux principes énoncés au présent article 48 et aux articles 49 et 50, qu'à proportion de son utilisation aux fins des activités de l'entreprise de l'assujetti.

Par dérogation à l'article 16, paragraphe 1^{er}, point a), les changements dans la proportion de l'utilisation d'un bien immobilier visé à l'alinéa I sont pris en compte dans le respect des principes énoncés à l'article 53.

4. Le droit à déduction prévu au paragraphe 1^{er} prend naissance au moment où la taxe devient exigible conformément aux dispositions du chapitre III. Par dérogation aux dispositions prévues à l'alinéa qui précède :
 - a. le droit à déduction des assujettis dont la taxe devient exigible conformément à l'article 25, est reporté jusqu'à ce que la taxe sur les biens ou services qui leur sont fournis ait été payée au fournisseur de biens ou prestataire de services;
 - b. le droit à déduction dans les cas visés au paragraphe 1^{er}, point g), prend naissance au moment où la taxe est acquittée par l'assujetti en tant que caution solidaire.
5. Pour exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes:
 - a) pour la déduction visée au paragraphe 1^{er}, point a), détenir une facture établie conformément à l'article 63 ;
 - b) pour la déduction visée au paragraphe 1^{er}, point b), avoir fait figurer sur la déclaration prévue à l'article 64, paragraphe 1^{er}, toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe due au titre de ces acquisitions et détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 5 de la directive 2006/112/CE ;
 - c) pour la déduction visée au paragraphe 1^{er}, point c), détenir un document constatant l'importation qui le désigne comme destinataire ou importateur et qui mentionne ou permet de calculer le montant de la taxe due ;
 - d) pour la déduction visée au paragraphe 1^{er}, point d), avoir fait figurer sur la déclaration prévue à l'article 64, paragraphe 1^{er}, toutes les données nécessaires pour calculer le montant de la taxe due ;
 - e) pour la déduction visée au paragraphe 1^{er}, point e), avoir fait figurer sur la déclaration prévue à l'article 64, paragraphe 1^{er}, toutes les données nécessaires pour calculer le montant de la taxe due et détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 5 de la directive 2006/112/CE, respectivement, en cas d'autofacturation, établie conformément aux dispositions de l'article 63;
 - f) pour la déduction visée au paragraphe 1^{er}, point f), avoir fait figurer sur la déclaration prévue à l'article 64, paragraphe 1^{er}, toutes les données nécessaires pour calculer le montant de la taxe due et détenir une facture établie conformément aux dispositions de l'article 63;

- g) pour la déduction visée au paragraphe 1^{er}, point g), détenir un document attestant le paiement de la taxe.
6. La déduction est opérée globalement par imputation sur le montant de la taxe, qui en raison de ses opérations imposables est due par l'assujetti pour une période de déclaration, du montant de la taxe déductible, pour laquelle le droit à déduction a pris naissance au cours de la même période.
 7. Un règlement grand-ducal peut préciser les modalités d'exercice du droit à déduction.

Art. 49 n° 1 et 2 a) LTVA (Droit à déduction)

1. N'est pas déductible la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens et les services qui sont utilisés pour effectuer des livraisons de biens et des prestations de services exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application de la taxe.
2. Par dérogation aux dispositions du paragraphe 1^{er}, l'assujetti est cependant autorisé à opérer la déduction, lorsque les biens et les services sont utilisés pour les besoins de :
 - (a) ses opérations, qui sont exonérées en vertu des dispositions prévues à l'article 43, paragraphe 1^{er}, ou aux règlements d'exécution y relatifs.

Index alphabétique

A

Abandons de créances, 157
Abattement: - à la base, 77, 226, 273; - charges extraordinaires, 195; - de retraite, 200; - extra-professionnel, 196; - frais de domesticité, 195; - monoparental, 201; - plus-values, 183
 Abgabenordnung, 15
 Abonnement (taxe d'-), 238, 242
 Abus de droit, 101, 103, 242, 273
 Accise (droits d'-), 58
 Accrochement (- du bilan fiscal au bilan commercial), 140
 Acomptes: - ICC, 227; - IF, 232; - impôt sur le revenu, 199
 Acquisition(s) intracommunautaire(s), 260
 Actes préparatoires: IR, 124
 Actif: - net investi, 143; - successoral, 236, 305
 Ad valorem (tarif), 81
 Administrateur de société, 139, 171, 211
 Administration centrale, 134
 Affectation directe (TVA), 267
 Agents: - de l'État, 131; - de l'UE, 131
 Agrément fiscal, 273
 Agriculteurs (revenus agricoles), 65
 Aides d'État, 55
 Aliments, 173, 194
 Allégerance économique, 25
 Amendes: - administratives, 104; - pénales, 104
Amoralisme (- du droit fiscal), 125

Amortissement, 161; - assiette d'-, 162; - comptabilisation de l'-, 163; - dégressif, 163; - durée de l'-, 162; - linéaire, 162; biens amortissables, 161
 Anesthésie fiscale, 38
 Annualité de l'impôt, 23, 281
 Apport: - caché, 211
 Apport: - supplément d'-, 144, 157
 Apport: - en société, 245
 Apport: - purs et simples, 245
 Apport: - à titre onéreux, 246
 Apport: - mixte, 246
 Artistes, 191
 Assiette, 33, 263, 273; - imposition par voie d'-, 199; - **TVA**, 316; **imposition par voie d'-**, 82
 Association: - agricole, 130; - momentanée (v. Société), 143; - religieuse, 130; - sans but lucratif (ASBL), 202
 Assujetti(s): - partiel à la TVA, 267; - TVA, 257
 Assurances (primes d'-), 194
 Avantages en nature, 171

B

Bail, 244; - immobilier, 242
 Barème: - d'imposition, 75; - de l'impôt sur le revenu, 196
 Bénéfice, 273; - agricole, 139, 191; - commercial, 137, 293, 294; - professions libérales, 139, 171, 191
 Biens investis, 143

Bilan: - le - comptable, 140; - le - fiscal, 140; - théorie du -, 121
 Bilanzbündeltheorie, 129
 Boni de liquidation, 220
 Boston Tea Party, 11
 Brevets, 162
 Bulletin d'imposition, 273, 284; - d'appel en garantie, 88; - de la base d'assiette, 74; - fixant une cote d'impôt, 74; - rectificatif, 109, 269, 278, 284

C

Capacité contributive, 37; - **objective**, 135, 188, 193; - **subjective**, 135, 188, 192, 193
 Capital: - de l'exploitant, 143; - impôt sur le -, 237
 Causalité (lien de - entre les charges et les revenus), 123
 Cessions de droits sociaux, 181
 CFC legislation, 102
Charges déductibles: - bénéfiques
commerciaux, 294; - en relation avec des revenus exonérés, 214; - extraordinaires, 195; - ICC, 225; - pensions et rentes, 173; - rémunérations d'associés, 210; - revenu global, 193; - revenus divers, 182; - revenus immobiliers, 178; - salaires, 172; **concept de -**, 122; **en relation avec des revenus exonérés**, 124; lien avec des revenus imposables, 123
 Circulaires fiscales, 31
 Commandement de payer, 86
 Commerçants, 137

Communication (droit de -), 66
Compensations, 285
 Complexité (- du droit fiscal), 19
 Comptabilité, 269; - d'engagement, 136, 140, 161; - de caisse, 136, 141
 Concubins, 129
 Condition: - résolutoire, 241; - suspensive, 241
 Conseil (société de -), 220
 Consentement (- à l'impôt), 11
 Constitution (principes -nels), 22
 Contentieux fiscal, 105, 274, 289; - de l'assiette, 105; - délai pour recours contentieux, 107, 111; - directif, 111; - du recouvrement, 105; - écrit, 111; - objectif, 110
 Contradictoire (principe du -), 72
 Contre-lettre, 278
 Contribuable, 274
 Contribution (- au paiement), 249
 Contribution dépendance, 196
 Contrôle fiscal, 64, 66, 269, 274, 287; - contrôle externe, 70; - contrôle interne, 66
Convention: arbitrage, 60
 Conventions fiscales internationales, 43, 46, 184, 274; but des -, 46; répartition des pouvoirs d'imposition, 49; technique utilisée, 47
 Corrections de valeur, 149, 164, 165, 182, 274
 Corvée, 15
 Cotisations sociales, 20
 Coût: - d'achat, 147; - de revient, 147; - moyen pondéré, 148
Crédit d'impôt, 274; **monoparental**, 201; **pensionnés**, 200; **salariés**, 200

D

Décisions anticipées, 32
 Déclaration, 282; - enregistrement, 248;
 - ICC, 227; - IF, 232; - TVA, 269
 Déclaration fiscale, 64
 Décompte (- annuel), 199
 Demandes: - d'éclaircissement, 66; - de
 justification, 66; - de renseignement,
 66; - nouvelles, 112
 Demi-taux global, 182
 Dépense(s): - concept, 123; -
 d'exploitation, 168; -
 d'investissement, 158, 159, 168; -
 d'exploitation, 136, 158, 220, 275; -
 fiscale, 18, 275; - mixtes, 127, 159; -
privées, 123; - spéciales, 193;
 inopportunes, 126; **somptuaires**, 126
 Devises, 141
Directive: épargne, 60; **fusion-scission**,
 59; intérêts-redevances, 59; **mère-**
filles, 59
 Discretionnaire (pouvoir -), 23, 282
 Discrimination, 35
 Dispositions dépendantes et
 indépendantes, 240
Dissolution de société, 248
 Distributions: - imposition des -, 211,
 219; - occultes, 211, 220, 296
 Dividende(s), 212, 219; - en nature,
 220; - imposition des -. V.
 Distributions
 Doctrine des services fiscaux, 31
 Domicile fiscal, 131
 Donation (droits de -), 233
 Dons, 194
 Douane (droits de -), 53

Double imposition: - économique, 219;
 - juridique, 46; **économique**, 46;
juridique, 46
 Droit: - au comptant, 81, 248; -
 communautaire, 44, 53, 192; -
 constaté, 81; - **d'acte**, 239; -
d'apport, 311; - d'enregistrement,
 237; - d'apport, 58; - de
 communication, 283; - **de mutation**,
 239; - de mutation, 243; - de
 propriété, 281; - fiscal international,
 43; - fixe ordinaire, 241, 242, 245,
 246, 248; - fixe spécifique, 204, 205;
 de propriété, 28; fixe spécifique, 308,
 310

E

Échange: - d'actions, 300; - d'actions,
 299; - de renseignements, 51
 Éco-taxes, 18
 Effet suspensif (recours et -), 108
Efficacité de l'impôt, 40
 Égalité (devant l'impôt), 26, 281
 Enfants (prise en compte des charges d'-
), 197
 Enregistrement, 237, 275
 Entraves (- en droit fiscal
 communautaire), 54
 Entreprises (fiscalité des -), 136, 137
 Épargne (revenus de l'-), 174, 190
 Époux, 88, 129
 Erreurs, 270
 Escroquerie fiscale, 104, 242, 275, 289
 Établissement: - public, industriel et
 commercial, 130, 202; - stable, 191,
 224
 État libéral, 17

Euro, 142

Évaluation: - administrative, 65;

forfaitaire, 128; **réelle**, 127

Évasion fiscale, 39

Excédent d'impôt étranger, 184

Exemption (méthode de l'-): - **clause de progressivité**, 185; - intégrale, 185; - réserve de progressivité, 186

Exercice comptable, 168

Exigibilité (de l'impôt), 81, 263

Exonération, 183, 275

Exploitation individuelle, 143

F

Facture (TVA), 268, 269

Faillite de l'entreprise, 89

Fait générateur, 63, 263, 275, 283

Faits nouveaux, 73

FIFO (First In - First Out), 148

Fonds: - commun de placement, 129, 209, 296; - de commerce, 162; - de pension, 130, 205; - de titrisation, 130; - pour l'emploi, 222

Forfait, 275

Fortune (impôt sur la -), 301

Foyer (imposition par -), 129, 196, 290

Frais: - d'entretien et de réparation, 159; - d'établissement, 162; - d'obtention, 136, 172, 276; - de personnel, 158; - d'obtention, 123; - financiers, 159, 179, 194; - généraux, 158; - réels ou forfaitaires, 172, 178

Fraude fiscale, 104, 242, 276, 289

Fuisting, 117

Fusion, 219; - IRC, 219

G

Gains en capital, 120, 180, 216, 276

Garanties: - de paiement, 249, 276; - de recouvrement. (v. Garanties du Trésor); - du Trésor, 286

Gestion (principe de la liberté de -), 126

GIE (Groupement d'intérêt économique), 129

Golden handshake, 158

H

Habitation, 179

Haig, 120

Harmonisation fiscale, 276

Hobby, 160

Huissier (enregistrement des actes d'-), 239

Hypothèque: - légale, 87; - quasi-judiciaire, 88

I

ICC: charge déductible IR et IRC, 159

Illicite (activité -): IR, 125

Importations, 258, 260

Imposition minimale, 222

Imposition mixte, 119

Impôt(s): - synthétiques et analytiques, 231; - commercial communal, 23, 223; - de quotité et de répartition, 80; - déductibles, 159; - définition de l'-, 15, 276, 281; - direct et indirect, 33; - foncier, 35; - fonction financière, 17; - interventionnisme fiscal, 17; - locaux, 22, 276; - personnels et réels, 35; - rôle de l'-, 17; - sur la dépense,

36; - sur la fortune, 231; - sur le capital, 36; - sur le revenu, 35, 135; - sur les bénéficiaires distribués, 219; - sur les sociétés, 202, 276; - synthétiques et analytiques, 34, 36; - unique, 37

Imputation (méthode de l'-), 184, 187, 268

Imputé (revenu -), 178

Intégration fiscale, 296; ICC, 226; IRC, 217

Intérêt de retard, 83

Intérêts: - à agir, 107; - **de retard**, 285

Interprétation (- des lois fiscales), 237

Interventionnisme fiscal, 276

J

Jurisprudence, 30

Justice fiscale, 19, 39

L

Laffer (courbe de -), 79

Leasing, 162; - immobilier, 244

Légalité: - administrative (principe de -), 22; - de l'impôt (principe de -), 22, 281

LIFO (Last In - First Out), 148

Liquidation de l'impôt, 277, 283

Livraison(s): - à soi-même, 258; - de biens, 263; - de biens et TVA, 256; - **de biens meubles corporels**, 312; - intracommunautaires, 259, 260

Location-gérance de fonds de commerce, 219

Loyers, 159, 245

M

Magna Charta, 11

Ménages (fiscalité des -), 136, 170

Motifs impérieux d'intérêt général, 54

Moyens nouveaux, 112, 290

Mutation: - d'immeubles, 239, 242; - droit de - par décès, 235, 306

N

Nationalité, 192

Non bis in idem, 241

Non-affectation (principe de - des recettes budgétaires), 16

Non-résidents (imposition des -), 188

Notification (du bulletin), 75

Nullité (actes frappés de -), 240

O

Obligation (- au paiement), 248

Obligation fiscale: - illimitée, 132, 184; - limitée, 133

Onéreux (opération à titre -), 257

Opaque (société -), 202, 219, 231, 291

Opérations (- imposables, TVA), 258

Ordre public: - loi fiscale d'-, 23; - moyen d'-, 111

Organismes de placement collectif
V.S.I.C.A.V., etc., 296

P

Paiement de l'impôt, 15, 83, 248, 284

Paradis fiscal, 277

Parafiscalité, 20

Participation importante, 181, 182, 191

Pénalités, 202, 277
Pensions, 173, 189
 Pertes, 277; - **report de** -, 294
 Plus-values immobilières, 153, 181
 Plus-values mobilières, 154
 Politique fiscale, 37
 Pourcentage, 267
 Pouvoir réglementaire, 29
 Prélèvements: - obligatoires, 277; - privés, 144
 Prescription, 85, 277
 Pression fiscale, 28, 78
 Prestation(s) de services: - IR, 151; - **TVA**, 257, 263, 312; - TVA, immatérielles, 262
 Preuve: - charge de la -, 283, 290; - moyens de -, 242
 Prévoyance-vieillesse (contrat de -), 173, 182, 194
 Privilège: - du Trésor, 87
 Prix intra-groupe, 101, 102
Procédure (- contentieuse), 290
 Procédure fiscale, 63
 Production en cours, 148
 Produit(s): - accessoires, 152; - et charges (comptabilisation des -), 145; - intérieur brut, 277; - latents, 153
 Progressivité, 18, 77, 120
 Propriété intellectuelle et industrielle, 119, 155, 191
 Prorata (TVA), 267
 Provision: - pour hausse des prix, 167; - pour implantation à l'étranger, 167; - pour investissement, 167; - pour risques et charges, 164, 167; définition, 277
 Psychologie financière, 37

R

Réclamation: - contentieuse, 277; - préalable, 106
 Recours: - contentieux, 75, 284; - en annulation, 110; - en réformation, 109; - gracieux, 277
 Recouvrement, 25, 52, 81, 198, 278, 284; - forcé de l'impôt, 86
 Redevable partiel (- à la TVA), 267
 Redevance, 22, 278
 Réduction: - de prix client, 263
 Reformatio: - in mejus, 108; - in pejus, 108, 111
 Régularisation du prorata, 268
 Rehaussement, 242
 Réinvestissement, 153
 Remboursement: - d'impôts, 84, 286; - de TVA, 268
 Remise gracieuse, 85, 286
 Remploi anticipé, 153
 Rémunérations excessives, 210
 Répercussion de l'impôt, 238
 Réponses ministérielles, 33
 Report: - déficitaire, 169, 278; - en arrière, 170, 278; - en avant, 169, 226, 278
 Reprise (droit de -), 73, 274, 288
 Requalification, 242
 Résidence, 25, 130, 183, 292, 301
Responsabilité des mandataires. (v. Solidarité)
 Retenue à la source, 82, 188, 198, 220, 278
 Rétroactivité (- de la loi fiscale), 24
 Rétrospectivité (- de la loi fiscale), 24
 Revenu(s): - locatifs (v. Loyers), 178; - salariaux, 170; - de jouissance, 121; -

disponible, 136; - divers, 121, 180; - en nature, 121; - global, 135; - **marchand**, 121; - mondial, 295; - monétaire, 121; - net, 135, 293; - non gagné, 120; - notion fiscale de -, 135, 278; - passifs, 102; - périodique, 136; - salariaux, 188; conception large ou étroite du -, 120; histoire de l'impôt sur le -, 117

Rulings. V. Décisions anticipées

S

S. à r. l. & C^o C^{ie}, 94
 S.I.C.A.F., 209, 220
 S.I.C.A.V., 209, 220, 296
 Saisie-arrêt, 87, 286
 Schanz (Georg von -), 117, 120
 Schanz-Haig-Simons (conception de revenu -), 121
 Schüller, 37
 Secret professionnel, 72
 Sensibilité fiscale, 38
 Service de recettes, 83
 Service de révision, 70
 SICAR, 203
 SICAV, 130
 Siège statutaire, 133
 Silence du directeur (recours contre le -), 111
 Simons, 120
 Simulation, 101, 278
 Société de gestion de patrimoine familial. V. SPF
 Société holding: - 1929, 220; - SOPAFI. v. SOPAFI
 Société(s): - à responsabilité limitée (S. à r. l.), 130, 202; - anonyme, 130; -

civile, 129, 138; - commandite par actions, 130; - coopérative, 130; - de capitaux, 202; - de conseil (v. Conseil), 209; - de personnes, 129; - écran, 102; - en commandite par actions (SCPA), 139; - en commandite simple (SECS), 138; - en participation, 129; - mère, 212, 296, 297, 299, 303; - momentanée, 129; - soumises à l'impôt sur les sociétés, 130, 202

Solidarité, 88, 286

SOPAFI, 212

Source (théorie de la -), 117, 120, 174

Spécialité des exercices, 140, 161, 167

Spéculation (bénéfice de -), 180, 182

SPF, 206

Splitting, 197

Sportifs, 191

Stock options, 171

Stocks, 147

Stratégie fiscale, 91, 102, 218, 289

Sub-Part F, 102

Succession (droits de -), 235, 305

Sûretés, 87

Sursis: - à exécution, 285; **à exécution, 85; de paiement, 84**

Système fiscal, 11

T

Tantièmes, 211

Tarif (de l'impôt), 80, 242, 306

Taux, 226, 232, 234, 236; - impôt sur la fortune, 302; - IRC, 221; - IRPP, 196; - marginal d'imposition, 76; - moyen d'imposition, 76; - progressif, 76; - proportionnel, 75; - **TVA**, 264

Taux: abaissement des - d'imposition, 39

Taxation d'office, 65, 283

Taxes, 279; - à paiements fractionnés, 254; - de quotité, 21; - de

remboursement, 21; - unique, 254

Territorialité (de l'impôt), 25, 184, 224, 259, 305, 312

Thin capitalisation, 95

Titrisation, 204

Transaction (interdiction de transiger avec le fisc), 72

Transformation de société, 219

Transparence fiscale, 94, 129, 138, 219, 231, 291

Travaux d'entreprise, 151

Travaux en cours, 152

Treaty shopping, 103

TVA, 35, 36, 251; - amont, 254, 265, 317; - aval, 254, 311; - et droits

d'enregistrement, 240; - immobilière, 258; - option, 258; activité

économique, 256; **BzB**, 260; **BzC**, 261; exonérations, 258;

harmonisation, 253; harmonisation communautaire, 58; **logement**, 265

U

Usufruit (- et droits de succession), 236, 243

V

Valeur unitaire, 65, 232

Ventes: - d'immeubles, 243; - et achats, 147

DROIT FISCAL NATIONAL	15
DÉFINITION ET FONCTIONS DE L'IMPÔT	15
Définition de l'impôt.....	15
L'impôt est une prestation pécuniaire	15
L'impôt est une prestation requise des membres de la collectivité.....	15
L'impôt est une prestation perçue par voie d'autorité.....	16
L'impôt est une prestation perçue à titre définitif.....	16
L'impôt est perçu sans contrepartie.....	16
Fonctions de l'impôt.....	17
Fonction financière	17
Fonction interventionniste	17
Conséquence de la multiplicité des fonctions de l'impôt.....	18
Impôt et autres prélèvements monétaires.....	19
Prélèvement parafiscal	20
Taxe	21
Redevance	22
PRINCIPES CONSTITUTIONNELS DE L'IMPÔT	22
Légalité fiscale.....	22
Pouvoir de créer le prélèvement fiscal	22
Principe de légalité administrative	23
Caractéristiques de la loi.....	23
Caractère d'ordre public du droit fiscal	23
Caractère non-rétroactif de principe du droit fiscal.....	23
Territorialité de la loi fiscale.....	25
Égalité dans l'impôt	26
Égalité devant la loi	26
Égalité dans la loi	26
Droit de propriété.....	28
AUTRES SOURCES DU DROIT FISCAL.....	29
Pouvoir réglementaire	29

Jurisprudence.....	30
Doctrine.....	31
ASSIETTE DE L'IMPÔT.....	33
Variété des impôts : classifications de l'impôt.....	33
Impôt direct et impôt indirect.....	33
Impôt synthétique et impôt analytique.....	34
Impôt personnel et impôt réel.....	35
Imposition du revenu, du capital et de la consommation.....	35
Imposition du revenu.....	35
Imposition du capital.....	36
Imposition de la consommation.....	36
Assiette de l'impôt en tant qu'expression de la politique fiscale du pays.....	37
Système fiscal et psychologie financière.....	37
Justice et efficacité.....	39
DROIT FISCAL INTERNATIONAL.....	43
PRIMAUTÉ DU DROIT FISCAL INTERNATIONAL SUR LE DROIT NATIONAL.....	43
Conventions fiscales internationales et droit national.....	43
Ordre juridique de l'Union européenne.....	44
CONVENTIONS INTERNATIONALES CONTRE LA DOUBLE IMPOSITION.....	46
Objet premier des conventions fiscales internationales : Élimination de la double imposition juridique.....	46
Causes de la double imposition.....	46
Un raisonnement en deux temps : répartition du pouvoir d'imposition d'abord ; exercice du pouvoir d'imposition ensuite.....	47
Éclairage sur les critères de répartition des pouvoirs d'imposition.....	49
Attribution d'un droit d'imposition exclusif à l'un des États contractants.....	49
Partage du droit d'imposition.....	50
Autres objectifs des conventions fiscales internationales.....	50
Échange de renseignements.....	50
Assistance au recouvrement.....	52

DROIT COMMUNAUTAIRE.....	53
Droit communautaire originaire	53
Impôts indirects	53
Impôts directs	53
Obligation de respecter les libertés de circulation prévues par le Traité UE.....	53
Aides d'État.....	55
Droit communautaire dérivé : les directives communautaires.....	58
Champ d'application des directives communautaires	58
Impôts indirects.....	58
Impôts directs.....	59
Portée des directives communautaires	61
PROCÉDURE FISCALE	63
DÉCLARATION ET CONTRÔLE DE L'ASSIETTE IMPOSABLE	63
Une condition préalable : la survenance du fait générateur de l'impôt	63
Déclaration fiscale.....	64
Méthodes déclaratives.....	64
Évaluation déclarative.....	64
Évaluation forfaitaire.....	64
Évaluation administrative.....	65
Contrôle de l'impôt	66
Contrôle interne.....	66
Contrôle externe.....	70
Caractères communs du contrôle.....	71
RÉSULTANTE DU CONTRÔLE : LIQUIDATION DE L'IMPÔT ET ÉMISSION DU BULLETIN D'IMPOSITION.....	74
Bulletin d'imposition.....	74
Liquidation de l'impôt.....	75
Divisions majeures	75
Barème d'imposition.....	75
Les grandes questions en matière de barème d'imposition	77

Divisions mineures	80
RECouvreMENT DE L'IMPÔT	81
Recouvrement amiable de l'impôt.....	81
Principes généraux.....	81
Procédures.....	83
Régime de droit commun	83
Délais de paiement	84
Évènements éteignant la dette d'impôt.....	85
Recouvrement forcé de l'impôt	86
Poursuites.....	86
Sûretés du recouvrement	87
Sûretés réelles	87
Sûretés personnelles — la solidarité :	88
Procédures collectives – la faillite du contribuable.....	89
STRATÉGIE FISCALE ET CONTENTIEUX DE L'IMPÔT	91
GESTION FISCALE	91
Gestion fiscale des entreprises	91
Objectifs de la gestion fiscale.....	93
Moyens de la gestion fiscale	94
Gestion fiscale internationale	96
Techniques utilisées par les contribuables	96
Moyens de lutte à la disposition du fisc.....	101
INFRACTIONS ET SANCTIONS	102
Choix de la voie la moins imposée	102
Abus de droit ou fraude à la loi	103
Infractions à la loi fiscale.....	103
CONTENTIEUX DE L'IMPÔT	105
Juridictions compétentes.....	105
Division du contentieux fiscal en deux branches distinctes.....	105
Organisation des juridictions et procédure.....	106

Réclamation préalable.....	106
Recours juridictionnel devant le juge administratif.....	109
Recours en réformation	109
Recours en annulation.....	110
Caractéristiques communes	110
Règles de procédure.....	111
IMPOSITION DU REVENU	115
CADRE GÉNÉRAL	117
Histoire de l'impôt sur le revenu	117
Évolution de l'impôt sur le revenu	118
Évolution des techniques d'imposition	118
Évolution de la notion de revenu brut imposable.....	120
Du revenu brut au revenu net catégoriel : les charges déductibles.....	122
Principes généraux.....	122
Cas particuliers	124
Diversité des régimes d'évaluation des charges déductibles	127
Personnes imposables.....	128
Personnes soumises à l'impôt sur le revenu	128
Personnes assujetties à l'impôt sur le revenu des personnes physiques	128
Personnes assujetties à l'impôt sur le revenu des collectivités.....	130
Étendue de l'assujettissement à l'impôt	130
Personnes physiques	130
Personnes résidentes	130
Personnes non-résidentes	132
Collectivités.....	133
Collectivités résidentes.....	133
Collectivités non-résidentes.....	134
Assiette de l'impôt	135
Capacité contributive des contribuables.....	135
Caractères du revenu imposable.....	135
Concrétisation matérielle.....	136

FISCALITÉ DES ENTREPRISES.....	137
Champ d'application	137
Bénéfice commercial.....	137
Bénéfice agricole et forestier.....	139
Bénéfice provenant des professions libérales.....	139
Exercice de plusieurs activités distinctes	139
Grandes lignes de détermination du bénéfice imposable.....	140
Principales règles comptables à caractère fiscal	140
Détermination du bénéfice imposable	143
Biens figurant au bilan : l' « actif net investi »	143
Marge commerciale.....	146
Définition et composition	146
Ventes et achats de marchandises.....	147
Stocks.....	147
Prestations de services.....	150
Gains divers et produits accessoires	152
Règles générales.....	152
Plus-values immobilières.....	153
Plus-values mobilières.....	154
Revenus de la propriété intellectuelle	155
Abandons de créances.....	157
Charges déductibles	158
Frais généraux	158
Amortissements	161
Corrections de valeur et provisions	164
Charges et investissements.....	168
Exercice fiscal.....	168
Bénéfice net imposable	169
FISCALITÉ DES MÉNAGES.....	170
Revenus salariaux.....	170
Définition	170
Assiette imposable	171

Revenus de pensions et de rentes.....	173
Définition	173
Assiette imposable	173
Revenus de l'épargne.....	174
Définition	174
Assiette imposable	174
Retenue à la source et imposition par voie d'assiette.....	175
Revenus locatifs	178
Définition	178
Assiette imposable	178
Revenus divers	180
Définition	180
Assiette imposable	182
IMPOSITION DU REVENU DANS UN CONTEXTE INTERNATIONAL : LA	
TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT	184
Résidents	184
<i>Absence de convention fiscale internationale</i> :	184
<i>Existence d'une convention fiscale internationale</i>	185
Non-résidents	188
<i>Principes généraux</i> :	188
Revenus imposables ou la capacité contributive objective.....	188
Revenus du travail	188
Revenus du capital.....	189
Revenus mixtes	191
<i>Passage à la capacité contributive subjective</i>	192
LIQUIDATION ET RECOUVREMENT DE L'IMPÔT	
Détermination du revenu net global	193
Principes généraux.....	193
Dépenses spéciales	193
Charges extraordinaires	195
Calcul de l'impôt dû	196

Recouvrement de l'impôt.....	198
IMPOSITION DES GROUPEMENTS OPAQUES – L'IMPÔT SUR LE REVENU DES COLLECTIVITÉS	
	202
Champ d'application	202
Groupements imposables	202
Groupements imposables à statut fiscal aménagé	203
SICAR.....	203
Société de titrisation	204
Fonds de pension.....	205
Groupements exonérés	206
Société de gestion de patrimoine familial (la « SPF »)	206
Organismes de placement collectif.....	209
Principes généraux en matière de détermination du revenu imposable.....	210
Règles de base.....	210
Exceptions.....	210
Revenus liés aux participations.....	212
Dividendes	212
Dividendes exonérés à 100%	212
Dividendes exonérés à 50%	213
Dividendes imposables à 100%.....	213
Charges en relations avec les dividendes.....	214
Règles générales	214
Applications	215
Gains en capital.....	216
Gains en capital exonérés	216
Gains en capital imposables	216
Régime du bénéfice consolidé – intégration fiscale.....	217
Interaction avec l'imposition personnelle des associés – l'imposition des revenus distribués par la société	219
Liquidation et paiement de l'impôt.....	221
Taux de l'impôt.....	221
Paiement de l'impôt	222

IMPOSITION SUPPLÉMENTAIRE DES ENTREPRISES COMMERCIALES : L'IMPÔT COMMERCIAL COMMUNAL.....	223
Principes généraux	223
Contribuables assujettis	224
Territorialité.....	224
Assiette imposable.....	224
Nature de l'ICC	224
Éléments inclus dans l'assiette.....	225
Calcul de l'impôt	226
Déductions de l'assiette Imposable	226
Barème de l'impôt.....	226
Déclaration et recouvrement.....	227
IMPOSITION DU CAPITAL	229
IMPÔTS SYNTHÉTIQUES	231
Impôts sur la possession : l'impôt sur la fortune	231
Personnes imposables	231
Assiette de l'impôt.....	231
Modalités de taxation	232
Impôts sur la transmission : les droits de donation et de succession	233
Droits de donation	233
Droits de succession	235
IMPÔTS ANALYTIQUES : LES DROITS D'ENREGISTREMENT	237
Nature juridique et importance des droits d'enregistrement	237
Aspects juridiques.....	237
Rôle des droits d'enregistrement	238
Champ d'application	239
Assujettissement obligatoire.....	239
Assujettissement facultatif.....	240
Modalités de la taxation	240

Actes posant difficulté	240
Qualification et valorisation de l'acte ou de la mutation.....	241
Tarif.....	242
Droits de mutation à titre onéreux.....	243
Ventes d'immeubles	243
Baux mobiliers et immobiliers	244
Apports en société.....	245
Distinction des apports purs et simples et des apports à titre onéreux.....	245
Apports purs et simples.....	245
Apports à titre onéreux.....	246
Apports mixtes.....	246
Réorganisations de sociétés	247
Procédure	248
Déclaration	248
Paiement.....	248
IMPOSITION DE LA CONSOMMATION : LA TVA.....	251
CARACTÉRISTIQUES ESSENTIELLES DE LA TVA.....	253
Impôt communautaire.....	253
Impôt général assis sur la consommation à haut rendement financier	253
Impôt unique proportionnel à paiements fractionnés.....	254
CHAMP D'APPLICATION	255
Opérations soumises à la TVA par nature	255
Activité économique.....	256
Livraison de biens.....	256
Prestation de services	257
Opération effectuée à titre onéreux.....	257
Opération effectuée par un assujetti.....	257
Opérations soumises à la TVA par détermination de la loi	258
Opérations imposables sur option	258
Exonérations.....	258
Territorialité	259

Livraisons de biens	259
Livraison à un consommateur	259
Livraison à un assujetti.....	260
Prestation de services	260
Règle générale.....	260
Exceptions	261
ASSIETTE ET CALCUL DE LA TVA EN AVAL	263
Assiette	263
Fait générateur et exigibilité.....	263
Taux.....	264
RÉGIME DES DÉDUCTIONS : LA TVA AMONT.....	265
Étendue du droit à déduction	266
Lien entre la déduction et l'exploitation.....	266
Conditions de la déduction : la réalisation d'opérations taxables	266
Conditions de forme et exercice du droit à déduction	268
PROCÉDURE FISCALE.....	268
Obligations déclaratives.....	269
Moyens de contrôle.....	269
Erreurs	270