

N° 4855

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2001-2002

PROJET DE LOI

portant réforme de certaines dispositions en matière
des impôts directs et indirects

* * *

*(Dépôt: le 12.10.2001)***SOMMAIRE:**

	<i>page</i>
1) Arrêté Grand-Ducal de dépôt (12.10.2001)	1
2) Exposé des motifs.....	2
3) Texte du projet de loi	62
4) Commentaire des articles	91

*

ARRETE GRAND-DUCAL DE DEPOT

Nous HENRI, Grand-Duc de Luxembourg, Duc de Nassau,

Sur le rapport de Notre Ministre des Finances et après délibération du Gouvernement en Conseil;

Arrêtons:

Article unique.— Notre Ministre des Finances présentera en Notre nom à la Chambre des Députés le projet de loi portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects.

Palais de Luxembourg, le 12 octobre 2001

Le Ministre des Finances,

J.-Cl. JUNCKER

HENRI

*

EXPOSE DES MOTIFS

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION GENERALE

PREMIERE PARTIE: *La fiscalité des personnes physiques*

1. La structure du tarif de base de l'impôt sur le revenu des personnes physiques
 - 1.1. Le contexte de la réforme du tarif
 - 1.2. Le rappel de la première étape: le tarif 2001
 - 1.3. Le tarif annoncé initialement par le Gouvernement pour 2002
 - 1.4. Les propositions pour le tarif 2002
 - 1.5. L'impact de la réforme tarifaire 2001/2002
 - 1.6. La comparaison internationale
 - 1.7. L'évolution du barème de l'impôt sur le revenu de 1990 à 2002
2. Les autres mesures concernant l'impôt sur le revenu
 - 2.1. Les mesures entrant en ligne de compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu
 - 2.1.1. Le calcul de l'impôt de la classe 1a
 - 2.1.2. L'arrondissement des cotes d'impôt et du revenu imposable ajusté
 - 2.1.3. La modération et la bonification d'impôt pour enfant
 - 2.1.4. Les taux de retenue d'impôt forfaitaire
 - 2.1.5. Les revenus étrangers exonérés
 - 2.2. Les mesures en relation avec la base du revenu imposable
 - 2.2.1. Les revenus nets
 - 2.2.1.1. Le revenu net provenant de rentes de divorce
 - 2.2.1.2. Le revenu net provenant de capitaux mobiliers
 - 2.2.1.3. Le revenu net provenant de la cession d'une participation importante
 - 2.2.1.4. L'exonération de certains revenus de capitaux mobiliers
 - 2.2.2. Les dépenses spéciales
 - 2.2.2.1. Les arrérages de rente et de charges permanentes payés à un conjoint divorcé
 - 2.2.2.2. Les primes et cotisations d'assurance-vie
 - 2.2.2.3. L'épargne prévoyance-vieillesse
 - 2.2.3. L'abattement à l'investissement mobilier
 - 2.2.4. Autres modifications et adaptations diverses
3. La retenue à la source sur les revenus autres que salaires, traitements, pensions et certains revenus de capitaux mobiliers
 - 3.1. Le régime d'imposition des redevances et de certaines activités indépendantes et sportives professionnelles dans le chef des contribuables non résidents
 - 3.2. Le régime d'imposition des tantièmes
4. Les mesures relatives à l'impôt sur la fortune
5. Les droits d'enregistrement

DEUXIEME PARTIE: *La fiscalité des entreprises*

1. L'imposition du revenu
 - 1.1. Le champ d'application
 - 1.2. La détermination du bénéfice imposable
 - 1.2.1. La transparence fiscale des entreprises collectives commerciales

- 1.2.2. La détermination de la nature du revenu
- 1.2.3. Les dépenses d'exploitation
- 1.2.4. Le remploi des plus-values
- 1.2.5. Les atténuations des double et multiple impositions économiques
 - 1.2.5.1. Le régime des sociétés mère et filiales
 - 1.2.5.2. L'intégration fiscale
- 1.3. Les critères de la résidence fiscale
- 1.4. Les restructurations d'entreprises
 - 1.4.1. Les restructurations au niveau des entreprises
 - 1.4.2. Les restructurations au niveau des associés
- 1.5. La bonification d'impôt pour investissement
- 1.6. Le niveau du taux de l'impôt sur le revenu des collectivités et la structure du tarif
 - 1.6.1. Le tarif de l'impôt sur le revenu des collectivités
 - 1.6.2. L'impôt de solidarité
 - 1.6.3. Le taux de l'impôt commercial communal
 - 1.6.4. Le taux d'imposition effectif
- 1.7. L'impôt commercial communal sur le bénéfice d'exploitation
 - 1.7.1. Le rapprochement avec la loi concernant l'impôt sur le revenu
 - 1.7.2. La modulation du tarif de l'impôt commercial communal
- 2. L'imposition du capital
 - 2.1. L'impôt sur la fortune
 - 2.2. L'évaluation des biens et valeurs
 - 2.3. La taxe d'abonnement
- 3. Le certificat d'investissement audiovisuel et le certificat d'investissement en capital-risque
- 4. Annexe: Accord Gouvernement/(Comité du) Syvicol sur les mesures à prendre au niveau et en relation avec l'impôt commercial communal dans le cadre de la réforme fiscale

TROISIEME PARTIE: *La loi organique de l'administration des contributions directes*

QUATRIEME PARTIE: *Le coût de la réforme fiscale 2002*

INTRODUCTION GENERALE

Le présent projet de loi constitue la mise en œuvre de la politique fiscale dont les orientations furent annoncées par le Gouvernement dans sa déclaration gouvernementale prononcée par le Premier Ministre le 12 août 1999 devant la Chambre des Députés.

Les propositions retenues concernent à la fois les personnes physiques et les collectivités et impliquent des modifications de plusieurs lois, dont:

- la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;
- la loi modifiée du 1er décembre 1936 concernant l'impôt commercial communal;
- la loi modifiée du 1er mars 1952 modifiant certaines dispositions relatives aux impôts directs;
- la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune;
- la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs;
- la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934;
- la loi modifiée du 30 mars 1988 relative aux organismes de placement collectif;
- la loi modifiée du 13 décembre 1988 instaurant un régime fiscal temporaire spécial pour les certificats d'investissement audiovisuel;
- la loi du 22 décembre 1993 (art. VI) instaurant un régime fiscal pour les certificats d'investissement en capital-risque;
- la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes et des accises;
- la loi modifiée du 7 août 1920 portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc.;
- loi modifiée du 29 décembre 1971 concernant l'impôt frappant les rassemblements de capitaux dans les sociétés civiles et commerciales.

La portée de ce projet de loi s'inscrit en outre dans le contexte de l'introduction de la monnaie unique européenne (euro) en 2002. A noter, qu'à part certaines dispositions liées au tarif de l'impôt, la conversion en euro des montants fiscaux fait l'objet de la loi du 1er août 2001 relative au basculement en euro le 1er janvier 2002 et modifiant certaines dispositions législatives. Au-delà de la fixation en euro des montants concernant les dispositions tarifaires, le présent projet de loi déroge en certains endroits à la loi relative au basculement en euro. Tout conflit d'une disposition du présent projet de loi avec la loi précitée devra être tranché en faveur du présent projet de loi.

Du point de vue budgétaire, le déchet fiscal prévu pour la réforme fiscale 2002 respecte l'enveloppe que s'est fixée le Gouvernement de manière à ne pas mettre en cause le financement des besoins collectifs actuels et futurs.

Le coût total de la réforme fiscale 2002, toutes mesures confondues (personnes physiques/entreprises exploitées à titre individuel/collectivités) se chiffre à quelque 21,3 milliards LUF (528 millions euros) au titre de l'année d'imposition 2002 par rapport à l'année d'imposition 2001.

Les moins-values de recettes fiscales ne se répercutent pas directement sur l'exercice budgétaire 2002, compte tenu du décalage des impositions et des ajustements des avances trimestrielles sur plusieurs exercices, notamment en ce qui concerne les collectivités. Environ 12,7 milliards LUF (315 millions euros) – sans l'impact de la taxe d'abonnement – sont imputables sur le compte de l'exercice budgétaire 2002 par rapport à l'exercice 2001.

Il est précisé que les moins-values renseignées pour 2002 dans le cadre de ce projet de loi, sont évaluées de manière statique, par rapport aux dispositions fiscales en vigueur pour l'année 2001, voire 2000 en ce qui concerne la réforme tarifaire des personnes physiques, réalisée en deux étapes. Elles ne se répercutent donc pas en tant que telles sur le budget des recettes de l'exercice 2002 qui prend en compte à la fois l'évolution des bases imposables, et partant des recettes fiscales, ainsi que les délais en matière d'imposition définitive d'exercices précédents. Cette remarque vaut a fortiori pour les exercices postérieurs à l'exercice 2001.

LA DECLARATION GOUVERNEMENTALE DE 1999

Dans le cadre de la déclaration gouvernementale de 1999, le Premier Ministre avait fixé les grandes orientations de la politique fiscale:

„La politique fiscale, tout en s’insérant dans un objectif d’équilibre des finances publiques et de financement des besoins collectifs actuels et futurs, continuera premièrement à être un instrument essentiel de la consolidation et du renforcement de la compétitivité des entreprises luxembourgeoises et du Luxembourg en tant que site de développement d’activités existantes et de localisation d’activités nouvelles et, deuxièmement, à être un instrument de promotion de l’équité sociale sur la base de la capacité contributive et dans le respect de l’effort individuel.“

La politique fiscale en question vise dès lors à la fois les personnes physiques, les entreprises exploitées à titre individuel ou en commun et les collectivités.

Les points forts de la déclaration sont résumés ci-après.

Sur le plan de l’imposition directe des ménages et des entreprises exploitées à titre individuel ou en commun, le Gouvernement avait annoncé vouloir procéder *„à un allègement de la charge fiscale qui ira bien au-delà d’une correction intégrale pour l’inflation. Cet allègement comportera une composante d’ajustements structurels au niveau du tarif d’imposition. Celle-ci sera entre autres fonction des conclusions d’un examen approfondi des nombreux abattements existants sous l’aspect de l’efficacité de chacun d’eux par rapport aux orientations générales et volontaristes de la politique générale du Gouvernement“*.

Pour ce qui est de la prise en compte des enfants, le Gouvernement avait déclaré qu’il *„maintiendra, en principe, la modération d’impôt à son niveau actuel tout en continuant à renforcer le soutien des familles avec les enfants par le biais des allocations familiales“*.

Sur le plan de la fiscalité des collectivités, le Gouvernement prend en compte l’évolution dans les autres pays de l’Union européenne. *„En tout cas il est envisagé de baisser le taux d’imposition effectif de 37,5% (taux de l’impôt sur le revenu des collectivités, taux de l’impôt commercial communal, taux de l’impôt de solidarité) pour l’amener au-dessous de 35%.“*

*

LES PERSONNES PHYSIQUES

Tarif de l’impôt sur le revenu

Le Gouvernement avait décidé en juin 2000 d’entamer dès l’année d’imposition 2001 la réforme tarifaire des personnes physiques, initialement prévue seulement pour 2002.

La première étape de la réforme du tarif, que l’on peut donc qualifier d’intermédiaire, fut entérinée dans le cadre de la loi du 22 décembre 2000 concernant le budget des recettes et des dépenses pour l’exercice 2001. Elle est entrée en vigueur le 1er janvier 2001.

La seconde étape de la réforme tarifaire fait l’objet de ce projet de loi. Les grands axes de la structure du tarif ayant été fixés dès 2001, le tarif 2002 se caractérise principalement par un nouvel allègement du tarif de l’impôt sur le revenu, à tous les niveaux de revenu imposable.

Les modifications tarifaires correspondent aux objectifs de politique sociale et s’intègrent dans la stratégie économique nationale, ainsi que dans le contexte de la compétitivité internationale.

Autres mesures concernant l’impôt sur le revenu

Un premier volet de mesures a trait à ou découle directement de la réforme du tarif de l’impôt et de la conversion en euro.

Par ailleurs, la réduction générale des taux d’accroissement de l’impôt et, partant, la réduction substantielle du niveau de l’imposition globale, appellent une baisse de certains taux de retenue d’impôt forfaitaire.

Un deuxième train de mesures concerne la détermination du revenu imposable (ajusté) visé à l’article 126 L.I.R., à l’exception de celles qui concernent les entreprises exploitées à titre individuel ou en commun et qui figurent dans la deuxième partie du présent projet de loi.

Comme annoncé dans le cadre de la déclaration gouvernementale de 1999, le Gouvernement a procédé à l'examen et à l'analyse détaillés quant à l'efficacité et la justification des déductions fiscales, à titre de frais d'obtention, de dépenses spéciales et d'abattements de revenu, par rapport aux orientations générales et volontaristes de la politique du Gouvernement. Tous les modes de déduction existants gardent un important degré d'incitation fiscale, compte tenu du mécanisme qui leur est propre et de l'objectif poursuivi, et sont maintenus, sauf un, à savoir l'abattement à l'investissement mobilier. Aucune nouvelle forme d'abattement ne sera introduite. A noter qu'une amélioration substantielle est apportée en matière de la promotion de l'épargne prévoyance-vieillesse.

De manière générale, considérant les réductions fiscales substantielles qui se dégagent de la réforme tarifaire pour 2002 et le coût budgétaire qui en résulte, la valeur des différents modes de déduction existants ne connaîtra pas de modification, sous réserve toutefois des adaptations découlant du basculement en euro qui se font en faveur des contribuables.

A titre d'exemple, le tableau suivant donne un aperçu en ce qui concerne la conversion en euro de divers forfaits et abattements déductibles dans le cadre des revenus provenant d'une occupation salariée et des pensions touchées en vertu d'une ancienne occupation professionnelle. A noter que ces montants ont été fixés par la loi du 1er août 2001 relative au basculement en euro.

	<i>Montant 2001 en LUF</i>	<i>Montant 2002 en euros</i>	<i>Montant 2002 en LUF</i>	<i>Hausse 2002 en LUF</i>
Salaires				
Forfait pour frais d'obtention	21.000	540	21.784	784
Forfait pour frais de déplacement	15.600	396	15.975	375
Forfait pour dépenses spéciales	18.000	480	19.363	1.363
Abattement compensatoire des salariés	24.000	600	24.204	204
	78.600	2.016	81.326	2.726
Pensions				
Forfait pour frais d'obtention	12.000	300	12.102	102
Forfait pour dépenses spéciales	18.000	480	19.363	1.363
Abattement de retraite	24.000	600	24.204	204
	54.000	1.380	55.669	1.669

Les autres modifications proposées au niveau de la détermination du revenu imposable – calcul des revenus nets, dépenses spéciales, abattements de revenu – concernent dès lors des adaptations ponctuelles qui tiennent compte de l'évolution récente de la jurisprudence européenne et de la législation fiscale luxembourgeoise, ou s'imposent dans le cadre de l'examen régulier de la législation.

Régime d'imposition des tantièmes

Dans le cadre d'un remaniement complet de l'article 152 L.I.R., le Gouvernement propose d'assouplir fondamentalement le régime d'imposition des tantièmes touchés par les administrateurs résidents et non résidents, le régime actuel étant jugé excessif et non adapté à la réalité économique. En ce sens, il est proposé que l'article 152 L.I.R. consacre dorénavant de manière formelle le principe d'une retenue d'impôt à la source sur les revenus de tantièmes, imputable dans le cadre de l'imposition par voie d'assiette. Dans le chef des contribuables non résidents, la retenue est libératoire sous certaines conditions et limites.

Loi d'évaluation des biens et valeurs (assiette de fortune imposable)

Il est proposé d'alléger la charge de l'impôt sur la fortune, notamment au bénéfice des petits et moyens épargnants et investisseurs, en relevant certains abattements figurant dans la loi concernant

l'évaluation des biens et valeurs ou en y introduisant de nouveaux abattements qui entrent en ligne de compte pour la détermination de la fortune imposable.

Stock-options

Il reste à noter que l'encadrement fiscal du mécanisme des „stock options“ en faveur des salariés sera précisé au niveau d'une circulaire du Directeur de l'Administration des contributions directes qui sera émise avant la fin de l'année 2001. En effet, le régime fiscal en question ne fait pas l'objet d'une disposition fiscale particulière et continuera à se faire conformément aux dispositions existantes de droit commun des articles 104 et 108 L.I.R. Suivant les cas, l'imposition se fait soit lors de l'attribution de l'option, soit lors de l'exercice de l'option.

Coût des mesures en faveur des personnes physiques

Au total, les mesures proposées pour 2002 en faveur des personnes physiques entraînent des réductions d'impôt de l'ordre de quelque 7,5 milliards LUF par rapport à l'année d'imposition 2001. La majeure partie de ces réductions est à attribuer à la baisse du barème de l'impôt sur le revenu (7 milliards LUF par rapport à l'année d'imposition 2001).

Les autres mesures n'ont qu'un faible impact budgétaire ou se compensent largement entre elles.

Il est rappelé que la première étape de la réforme tarifaire, réalisée dès 2001, avait permis de dégager des réductions d'impôt de l'ordre de 10 milliards LUF par rapport à l'année d'imposition 2000, soit 20 milliards LUF sur les deux années d'imposition 2001 et 2002. Au total, sur ces deux années d'imposition, l'impact cumulé de la réforme tarifaire 2001/2002 s'élève donc à quelque 27 milliards LUF par rapport à l'année d'imposition 2000.

Les entreprises

Les mesures fiscales intéressant les entreprises se présentent sous différents aspects.

D'une part, le projet de loi met l'accent sur la diminution de la charge fiscale grevant les entreprises. Si les entreprises exploitées à titre individuel et les sociétés de personnes vont bénéficier des adaptations tarifaires de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, les collectivités vont bénéficier de la réduction proposée du taux de l'impôt sur le revenu des collectivités.

Par ailleurs, toutes les entreprises passibles de l'impôt commercial communal, quel que soit leur statut juridique, vont également profiter de la réduction proposée du taux d'assiette de l'impôt commercial communal. Il importe de noter dans ce contexte que l'ensemble des dispositions proposées en relation avec l'impôt commercial communal ont fait l'objet d'un accord entre le Gouvernement et le Syvicol. Cet accord sur les mesures à prendre au niveau et en relation avec l'impôt commercial communal dans le cadre de la réforme fiscale est reproduit en annexe de la deuxième partie de l'exposé des motifs.

Quant à l'imposition du capital des entreprises, le projet de loi introduit en matière de l'impôt sur la fortune – en remplacement de la mesure d'imputation de l'impôt sur la fortune sur l'impôt sur le revenu des collectivités, visée à l'article 174bis L.I.R. actuel – un mécanisme permettant aux collectivités de réduire, sous certaines conditions, la charge de l'impôt sur la fortune jusqu'à concurrence de l'impôt sur le revenu des collectivités.

Au niveau des impôts indirects, le taux actuel de 0,06% de la taxe d'abonnement annuelle est ramené à 0,05%.

D'autre part, le projet de loi entend apporter des modifications ponctuelles à certains régimes existants en matière de fiscalité des entreprises.

Ainsi, le régime de l'intégration fiscale est revu et assoupli, permettant une plus grande accessibilité à des structures existantes de groupes de sociétés. Il en est de même du régime des sociétés mère et filiales, qui prévoit des modifications et adaptations importantes, aussi bien dans le cadre de l'exonération des dividendes que dans celui des plus-values sur cession de titres.

Dans ce contexte, le règlement grand-ducal portant exécution de l'article 166, alinéa 6, numéro 1 L.I.R., est revu et apporte des assouplissements considérables dans le cadre de la cession d'une participation importante.

La problématique des restructurations d'entreprises a été soumise à une analyse très approfondie. Il en résulte que le projet de loi prévoit des solutions adéquates à la majorité des cas de figure qui peuvent se présenter dans le cadre de restructurations. L'analyse tient compte des conséquences fiscales – tant au niveau des entreprises qu'au niveau des associés – qui se dégagent des différentes variantes d'opérations de fusion, de scission, d'absorption, d'échange de titres, etc.

Enfin, diverses précisions sont apportées par le projet sous rubrique, notamment, en ce qui concerne la nature du revenu que réalisent certaines structures de sociétés fiscalement transparentes, dont les associés solidairement et indéfiniment responsables revêtent la forme juridique d'une collectivité.

Les critères de la résidence fiscale des collectivités, ainsi que du emploi anticipé des plus-values – admis au titre des immeubles investis dans une entreprise –, sont redéfinis. De même, les dispositions régissant l'échange de biens en matière fiscale sont précisées.

Dans le cadre des mesures horizontales et de droit commun d'incitation à l'investissement, la bonification d'impôt à l'investissement devient accessible à certains investissements intangibles ou immatériels. D'autres modifications ponctuelles sont apportées à cette mesure, notamment une clarification de la notion de premier établissement.

Par ailleurs, les régimes fiscaux des certificats d'investissement audiovisuel et des certificats d'investissement en capital-risque sont adaptés. La mesure fiscale prend désormais la forme d'une bonification d'impôt en lieu et place du système actuel d'un abattement de revenu.

Coût des mesures en faveur des collectivités

Au total, les réductions d'impôt accordées pour 2002 au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune sont estimées à 13,8 milliards LUF par rapport à l'année d'imposition 2001.

La majeure partie est à attribuer à la baisse des taux de l'impôt sur le revenu des collectivités (10 milliards LUF) et de l'impôt commercial communal (3,5 milliards LUF), soit un total cumulé de 13,5 milliards LUF au titre de l'année d'imposition 2002 par rapport à l'année d'imposition 2001.

Par ailleurs, les mesures visant un rapprochement des bases d'imposition de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal devraient dégager un léger impact fiscal positif – en termes de plus-values de recettes – de l'ordre de quelque 300 millions LUF.

Pour l'année d'imposition 2002, les moins-values de recettes au titre de l'impôt commercial communal se chiffrent dès lors à 3,2 milliards LUF.

A noter que la suppression de l'article 174bis L.I.R. – mesure spéciale d'imputation de l'impôt sur la fortune sur l'impôt sur le revenu des collectivités – dégage une plus-value de recettes au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, estimée à 4,8 milliards LUF. Il s'ensuit que le total des moins-values de recettes relatives à l'impôt sur le revenu des collectivités se réduit à quelque 5,5 milliards LUF. Toutefois, il ne s'agit que d'un transfert budgétaire de moins-values vers l'impôt sur la fortune, suite à l'introduction corrélatrice de la mesure de réduction spéciale de l'impôt sur la fortune, comportant un déchet fiscal évalué à 5 milliards LUF.

Quant à l'impact purement statique et mécanique de la baisse du taux de la taxe d'abonnement, on peut l'estimer à quelque 2,5 milliards LUF.

Modifications portant sur l'organisation de l'Administration des contributions directes

Compte tenu de l'évolution de l'environnement fiscal au niveau national et international et du nombre toujours croissant de contribuables, comportant de nouvelles tâches et missions pour le Ministère des Finances et l'Administration des contributions directes, il est proposé de procéder à diverses adaptations en ce qui concerne l'organisation de l'Administration des contributions directes, organisation qui date en grande partie encore des années soixante.

PREMIERE PARTIE:

LA FISCALITE DES PERSONNES PHYSIQUES**1. La structure du tarif de base de l'impôt sur le revenu des personnes physiques****1.1. Le contexte de la réforme du tarif**

Le tarif proposé pour 2002 a pour objet de compléter la réforme tarifaire, dont la première partie est entrée en vigueur à partir de l'année d'imposition 2001. Il comporte une nouvelle réduction substantielle de la charge fiscale à tous les niveaux de revenu imposable ajusté.

La réforme tarifaire 2001/2002 vise à satisfaire aux objectifs et critères suivants, qui ont déjà été à la base de la dernière réforme tarifaire de 1998 (en vigueur pour les années d'imposition 1998 à 2000):

1. maintenir le principe de l'imposition selon la capacité contributive des contribuables en appliquant peu ou pas de pression fiscale sur les revenus modestes et en instaurant une progression de la charge fiscale moyenne au fur et à mesure que les revenus augmentent, ce qui constitue le garant de l'équité et de l'efficacité;
2. réduire de manière linéaire la progressivité de l'impôt dans le chef de tous les contribuables et diminuer de manière générale la charge fiscale;
3. tenir compte de la situation du marché de l'emploi et prévoir un allègement fiscal des revenus modestes, en vue de rendre plus attractif l'emploi des salariés non qualifiés;
4. être un élément de politique de consolidation de la base économique et de la situation de l'emploi en instaurant une charge fiscale attrayante dans le chef des personnes disposant d'un revenu plus élevé, dont l'activité professionnelle est dans l'intérêt de l'économie nationale et qui contribuent dans une proportion élevée aux recettes fiscales.

En conséquence, le tarif présente une dimension sociale, à l'attention des revenus modestes, et une dimension économique, en vue de la compétitivité du site luxembourgeois.

Le présent projet de loi ne touche pas à l'imposition collective obligatoire des époux. Comme indiqué dans la déclaration du Gouvernement sur la situation économique, sociale et financière du pays du 3 mai 2001, les modifications législatives nécessaires à l'introduction d'un choix entre imposition individuelle ou imposition collective tant pour les personnes mariées que pour les personnes vivant en union libre, sont prévues pour 2005-2006.

1.2. Le rappel de la première étape: le tarif 2001

Le tarif 2001 a permis de fixer les grands axes structurels qui seront maintenus par le tarif 2002.

Rappelons que la dernière réforme structurelle du tarif était réalisée en 1998. Ce tarif était en vigueur pour les années d'imposition 1998, 1999 et 2000. Il réformait pour la première fois le tarif introduit par la réforme fiscale entrée en vigueur en 1991, tarif qui n'avait connu jusque-là que de simples adaptations à l'évolution de l'indice des prix à la consommation (coût de la vie).

Les principales modifications structurelles réalisées dès 2001 se résument de la manière suivante.

Au niveau national, la dimension sociale du tarif a été accentuée en ce qui concerne les revenus modestes, notamment par rapport aux détenteurs du revenu minimum garanti (RMG), considéré comme revenu minimum vital. Pour la première fois, le minimum tarifaire exempté a été fixé à concurrence d'un niveau permettant directement l'exemption du RMG (de 270.000 LUF en 2000 à 390.000 LUF en 2001).

Compte tenu de la progressivité du tarif de l'impôt par tranches de revenu, la hausse du revenu minimum tarifaire se répercute favorablement à tous les paliers de revenu du tarif. Par ailleurs, les taux d'accroissement de l'impôt ont été réduits linéairement de deux à quatre points de pour-cent, à tous les niveaux de revenu.

Dans le contexte international, la concurrence serrée en vue de la consolidation et du renforcement de l'attrait des sites nationaux nécessite une réduction de la charge fiscale des revenus les plus élevés. C'est pourquoi le taux d'accroissement maximal a été ramené dès 2001 de 46% à 42%.

1.3. Le tarif annoncé initialement par le Gouvernement pour 2002

Lors de l'annonce de la première étape de la réforme tarifaire, ayant pris effet à partir de l'année d'imposition 2001, le Gouvernement avait également présenté une proposition de tarif pour 2002. Par rapport au tarif 2001, la version initiale du tarif 2002 prévoyait de réduire linéairement les taux d'accroissement de l'impôt de quatre points de pour-cent pour toutes les tranches de revenu du tarif, de sorte que la zone de progression de l'impôt afficherait des taux d'accroissement allant d'un taux initial de 10% à un taux maximal de 38%. Tous les autres paramètres de la structure du tarif 2001 resteraient inchangés. Par rapport à l'année d'imposition 2000, le déchet fiscal de ce tarif se serait chiffré à 15,5 milliards LUF.

Après considération des nouvelles projections économiques et compte tenu des contraintes budgétaires liées à l'ensemble de la réforme fiscale – personnes physiques et collectivités –, le Gouvernement avait décidé fin avril 2001 d'apporter des modifications à sa proposition initiale avec pour objectif d'alléger encore plus la charge fiscale. En ce faisant, il a pris en compte certains éléments de la proposition de tarif présentée par le groupe parlementaire socialiste dans le contexte de la réforme tarifaire pour 2001.

Ainsi, le taux d'entrée de l'impôt est passé de 10% à 8% entraînant une réduction linéaire supplémentaire des taux d'accroissement marginaux de deux points de pour-cent pour toutes les tranches de revenu qui suivent. Quant au taux d'accroissement maximal de l'impôt, il reste fixé au taux annoncé initialement de 38%.

S'il est vrai que les perspectives conjoncturelles mondiales se sont entre-temps détériorées, phénomène encore renforcé par l'attentat terroriste aux Etats-Unis, le Gouvernement estime que ce serait poser le mauvais signal au mauvais moment de revoir ses propositions de réforme fiscale. Le déchet fiscal du nouveau tarif 2002 est évalué à 17 milliards LUF par rapport à l'année d'imposition 2000, soit un déchet supplémentaire de 1,5 milliard LUF par rapport au tarif initialement proposé par le Gouvernement.

1.4. Les propositions pour le tarif 2002

Sur la base de la structure adoptée pour le tarif 2001, les allègements du barème de l'impôt sur le revenu proposés pour 2002 apportent des réductions linéaires supplémentaires à tous les niveaux de revenu imposable ajusté. Les modifications clés du tarif 2002 par rapport au tarif 2001 sont résumées ci-après.

Adaptations structurelles

- le taux d'accroissement initial (d'entrée): → réduction de 14% à 8%;
- les taux d'accroissement de l'impôt: → réduction linéaire de six points de pour-cent par tranche de revenu imposable (quatre points de pour-cent pour les revenus soumis au taux marginal maximal)
- le taux d'accroissement maximal: → réduction de 42% à 38%

Adaptations liées à la conversion en euros

- le revenu minimum tarifaire exonéré: 9.750 euros/393.314 LUF, par rapport à 390.000 LUF pour le tarif 2001
- la largeur des tranches de revenu du tarif: 1.650 euros/66.561 LUF, par rapport à 69.000 LUF pour le tarif 2001

Par conséquent, le tarif 2002 (en euros) se présente de la manière suivante:

<i>Tarif de base 2002 (en euros)</i>		
<i>Tranche de revenu imposable comprise entre</i>	<i>Taux d'Impôt</i>	<i>Tranche de revenu imposable comprise entre (convertie en LUF)</i>
0 et 9.750 euros	0%	0 et 393.314
9.750 et 11.400 euros	8%	393.314 et 459.875
11.400 et 13.050 euros	10%	459.875 et 526.436
13.050 et 14.700 euros	12%	526.436 et 592.997
14.700 et 16.350 euros	14%	592.997 et 659.557
16.350 et 18.000 euros	16%	659.557 et 726.118
18.000 et 19.650 euros	18%	726.118 et 792.679
19.650 et 21.300 euros	20%	792.679 et 859.240
21.300 et 22.950 euros	22%	859.240 et 925.801
22.950 et 24.600 euros	24%	925.801 et 992.362
24.600 et 26.250 euros	26%	992.362 et 1.058.922
26.250 et 27.900 euros	28%	1.058.922 et 1.125.483
27.900 et 29.550 euros	30%	1.125.483 et 1.192.044
29.550 et 31.200 euros	32%	1.192.044 et 1.258.605
31.200 et 32.850 euros	34%	1.258.605 et 1.325.166
32.850 et 34.500 euros	36%	1.325.166 et 1.391.727
34.500 euros et plus	38%	1.391.727 et plus

1.5. L'impact de la réforme tarifaire 2001/2002

Le déchet fiscal du tarif 2002, en termes de moins-values de recettes par rapport au tarif de l'année d'imposition 2001, est estimé à quelque 7 milliards LUF.

L'impact cumulé de la réforme tarifaire 2001/2002, en termes de moins-values fiscales par rapport à l'année d'imposition 2000, est évalué à environ 27 milliards LUF, dont 10 milliards LUF au titre du tarif 2001 et 17 milliards LUF au titre du tarif 2002.

Une comparaison approfondie des tarifs 2000, 2001 et 2002 figure au commentaire de l'article 118 L.I.R.

Les tableaux figurant en annexe de la première partie de l'exposé des motifs donnent un aperçu des réductions fiscales apportées par la réforme tarifaire 2001/2002 par classe d'impôt (réductions de l'impôt dû et du taux moyen d'imposition).

Bénéficient des ces réductions d'impôts tous les contribuables, c'est-à-dire aussi bien ceux qui sont des salariés que ceux qui réalisent un bénéfice commercial, agricole ou forestier ou provenant de l'exercice d'une profession libérale. Sont donc également concernées les entreprises exploitées à titre individuel ou en commun.

1.6. La comparaison internationale

Sur le plan international, le tarif 2002 se distingue également par sa dimension sociale et sa compétitivité.

Le Luxembourg reste le pays avec l'imposition la plus basse pour les revenus modestes. Alors que le revenu minimum garanti luxembourgeois, le plus élevé dans l'Union européenne, reste entièrement exempté, l'entrée dans la zone de progressivité d'impôt se fait avec un faible taux d'entrée. Le tableau suivant indique la comparaison avec nos pays voisins, sous réserve d'éventuelles modifications intervenues au courant de l'année 2001.

	<i>Revenu tarifaire minimum imposable</i>	<i>Taux d'entrée de l'impôt</i>
Luxembourg (2002)	393.314	8,00%
Allemagne (2001)	300.000	15,00%
Belgique (2001)	262.000	25,00%
France (2001)	166.241	8,25%

Les revenus les plus élevés seront soumis à partir de 2002 à une pression fiscale qui est la plus basse de tous les pays de l'Union européenne.

S'il n'est pas le seul élément d'une fiscalité compétitive et attractive, le taux d'accroissement maximal de l'impôt fait cependant figure d'affichage vers l'étranger et constitue un facteur psychologique de premier ordre pour attirer une main-d'œuvre hautement qualifiée.

	<i>Charge fiscale maximale (impôt sur le revenu et impôts analogues)</i>	
Luxembourg	2002:	38,95%*
Allemagne	2001:	51,20%
	2003:	49,60%
	2005:	44,30%
Belgique	2001:	56,60%
France	2001:	59,30%

* pour le Luxembourg, le tableau tient compte de la contribution au fonds pour l'emploi (2,5% de l'impôt sur le revenu)

1.7. L'évolution du barème de l'impôt sur le revenu de 1990 à 2002

Le tableau suivant reprend l'évolution du tarif de base depuis l'année d'imposition 1990. Pour une meilleure lisibilité, le tarif 2002 est présenté en LUF.

tarif 1990		tarif 1991		tarif 1998		tarif 2001		tarif 2002	
à partir d'un revenu imposable de	taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de	taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de	taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de	taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de	taux d'impôt
170.400	10%	222.000	10%	270.000	6%	390.000	14%	393.314	8%
198.000	12%	324.000	20%	354.000	16%	459.000	16%	459.875	10%
225.600	14%	387.000	22%	423.000	18%	528.000	18%	526.436	12%
253.200	16%	450.000	24%	492.000	20%	597.000	20%	592.997	14%
280.800	18%	513.000	26%	561.000	22%	666.000	22%	659.557	16%
322.800	20%	576.000	28%	630.000	24%	735.000	24%	726.118	18%
364.800	22%	639.000	30%	699.000	26%	804.000	26%	792.679	20%
406.800	24%	702.000	32%	768.000	28%	873.000	28%	859.240	22%
448.800	26%	765.000	34%	837.000	30%	942.000	30%	925.801	24%
490.800	28%	828.000	36%	906.000	32%	1.011.000	32%	992.362	26%
532.800	30%	891.000	38%	975.000	34%	1.080.000	34%	1.058.922	28%
578.400	32%	954.000	40%	1.044.000	36%	1.149.000	36%	1.125.483	30%
633.600	34%	1.017.000	42%	1.113.000	38%	1.218.000	38%	1.192.044	32%
687.600	36%	1.080.000	44%	1.182.000	40%	1.287.000	40%	1.258.605	34%
744.000	38%	1.143.000	46%	1.251.000	42%	1.356.000	42%	1.325.166	36%
798.000	40%	1.206.000	48%	1.320.000	44%			1.391.727	38%
853.200	42%	1.269.000	50%	2.640.000	46%				

tarif 1990		tarif 1991		tarif 1998		tarif 2001		tarif 2002	
à partir d'un revenu imposable de	taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de	taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de	taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de	taux d'impôt	à partir d'un revenu imposable de	taux d'impôt
907.200	44%								
963.600	46%								
1.018.800	48%								
1.072.800	50%								
1.155.600	52%								
1.238.400	54%								
1.321.200	56%								
Nombre de tranches de revenu imposable (y inclus la première tranche exonérée)									
25		18		18		16		17	

2. Les autres mesures concernant l'impôt sur le revenu

En ce qui concerne les dispositions en relation avec les entreprises exploitées à titre individuel ou en commun, faisant partie du titre I de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, il y a lieu de se référer à la deuxième partie du projet de loi traitant des entreprises.

2.1. Les mesures entrant en ligne de compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu

2.1.1. Le calcul de l'impôt de la classe 1a

L'article 120bis L.I.R. détermine l'impôt à charge des contribuables de la classe 1a par application du tarif de base de l'article 118 L.I.R. En conséquence, les points de référence du calcul de l'impôt de cette classe sont adaptés en fonction du nouveau tarif.

2.1.2. L'arrondissement des cotes d'impôt et du revenu imposable ajusté

Ces seuils doivent être nouvellement fixés en vue des barèmes annuel, mensuel et journalier de l'impôt, et suite au basculement en euro.

2.1.3. La modération et la bonification d'impôt pour enfant

Le Gouvernement avait déclaré, dès l'annonce de la réforme tarifaire 2001/2002, ne pas vouloir toucher au niveau de la modération d'impôt, fixé à 36.000 LUF par enfant et par an, notamment suite aux réductions successives intervenues en 1998 (de 60.000 LUF à 48.000 LUF) et en 1999 (de 48.000 LUF à 36.000 LUF). Durant la même période, l'allocation familiale annuelle directe pour enfant avait été relevée de 12.000 LUF en 1998 et de 12.000 LUF en 1999, compensant intégralement la diminution de la modération d'impôt. L'objectif social de ces mesures était de faire profiter les ménages avec enfant(s) et à revenus moins élevés, et qui, partant, ne peuvent pas entrer pleinement au bénéfice de la modération d'impôt.

Quoique le Gouvernement ait décidé d'augmenter une nouvelle fois le montant annuel de l'allocation directe pour enfant de 12.000 LUF en 2002, il n'entend pas poursuivre davantage la diminution de la modération d'impôt, qu'il juge appropriée pour maintenir une certaine prise en compte fiscale des charges pour enfant faisant partie du ménage du contribuable. Le montant de la modération d'impôt se trouve simplement converti en euro (900 euros/36.306 LUF).

La bonification d'impôt, introduite à partir de l'année d'imposition 1991, est accordée pendant une période de transition de deux années d'imposition aux contribuables qui perdent le droit à la modération d'impôt pour enfant prévue à l'article 122 L.I.R. Alors que la modération d'impôt pour enfant est accordée indifféremment du montant du revenu imposable du contribuable, la bonification d'impôt est fixée au même montant que la modération d'impôt jusqu'à un certain niveau de revenu imposable ajusté. A partir de ce revenu, la bonification se réduit progressivement avant de disparaître.

Dans le contexte de la réforme tarifaire, et suite à la fixation d'une nouvelle limite d'assiette générale (article 153 L.I.R.) dans le cadre de loi relative au basculement en euro, il convient d'adapter l'intervalle de revenu donnant lieu à la réduction de la bonification d'impôt.

2.1.4. Les taux de retenue d'impôt forfaitaire

Compte tenu de la réforme tarifaire 2001/2002, il est proposé également de réduire certains taux de retenue forfaitaire suivants:

- le taux de retenue applicable aux revenus extraordinaires visés à l'article 131 L.I.R, et qui sont imposés par la méthode dite d'étalement, passe de 25,2% à 22,8%;
- le taux de la retenue forfaitaire visée à l'article 142 L.I.R., appliqué aux avantages accordés aux salariés en vertu d'un régime de retraite professionnelle visé par la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension, est réduit de 25% à 20%;
- les taux de la retenue d'impôt sur certains revenus de capitaux, fixés par l'article 148 L.I.R., sont réduits respectivement de 25% et 33 1/3% à 20% et 25%;

- à noter que les taux de retenue d'impôt inscrits sur les fiches de retenue additionnelles sur salaires et pensions, qui sont fixés par le règlement grand-ducal modifié du 9 janvier 1974 portant exécution de l'article 137 L.I.R., sont adaptés en vertu d'une modification du règlement précité.

Par ailleurs, deux nouveaux mécanismes de retenue d'impôt forfaitaire sont introduits dans le cadre du présent projet de loi, à savoir:

- il est proposé d'étendre, de manière optionnelle, au secteur privé le régime des indemnités de repas, selon le modèle de l'allocation de repas du secteur public, instauré par la loi du 27 juillet 1992 modifiant et complétant la loi modifiée du 22 juin 1963 fixant le régime des traitements des fonctionnaires de l'Etat. A cet effet, le nouvel alinéa 6 de l'article 137 L.I.R. prévoit une imposition forfaitaire libératoire de 14% des indemnités de repas en question;
- il est proposé de remplacer le régime de l'imposition des tantièmes, soumis actuellement à un impôt spécial, par une retenue d'impôt forfaitaire de 20% (voir article 152 L.I.R.). Il est renvoyé dans ce contexte au point 3.2. de l'exposé des motifs.

2.1.5. Les revenus étrangers exonérés

Le tarif de l'impôt est généralement progressif pour tenir compte de la faculté contributive du contribuable.

Si certains revenus étrangers sont exclus de la base d'imposition, par exemple en vertu d'une convention contre les doubles impositions, ceci n'a pas seulement comme conséquence l'exonération desdits revenus étrangers, mais il en résulte également une réduction de la progression tarifaire et, par conséquent, un taux global d'impôt plus faible à appliquer aux revenus restant soumis à l'impôt.

L'article 134 L.I.R. vise à remédier à cette situation et à maintenir le principe de la progressivité de l'impôt, nonobstant l'exonération de certains revenus étrangers et, par là même, à tenir compte de la faculté contributive de l'assujéti.

Or, le libellé de l'actuel article 134 L.I.R. a prêté dans le passé à maintes équivoques et controverses, notamment en ce qui concerne la question de savoir si les pertes étrangères exonérées peuvent être considérées, par le biais de l'application de la clause de progressivité négative, pour réduire la charge fiscale qui frappe les revenus non exonérés. D'autres problèmes, d'ordre pratique et technique, ont surgi en matière de définition de la nature ou du rôle de certains abattements ou déductions dans le contexte d'une éventuelle ventilation à opérer entre le revenu étranger exonéré et le revenu imposable.

Afin de dissiper ces équivoques ou controverses, le présent projet de loi emprunte dans une large mesure à la législation fiscale allemande la formulation de la disposition en question, approche qui s'inscrit d'ailleurs dans la ligne de conduite préconisée en la matière par l'OCDE.

Le nouveau texte de loi proposé consacre désormais l'application de la clause de progressivité négative à l'endroit des pertes étrangères exonérées.

En vertu de la nouvelle conception de l'article 134 L.I.R., il y a lieu de déterminer le taux d'impôt global comme si les revenus étrangers exonérés avaient subi l'imposition dans le cadre du revenu mondial. Le taux d'impôt global qui résulte de cette imposition fictive, est appliqué ensuite à la base d'imposition des revenus taxables.

A remarquer dans ce contexte, qu'au Luxembourg toutes les conventions contre les doubles impositions qui prévoient l'exonération de certains revenus, sont assorties d'une clause de progressivité.

2.2. Les mesures en relation avec la base du revenu imposable

2.2.1. Les revenus nets

2.2.1.1. Le revenu net provenant de rentes de divorce

Bien que soumise à une déduction limitée auprès du débiteur, la rente versée par l'ex-conjoint est, d'après les dispositions actuelles, intégralement imposable dans le chef du bénéficiaire. Il est proposé d'écarter tout doute concernant le montant à soumettre à l'impôt dans le chef de la personne bénéficiaire en précisant que les rentes reçues de la part d'un conjoint divorcé ne sont imposables que dans la mesure où elles sont déductibles en vertu des dispositions de l'article 109bis L.I.R., exposées au point 2.2.2.1.

2.2.1.2. Le revenu net provenant de capitaux mobiliers

En matière de détermination des revenus de capitaux mobiliers réalisés dans le patrimoine privé du contribuable, l'Administration des contributions directes a toujours appliqué la pratique d'après laquelle les frais d'obtention, et notamment les intérêts débiteurs, n'étaient déductibles que jusqu'à concurrence des revenus positifs; un éventuel surplus d'intérêts débiteurs étant déductible comme dépenses spéciales d'après les dispositions et dans les limites de l'article 109, alinéa 1er, numéro 1a L.I.R.

Cette pratique trouve son origine dans le fait que les dépenses engagées pour l'acquisition d'actions, de parts et d'autres titres ne sont pas uniquement en relation avec les revenus produits, souvent de façon très irrégulière au fil des années, mais également avec la constitution d'un portefeuille-titres qui constitue un élément de fortune. Vu la difficulté de scinder les frais d'obtention en une partie déductible en relation avec des revenus et une partie non déductible concernant l'acquisition d'un élément de fortune, le Luxembourg suivait la jurisprudence ancienne du „Bundesfinanzhof“ d'après laquelle les frais n'entrent plus en ligne de compte comme frais d'obtention dès qu'ils excèdent les recettes engendrées par les titres.

Divers arrêts du tribunal administratif et de la Cour administrative vont cependant à l'encontre de cette pratique et constatent qu'il n'y a aucune disposition légale qui exclut actuellement la prise en compte d'un revenu négatif dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Du fait que les dépenses engagées pour l'acquisition de titres n'ouvrent pas seulement droit à des revenus de capitaux mobiliers, mais sont également constitutives d'un élément de fortune, dont les plus-values dégagées par la vente ultérieure ne sont généralement pas imposables, le présent projet de loi entend introduire, à l'instar des mesures applicables en matière de plus-values réalisées lors de la vente de biens au sens des articles 99bis à 101 L.I.R., une disposition qui exclut formellement la possibilité de compenser une éventuelle perte de revenus de capitaux mobiliers avec des revenus positifs d'autres catégories de revenu.

Les nouvelles dispositions se veulent cependant plus larges que l'ancienne pratique administrative sur deux points. Contrairement aux errements du passé, les pertes en rapport avec un type de revenus de capitaux mobiliers peuvent être compensées avec d'éventuels revenus de capitaux mobiliers positifs d'une autre sorte. Le projet de loi prévoit également une faveur à l'encontre des personnes qui exploitent leur entreprise familiale sous forme d'une société de capitaux, en disposant que la mesure de non-compensation ne vaut pas à leur égard, si elles détiennent une participation importante dans la société et si leurs revenus professionnels viennent principalement d'une activité dans la société, notamment en ce qui concerne les associés-gérants. Dans le passé, la déduction limitée des intérêts d'un prêt en relation avec l'acquisition de parts d'une société à responsabilité limitée entraînait souvent une rigueur dans le chef d'un exploitant qui reprenait une entreprise familiale constituée sous forme de société à responsabilité limitée.

2.2.1.3. Le revenu net provenant de la cession d'une participation importante

L'article 100 L.I.R. règle l'imposition du revenu provenant de la cession, plus de six mois après leur acquisition, de participations de toute nature dans les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, lorsque le cédant a eu une participation importante.

Au sens de l'article 100 L.I.R. actuel, une participation est à considérer comme importante lorsque:

- 1) le cédant, seul ou ensemble avec son conjoint et ses enfants mineurs a participé de façon directe ou indirecte, à un moment quelconque au cours des 5 années antérieures au jour de l'aliénation pour plus de 25% au capital ou, à défaut de capital, au fonds social de la société, ou
- 2) le cédant a acquis la participation à titre gratuit au cours d'une période de 5 ans précédant l'aliénation et que le détenteur antérieur ou, en cas de transmissions successives à titre gratuit, l'un des détenteurs antérieurs, avait, à un moment quelconque au cours de la période quinquennale précédant l'aliénation, participé seul ou ensemble avec son conjoint et ses enfants mineurs, de façon directe ou indirecte pour plus de 25% au capital ou, à défaut de capital, au fonds social de la société.

A l'heure actuelle, on doit toutefois se poser la question si la fixation d'un seuil de participation au-dessous duquel le revenu susvisé n'est pas imposable est encore justifiée. On constate, en effet, que les gens investissent leur épargne davantage dans les sociétés les plus diverses. Toutefois, alors que les associés de petites et moyennes entreprises, constituées sous forme de sociétés de capitaux, sont impo-

sables du chef des plus-values réalisées lors de l'aliénation de leurs participations, les contribuables ayant investi leur argent dans les grandes entreprises ne le sont généralement pas, vu que les taux de leurs participations sont largement inférieurs à 25%. Il s'ensuit que des revenus importants ne sont pas imposables parce que le seuil de participation de 25% n'est pas dépassé, alors que des revenus plus faibles sont soumis à l'impôt, parce que cette limite est dépassée. Cette situation est peu satisfaisante et ne peut guère être considérée comme équitable, puisqu'elle ne tient en fait pas compte de la faculté contributive du contribuable.

Dans cet ordre d'idées, il convient de signaler que l'Allemagne vient d'abaisser graduellement le seuil au-delà duquel une participation est à considérer comme importante de 25% à 1%.

Sur la base de ces considérations, le présent projet de loi envisage de fixer à 10% le seuil au-delà duquel une participation est à considérer comme participation importante.

D'un autre côté, le présent projet de loi vise à élargir le champ d'application de l'article 100 L.I.R. au revenu réalisé lors de l'aliénation d'un emprunt convertible, dans les cas où le cédant détient une participation importante dans la société ayant émis l'emprunt. L'objectif de cet amendement est d'empêcher qu'un contribuable ne puisse en quelque sorte contrecarrer les prescriptions de l'actuel article 100 L.I.R., en souscrivant à un emprunt convertible en actions, dont la réalisation n'est pas imposable plus de six mois après l'acquisition.

2.2.1.4. L'exonération de certains revenus de capitaux mobiliers

L'article 115, numéro 15a L.I.R., qui vise l'exonération à raison de 50% de certains revenus de capitaux, a été introduit dans la législation fiscale luxembourgeoise, avec effet à partir de l'année d'imposition 1993, par l'article IV de la loi du 22 décembre 1993 ayant pour objet la relance de l'investissement dans l'intérêt du développement économique.

L'objectif poursuivi par la disposition en question consistait dans l'atténuation de la double imposition économique des revenus de capitaux alloués en raison d'actions, parts de capital, parts bénéficiaires ou autres participations dans le capital social des sociétés de capitaux. De fait, en vertu du système classique de double imposition économique, toujours en vigueur au Luxembourg, plusieurs personnes différentes, à savoir les actionnaires et la société distributrice, sont imposables au titre d'un même revenu, en l'occurrence du bénéfice réalisé et distribué par la société.

Suite à un récent arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes du 6 juin 2000 (C-35/98) dans l'affaire „Verkooijen“, le gouvernement néerlandais a été condamné pour entrave à la libre circulation des capitaux du fait de réserver l'exemption de dividendes aux seules distributions émanant de sociétés établies aux Pays-Bas.

En vertu de la doctrine fiscale basée sur le principe de la cohésion, le gouvernement néerlandais arguait que:

- l'exemption en question visait à atténuer les effets de la double imposition économique, et que
- l'exemption était réservée aux seuls dividendes distribués par les sociétés néerlandaises, puisque seules ces dernières sont taxées aux Pays-Bas.

Or, ces arguments ne s'avéraient pas pertinents aux yeux de la Cour de Justice des Communautés Européennes qui, comme il a été signalé ci-dessus, condamna le gouvernement néerlandais pour entrave à la libre circulation des capitaux.

Comme la mesure d'exemption de 50% de certains revenus de capitaux mobiliers, prévue par l'article 115, numéro 15a L.I.R., s'inscrit dans le même contexte que celle qui a fait l'objet de l'arrêt prémentionné, il se recommande de l'étendre aux revenus distribués par des sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un pays auquel le Luxembourg est lié par une convention tendant à éviter les doubles impositions.

En ce qui concerne les premières, sont visées les sociétés éligibles pour l'application de la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents; quant aux deuxièmes, il faut qu'il s'agisse de sociétés pleinement imposables à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.

2.2.2. Les dépenses spéciales

2.2.2.1. Les arrérages de rente et de charges permanentes payés à un conjoint divorcé

Jusqu'au 1er janvier 1998, le système d'imposition des rentes versées par – ou reçues de – l'ex-conjoint divorcé divergeait suivant que le divorce résultait d'un consentement mutuel ou d'une décision judiciaire. Ainsi, les rentes stipulées entre parties à l'occasion d'un divorce par consentement mutuel étaient déductibles comme dépenses spéciales dans le chef du débiteur des rentes et imposables auprès du bénéficiaire, tandis que les rentes fixées par décision judiciaire n'étaient pas déductibles comme dépenses spéciales chez le débiteur, ni imposables dans le chef du bénéficiaire. La loi du 23 décembre 1997 modifiant certaines dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu, de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs et de la loi générale des impôts, a instauré un régime fiscal unique dans le chef du débiteur et du bénéficiaire pour les rentes allouées dans le cadre d'un divorce, et ceci dans les termes suivants:

„Etant donné que du point de vue économique, l'origine d'une rente qu'on paie ou qu'on reçoit est sans grande importance, le présent projet de loi [il s'agit de la loi précitée du 23 décembre 1997] propose de s'écarter du traitement dualiste du passé et de prévoir l'instauration d'un régime fiscal unique pour les rentes en cas de divorce, ceci tant dans le chef des débiteurs que dans celui des bénéficiaires de rentes. Vu les retombées non négligeables de l'instauration d'un régime unique, le présent projet de loi prévoit que le nouveau traitement uniforme ne concernera que les rentes stipulées après le 31 décembre 1997.“ (Extrait de l'exposé des motifs de la loi du 23 décembre 1997)

Ainsi, la loi du 23 décembre 1997 a arrêté que les rentes fixées à l'occasion d'un divorce prononcé après le 31 décembre 1997 constituent toujours des dépenses spéciales déductibles dans le chef du débiteur. Du fait de leur déductibilité dans le chef du débiteur, les rentes constituent des revenus imposables dans le chef du créancier. Pour les personnes dont le divorce a été prononcé avant le 1er janvier 1998, le traitement fiscal dualiste des rentes a été maintenu pour les raisons suivantes, reprises de l'exposé des motifs de la loi du 23 décembre 1997: *„Toute modification du régime fiscal relatif aux rentes existantes entraînerait en effet de multiples demandes de révision de la pension alimentaire au tribunal, d'autant plus que les facultés de l'époux tenu à l'obligation se trouveraient augmentées compte tenu de la déduction de la rente des revenus imposables. Ainsi l'uniformité rétroactive en matière fiscale pourrait être source de préjudices sérieux pour les parties.“*

L'expérience que l'Administration des contributions directes a accumulée au cours des quelques années pendant lesquelles l'article 109bis L.I.R. – introduit par la loi du 23 décembre 1997 – est applicable, amène le Gouvernement à proposer une ouverture en ce qui concerne les contribuables qui ne sont pas visés par la déduction de l'article 109bis L.I.R., à savoir les contribuables qui versent une rente à un ex-conjoint et dans le chef desquels la rente a été fixée par décision judiciaire dans le cadre d'un divorce prononcé avant le 1er janvier 1998. Etant donné que la déduction de la rente dans le chef du créancier de la rente entraîne automatiquement l'imposition de la rente dans le chef du bénéficiaire, la modification de l'article 109bis L.I.R. prévue par le présent projet de loi est réservée aux seules personnes concernées qui en font la demande. Ainsi, l'accord de la personne bénéficiaire de la rente est indispensable pour que le débiteur de la rente puisse déduire les sommes versées comme dépenses spéciales.

L'autre modification de l'article 109bis L.I.R. concerne le montant maximal déductible de la rente versée à l'ex-conjoint et la précision que ce montant vaut, le cas échéant, pour chaque conjoint divorcé du contribuable.

Il est renvoyé dans le contexte de cette mesure à l'article 96 L.I.R. qui est complété afin de retenir la même limite comme montant imposable maximal dans le chef du créancier.

2.2.2.2. Les primes et cotisations d'assurance-vie

L'article 111, alinéa 1er, lettre a L.I.R. permet la déduction, à titre de dépenses spéciales, des primes versées à des compagnies d'assurances privées au titre d'une assurance en cas de vie, de décès, d'accidents, d'invalidité, de maladie ou de responsabilité civile.

A l'origine de cette disposition, dans les années soixante, était la volonté du législateur d'inciter les contribuables à souscrire en bon père de famille des assurances de prévoyance pour eux-mêmes ou pour leurs proches. La formule classique de l'assurance-vie, garantissant au bénéficiaire désigné une presta-

tion différée à l'échéance du contrat, basée sur l'élément viager, donc aléatoire, suivant des calculs actuariels en fonction de la personne de l'assuré, de la personne du preneur ou de la personne du bénéficiaire, était longtemps la seule formule offerte sur le marché. La simple référence de l'article 111 L.I.R. à une „assurance en cas de vie“ était alors suffisante pour déterminer les produits pouvant bénéficier de la déduction fiscale des primes et cotisations.

Suite à l'essor du secteur financier, une convergence s'est créée entre les différents produits offerts par le secteur bancaire et par celui des assurances. D'un côté, est apparue la banque-assurance et, de l'autre côté, les compagnies d'assurance ont commencé à commercialiser des produits à pur caractère capitalisant et, plus récemment, des produits de placement financier (en unités de compte/„unit linked“).

Certaines des formules proposées par le secteur des assurances, sous la dénomination d'un contrat d'assurance-vie, ne correspondent pas à la philosophie de l'article 111 L.I.R. qui consiste à favoriser fiscalement des produits d'assurance reposant sur l'élément viager et sur la notion de couverture d'un risque, c'est-à-dire à caractère aléatoire. Ainsi, les produits du genre bons d'assurance ou assurance-épargne capitalisante s'apparentent économiquement à des produits bancaires, tels les comptes à terme, comptes à vue, bons d'épargne ou obligations à coupon zéro qui, en revanche, ne bénéficient d'aucune déduction fiscale relative aux versements entrepris. En pratique, l'Administration des contributions directes s'emploie à qualifier un produit suivant sa réalité économique, afin d'assurer un traitement fiscal cohérent entre les produits à caractère économique similaires, indépendamment du fait qu'ils soient offerts par le secteur des assurances ou celui des banques. Or, dans le cas des produits d'assurance, la complexité juridique et rédactionnelle des contrats ne permet que difficilement de faire une distinction entre produits d'épargne et produits de type viager. Il s'ensuit que certains contribuables obtiennent la déduction fiscale au titre de l'article 111 L.I.R., qui ne leur est, en principe, pas due, alors que d'autres se voient refuser cet avantage, sans que la bonne foi ni des uns ni des autres soit à mettre en doute.

En conséquence, l'objet du présent article est de définir plus clairement les types de contrats d'assurance qui pourront donner lieu à la déduction fiscale des primes et cotisations, de sorte à offrir une meilleure sécurité juridique à l'assureur, à l'assuré et à l'Administration des contributions directes en charge de procéder à la qualification des produits. Les lignes directrices se résument de manière suivante:

- favoriser fiscalement les contrats d'assurance-vie, présentant un caractère viager et aléatoire, à l'exclusion des produits fonctionnant par simple capitalisation;
- permettre de nouvelles formes de financement à taux non garanti, mais comportant un élément viager, aléatoire, en termes de couverture-décès.

2.2.2.3. L'épargne prévoyance-vieillesse

L'article 111bis L.I.R. prévoit actuellement une déduction annuelle des primes au titre d'un contrat d'assurance-pension contracté à titre individuel par le contribuable. A ce titre, le plafond annuel des primes et cotisations prévu à l'article 111, alinéa 5 L.I.R. (plafond de 27.000 LUF à majorer de son propre montant pour le conjoint et chaque enfant) est majoré de 48.000 LUF.

Notons que cette disposition n'est pas à confondre avec la déduction de 48.000 LUF prévue à l'article 110, numéro 3 L.I.R., que peut faire valoir un salarié qui participe dans un plan de pension complémentaire mis en place par son employeur dans le cadre de la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension.

Les conditions de l'article 111bis L.I.R. sont actuellement assez rigides. Ainsi, n'est visé qu'un contrat d'assurance garantissant au contribuable, preneur et assuré, une pension exclusivement payable sous forme d'une rente viagère différée d'au moins 10 ans et payable mensuellement au plus tôt à l'âge de 60 ans. La rente viagère est pleinement imposable au titre de l'article 96 L.I.R. comme revenu provenant de pensions et rentes. Par ailleurs, en cas de décès de l'assuré avant l'échéance du contrat, les primes versées ne sont pas restituables à l'ayant droit, de sorte que la disposition recouvre le risque d'un placement à fonds perdu. Ces critères jugés très restrictifs ont eu pour conséquence que le recours à l'assurance-pension individuelle a été relativement peu sollicité ces dernières années. Les contribuables ont préféré investir dans d'autres formules d'épargne plus flexibles et attractives en terme de rendement, mais également plus risquées.

Le Gouvernement entend donner une nouvelle dimension à la promotion de la prévoyance-vieillesse, de sorte à renforcer l'initiative privée s'inscrivant dans le cadre du troisième pilier de l'assurance-pension, complémentaire de la pension légale (1er pilier) et des régimes professionnels de retraite patronale (2e pilier). Dans ce contexte, il convient de rappeler que les régimes de pension complémentaire (2e pilier), tel qu'introduits par la loi du 8 juin 1999, ne s'adressent qu'aux seuls salariés dont l'employeur a mis en place un régime de pension complémentaire, notamment le secteur financier et quelques grandes sociétés industrielles. Ne peuvent pas non plus entrer au bénéfice d'un plan de pension complémentaire, les personnes engagées dans des professions libérales ou disposant d'un bénéfice agricole et forestier ou commercial.

Il est rappelé qu'une proposition de modification de l'article 111bis L.I.R. avait déjà été introduite en 1998. A l'époque, le Conseil d'Etat avait demandé de retirer cette proposition en attendant la mise en œuvre du cadre légal relatif aux régimes complémentaires de pension du deuxième pilier. Ce dernier dispositif légal, adopté le 8 juin 1999, étant entré en vigueur au 1er janvier 2000, le Gouvernement renouvelle sa démarche, toutefois sous une forme quelque peu modifiée.

Plusieurs aspects ont été pris en compte afin de rendre plus attractive la disposition de l'article 111bis L.I.R. Actuellement, les modalités de constitution d'une assurance-pension individuelle sont peu flexibles en ce sens que le plafond de 48.000 LUF s'applique annuellement, de sorte que le montant final de la pension dépend essentiellement du montant d'annuités de primes versées. Or, en général, on peut constater que le souci de prévoyance-vieillesse naît tardivement, vers l'âge de 50 ans, et ne permet alors plus de se constituer un capital de pension assez significatif ou satisfaisant. S'y ajoute l'obligation de versement d'une rente viagère, payable mensuellement et soumise pleinement au tarif de l'impôt. Le montant net d'une pension individuelle peut dès lors être considéré peu compétitif par rapport à d'autres formes d'épargne privée.

Par ailleurs, la nature des produits d'assurance a fondamentalement changé ces dernières années, faisant apparaître des produits de type capitalisant à taux garanti ou bien des produits à rendement non garanti, liés à des fonds d'investissement (en unités de compte). Ces derniers types de produits correspondent à la demande des clients au sens large, et ceci en vue de disposer de produits d'investissement flexibles et susceptibles de procurer un rendement plus élevé dans le moyen terme. La prestation finale n'étant pas garantie, la durée des contrats de prévoyance-vieillesse à moyen et long terme (de 10 ans minimum à plus de 30 ans) permet toutefois un lissage du risque financier relatif à la volatilité à court terme des marchés financiers.

Ces nouveaux produits d'assurance s'apparentent fortement aux produits bancaires traditionnels. Rien ne s'oppose dès lors à élargir la prévoyance-vieillesse aux produits d'épargne de type bancaire. Une telle ouverture avait d'ailleurs été prévue à l'alinéa 6 de l'article 111bis L.I.R., spécifiant qu'un règlement grand-ducal pourra étendre le bénéfice de la disposition à d'autres formules d'épargne-pension. Le règlement grand-ducal n'ayant pas été émis, il est profité de cette occasion pour élargir la gamme de produits susceptibles de mieux promouvoir encore la constitution d'une épargne de vieillesse durant la vie active.

Finalement, cette extension permet de compenser en partie le retrait progressif de l'abattement à l'investissement mobilier.

Tant le secteur des assurances que celui des banques se sont exprimés favorablement en vue d'un traitement uniforme des produits en question, de sorte qu'il n'y a pas lieu de différencier entre les différents produits d'assurance ou bancaire à l'intérieur de la disposition de l'article 111bis L.I.R. Afin de marquer la distinction avec l'actuelle version, il est fait référence au terme de „prévoyance-vieillesse“, plutôt qu'au terme actuel „d'assurance-pension“, et à des „versements“ plutôt qu'à des „primes“.

Le nouvel aménagement de la prévoyance-vieillesse, en termes de flexibilité et d'attrait, s'exprime à quatre niveaux, à savoir:

1. un relèvement du montant déductible, qui est croissant en fonction de l'âge du contribuable.

Ce mécanisme est mieux adapté aux personnes qui se décident tardivement à pourvoir à une couverture de vieillesse. Pour les nouvelles générations, les paliers croissants de déduction permettent de se constituer, en déduction fiscale, un capital d'épargne croissant en fonction de la durée de souscription du contrat;

2. le libre choix entre des produits de placement, généralement à rendement non garanti, et des produits plus traditionnels à rendement garanti, offerts soit par des compagnies d'assurances, soit par des établissements de crédit.

En cas de décès de l'épargnant avant le terme du contrat, l'épargne accumulée peut être restituée à l'ayant droit, étant donné que l'obligation de restitution est une obligation essentielle de tout dépôt bancaire et qu'il n'y a pas lieu de traiter différemment les clients respectivement du secteur bancaire et du secteur des assurances;

3. un mode de versement variable de la prestation comprenant la possibilité de disposer d'un capital à l'échéance du contrat, correspondant à tout au plus la moitié de l'épargne accumulée. Le solde doit être versé sous forme d'une rente viagère payable mensuellement, à souscrire auprès d'une compagnie d'assurances, seule habilitée à fournir ce genre de prestation. Le caractère viager et complémentaire à la pension légale (1er pilier) est ainsi maintenu;
4. une atténuation de l'imposition de la rente viagère, exempte à concurrence de 50%. En revanche, le capital remboursé à l'échéance est entièrement imposable, par application du mécanisme de la moitié du taux global.

Les conditions concernant la durée effective minimale du contrat de prévoyance-vieillesse (10 ans) et le moment de l'échéance du contrat (au plus tôt à l'âge de 60 ans du souscripteur) sont à préserver également dans le contexte de la nouvelle formule de l'article 111bis L.I.R.

En outre, compte tenu du montant croissant de la déduction fiscale en fonction de l'âge du souscripteur, qui est substantiel à partir de l'âge de 55 ans, il convient de limiter dans le temps le bénéfice de la déduction. A cet effet, le contrat devra arriver à échéance au plus tard à l'âge de 70 ans du souscripteur. Cette nouvelle limite est dans l'esprit de la disposition qui a pour objectif d'inciter les gens à pourvoir à la formation d'un capital de prévoyance-vieillesse durant leur période active.

A noter que les nouvelles dispositions en matière d'imposition requièrent des modifications de l'article 99, numéros 4 et 5 L.I.R., ainsi que de l'article 115, numéro 14, lettre a L.I.R.

2.2.3. L'abattement à l'investissement mobilier

L'article 129c L.I.R. a été introduit par l'article III de la loi du 22 décembre 1993 ayant pour objet la relance des investissements dans l'intérêt du développement économique. Cette disposition est venue remplacer, à partir de l'année d'imposition 1993, la loi modifiée du 27 avril 1984 visant à favoriser les investissements productifs des entreprises et la création d'emplois au moyen de la promotion de l'épargne mobilière, connue sous la désignation „loi Rau“.

L'origine des dispositions susvisées se situe dans une période pendant laquelle le secteur de la sidérurgie se trouvait en crise. Quoique la loi du 27 avril 1984, ainsi que la loi du 22 décembre 1993 aient été modifiées à plusieurs reprises, leur objectif premier, à savoir mobiliser l'épargne des résidents en vue de la constitution ou de l'augmentation de capital d'entreprises luxembourgeoises, n'avait pas changé. A cette fin, les mesures législatives actuelles favorisent, notamment en cas d'augmentation de capital de sociétés de capitaux, tout investissement nouveau dans une société commerciale luxembourgeoise établie sous forme de société de capitaux et disposant d'un capital minimum de 1.250.000 LUF, ainsi que les souscriptions à des certificats d'investissement à long terme à émettre par la SNCI. Par ailleurs, l'achat de parts dans des organismes de placement collectif est, sous certaines conditions, assimilé à l'achat de titres dans des sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables.

Si le but primaire de ces mesures a été de mobiliser l'épargne des particuliers en vue d'apporter le capital nécessaire à des entreprises qui se créent ou en vue de contribuer à l'augmentation de capital d'entreprises existantes, force est de constater que cet objectif n'a malheureusement pas été atteint. Au contraire, on a assisté au phénomène que la très large majorité des abattements mobiliers accordés a eu pour origine des acquisitions de parts de SICAV, qui elles ont investi les fonds dans des actions éligibles en achetant des titres existants que d'autres étaient prêts à vendre, sans que cela n'ait été lié à un apport de capitaux nouveaux respectivement à des sociétés existantes ou à créer. Dans ce contexte, il y a également lieu de noter que la SNCI n'a pas eu recours à l'instrument des certificats d'investissement introduit par la loi du 22 décembre 1993.

Qui plus est, le fait de favoriser exclusivement des investissements dans l'économie nationale en octroyant des avantages fiscaux aux contribuables investissant soit dans des sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, soit dans des organismes de placements collectifs agréés, dont le règlement interne prévoit que plus de 75% du portefeuille doivent être employés en valeurs et droits dans des sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, pourrait être incompatible avec la législation européenne, comme en témoigne l'arrêt rendu le 17 septembre 1999 par la Cour de Justice des Commu-

nautés Européennes dans l'affaire „Verkooijen“. En l'espèce, la Cour a rejeté une disposition néerlandaise consistant à réserver l'exemption de dividendes aux seules distributions émanant de sociétés établies aux Pays-Bas.

Vu que, d'une part, l'objectif primaire des mesures législatives n'a pas été atteint, et puisque, d'autre part, l'article 129c L.I.R. risque d'être en discordance avec la législation européenne, le Gouvernement propose d'abroger, en principe, cet article 129c. Toutefois, en vue d'éviter des conséquences perturbatrices sur les cours des actions luxembourgeoises (et des „fonds loi Rau“), le Gouvernement propose d'échelonner l'abrogation dans le temps. Pour ce faire, il s'inspire très largement des propositions faites à ce sujet par le Comité de Développement de la place financière de Luxembourg (CODEPLAFI) dans son rapport du 27 avril 2001 au Ministre du Trésor et du Budget. Partant, le Gouvernement propose de réduire progressivement les plafonds de l'abattement à l'investissement mobilier au cours des années d'imposition 2002 à 2003, étant donné que pour l'année d'imposition 2001, l'article 129c L.I.R. reste pleinement applicable.

Simultanément, dans le chef des organismes de placement collectif, le pourcentage du portefeuille qui doit être employé en valeurs et droits dans des sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, sera abaissé de façon successive. Finalement, l'article 129c L.I.R. sera abrogé à partir de 2004.

Il importe également de relever dans ce contexte que, dans son avis du 3 avril 2001 sur l'évolution économique, sociale et financière du pays pour l'année 2001, le Conseil Economique et Social (CES) a fait une analyse similaire. Ainsi, le CES note:

„Quant à l'abattement pour investissement mobilier, force est tout d'abord de constater qu'il n'a pas réalisé son objectif principal qui a été de drainer, de façon continue, une épargne supplémentaire dans l'économie luxembourgeoise. Au contraire, on a assisté à un effet pervers consistant dans un recyclage fiscalement induit d'une épargne existante, avec comme corollaire, et toutes autres choses égales par ailleurs, un effet de gonflement artificiel de certains cours d'actions luxembourgeois.

En revanche, cet abattement a contribué à réaliser un deuxième objectif, à savoir promouvoir dans le chef de certaines couches de la population l'investissement en actions, et ceci de façon directe et indirecte:

- directe, de par l'abattement en soi;*
- indirecte, en contribuant à une large prise de conscience du fait que l'épargne sous forme d'actions est fiscalement privilégiée. En effet, les plus-values réalisées sur actions détenues au-delà de 6 mois ne sont pas imposables, qu'il s'agisse d'actions détenues directement ou indirectement à travers des SICAV, entre autres capitalisantes. Par ailleurs, seulement la moitié des dividendes de sociétés résidentes pleinement imposables est soumise à l'impôt sur le revenu. Si on prend en compte que pour des raisons communautaires cette disposition devra être élargie à l'ensemble des actions de sociétés résidentes d'un Etat membre de l'UE, on mesure facilement le traitement favorable de ce type d'investissement.*

En tout état de cause, il s'y ajoute que l'abattement en question, dans la mesure où il est conditionné par un investissement en actions dans le cadre d'augmentations de capital de sociétés résidentes au Luxembourg ou une acquisition d'actions de SICAV investissant pour au moins 75% dans des actions de sociétés de capitaux résidentes risque d'être contraire aux dispositions communautaires, notamment en matière de libre circulation des capitaux.

Pour l'ensemble de ces raisons, le CES plaide pour un „phasing out“ de cet abattement. Parallèlement à ce „phasing out“, dont les détails sont à arrêter en étroite concertation avec les intermédiaires financiers dans l'objectif de ne pas perturber le marché boursier et de ne pas subventionner des économies concurrentes, le CES estime qu'il faut mettre à profit la période de phasing out pour lancer et conclure une réflexion globale du traitement fiscal des revenus de l'épargne de toute sorte, aussi bien quant à l'imposition de ces revenus que quant à la structure des abattements en fonction de différents objectifs, y compris l'idée d'un abattement d'épargne plus global.“

Au sujet de la dernière suggestion du Conseil économique et social, à savoir de mettre à profit la période de suppression graduelle de l'article 129c L.I.R., afin de lancer et de conclure une réflexion globale du traitement fiscal des revenus de l'épargne de toute sorte, y compris sur l'idée d'un abattement d'épargne plus global, le Gouvernement est disposé à engager une telle réflexion. Celle-ci, dans une première étape, pourrait se faire dans le cadre de l'avis que le Gouvernement, comme déjà annoncé, demandera au CES en relation avec la problématique d'un impôt négatif.

En dernier lieu, il convient de relever que d'autres formes d'épargne, en l'occurrence celles visant l'épargne prévoyance-vieillesse (article 111bis L.I.R.), pourront contribuer à contrebalancer l'effet du „phasing out“ de l'abattement à l'investissement mobilier (voir le commentaire de l'article 111bis L.I.R.).

2.2.4. Autres modifications et adaptations diverses

Dans le cadre du contrôle régulier des dispositions fiscales et de l'évolution de la législation fiscale luxembourgeoise en général, il y a lieu de procéder en outre à quelques modifications spécifiques de certaines dispositions de la loi de l'impôt sur le revenu. Il s'agit notamment de dispositions qui font l'objet des articles 99, 101, 102, 110, 127bis, 131 et 142 L.I.R.

Ces modifications sont exposées plus en détail au niveau du commentaire des articles.

3. La retenue à la source sur les revenus autres que salaires, traitements, pensions et certains revenus de capitaux mobiliers

En règle générale, l'impôt sur le revenu est établi par voie d'assiette sur la base d'une déclaration du contribuable. Dans certains cas expressément prévus par la loi, il est dérogé à ce principe. C'est ainsi que les articles 136 à 151 L.I.R. instituent un système de retenue d'impôt à la source pour les salaires et les pensions, ainsi que pour certains revenus de capitaux mobiliers.

Dans cet ordre d'idées, l'article 152 L.I.R. consacre de manière formelle la retenue à la source sur divers revenus indigènes alloués à des contribuables résidents ou non résidents. Il est proposé de remanier complètement cet article qui dorénavant comportera deux titres:

- le premier titre traite de la retenue d'impôt sur les redevances, sur les activités indépendantes de nature littéraire ou artistique, et sur l'activité sportive professionnelle, dans la mesure où ces revenus sont alloués à des contribuables non résidents;
- le deuxième titre est réservé à la retenue d'impôt sur les tantièmes alloués aux contribuables résidents et non résidents.

3.1. Le régime d'imposition des redevances et de certaines activités indépendantes et sportives professionnelles dans le chef des contribuables non résidents

Quant au titre 1 du nouvel article 152 L.I.R, certains revenus touchés par des contribuables non résidents sont actuellement soumis à la retenue d'impôt sur la base de dispositions d'exécution relatives à la loi du 27 février 1939 sur l'impôt sur le revenu, maintenues en vigueur provisoirement par l'article 187 L.I.R., alinéa 1er. Les revenus suivants sont passibles de retenue en vertu des dispositions en question:

- les revenus d'une activité littéraire ou artistique indépendante et les revenus provenant de la concession temporaire de droits d'auteurs littéraires ou artistiques soumis à une retenue de 10%, conformément à l'ordonnance du 6 février 1935 concernant la retenue d'impôt sur des revenus touchés par des non-résidents;
- les revenus provenant de licences d'exploitation de brevets etc., passibles d'une retenue de 12%, conformément à la section 151 des directives relatives à l'impôt sur le revenu 1941 (EStR 1941).

Ces dispositions – reposant sur l'ancienne loi de l'impôt sur le revenu – sont reprises et insérées dans l'article 152 L.I.R. Les modifications projetées ont pour objet de remplacer les dispositions faisant actuellement l'objet de l'ordonnance du 6 février 1935 et de la section 151 des directives relatives à l'impôt sur le revenu 1941. Les nouvelles dispositions sont adaptées du point de vue formel à la nouvelle loi en vigueur depuis 1969 et tiennent également compte de certaines modifications intervenues depuis lors en matière d'imposition des contribuables non résidents.

Le projet reproduit d'une façon générale les dispositions de l'ordonnance du 6 février 1935, dont il suit également la structure. Il contient par rapport à l'ordonnance et aux directives précitées des modifications de fond qui sont analysées dans le commentaire des articles.

Il faut notamment relever que le présent projet entend étendre la portée de la retenue à la source aux sportifs professionnels non résidents, dont l'activité exercée au Luxembourg est imposable en vertu de l'article 156, numéro 1, lettre c L.I.R. Partant du fait que le Luxembourg possède un droit d'imposition

en la matière, des considérations d'ordre pratique convergent en faveur de la procédure de la retenue à la source, dont la procédure de perception directe est d'une application pratique plus aisée et plus efficace.

La refonte de l'article 152 L.I.R., notamment le fait de ne plus prévoir de base habilitante pour l'émission d'un règlement grand-ducal, se répercute notamment sur l'article 157 L.I.R., dont le renvoi au règlement grand-ducal est à supprimer en conséquence.

3.2. Le régime d'imposition des tantièmes

Le titre 2 du nouvel article 152 L.I.R. a comme objectif, d'une part, de consacrer de manière formelle le principe d'une retenue à la source sur les revenus de tantièmes, et, d'autre part, de porter certains aménagements et assouplissements au régime en vigueur.

Actuellement, les rémunérations dites tantièmes touchées par les administrateurs et commissaires de sociétés résidentes sont passibles de retenue sur la base de l'ordonnance du 31 mars 1939 concernant la retenue d'impôt sur les tantièmes, qui fixe le taux de la retenue à 20%. Dans le cadre de l'imposition personnelle du bénéficiaire, les tantièmes sont à ranger, en principe, dans la catégorie de revenus du bénéficiaire provenant de l'exercice d'une profession libérale. Lors de la détermination du bénéfice, l'impôt sur les tantièmes est déductible en tant que dépense d'exploitation en vertu de l'article 46, numéro 5 L.I.R.

Par ailleurs, dans le chef du débiteur des tantièmes, l'article 168, numéro 3 L.I.R. déclare non déductibles les rémunérations imposables en vertu du premier alinéa, numéro 2 de l'article 91 L.I.R., à savoir les rémunérations des administrateurs, des commissaires et des personnes exerçant des fonctions analogues, dans la mesure où ces rémunérations ne concernent pas la gestion journalière de la collectivité.

De ce qui précède, force est de constater que les tantièmes subissent une charge fiscale jugée trop élevée et inadaptée aux exigences d'une économie moderne. Il est donc proposé de modifier le régime existant par une refonte totale des dispositions actuelles qui font l'objet de l'ordonnance du 31 mars 1939 concernant la retenue d'impôt sur les tantièmes (EStER 1943, section 34), des directives relatives à l'impôt sur le revenu, section 87 (EStR 1941, No 87), des directives complémentaires relatives à l'impôt sur le revenu, section 34 (EStER 1943, No 34) et de l'article 4 du règlement grand-ducal modifié du 12 novembre 1976 relatif aux dotations du fonds de chômage et portant adaptation de la limite d'assiette spéciale et des taux de retenue sur rémunérations supplémentaires. A cette fin, il est introduit à l'article 152 L.I.R. un titre 2 qui, à l'instar du titre 1, est adapté du point de vue formel à la nouvelle loi en vigueur depuis 1969 et tient compte de l'évolution de la situation fiscale dans le chef des contribuables non résidents.

Les caractéristiques du nouveau régime fiscal des tantièmes peuvent être résumées comme suit:

- l'impôt spécial sur tantièmes est abrogé;
- les tantièmes sont passibles d'une retenue à la source au seul titre de l'impôt sur le revenu;
- la retenue à la source, au taux de 20%, est imputable sur l'impôt sur le revenu;
- dans le chef des contribuables non résidents, la retenue est libératoire, sous certaines conditions et jusqu'à concurrence d'un plafond, et tient compte de la majoration de la contribution au fonds pour l'emploi.

Les dispositions de l'article 168, numéro 3 L.I.R., restent en vigueur, vu la fonction et l'affectation attribuées aux tantièmes dans la vie sociale d'une entreprise.

A l'article 46 L.I.R., les dispositions concernant le caractère déductible de l'impôt spécial sur les tantièmes sont abrogées en conséquence.

Afin d'être conformes aux nouvelles dispositions du titre 2 de l'article 152 L.I.R., l'article 153 L.I.R. concernant les limites d'assiette et les articles 157 et 157bis L.I.R. concernant les contribuables non résidents sont adaptés en conséquence.

Etant donné que la retenue à la source sur les tantièmes est imputable sur l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire, il s'en déduit que l'imposition par voie d'assiette permet, d'une part, de réduire la charge globale d'impôt dans l'hypothèse où le taux d'imposition moyen est inférieur au taux de la retenue d'impôt de 20%, et d'assurer, d'autre part, une juste perception de l'impôt dans l'hypothèse contraire.

Afin de délimiter et de définir les conditions à remplir par les contribuables non résidents en matière de classes d'impôt, l'article 157bis L.I.R. a recours à la notion de revenu professionnel. Dans sa version

actuelle, cette notion ne tient pas compte des revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale visés à l'article 91, alinéa 1er, numéro 2 L.I.R. et concernant les revenus de tantièmes. Le remaniement du régime d'imposition des tantièmes, caractérisé essentiellement par l'abrogation de l'impôt spécial sur les tantièmes en faveur d'une retenue d'impôt forfaitaire imputable sur l'impôt sur le revenu, ne justifie plus cette exclusion.

4. Les mesures relatives à l'impôt sur la fortune

Le présent projet de loi entend alléger la charge de l'impôt sur la fortune, notamment pour les petits et moyens épargnants et investisseurs. L'assiette de l'impôt sur la fortune étant basée sur la fortune du contribuable, établie d'après les dispositions de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs, certains abattements sont respectivement relevés ou introduits dans la loi sur l'évaluation des biens et valeurs.

Ainsi, il est proposé d'introduire un abattement de 75.000 euros sur les droits aux rentes et autres droits viagers, comme par exemple les rentes stipulées lors de la vente d'un bien ou les rentes servies sur la base d'une assurance-rente dite du troisième pilier. De même, il est proposé de diminuer la valeur des droits non encore échus d'une assurance-vie ou d'une assurance-rente d'un abattement de 75.000 euros, avant de la soumettre à l'impôt sur la fortune.

Le projet de loi prévoit également de relever de 1.500.000 LUF à 75.000 euros le montant de l'abattement déductible de l'ensemble formé par l'argent comptant, les comptes d'épargne et certains titres. Le cercle des placements pouvant bénéficier de l'abattement est ainsi élargi aux actions et participations de toutes sortes. Citons, à titre d'exemples, les SICAV et les bons SNCI.

Tous les abattements précités sont doublés en cas d'imposition collective des conjoints pour l'établissement de l'impôt sur la fortune.

Le projet de loi modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs et complétant le code des assurances sociales, déposé le 5 mars 2001 à la Chambre des Députés (doc. parl. No 4780), entend modifier avec effet au 1er janvier 2002 le paragraphe 67 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs (ci-après: „BewG“) sur trois points, notamment pour rendre ses dispositions conformes au droit communautaire et pour étendre l'abattement du paragraphe 67, alinéa 2 BewG aux participations dans les sociétés à responsabilité limitée de l'Union européenne. Les dispositions du présent projet de loi vont au-delà des modifications précitées et entrent également en vigueur pour les assiettes de l'impôt sur la fortune établies à partir du 1er janvier 2002. De ce fait, les modifications proposées dans le projet de loi précité se rapportant aux dispositions du paragraphe 67, alinéa 1er, numéro 2 et alinéa 2 BewG restent inopérantes.

5. Les droits d'enregistrement

Les dispositions proposées ont pour objet de soumettre aux droits proportionnels d'enregistrement prévus pour les mutations immobilières à titre onéreux, les cessions de parts dans les sociétés de personnes dont l'actif comprend en tout ou en partie des immeubles.

Afin de mettre sur un pied d'égalité tant les ventes d'immeubles que la cession de parts dont mention ci-dessus et de ne pas pénaliser du point de vue fiscal les ventes d'immeubles par rapport aux cessions de parts, une modification de la législation actuelle s'impose.

Pour le moment un droit proportionnel d'enregistrement de 5% est perçu sur les actes translatifs de propriété ou d'usufruit à titre onéreux de biens immeubles conformément aux dispositions du § IX du tarif des droits proportionnels prévu par la loi du 7 août 1920, portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession etc. A ce taux est ajoutée une majoration de deux dixièmes prévue par l'article 7 de la loi du 13 mai 1964 ayant pour objet l'amélioration et l'harmonisation des régimes de pensions contributifs, de sorte que le taux définitif est de 6%.

Les auteurs de la loi 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, avaient supprimé le droit proportionnel visé par la loi du 7 août 1920 susmentionnée pour toutes les cessions à titre onéreux de parts d'associés généralement quelconques, en application de l'article 11 de la directive modifiée 69/335/CEE du 17 juillet 1969 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, exigeant l'exonération de tout impôt pour „la création, l'émission, l'admission en bourse, la mise en circulation ou la négociation

d'actions, de parts ou d'autres titres de même nature, ainsi que de certificats représentatifs de ces titres, quel qu'en soit l'émetteur".

L'objectif de la directive prémentionnée et de la loi du 29 décembre 1971 n'ayant pas été de créer la possibilité de contournement des dispositions fiscales applicables en matière de cession de biens immobiliers, il y a lieu, compte tenu des abus auxquels la prédite loi a conduit, de modifier les dispositions, il est vrai peu claires, en excluant de l'exonération l'opération de cession de parts visée ci-dessus, dispensant ainsi l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'établir à chaque reprise la preuve respectivement d'une simulation ou d'un abus de droit.

La même directive prévoit en effet cette faculté expresse dans son article 12, une disposition qui a permis par ailleurs au Luxembourg de maintenir la taxe d'abonnement, considérée comme une taxation forfaitaire de la cession de valeurs mobilières.

En pratique, certains opérateurs ont procédé comme suit:

Plutôt que de documenter l'aliénation d'immeubles par une vente (le taux total étant alors de 6%), les redevables se mettent souvent d'accord pour un apport de ces immeubles à une société, de préférence à une société de personnes (le taux étant alors seulement de 1% ou de 0,5% pour les sociétés familiales) et revendre par après les parts sociales reçues en contrepartie de leur apport, à des tiers. Cette dernière cession est alors enregistrée au droit fixe général de 500 LUF.

Actuellement, bon nombre de sociétés de personnes, et notamment des sociétés civiles immobilières, ont été constituées accusant à leur actif des biens immobiliers. Les cessions de parts y relatives sont devenues ou deviennent un moyen facile de se soustraire au paiement du droit de transmission.

Du moment que le contenu apparent des conventions ne correspond pas aux objectifs réellement visés par les redevables, la liberté du choix des conventions se heurte aux prescriptions fiscales.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, ayant surveillé toutes les cessions, requalifia, dans certains cas, les actes de cessions de parts en argumentant qu'il résulterait de circonstances particulières que ce ne sont pas les parts, mais les biens de la société qui faisaient l'objet de la convention. L'administration était d'avis qu'en réalité la cession avait pour objet les biens de la société donnant droit à la perception des droits proportionnels d'enregistrement, et non les parts bénéficiant d'une exonération des droits.

Dans ces cas, l'administration se basait sur les dispositions légales suivantes:

- article 2 de la loi du 22 frimaire an VII, organique de l'enregistrement, énonçant que „les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis“. Ce texte a reconnu à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines le droit et l'obligation de contrôler, par rapport à sa substance réelle, la qualification de l'acte lui présenté;
- article 5 de la loi du 28 janvier 1948 sur la juste et exacte perception des droits aux termes duquel „toute dissimulation frauduleuse du véritable caractère des stipulations d'un contrat ou d'une convention sous l'apparence de stipulations donnant droit à l'ouverture de droits moins élevés est punie d'une amende égale au droit éludé“. Il faut en tout cas que la situation que crée le redevable soit réelle et non simulée et que le redevable n'ait pas masqué la véritable situation par des opérations fictives, procédé employé uniquement pour éluder le paiement des droits de mutation prévus en matière d'enregistrement.

Dans une affaire judiciaire récente au sujet d'une cession de parts dans une société civile immobilière, la jurisprudence n'a toutefois pas suivi la thèse de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines. L'arrêt en question de la Cour d'Appel du 9 mai 2001 a cependant reconnu à l'administration le droit de contrôler la qualification de l'acte lui présenté et d'établir une simulation par des présomptions graves, précises et concordantes. Afin d'éviter à l'avenir des procédures judiciaires entre les cessionnaires de parts sociales et l'administration sur la question de savoir s'il y a eu mutation immobilière ou non, les dispositions proposées entendent imposer les cessions de parts sociales de la catégorie visée.

Quant aux autres aliénations à titre onéreux de parts sociales, elles continueront à profiter de l'exonération des droits proportionnels conformément aux dispositions du No 4 de l'article 20 de la loi du 29 décembre 1971 susmentionnée.

En ce qui concerne les cessions à titre gratuit, elles donnent, comme par le passé, ouverture aux droits prévus pour les donations.

ANNEXES

**Tableaux comparatifs de la charge fiscale et du taux d'imposition moyen supporté
en 2000/2001/2002 par classes d'impôt**

personnes non mariées (classe d'impôt 1)

<i>revenu imp. ajusté</i>	<i>impôt dû en LUF</i>			<i>réduction en LUF</i>		<i>réduction en %</i>	
	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2002/2001</i>	<i>2002/2000</i>	<i>2002/2001</i>	<i>2002/2000</i>
400.000	12.400	1.400	535	865	11.865	61,8%	95,7%
500.000	30.100	16.220	9.337	6.883	20.763	42,4%	69,0%
600.000	50.880	33.720	20.949	12.771	29.931	37,9%	58,8%
700.000	74.300	54.400	35.758	18.642	38.542	34,3%	51,9%
800.000	100.940	77.700	53.382	24.318	47.558	31,3%	47,1%
900.000	130.200	104.160	74.197	29.963	56.003	28,8%	43,0%
1.000.000	162.580	133.320	97.834	35.486	64.746	26,6%	39,8%
1.100.000	197.700	165.500	124.655	40.845	73.045	24,7%	36,9%
1.200.000	235.800	200.520	154.305	46.215	81.495	23,0%	34,6%
1.300.000	276.780	238.420	187.133	51.287	89.647	21,5%	32,4%
1.400.000	320.380	279.300	222.795	56.505	97.585	20,2%	30,5%
1.500.000	364.380	321.300	260.795	60.505	103.585	18,8%	28,4%
1.600.000	408.380	363.300	298.795	64.505	109.585	17,8%	26,8%
1.700.000	425.380	405.300	336.795	68.505	115.585	16,9%	25,6%
1.800.000	496.380	447.300	374.795	72.505	121.585	16,2%	24,5%
1.900.000	540.380	489.300	442.795	76.505	127.585	15,6%	23,6%
2.000.000	584.380	531.300	450.795	80.505	133.585	15,2%	22,9%
2.500.000	804.380	741.300	640.795	100.505	163.585	13,6%	20,3%
3.000.000	1.031.580	951.300	830.795	120.505	200.785	12,7%	19,5%

Personnes veuves et personnes non mariées âgées de 65 (classe d'impôt 1a)

revenu imp. ajusté	impôt dû en LUF			réduction en LUF		réduction en %	
	2000	2001	2002	2002/2001	2002/2000	2002/2001	2002/2000
500.000							
600.000	4.500				4.500		100,0%
700.000	24.540				24.540		100,0%
800.000	49.780	4.200	1.605	2.595	48.175	61,8%	96,8%
900.000	79.500	28.260	16.413	11.847	63.087	41,9%	79,4%
1.000.000	113.700	58.800	37.897	20.903	75.803	35,5%	66,7%
1.100.000	152.480	95.820	66.139	29.681	86.341	31,0%	56,6%
1.200.000	195.900	137.760	101.170	36.590	94.730	26,6%	48,4%
1.300.000	241.756	179.760	139.170	40.590	102.586	22,6%	42,4%
1.400.000	287.756	221.760	177.170	44.590	110.586	20,1%	38,4%
1.500.000	333.756	263.760	215.170	48.590	118.586	18,4%	35,5%
1.600.000	379.756	305.760	253.170	52.590	126.586	17,2%	33,3%
1.700.000	425.756	347.760	291.170	56.590	134.586	16,3%	31,6%
1.800.000	471.756	389.760	329.170	60.590	142.586	15,5%	30,2%
1.900.000	517.756	431.760	367.170	64.590	150.586	15,0%	29,1%
2.000.000	563.756	473.760	405.170	68.590	158.586	14,5%	28,1%
2.500.000	793.756	683.760	595.170	88.590	198.586	13,0%	25,0%
3.000.000	1.023.756	893.760	785.170	108.590	238.586	12,1%	23,3%

Personnes monoparentales avec un enfant dans le ménage (classe d'impôt 1a.1)

revenu imp. ajusté	impôt dû en LUF			réduction en LUF		réduction en %	
	2000	2001	2002	2002/2001	2002/2000	2002/2001	2002/2000
700.000							
800.000	13.780				13.780		100,0%
900.000	43.500				43.500		100,0%
1.000.000	77.700	22.800	1.591	21.209	76.109	93,0%	98,0%
1.100.000	116.480	59.820	29.833	29.987	86.647	50,1%	74,4%
1.200.000	159.900	101.760	64.864	36.896	95.036	36,3%	59,4%
1.300.000	205.756	143.760	102.864	40.896	102.892	28,4%	50,0%
1.400.000	251.756	185.760	140.864	44.896	110.892	24,2%	44,0%
1.500.000	297.756	227.760	178.864	48.896	118.892	21,5%	39,9%
1.600.000	343.756	269.760	216.864	52.896	126.892	19,6%	36,9%
1.700.000	389.756	311.760	254.864	56.896	134.892	18,2%	34,6%
1.800.000	435.756	353.760	292.864	60.896	142.892	17,2%	32,8%
1.900.000	481.756	395.760	330.864	64.896	150.892	16,4%	31,3%
2.000.000	527.756	437.760	368.864	68.896	158.892	15,7%	30,1%
2.500.000	757.756	647.760	558.864	88.896	198.892	13,7%	26,2%
3.000.000	987.756	857.760	748.864	108.896	238.892	12,7%	24,2%

Personnes monoparentales avec deux enfants dans le ménage (classe d'impôt 1a.2)

<i>revenu imp. ajusté</i>	<i>impôt dû en LUF</i>			<i>réduction en LUF</i>		<i>réduction en %</i>	
	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2002/2001</i>	<i>2002/2000</i>	<i>2002/2001</i>	<i>2002/2000</i>
800.000							
900.000	7.500				7.500		100,0%
1.000.000	41.700				41.700		100,0%
1.100.000	80.480	23.820		23.820	80.480	100,0%	100,0%
1.200.000	123.900	65.760	28.558	37.202	95.342	56,6%	77,0%
1.300.000	169.756	107.760	66.558	41.202	103.198	38,2%	60,8%
1.400.000	215.756	149.760	104.558	45.202	111.198	30,2%	51,5%
1.500.000	261.756	191.760	142.558	49.202	119.198	25,7%	45,5%
1.600.000	307.756	233.760	180.558	53.202	127.198	22,8%	41,3%
1.700.000	353.756	275.760	218.558	57.202	135.198	20,7%	38,2%
1.800.000	399.756	317.760	256.558	61.202	143.198	19,3%	35,8%
1.900.000	445.756	359.760	294.558	65.202	151.198	18,1%	33,9%
2.000.000	491.756	401.760	332.558	69.202	159.198	17,2%	32,4%
2.500.000	721.756	611.760	522.558	89.202	199.198	14,6%	27,6%
3.000.000	951.756	821.760	712.558	109.202	239.198	13,3%	25,1%

Personnes mariées sans enfant (classe d'impôt 2)

<i>revenu imp. ajusté</i>	<i>impôt dû en LUF</i>			<i>réduction en LUF</i>		<i>réduction en %</i>	
	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2002/2001</i>	<i>2002/2000</i>	<i>2002/2001</i>	<i>2002/2000</i>
500.000							
600.000	3.600				3.600		100,0%
700.000	9.600				9.600		100,0%
800.000	24.800	2.800	1.070	1.730	23.730	61,8%	95,7%
900.000	41.880	16.800	9.070	7.730	32.810	46,0%	78,3%
1.000.000	60.200	32.440	18.675	13.765	41.525	42,4%	69,0%
1.100.000	80.200	49.320	29.617	19.703	50.583	39,9%	63,1%
1.200.000	101.760	67.440	41.897	25.543	59.863	37,9%	58,8%
1.300.000	124.560	87.440	55.897	31.543	68.663	36,1%	55,1%
1.400.000	148.600	108.800	71.515	37.285	77.085	34,3%	51,9%
1.500.000	174.600	131.400	88.470	42.930	86.130	32,7%	49,3%
1.600.000	201.880	155.400	106.763	48.637	95.117	31,3%	47,1%
1.700.000	230.400	181.240	126.763	54.477	103.637	30,1%	45,0%
1.800.000	260.400	208.320	148.394	59.926	112.006	28,8%	43,0%
1.900.000	292.160	236.640	171.362	65.278	120.798	27,6%	41,3%
2.000.000	325.160	266.640	195.667	70.973	129.493	26,6%	39,8%
2.500.000	511.600	438.320	340.609	97.711	170.991	22,3%	33,4%
3.000.000	728.760	642.600	521.589	121.011	207.171	18,8%	28,4%

Personnes mariées avec un enfant (classe d'impôt 2.1)

<i>revenu imp. ajusté</i>	<i>impôt dû en LUF</i>			<i>réduction en LUF</i>		<i>réduction en %</i>	
	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2002/2001</i>	<i>2002/2000</i>	<i>2002/2001</i>	<i>2002/2000</i>
800.000							
900.000	5.880				5.880		100,0%
1.000.000	24.200				24.200		100,0%
1.100.000	44.200	13.320		13.320	44.200	100,0%	100,0%
1.200.000	65.760	31.440	5.591	25.849	60.169	82,2%	91,5%
1.300.000	88.560	51.440	19.591	31.849	68.969	61,9%	77,9%
1.400.000	112.600	72.800	35.209	37.591	77.391	51,6%	68,7%
1.500.000	138.600	95.400	52.164	43.236	86.436	45,3%	62,4%
1.600.000	165.880	119.400	70.457	48.943	95.423	41,0%	57,5%
1.700.000	194.400	145.240	90.457	54.783	103.943	37,7%	53,5%
1.800.000	224.400	172.320	112.088	60.232	112.312	35,0%	50,0%
1.900.000	256.160	200.640	135.056	65.584	121.104	32,7%	47,3%
2.000.000	289.160	230.640	159.361	71.279	129.799	30,9%	44,9%
2.500.000	475.600	402.320	304.303	98.017	171.297	24,4%	36,0%
3.000.000	692.760	606.600	485.283	121.317	207.477	20,0%	29,9%

Personnes mariées avec deux enfants (classe d'impôt 2.2)

<i>revenu imp. ajusté</i>	<i>impôt dû en LUF</i>			<i>réduction en LUF</i>		<i>réduction en %</i>	
	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2002/2001</i>	<i>2002/2000</i>	<i>2002/2001</i>	<i>2002/2000</i>
1.000.000							
1.100.000	8.200				8.200		100,0%
1.200.000	29.760				29.760		100,0%
1.300.000	52.560	15.440		15.440	52.560	100,0%	100,0%
1.400.000	76.600	36.800		36.800	73.600	100,0%	100,0%
1.500.000	102.600	59.400	15.858	43.542	86.742	73,3%	84,5%
1.600.000	129.880	83.400	34.151	49.249	95.729	59,1%	73,7%
1.700.000	158.400	109.240	54.151	55.089	104.249	50,4%	65,8%
1.800.000	188.400	136.320	75.782	60.538	112.618	44,4%	59,8%
1.900.000	220.160	164.640	98.750	65.890	121.410	40,0%	55,1%
2.000.000	253.160	194.640	123.055	71.585	130.105	36,8%	51,4%
2.500.000	439.600	366.320	267.997	98.323	171.603	26,8%	39,0%
3.000.000	656.760	570.600	448.977	121.623	207.783	21,3%	31,6%

Taux moyen de l'impôt dû par revenu imposable ajusté

revenu imposable ajusté	classe 1		classe 2		classe 2.1		classe 2.2		classe 1a		classe 1a.1		classe 1a.2	
	2000	2002	2000	2002	2000	2002	2000	2002	2000	2002	2000	2002	2000	2002
400.000	3,1%	0,1%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
500.000	6,0%	1,9%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
600.000	8,5%	3,5%	0,6%	0%	0%	0%	0%	0%	0,8%	0%	0%	0%	0%	0%
700.000	10,6%	5,1%	1,4%	0%	0%	0%	0%	0%	3,5%	0%	0%	0%	0%	0%
800.000	12,6%	6,7%	3,1%	0,1%	0%	0%	0%	0%	6,2%	0,2%	1,7%	0%	0%	0%
900.000	14,5%	8,2%	4,7%	1,0%	0,7%	0%	0%	0%	8,8%	1,8%	4,8%	0%	0,8%	0%
1.000.000	16,3%	9,8%	6,0%	1,9%	2,4%	0%	0%	0%	11,4%	3,8%	7,8%	0,2%	4,2%	0%
1.100.000	18,0%	11,3%	7,3%	2,7%	4,0%	0%	0%	0%	13,9%	6,0%	10,6%	2,7%	7,3%	0%
1.200.000	19,7%	12,9%	8,5%	3,5%	5,5%	0,5%	2,5%	0%	16,3%	8,4%	13,3%	5,4%	10,3%	2,4%
1.300.000	21,3%	14,4%	9,6%	4,3%	6,8%	1,5%	4,0%	0%	18,6%	10,7%	15,8%	7,9%	13,1%	5,2%
1.400.000	22,9%	15,9%	10,6%	5,1%	8,0%	2,5%	5,5%	0%	20,6%	12,7%	18,0%	10,1%	15,4%	7,5%
1.500.000	24,3%	17,4%	11,6%	5,9%	9,2%	3,5%	6,8%	1,1%	22,3%	14,3%	19,9%	11,9%	17,5%	9,5%
1.600.000	25,2%	18,7%	12,6%	6,7%	10,4%	4,4%	8,1%	2,2%	23,7%	15,8%	21,5%	13,6%	19,2%	11,3%
1.700.000	26,6%	19,8%	13,6%	7,5%	11,4%	5,3%	9,3%	3,2%	25,0%	17,1%	22,9%	15,0%	20,8%	12,9%
1.800.000	27,6%	20,8%	14,5%	8,2%	12,5%	6,2%	10,5%	4,2%	26,2%	18,3%	24,2%	16,3%	22,2%	14,3%
1.900.000	28,4%	21,7%	15,4%	9,0%	13,5%	7,1%	11,6%	5,2%	27,3%	19,3%	25,4%	17,4%	23,5%	15,5%
2.000.000	29,2%	22,5%	16,3%	9,8%	14,5%	8,0%	12,7%	6,2%	28,2%	20,3%	26,4%	18,5%	24,6%	16,7%
2.250.000	30,9%	24,3%	18,4%	11,7%	16,8%	10,1%	15,2%	8,5%	30,2%	22,2%	28,6%	20,6%	27,0%	19,0%
2.500.000	32,2%	25,6%	20,5%	13,6%	19,0%	12,2%	17,6%	10,7%	31,8%	23,8%	30,3%	22,4%	28,9%	20,9%
2.750.000	33,2%	26,8%	22,3%	15,5%	21,0%	14,2%	19,7%	12,9%	32,9%	25,1%	31,6%	23,8%	30,3%	22,5%
3.000.000	34,4%	27,7%	24,3%	17,4%	23,1%	16,2%	21,9%	15,0%	34,1%	26,2%	32,9%	25,0%	31,7%	23,8%
3.500.000	36,0%	29,2%	27,1%	20,3%	26,1%	19,3%	25,1%	18,3%	35,8%	27,9%	34,8%	26,8%	33,8%	25,8%
4.000.000	37,3%	30,3%	29,2%	22,5%	28,3%	21,6%	27,4%	20,7%	37,1%	29,1%	36,2%	28,2%	35,3%	27,3%
4.500.000	38,3%	31,1%	30,9%	24,3%	30,1%	23,5%	29,3%	22,7%	38,1%	30,1%	37,3%	29,3%	36,5%	28,5%
5.000.000	39,0%	31,8%	32,2%	25,6%	31,5%	24,9%	30,7%	24,2%	38,9%	30,9%	38,2%	30,2%	37,4%	29,5%

*

DEUXIEME PARTIE:

LA FISCALITE DES ENTREPRISES

1. L'imposition du revenu

1.1. *Le champ d'application*

Il y a lieu de relever que l'impôt sur le revenu des personnes physiques – de même que l'impôt sur la fortune des personnes physiques – ne s'applique pas seulement aux ménages, mais porte également sur bon nombre d'entreprises, à savoir celles qui revêtent le statut d'entreprises individuelles ou d'entreprises collectives, dont notamment les sociétés de personnes.

La réforme projetée du tarif des personnes physiques aura donc une répercussion directe sur la charge fiscale de nombreuses petites entreprises, qui verront une amélioration immédiate de leur rentabilité.

Les modifications et adaptations proposées à apporter à la fiscalité des entreprises rentrent parfaitement dans le cadre des orientations de la politique fiscale du Gouvernement ayant comme objectif de consolider et de renforcer la compétitivité des entreprises luxembourgeoises. Ces mesures auront non seulement un effet stimulant sur le développement d'activités existantes, mais encore sur le choix et la planification des investisseurs internationaux en vue de localiser des activités nouvelles au Luxembourg. Ainsi, la tendance concernant l'implantation de sièges sociaux et de main-d'œuvre qualifiée au Luxembourg sera incontestablement soutenue et consolidée.

D'une manière générale, il importe de signaler qu'il est procédé à des allègements fiscaux réels, puisque les baisses en matière de taux ne sont pas compensées par un élargissement de la base imposable. Sous cet aspect, le Gouvernement entend poursuivre sa politique fiscale ayant comme objectif d'offrir à notre économie nationale un cadre fiscal qui se compare favorablement à celui de nos pays concurrents. La réforme s'inscrit dans la stratégie de politique économique visant à consolider, voire à renforcer la base de production et d'emploi du pays, et partant la croissance de l'économie luxembourgeoise.

La structure des réflexions ci-après tient compte du regroupement traditionnel entre impôts portant sur le revenu et impôts frappant le capital.

1.2. *La détermination du bénéfice imposable*

1.2.1. *La transparence fiscale des entreprises collectives commerciales*

En matière fiscale, la société en nom collectif, la société en commandite simple et la société civile n'ont pas de personnalité juridique distincte de celle de leurs associés. Les sociétés de l'espèce sont dotées de la transparence fiscale en vertu de l'article 175 L.I.R. Elles ne constituent pas des sujets fiscaux autonomes et ne sont pas sujettes à l'impôt sur le revenu des collectivités; par contre, leurs associés sont soumis personnellement à l'impôt sur le revenu pour leurs parts respectives dans le revenu net de la société.

L'objectif de la modification de l'article 175 L.I.R. est de consacrer de manière formelle le principe de la transparence fiscale respectivement du groupement d'intérêt économique et du groupement européen d'intérêt économique. A l'instar des trois types de sociétés énumérés actuellement – nommément la société en nom collectif, la société en commandite simple et la société civile –, les deux groupements n'ont pas une individualité propre et ne sont pas passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt sur la fortune.

En tant qu'entreprises collectives, les deux groupements sont désormais insérés dans la catégorie des sociétés de personnes auxquelles ils sont assimilés sur la base respectivement de la loi du 25 mars 1991 sur les groupements d'intérêt économique et de la loi du 25 mars 1991 portant diverses mesures d'application du règlement CEE No 2137/85 du conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique.

En outre, le libellé de l'article 175 L.I.R. prévoit que cet article complète la loi d'adaptation fiscale par un paragraphe 11bis consacrant le principe de la transparence fiscale à l'égard des types de sociétés y mentionnés, à savoir les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés

civiles. Vu la corrélation étroite entre l'article 175 L.I.R. et le paragraphe 11bis de la loi d'adaptation fiscale, celui-ci est adapté en conséquence par l'ajout des groupements d'intérêt économique.

Dans le même ordre d'idées, le cercle des entreprises commerciales collectives figurant à l'article 14 L.I.R. est complété et actualisé par l'insertion de ces groupements. Il en est de même à l'endroit du paragraphe 2 de la loi concernant l'impôt commercial communal et des paragraphes 56 et 67 de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs.

A part ces deux dernières modifications de pure forme, il est remarqué que le fait d'interposer une entreprise fiscalement transparente entre deux sociétés de capitaux ne causera plus de préjudice à l'application du régime des sociétés mère et filiales pour cause de détention indirecte d'une participation à travers d'un organisme transparent. A ce sujet, il est renvoyé au remaniement projeté du régime des sociétés mère et filiales.

1.2.2. *La détermination de la nature du revenu*

Alors que la détermination de la catégorie du revenu réalisé par une entreprise collective ne pose, en principe, pas trop de problèmes, il s'est avéré que tel n'est pas le cas en présence de certaines structures de sociétés de personnes, dès lors que la responsabilité illimitée et indéfinie repose sur un ou plusieurs associés ayant le statut d'une société de capitaux.

Actuellement, la pratique administrative se réfère toujours à la jurisprudence allemande en la matière, connue sous le terme de „Geprägerechtsprechung“ (théorie de l'empreinte), et ceci malgré l'abandon de cette jurisprudence en Allemagne. Il paraît donc utile de donner un cadre légal à la pratique administrative et à la théorie de l'empreinte qu'exerce une société de capitaux sur une société de personnes, dont elle est associée responsable. Il est renvoyé au commentaire de l'article 14 L.I.R.

1.2.3. *Les dépenses d'exploitation*

La notion de dépenses d'exploitation est définie par l'article 45 L.I.R. A titre complémentaire, l'article 46 L.I.R. énumère certaines dépenses qui, quoique non visées par la définition générale de l'article 45 L.I.R., sont néanmoins considérées comme dépenses d'exploitation déductibles.

L'abrogation proposée de l'impôt spécial sur les tantièmes entraîne que sa déductibilité, prévue à l'article 46 L.I.R., devient caduque. Dans ce contexte, il est renvoyé à l'article 152 L.I.R.

D'autres modifications sont liées à la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension. Un premier changement apporte des précisions au niveau de la terminologie. Ainsi, il est jugé que – dans le contexte des dépenses d'exploitation – les notions d'„assurance“ et de „couvrir“ sont plus appropriées que celles de „réassurance“ et de „réassurer“ actuellement retenues, qui peuvent induire en erreur. Le deuxième changement vise à délimiter et définir d'une manière plus complète les impôts déductibles dans le cadre d'un régime complémentaire de pension, en tenant compte de deux cas supplémentaires prévus par la loi précitée.

Dans le cadre du remaniement de la loi concernant l'impôt commercial communal, à laquelle il est renvoyé, le projet de loi entend éliminer la nature déductible de l'impôt commercial communal dans le chef des collectivités. Actuellement, cet impôt constitue une dépense d'exploitation déductible et diminue de ce fait sa propre base de calcul. La non-déduction est réalisée par la modification de l'article 168, numéro 2 L.I.R.

1.2.4. *Le emploi des plus-values*

La disposition de l'article 54 L.I.R. offre aux entreprises l'option de reporter les plus-values sur certaines immobilisations, réalisées en cours d'exploitation, sur un bien acquis en emploi du prix de cession. Ainsi, il est fait exception au principe que les plus-values dégagées sur les biens de l'actif sont à affecter au résultat de l'exercice de leur réalisation.

Les immobilisations éligibles, dont la plus-value est transférable, sont les bâtiments et les éléments de l'actif non amortissables, notamment les terrains et les participations, dès lors que ces biens font partie de l'actif net investi depuis au moins cinq ans.

Les modifications envisagées de l'article 54 L.I.R. prévoient une simplification de la procédure administrative. A l'heure actuelle, une entreprise doit solliciter un certificat ministériel, en motivant les

raisons économiques „valables“, lorsque respectivement le bien aliéné et le bien de remplacement sont des participations dans des sociétés de capitaux. Cette mesure étant administrativement lourde, il est proposé de supprimer la condition d'agrément ministériel.

Dans le même ordre d'idées, le remplacement anticipé – réservé aux immeubles – est subordonné à un avis favorable de la part du Directeur de l'Administration des contributions directes ou de son délégué, auxquels la loi confère le droit de déterminer les conditions à respecter par l'entreprise. Afin de conférer la transparence indispensable à cette mesure et d'en garantir une application équitable et cohérente à tous les remplacements anticipés, le législateur ne peut s'empêcher de fixer des critères objectifs. A cette fin, la condition de l'avis favorable est abrogée et il est proposé de délimiter sans équivoque le cercle des immeubles éligibles par une disposition explicite.

Une dernière adaptation de l'article 54 L.I.R. est à placer dans le cadre du toilettage en relation avec la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents. En effet, il s'est avéré en pratique que la transposition en droit interne de la directive sous rubrique présente quelques insuffisances. Etant donné que le projet de loi aspire à une refonte globale et à une codification cohérente du régime fiscal inhérent aux opérations de restructuration de toute nature, il est prévu que les dispositions actuellement insérées dans l'article 54 L.I.R., ayant trait à l'échange d'actions et à la durée de détention des titres donnés en échange, sont transférées en substance à l'article 22bis L.I.R. nouvellement créé.

1.2.5. *Les atténuations des double et multiple impositions économiques*

1.2.5.1. Le régime des sociétés mère et filiales

En matière d'imposition des collectivités, le Luxembourg applique le système dit „classique“. D'après cette conception, les revenus réalisés par les organismes à caractère collectif soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités, sont imposés une première fois dans le chef de ces organismes et, s'ils sont distribués, l'impôt une fois décompté, ces mêmes revenus sont imposés une deuxième fois dans le chef du bénéficiaire de ces distributions. Dans ce système, l'article 166 L.I.R. revêt une fonction importante afin de garantir à l'investisseur final une rentabilité normale de sa mise. En effet, il permet sous certaines conditions d'éviter une multiple imposition du même revenu, si celui-ci, avant de tomber dans l'escarcelle de l'investisseur final, doit transiter par un ou plusieurs autres organismes à caractère collectif soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités.

Ainsi, les sociétés de capitaux, en pratique les seules concernées, peuvent toucher en vertu du régime des sociétés mère et filiales prévu à l'article 166 L.I.R. en exonération d'impôt des distributions de bénéfices provenant de participations dites qualifiées. Les distributions résultant de participations détenues dans des sociétés partiellement ou totalement exemptes d'impôt ne sont pas visées par cette mesure. Or, l'évolution de l'environnement fiscal rend nécessaire quelques adaptations et modifications de ce régime:

1. élargissement du champ d'application de l'article 166 L.I.R. aux participations détenues indirectement à travers des organismes fiscalement transparents.

Au demeurant, une participation détenue par une société de capitaux par l'intermédiaire d'une société de personnes n'est pas éligible pour l'application du régime sociétés mère et filiales, parce qu'il s'agit en l'occurrence d'une participation indirecte. Or, une application stricte du principe de la transparence fiscale qui caractérise les sociétés de personnes, milite en faveur d'une extension du régime sociétés mère et filiales aux participations détenues dans une société de capitaux par le biais d'une société de personnes. Le législateur allemand a d'ailleurs emprunté la même voie, récemment lors de l'abandon du système dit „Anrechnungsverfahren“ au profit du régime d'exonération des sociétés mère et filiales.

Il paraît donc utile d'adapter l'article 166 L.I.R. en conséquence. L'article 147 L.I.R., ainsi que le paragraphe 60 de la loi d'évaluation des biens et valeurs, sont modifiés dans le même sens;

2. assouplissement du traitement fiscal du dividende avant acquisition („pre-acquisition dividends“).

Lorsqu'une société mère luxembourgeoise a fait l'acquisition d'une société disposant de réserves importantes, et qu'elle entend, par exemple, réduire le poids de la dette contractée en vue de cette acquisition, elle se fait payer par sa nouvelle filiale un dividende, paiement qui, le cas échéant,

implique une dépréciation de sa participation. En vertu de la législation actuelle, l'exonération du dividende est refusée à hauteur de la dépréciation effectuée. Or, au cours des années qui suivent, en supposant que la filiale reste bénéficiaire et accumule à nouveau des réserves, la participation doit être réévaluée en vertu de l'article 23, alinéa 5 L.I.R. jusqu'à concurrence du prix d'acquisition historique. Actuellement, cette réévaluation ne peut pas bénéficier d'une exonération ou d'un report d'imposition, mais déclenche inévitablement une charge d'impôt dans le chef de la société mère.

Le présent projet de loi entend remédier à cette rigueur en s'inspirant dans une certaine mesure des solutions néerlandaise et allemande en la matière;

3. précision à apporter au caractère de non-déductibilité de certaines dépenses.

Dans ce contexte, il s'avère indiqué d'insérer des précisions quant à la non-déductibilité respectivement des dépenses en relation directe avec un dividende exonéré et de la moins-value consécutive à un produit du partage ou à un dividende exonéré. Actuellement, ces restrictions sont couvertes par l'article 45 L.I.R. pour les distributions courantes et par l'article 166 L.I.R. pour les produits du partage. Dans une optique de transparence, il est proposé de réunir ces dispositions au sein du seul article 166 L.I.R.;

4. réglementation des distributions de dividendes générés par une participation requalifiée.

Il s'agit en l'occurrence de la mise en place d'une mesure antiabus interdisant qu'une participation non qualifiée soit remplacée en neutralité fiscale, dans le cadre de l'introduction du nouvel article 22bis L.I.R., par une participation éligible pour l'application de l'article 166 L.I.R. Ainsi, les distributions de dividendes générés par une participation requalifiée sont exclues de l'exonération et continuent à être soumises au même traitement fiscal que les distributions de dividendes émanant de la participation donnée en échange. Toutefois, il est proposé de limiter l'incidence de cette disposition antiabus aux distributions effectuées jusqu'à la fin de la cinquième année d'imposition suivant celle de l'échange, délai qui est à rapprocher de celui des articles 54 et 100 L.I.R.

Une autre mesure d'atténuation de la double imposition économique est prévue par le numéro 15a de l'article 115 L.I.R. dans la mesure où une entreprise ne peut pas se prévaloir du régime sociétés mère et filiales. Cette atténuation consiste dans l'exonération à raison de 50% des dividendes alloués par une société de capitaux pleinement imposable. Dans ce contexte, il est renvoyé à l'article 148 L.I.R., qui propose une adaptation vers le bas du taux de retenue à la source à appliquer aux revenus indigènes de capitaux mobiliers.

En matière d'imposition des plus-values dégagées par la cession d'une participation importante, les critères d'exonération sont largement assouplis par le règlement grand-ducal du 24 décembre 1990 portant exécution de l'actuel article 166 L.I.R.

A cette fin, un projet de règlement grand-ducal va assouplir le régime d'exonération des plus-values de titres sur plusieurs points, notamment:

- alignement de la notion de participation directe, dans le sens d'une détention par le biais d'une structure transparente du point de vue fiscal;
- réduction du seuil de participation de 25% à 10%;
- alignement de la période de détention à celle prévue en matière de distribution de dividendes. Ainsi, à propos de la cession de titres, il est dorénavant tenu compte également de la période de détention a posteriori pour toiser la condition de durée de détention minimale. Dorénavant, la condition de détention minimale est remplie pour autant que les titres appartiennent à une partie d'une participation qui, pendant une période d'au moins douze mois consécutifs englobant la date de la cession desdits titres, accuse un seuil minimal de 10% ou un prix d'acquisition de 6.000.000 euros;
- extension de l'exonération des plus-values de cession de titres aux établissements stables indigènes de sociétés non résidentes. Ainsi, le cercle des collectivités éligibles au bénéfice de l'exonération des plus-values de cession de titres se confond avec celui des collectivités admises au régime des sociétés mère et filiales en matière de distributions de dividendes;
- élargissement du périmètre des filiales éligibles. Seront dorénavant également admises au régime d'exonération, les sociétés d'Etats membres de l'Union européenne visées par la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990, notamment certaines sociétés d'Etats membres non constituées sous la forme juridique d'une société de capitaux, mais visées par la directive précitée.

1.2.5.2. L'intégration fiscale

Du point de vue économique, un groupe de sociétés forme une unité économique dominée par une société faîtière, quoique toutes les entités du groupe soient juridiquement indépendantes et assujetties individuellement à l'impôt. L'objectif du régime d'intégration fiscale est de supprimer les contraintes d'ordre fiscal susceptibles d'entraver la mise en place de groupes d'entreprises. Ainsi, ce régime optionnel permet la compensation des pertes avec des bénéfices dégagés par les sociétés admises dans le périmètre de l'intégration fiscale et assure ainsi la neutralité fiscale de la structure juridique du groupe.

Dans cette logique, le régime d'intégration fiscale prévu à l'article 164bis L.I.R. introduit la conception de l'imposition du bénéfice consolidé d'un groupe de sociétés. Cette disposition a été insérée dans la législation fiscale luxembourgeoise avec effet à compter de l'année d'imposition 1980. Suivant la législation actuellement en vigueur, le régime d'intégration fiscale est accordé, sur demande, au profit d'un groupe de sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables dans les conditions suivantes:

- la société dominante détient directement ou indirectement au moins 99% du capital social de sa ou de ses filiales;
- la ou les filiales sont incorporées dans la société mère du point de vue économique et de l'organisation.

Il est utile de rappeler que le critère de l'intégration économique est rempli lorsque la filiale est imbriquée dans la société mère à l'instar d'une division de celle-ci, alors que l'intégration organisationnelle existe lorsque la société dominante peut imposer sa volonté à la filiale.

Or, l'expérience a montré que ce mécanisme, mis en place pour permettre à une société de filialiser certaines de ses activités sans être pénalisée par un refus de la compensation de bénéfices avec des pertes réalisées au niveau des différentes sociétés du groupe, s'est avéré être trop rigide, surtout face aux contraintes dictées par une mobilité de l'économie toujours plus accrue.

Aussi est-il indiqué d'assouplir les conditions et critères pour l'octroi de ce régime en suivant les législations allemande et française, avec lesquelles notre intégration fiscale présente une certaine affinité.

En premier lieu, il est proposé d'abaisser à 95% le seuil de la participation financière requise par la société mère dans la société filiale. En effet, le taux actuellement fixé à 99% s'est avéré très sévère, surtout lorsqu'il est envisagé d'admettre à l'imposition d'un groupe de sociétés des sous-filiales de la société dominante ou, d'une façon générale, lorsqu'il s'agit de faire appel au cumul d'une participation directe avec une participation indirecte pour atteindre le seuil prescrit de 99%.

Une autre simplification du régime consiste dans la suppression des conditions d'intégration du point de vue économique et de l'organisation de la filiale dans la société mère.

Ces conditions ont prêté dans le passé souvent à discussion entre l'Administration des contributions directes et les entreprises, et ont eu notamment comme résultat de refuser à un groupe de sociétés le régime d'intégration fiscale, lorsque la société faîtière a comme seul objet la prise de participations, puisqu'en l'occurrence la condition de l'intégration au point de vue économique de la filiale n'est pas remplie en l'absence d'une activité économique au niveau de la société mère.

Cette condition présuppose, en effet, que la filiale soit appelée à compléter ou à promouvoir l'activité de la société mère. Dans ces cas, et dans bien d'autres, où des constructions fiscales parfois très complexes sont requises pour en aboutir au résultat recherché d'une intégration fiscale, on notera dorénavant une simplification appréciable.

Une autre modification vise l'extension du régime d'intégration fiscale au profit d'établissements stables indigènes de sociétés de capitaux non résidentes pleinement imposables.

Cette ouverture paraît indispensable suite à divers arrêts récents de la Cour de Justice des Communautés Européennes, dont notamment l'arrêt Saint-Gobain du 21 septembre 1999, qui voient dans l'exclusion d'un établissement stable indigène d'une société non résidente d'une faveur fiscale une infraction au principe de non-discrimination en matière de liberté d'établissement prévu à l'article 52 du traité CE (devenu, après modification, l'article 43 du traité CE).

Ce principe de non-discrimination se retrouve d'ailleurs, sous une forme analogue, à l'article 24 de la convention modèle de l'OCDE.

1.3. Les critères de la résidence fiscale

Depuis quelques années, l'Administration des contributions directes se trouve régulièrement confrontée au problème que des collectivités, ayant pour une large part des associés non résidents, prétendent avoir leur domicile fiscal au Luxembourg. Or, force est de constater qu'en réalité tel n'est régulièrement pas le cas, étant donné que l'activité commerciale continue à être exercée dans le pays de résidence des associés.

A la suite des instructions du bureau d'imposition compétent, ou sur la base d'une intervention des autorités fiscales étrangères, il y a souvent eu lieu de constater la présence d'une double résidence suivant les législations fiscales respectives.

Il est donc jugé utile de clarifier cet état de choses en insérant une disposition adéquate au sein des articles 159 et 160 L.I.R. traitant respectivement de l'obligation fiscale illimitée des collectivités résidentes et de l'obligation fiscale restreinte des collectivités non résidentes. Ainsi, il est proposé de déterminer le domicile fiscal sur la base des dispositions insérées à cet égard dans les conventions internationales conclues par le Luxembourg en vue d'éviter la double imposition.

1.4. Les restructurations d'entreprises

Depuis quelques années, l'économie luxembourgeoise, de même que les investisseurs locaux, sont impliqués dans une multiplication de regroupements d'entreprises, ceci dans le cadre d'une situation concurrentielle renforcée sur le plan mondial. Dans ce contexte d'un rapprochement international, le Luxembourg doit tenir compte de cette évolution et adapter continuellement son cadre fiscal des sociétés pouvant entrer dans une structure juridique internationale.

Le projet de loi apporte divers aménagements au régime fiscal des fusions, scissions et apports d'actifs de sociétés de capitaux, ainsi qu'à la situation fiscale de l'actionnaire emmêlé, quelques fois malgré lui, dans des restructurations d'entreprises et confronté à l'annonce d'une offre publique d'achat ou d'échange de titres.

Le projet de loi a comme objectif d'apporter une solution fiscale adéquate aux questions liées aux regroupements d'entreprises, d'une part, par l'insertion de dispositions additionnelles, d'autre part, par le réaménagement de dispositions existantes, et de mettre ainsi à la disposition de l'économie et de l'investisseur un ensemble cohérent de règles transparentes et adaptées à la nature de chaque opération, qu'elle soit de nature nationale ou transfrontalière.

En principe, les restructurations se répercutent du point de vue fiscal sur deux plans. D'une part, il y a lieu d'analyser les conséquences dans le chef respectivement des sociétés apporteurs et bénéficiaires, d'autre part, il ne faut pas négliger l'impact sur la situation fiscale de l'actionnaire.

Dans cette optique, il est proposé d'examiner successivement les deux niveaux.

1.4.1. Les restructurations au niveau des entreprises

Les aménagements et précisions proposés reposent essentiellement sur la constatation que, d'une part, certains cas de figure ne sont pas prévus par la loi et que, d'autre part, des dispositions actuellement en vigueur présentent soit des lacunes, soit des imprécisions, soit des interrogations par rapport à des textes communautaires.

Il est rappelé qu'en principe les fusions et opérations assimilées, tels les apports d'actifs et les scissions, entraînent pour les sociétés apporteurs la cession ou cessation d'entreprise et donnent lieu à une imposition immédiate des plus-values latentes.

Afin d'encourager les regroupements d'entreprises, le législateur a institué, sous certaines conditions, un régime de sursis d'imposition. Ce régime fiscal repose sur l'idée que les opérations de restructuration sous rubrique ne sont que des opérations intercalaires et que la société bénéficiaire continue la société apporteur.

La neutralité fiscale d'un regroupement est généralement admise quand la société bénéficiaire des apports reprend à son bilan les écritures comptables de la société apporteur, c'est-à-dire les valeurs d'origine, les amortissements, les provisions pour dépréciation, etc., et qu'elle continue de calculer les dotations aux amortissements à partir de la valeur d'origine qu'avaient les biens dans les écritures de la société apporteur.

Ces dispositions peuvent, sous certaines conditions, s'appliquer également aux opérations transfrontalières, même si l'harmonisation européenne des règles du droit des sociétés en matière de fusions n'est pas atteinte, ce qui constitue un obstacle à la réalisation de fusions transfrontalières. En matière fiscale, l'harmonisation européenne est opérée à travers la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échange d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents (ci-après „la directive“).

Les dispositions concernant le traitement fiscal des opérations nationales, notamment dans le cadre des articles 59, 170, 171 et 172 L.I.R., ont été complétées – avec effet au 1er janvier 1992 – par la transposition en droit national de la directive. Au niveau communautaire, cette directive facilite les restructurations entre entreprises d'Etats membres différents par l'harmonisation des régimes internes des Etats membres, en reportant l'imposition d'éventuelles plus-values latentes au moment d'une restructuration jusqu'à la date de leur réalisation effective.

Vu le nombre croissant de restructurations et vu la complexité et les variantes des opérations et leurs conséquences fiscales, il s'est avéré que les dispositions fiscales actuellement en vigueur ne tiennent plus compte de cette évolution et doivent être adaptées en conséquence. Le présent projet de loi propose de réaménager les textes légaux, afin qu'ils soient mieux adaptés à la nouvelle réalité économique et plus transparents dans leur exécution pratique.

Sur la base de ces considérations, le projet de loi entend modifier les articles 22, 54, 59, 170, 171 et 172 L.I.R. et introduire les nouveaux articles 22bis, 59bis, 170bis, 170ter et 172bis L.I.R. Afin d'assurer une meilleure lisibilité des textes et d'offrir une présentation structurée, les dispositions régissant les opérations internes et transfrontalières – quoique alignées le plus possible – sont dissociées par des articles différents.

L'article 59 L.I.R. traite des apports d'entreprise ou de partie autonome d'entreprise à une société de capitaux ou à une société coopérative moyennant attribution de titres de capital de cette société, et retient le principe qu'un tel apport déclenche l'imposition, dans le chef de l'apporteur, des plus-values latentes inhérentes à l'entreprise apportée. L'apporteur peut être soit une entreprise exploitée à titre individuel ou en commun, soit un organisme à caractère collectif. Quant aux bénéficiaires de l'apport, il est envisagé d'élargir leur cercle aux organismes à caractère collectif visés à l'article 159 L.I.R., ceci afin de tenir compte des réalités économiques. A remarquer qu'au niveau de l'imposition résultant de l'opération d'apport, il est indifférent que l'apporteur ou le bénéficiaire de l'apport soient résidents ou non résidents.

Cependant, l'article 59 L.I.R. actuellement en vigueur permet également d'effectuer l'apport en neutralité fiscale, sous réserve de certaines conditions. Il est proposé que dorénavant l'article 59 L.I.R. détermine ces conditions pour les seules opérations ne faisant intervenir que des entreprises résidentes, alors que les conditions en relation avec les apports communautaires sont transférées à l'article 59bis L.I.R. nouvellement introduit à cette fin. Les mesures de faveur de l'article 59 L.I.R. s'appliquent désormais aux cas où l'entreprise ou la partie autonome d'entreprise appartient soit à une personne physique résidente, soit à un associé résident d'une entreprise exploitée en commun, soit à une société de capitaux résidente, et où le bénéficiaire est une société de capitaux résidente pleinement imposable.

Les critères assurant la neutralité fiscale de l'apport restent inchangés. Ainsi, le bénéficiaire et l'apporteur doivent évaluer à la valeur comptable respectivement les biens transmis et les titres reçus en rémunération. L'article 59 L.I.R. apporte des précisions complémentaires qui arrêtent qu'en cas d'un apport fiscalement neutre, les biens apportés sont à afficher auprès du bénéficiaire avec la date d'acquisition initiale retenue par l'apporteur. Ni la valeur comptable à la date de l'apport, ni la date d'acquisition des biens apportés ne sont donc affectées par l'opération d'apport.

Quant aux titres attribués à l'apporteur en contrepartie de son apport, il est précisé que leur date d'acquisition correspond à la date de l'apport, indépendamment du fait que l'apport soit effectué en neutralité fiscale ou non.

L'introduction de l'article 59bis L.I.R. s'impose pour fixer les conditions au respect desquelles un apport communautaire reste sans incidence du point de vue fiscal, par référence aux mesures de faveur de l'article 59 L.I.R. A défaut de ces conditions, l'apport n'est pas neutre fiscalement et le principe de la découverte des plus-values latentes de l'article 59 L.I.R. s'applique.

L'article 59bis L.I.R. prévoit plusieurs cas de figure. Dans une première hypothèse, l'apporteur est une société de capitaux résidente pleinement imposable et le bénéficiaire une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg. Suite à cet apport, le bénéficiaire détient un

établissement stable indigène, de façon à ce que les plus-values latentes continuent à être imposables au Luxembourg.

Un deuxième cas de figure concerne l'apport d'un établissement stable, situé dans un autre Etat membre, par une société de capitaux résidente pleinement imposable à un bénéficiaire qui est une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg. Cependant, si l'établissement stable est situé dans un Etat membre avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention tendant à éviter les doubles impositions, l'article 59bis L.I.R. prévoit une restriction, basée sur l'article 10 de la directive.

Dans un souci de clarification, le projet de loi entend préciser que dans le chef de l'apporteur résident, la date d'acquisition des titres reçus en rémunération de l'apport correspond toujours à la date de l'apport, que l'apport soit réalisé à la valeur comptable, à la valeur d'exploitation ou bien à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation.

Un troisième cas de figure concerne l'apport – par une société résidente d'un Etat membre autre que le Luxembourg – d'un établissement stable situé dans un Etat membre à une société de capitaux résidente pleinement imposable. Le projet de loi donne au bénéficiaire la possibilité d'évaluer l'apport reçu soit à la valeur comptable, soit à une valeur comprise entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation. L'objectif de cette disposition permet à la société bénéficiaire de se conformer à la législation en vigueur soit dans l'Etat de résidence de la société apporteuse, soit dans l'Etat de situation de l'établissement stable, pour que l'apport puisse se faire en neutralité fiscale.

La notion de société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne est à déterminer par règlement grand-ducal.

En ce qui concerne les transformations, les fusions et les scissions de sociétés, le projet de loi opère un remaniement complet des textes de loi en vigueur. Actuellement, le régime fiscal de ces opérations est inséré dans l'article 170 L.I.R. et le règlement grand-ducal y relatif. L'article 170 L.I.R. aménage d'une manière générale le traitement fiscal d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dont l'actif social est transféré à une autre personne. Dans le chef de la société apporteuse, la transmission dégage, en principe, un bénéfice de liquidation imposable en vertu de l'article 169 L.I.R.

Cependant, l'article 170 L.I.R. actuel prévoit un régime de neutralité fiscale, lorsqu'une société de capitaux résidente transmet son actif social, notamment dans le cadre d'une transformation ou d'une fusion soit à une autre société de capitaux résidente pleinement imposable, soit à une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg.

De son côté, le règlement grand-ducal modifié du 3 décembre 1969, pris en exécution de l'article 170, alinéa 4 L.I.R., détermine les conditions assurant la neutralité fiscale à l'opération de scission, dans le cadre de laquelle une société de capitaux résidente peut transférer l'ensemble ou une partie de son actif social à une ou plusieurs autres sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables.

D'une part, le projet de loi envisage de regrouper dans un même article les fusions et les scissions internes pouvant se prévaloir du régime en question, et d'introduire deux articles nouveaux fixant les conditions de neutralité fiscale dans le cadre d'une fusion ou d'une scission transfrontalière. Le règlement grand-ducal précité est à abroger en conséquence.

A cette fin, l'article 170 L.I.R. actuel est remplacé par un nouveau texte qui, d'un côté, ne renferme plus de dispositions relatives aux opérations communautaires – celles-ci étant ancrées dans les articles 170bis et 170ter L.I.R. – et, d'un autre côté, intègre les conditions de neutralité fiscale relatives aux scissions internes.

Suite à ces modifications, le nouvel article 170 L.I.R. fixe – dans son premier alinéa – le principe de l'imposition des plus-values latentes dans le chef de la société transformée, absorbée ou scindée, et détermine dans ses alinéas 2 à 5 dans quelles conditions les opérations sous rubrique restent neutres du point de vue fiscal, lorsque des sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables sont impliquées.

La neutralité fiscale exige, entre autres, que le Luxembourg conserve le droit d'imposer les plus-values latentes inhérentes aux biens transmis lors de la réalisation ultérieure de ces biens, et que la date d'acquisition de ces biens soit identique à celle initialement alignée par la société apporteuse.

D'autre part, afin d'assurer un traitement cohérent, le projet de loi soumet les opérations internes et les opérations transfrontalières aux mêmes conditions. Dans cette optique, les opérations internes fiscalement neutres doivent se conformer aux prescriptions de la directive. A cet effet, la nouvelle version de l'article 170 L.I.R. prévoit que la transmission peut être réalisée en neutralité fiscale, même si les asso-

ciés sont rémunérés par une soulte en espèces, pourvu qu'elle ne dépasse pas 10% de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable des titres attribués par la société bénéficiaire aux associés de la société apporteuse. Aux termes de la législation actuellement en vigueur, la transmission n'est pas exonérée dans la mesure où les associés sont rémunérés moyennant paiement d'une soulte, même inférieure à 10%. Dans le même ordre d'idées, il n'est plus exigé que les titres attribués aux associés de la société apporteuse soient des titres spécialement créés à cette fin par la société bénéficiaire.

Quant aux fusions et aux scissions fiscalement neutres, le nouvel article 170bis L.I.R. traite les cas où la société apporteuse est une société de capitaux résidente pleinement imposable, alors que les sociétés bénéficiaires sont des sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg. Le nouvel article 170ter L.I.R., de son côté, règle les cas où l'apporteur est une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, et le bénéficiaire est une société de capitaux résidente pleinement imposable.

En ce qui concerne l'article 170bis L.I.R., il y a lieu de constater que les opérations transfrontalières sont, en principe, soumises aux mêmes conditions que les opérations internes afin de bénéficier de la neutralité fiscale. Ainsi, au terme d'une telle opération, la société bénéficiaire détient un établissement stable indigène au Luxembourg.

Conformément aux prescriptions de la directive, l'article 170bis L.I.R. s'applique aussi si l'opération de restructuration englobe un établissement stable situé dans un Etat membre et transféré à une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg. Par ailleurs, si cet établissement stable est situé dans un Etat membre avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention tendant à éviter les doubles impositions, une disposition spéciale, identique à celle renfermée à l'article 59bis L.I.R., destinée à sauvegarder les intérêts fiscaux luxembourgeois, devient applicable.

L'article 170bis L.I.R. renferme aussi la base habilitante permettant à un règlement grand-ducal de définir la notion de société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne.

L'article 170ter L.I.R. nouveau – hypothèse où le bénéficiaire d'une opération de fusion ou de scission est une société de capitaux résidente pleinement imposable et l'apporteur est une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg –, est aligné sur l'article 170bis L.I.R., mais laisse à la société bénéficiaire le choix d'évaluer l'apport reçu soit à la valeur comptable, soit à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation. Une disposition analogue se retrouve à l'article 59bis L.I.R. En effet, dans le cas de figure de l'article 170ter L.I.R., l'évaluation de la société bénéficiaire est essentiellement tributaire de la législation nationale de la société apporteuse et de l'Etat de situation de l'établissement stable.

A l'instar de l'article 170bis L.I.R., l'article 170ter L.I.R. dispose que le cercle des sociétés visées est à circonscrire par voie d'un règlement grand-ducal.

Le projet de loi modifie également l'actuel article 172 L.I.R. qui renferme, entre autres, des dispositions réglant le transfert d'un établissement stable indigène. En ce qui concerne les apports d'actifs, les fusions ou les scissions – au cours desquels un établissement stable indigène est transmis par une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg à une autre société résidente d'un Etat membre –, la directive prévoit un régime de faveur. Etant donné que l'article 172 L.I.R. actuellement en vigueur ne couvre que les fusions et les scissions, le texte de loi est modifié de façon à permettre le transfert en neutralité fiscale d'un établissement stable dans le cadre d'un apport d'actifs visé par la directive.

Toutefois, afin d'assurer un traitement fiscal cohérent, il est prévu d'aller au-delà du champ d'application de la directive sur deux points. D'un côté, le projet de loi propose d'appliquer à cette fin les dispositions de la directive non seulement à l'égard des apports d'actifs, fusions et scissions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, mais également à l'égard des opérations entre sociétés d'un même Etat membre. D'un autre côté, il permet d'évaluer l'établissement stable à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, en s'alignant ainsi aux règles régissant les opérations indigènes analogues.

Les modifications apportées à l'actuel article 159 L.I.R. appellent des précisions supplémentaires quant à l'application de l'alinéa 1er de l'article 172 L.I.R. En effet, puisqu'il est dorénavant possible qu'une société résidente devienne non résidente du point de vue fiscal – tout en conservant son siège social ou son principal établissement au Luxembourg –, le nouvel alinéa 1er de l'article 172 L.I.R. prévoit que si une société résidente devient non résidente du fait du transfert de son siège social ou de

son principal établissement à l'étranger, le changement de résidence est assimilé à la liquidation de la société.

Dans un but de clarification, le projet de loi précise aussi que le changement de résidence d'une société de capitaux ou coopérative résidente n'est pas assimilé à la liquidation de la société si les biens de l'actif net restent attachés à un établissement stable indigène et sont évalués à la valeur comptable.

En outre, l'article 172 L.I.R. nouveau permet que la transformation d'une société de capitaux non résidente en une autre société de capitaux non résidente reste sans incidence fiscale sur un établissement stable indigène de la société transformée.

L'article 172 L.I.R. instaure la base légale permettant à un règlement grand-ducal de définir la notion de société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne.

En ce qui concerne les apports d'actifs, les fusions et les scissions fiscalement neutres, le présent projet de loi insère dans les textes de loi des articles 59, 59bis, 170, 170ter et 172 L.I.R. une disposition précisant que les biens transmis dans le cadre d'une de ces opérations sont réputés acquis par le bénéficiaire à la date où ils avaient été acquis par l'apporteur. Cette prescription, qui consacre par ailleurs la pratique administrative en la matière, est surtout importante lors de la détermination du délai de détention d'un bien dans le cadre de l'application des articles 54 et 166 L.I.R. Elle s'applique également dans le cadre d'une transformation fiscalement neutre d'une société de capitaux en une autre société de capitaux.

La restructuration de l'article 170 L.I.R. entraîne aussi une modification de l'actuel article 171 L.I.R. En effet, sous la législation actuellement en vigueur, l'article 171 L.I.R. règle le traitement fiscal d'une participation détenue par la société bénéficiaire dans la société apporteuse, dans les cas où l'actif social d'une société de capitaux est transmis en bloc, dans le cadre d'une transmission n'ayant pas conduit à la découverte totale des plus-values inhérentes aux biens transférés, à une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne. Par contre, lorsque dans le cadre d'une scission interne, l'ensemble ou une partie de l'actif social d'une société est transmis dans le cadre d'une opération analogue à une ou plusieurs autres sociétés, c'est le règlement grand-ducal modifié du 3 décembre 1969 portant exécution de l'article 170, alinéa 4 L.I.R. qui règle le traitement fiscal d'une participation détenue par la société bénéficiaire dans la société apporteuse.

Dorénavant, l'article 171 L.I.R. règle globalement le traitement fiscal d'une participation détenue par la société bénéficiaire dans la société apporteuse, que la société bénéficiaire reçoit l'ensemble ou uniquement une partie de l'actif social d'une société d'un Etat membre, dans le cadre d'une transmission n'ayant pas conduit à la mise à découvert des plus-values intégrales inhérentes aux biens transférés.

En plus, il est prévu d'exonérer le produit du partage réalisé au cours d'une des opérations susvisées, si la participation de la société bénéficiaire détenue dans la société apporteuse dépasse 25%. Cet amendement est nécessaire, afin d'adapter la législation interne aux exigences de la directive.

Du point de vue fiscal, la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux est à considérer, en principe, comme dissolution de la société à transformer, suivie du transfert du patrimoine de la société dissoute à la société nouvelle. Au cas, où la société dissoute a droit à un éventuel report de pertes ou à un report de bonifications d'impôt, ce droit s'éteint avec la dissolution de la société.

Par contre, du point de vue économique, la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux ne devrait, en principe, entraîner aucune incidence fiscale. Par ailleurs, conformément à la loi sur les sociétés commerciales, la transformation ne donne pas lieu à une personnalité juridique distincte.

Sur la base de ces considérations, l'Administration des contributions directes accorde actuellement les reports de pertes et de bonifications d'impôt de la société dissoute à la société résultant de la transformation.

Afin de consacrer par un texte de loi l'interprétation téléologique de l'Administration des contributions directes, le projet de loi instaure un nouvel article 172bis L.I.R., qui règle le sort d'un éventuel report de pertes ou report de bonifications d'impôt dans le cadre d'une transformation fiscalement neutre d'une société de capitaux en une autre société de capitaux.

1.4.2. *Les restructurations au niveau des associés*

Au niveau des associés, les différentes opérations de restructuration ne restent pas sans incidence. Par référence à la directive, le projet de loi conduit à une refonte complète des articles traitant de l'échange

de titres. Dans un souci de transparence, il est envisagé de traiter de manière générale dans un même texte de loi les opérations d'échange fiscalement neutres. Par ailleurs, il est projeté de régler de manière uniforme l'échange d'actions, que les titres appartiennent à la fortune privée ou à la fortune d'exploitation de l'associé.

En ce qui concerne les titres appartenant à la fortune d'exploitation d'une personne physique, d'une entreprise commerciale collective ou d'un organisme à caractère collectif, l'alinéa 5 de l'article 22 L.I.R., ainsi que l'article 54 L.I.R. déterminent à l'heure actuelle les conditions dans lesquelles l'échange peut être réalisé en neutralité fiscale.

Or, il s'est avéré que la disposition de l'actuel alinéa 5 de l'article 22 L.I.R. manque de précision et a suscité dans le passé des problèmes d'interprétation, notamment en relation avec la date et le prix d'acquisition des titres reçus en échange, et le caractère obligatoire de l'application de cette mesure. Dans un but de clarification, le projet de loi entend consacrer dans un texte de loi l'interprétation téléologique de l'Administration des contributions directes en la matière. A cette fin, il est proposé un nouvel article 22bis L.I.R. déterminant séparément, pour chacune des opérations susvisées, les conditions dans lesquelles l'échange de titres ne conduit pas à la réalisation des plus-values ou des moins-values inhérentes aux titres cédés, à moins que le contribuable ne renonce à l'application de ces dispositions.

Quant à l'actuel alinéa 5 de l'article 22 L.I.R., le nouveau texte va arrêter les conditions qui, en principe, déclenchent la découverte des plus-values dans le cadre d'un échange, à moins que l'article 22bis L.I.R. nouveau n'y déroge.

En ce qui concerne l'échange d'actions visé par l'article 2d de la directive, transposé dans le texte de loi de l'article 54 L.I.R., il s'est avéré que cet article ne constitue pas le cadre idéal de transposition de la directive, vu que son objectif n'est que difficilement conciliable avec celui de la directive. Par conséquent, le projet de loi vise à rayer de l'actuel article 54 L.I.R. les dispositions se rapportant à la directive et à les insérer dans le texte de loi du nouvel article 22bis L.I.R. Le nouvel article 22bis L.I.R. comprend ainsi, en ce qui concerne les titres faisant partie d'un actif net investi, toutes les opérations d'échange pouvant être réalisées en neutralité fiscale.

Toutefois, la mesure figurant à l'actuel article 54 L.I.R., qui reflète exactement les prescriptions de la directive en matière d'échange d'actions, n'est pas reprise telle quelle, mais est modifiée substantiellement.

Tout d'abord, le projet de loi vise à appliquer le régime de l'échange d'actions non seulement aux opérations d'échange faisant intervenir des sociétés d'Etats membres différents, mais également aux échanges de titres de sociétés d'un même Etat membre. Cet amendement s'impose afin de ne pas discriminer les échanges de titres de sociétés d'un même Etat membre par rapport aux échanges transfrontaliers.

En outre, le projet de loi entend remplacer le principe jurisprudentiel du „Tauschgutachten“, dont l'application suscite régulièrement des problèmes d'interprétation, en élargissant davantage le champ d'application de la directive. Dans ce contexte, il importe de signaler que le „Tauschgutachten“ est un principe jurisprudentiel développé en Allemagne et concrétisé par le „Bundesfinanzhof“ dans son avis du 16 décembre 1958. Sur la base du „Tauschgutachten“, l'échange ne conduit pas à la réalisation des plus-values inhérentes aux biens échangés, si ces biens sont économiquement identiques, c'est-à-dire s'ils ont la même valeur, la même nature et la même fonction.

Les titres ont la même valeur, lorsque la valeur estimée de réalisation des titres cédés correspond à la valeur estimée de réalisation des titres reçus en échange. En ce qui concerne l'identité au point de vue de la nature et de la fonction, il faut notamment que les titres échangés remplissent la même fonction ou que, du point de vue économique, ils représentent les mêmes biens. Dans ce contexte, on considère que les titres n'ont ni la même nature ni la même fonction:

- si l'échange modifie de manière sensible les moyens du contribuable d'exercer une influence sur la société dans laquelle les titres sont détenus,
- si l'échange entraîne l'obtention ou la perte d'avantages ou de désavantages substantiels en rapport avec la participation,
- si les titres échangés représentent uniquement une sorte de placement,
- si l'échange conduit à une modification du cadre fiscal, ce qui est notamment le cas si une participation importante est échangée contre une participation qui n'est pas à considérer comme importante, ou vice versa.

En pratique, l'analyse notamment des deux derniers critères d'appréciation est une tâche fort délicate, qui doit être effectuée sur la base des caractéristiques propres à chaque cas d'espèce.

Dans cet ordre d'idées, il est précisé que les échanges traités dans le „Tauschgutachten“ sont essentiellement des échanges opérés dans le cadre de restructurations. Aussi convient-il de signaler que certaines des opérations y exposées ont été réglées par la suite par des textes de loi. C'est ainsi, par exemple, que l'actuel alinéa 5 de l'article 22 L.I.R. admet que les titres échangés au cours des opérations y visées sont économiquement identiques, en disposant que les titres reçus en échange sont réputés constituer les mêmes biens que les titres remplacés.

En ce qui concerne les échanges d'actions traités par le „Tauschgutachten“, non encore réglés par un texte de loi, l'Administration des contributions directes applique actuellement la mesure du „Tauschgutachten“ sur demande du contribuable. Dans ce contexte, il échet de signaler que le principe jurisprudentiel – d'après lequel l'échange de titres économiquement identiques ne conduit pas à la réalisation des plus-values inhérentes aux biens échangés – n'a jusqu'à présent pas été repris dans un texte de loi, vu qu'il est extrêmement difficile de définir des critères valables pour tous les cas pouvant se présenter, sans pour autant élargir et généraliser son application de manière non justifiée.

A cette fin, le projet de loi prévoit de substituer la condition subjective de l'identité économique, exigée par le „Tauschgutachten“, par des critères objectifs, dont l'accomplissement est facile à vérifier, à la fois pour le contribuable et pour l'Administration des contributions directes. Il est ainsi envisagé d'appliquer de manière générale le régime octroyé par la directive aux opérations d'échange de titres, qu'il s'agisse de titres détenus dans une société résidente d'un Etat membre ou dans une société de capitaux en général, c'est-à-dire une société de capitaux résidente ou non résidente, pleinement imposable ou exempte de tout impôt.

Ainsi, l'article 22bis L.I.R. énumère quatre cas de figure qui peuvent être effectués en neutralité fiscale. Sont visées les attributions de titres de la conversion d'un emprunt, de la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux, et d'une fusion ou d'une scission de sociétés de capitaux. Il en est de même des échanges de titres au cours desquels la société acquérante obtient la majorité des droits de vote dans la société acquise, ou augmente davantage sa participation majoritaire.

Il est à remarquer que, hormis le cas de la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux, l'associé ou le créancier peut renoncer à la neutralité fiscale de l'échange.

La directive exige que l'échange de titres effectué dans le cadre d'une fusion, d'une scission ou d'un échange d'actions reste fiscalement neutre dans le chef de l'associé, même si celui-ci reçoit – en dehors des titres de la société bénéficiaire – une soulte en espèces ne dépassant pas 10% de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres. Le projet de loi instaure cette neutralité de manière générale à l'endroit de toutes les opérations d'échange visées par le nouvel article 22bis L.I.R., hormis les cas où l'échange est réalisé dans le cadre de la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux.

Le nouvel article 22bis L.I.R. renferme également une disposition réglant le traitement fiscal de la soulte. En effet, sous la législation actuellement en vigueur, la soulte est imposable au moment de l'échange d'actions, au même titre que l'échange est à considérer comme réalisation. Dorénavant, une soulte n'est pas imposable dans les limites prévues par l'article 22bis L.I.R. et, partant, n'affecte pas la neutralité de l'échange.

Par ailleurs, la directive ne s'applique pas uniquement aux sociétés de capitaux des Etats membres, mais également à d'autres formes de sociétés de différents Etats membres. Il est suggéré d'adapter notre législation et d'instaurer la base légale d'un règlement grand-ducal délimitant le cercle des sociétés résidentes d'un Etat membre.

En ce qui concerne les titres détenus dans le patrimoine privé de l'associé, l'article 101, alinéa 4 L.I.R. détermine à l'heure actuelle les conditions dans lesquelles l'échange ne conduit pas à la réalisation des plus-values inhérentes aux titres donnés en échange. Il s'agit exclusivement d'opérations au cours desquelles des titres détenus dans une société de capitaux résidente sont échangés contre des titres dans une société de capitaux résidente pleinement imposable, dans le cadre d'une transformation, d'une fusion ou d'une scission de société.

En effet, lors de la transposition de la directive avec effet au 1er janvier 1992, l'accent a été mis sur les opérations d'échange réalisées par les entreprises, si bien que les échanges d'actions pouvant être réalisés dans la neutralité fiscale sont beaucoup plus restreints au niveau des titres qui font partie de la fortune privée d'un associé.

Le projet de loi entend remédier à cet état de choses et établir un parallélisme entre le régime fiscal des échanges de titres appartenant à la fortune d'exploitation et de ceux faisant partie de la fortune privée. Dans cet ordre d'idées, il convient de signaler que sous la législation actuellement en vigueur, la plus-value réalisée lors d'un échange de titres détenus dans le patrimoine privé est uniquement imposable lorsqu'elle tombe sous les dispositions respectivement de l'article 99bis L.I.R. (bénéfice de spéculation), de l'article 100 L.I.R. (revenu de l'aliénation d'une participation importante) ou de l'article 101 L.I.R. (produit du partage total ou partiel d'une participation importante). Vu que la directive exige que les échanges de titres y visés doivent, en principe, toujours être réalisés en neutralité fiscale, le projet de loi propose de supprimer à l'actuel article 101 L.I.R. les dispositions permettant au contribuable de réaliser un échange de titres sans mise à découvert des plus-values inhérentes aux titres échangés et d'insérer dans le texte de loi de l'actuel article 102 L.I.R. un nouvel alinéa 10, rendant les dispositions régissant les échanges d'actions, opérés dans la fortune d'exploitation, applicables aux actions détenues dans le patrimoine privé.

Par ailleurs, le projet de loi entend maintenir la disposition figurant à l'actuel article 100 L.I.R., assurant que le contribuable ne peut pas contourner l'imposition d'une plus-value imposable en échangeant – dans le cadre d'un échange fiscalement neutre – une participation importante contre une participation qui ne remplit plus ce critère. Suite à la suppression de l'alinéa 4 de l'article 101 L.I.R., et au remplacement de cette mesure par la disposition de l'article 102, alinéa 10 L.I.R., il s'ensuit que la référence à l'article 101, alinéa 4 L.I.R., insérée à l'article 100 L.I.R., est à substituer par la référence à l'article 102, alinéa 10 L.I.R.

Le projet de loi propose d'insérer dans le texte de loi de l'actuel article 102 L.I.R. un nouvel alinéa 12, qui détermine non seulement le traitement fiscal des titres reçus en échange, mais également celui de la soulte, aussi bien au moment de l'échange que lors de la réalisation ultérieure des titres.

A l'heure actuelle, la loi renferme, en ce qui concerne les opérations d'échange, uniquement des dispositions réglant les cas où l'échange ne conduit pas à la réalisation des plus-values inhérentes aux biens échangés. En effet, vu que le droit fiscal s'aligne sur le droit civil en la matière, le principe que l'échange vaut vente n'a pas été repris dans un texte de loi.

Afin d'éviter toute équivoque qui pourrait se présenter, il est proposé de reprendre ce principe dans le nouvel alinéa 5 de l'article 22 L.I.R., en ce qui concerne les biens faisant partie de la fortune d'exploitation, ainsi que dans le nouvel alinéa 1a de l'article 102 L.I.R., en ce qui concerne les biens faisant partie de la fortune privée. Dans un but de clarification, l'article définit également le prix de cession du bien donné en échange, ainsi que le prix d'acquisition du bien reçu en échange.

1.5. La bonification d'impôt pour investissement

La politique fiscale du Gouvernement attache beaucoup d'importance à inciter les entreprises à investir en vue de créer un milieu économique favorable. Cette volonté se traduit par des dispositions fiscales horizontales et qui s'appliquent à tous les secteurs de l'économie, sans distinction aucune.

L'article 152bis L.I.R. a pour objet l'octroi d'une bonification d'impôt pour investissement. Cette bonification d'impôt est réservée aux investissements effectués dans une entreprise commerciale au sens de l'article 14 L.I.R., quel que soit le statut juridique adopté par l'exploitation et quel que soit le domaine d'activités.

Dans la mesure où les investissements en biens intangibles ou immatériels prennent de plus en plus d'importance, le Gouvernement propose d'élargir le périmètre des biens éligibles sous l'article 152bis L.I.R.

Ainsi, il est proposé d'insérer les brevets et certains logiciels parmi les investissements éligibles.

En plus, il est envisagé de modifier l'article 152bis L.I.R. sur les points suivants:

1. réduction de la durée d'amortissement minimale de quatre à trois années. De la sorte, notamment le matériel informatique – amortissable, en principe, sur une durée de trois ans – n'est plus exclu;
2. admission, lors de la détermination de l'investissement global, des biens de faible valeur. Actuellement, les biens dont le prix d'acquisition ou de revient ne dépasse pas 35.000 LUF, sont exclus. En vertu de cette modification, un bien d'espèce est éligible sans pour autant avoir la caractéristique d'un élément intégré dans un ensemble fonctionnel et indissociable;
3. apport d'une solution satisfaisante en cas d'investissements liés à la reprise d'une entreprise existante. Le paragraphe 7a de l'article 152bis L.I.R. prévoit que certains biens, normalement exclus de la

base de calcul des bonifications respectives, sont néanmoins éligibles lorsqu'ils sont investis dans le cadre d'un premier établissement dans des entreprises relevant des branches et professions à préciser par règlement grand-ducal. Or, il s'est avéré qu'il a été difficile et délicat de prendre ce règlement grand-ducal. Il est proposé d'adapter le texte du paragraphe 7a par une mesure à portée générale, mais conforme aux objectifs qui consistent à soutenir la reprise d'entreprises à céder au même titre et par les mêmes dispositifs que la création d'entreprises nouvelles.

Partant, il est prévu que les investissements sont éligibles jusqu'à concurrence d'un plafond absolu de 250.000 euros. Ce plafond couvre la quasi-totalité des transmissions d'entreprises et est adapté à la réalité économique. Il est rappelé dans ce contexte que les investissements en terrains et constructions ne tombent pas sous les dispositions de l'article 152bis L.I.R. et, partant, ne portent pas atteinte à la limite précitée.

Dans un souci d'éviter des abus, une troisième exception au paragraphe 7a vient s'ajouter aux deux restrictions existantes. Sont visées les cessions d'entreprises où le cédant participe à l'entreprise nouvellement créée;

4. exclusion de tous les biens usagés, quel que soit le pays de leur provenance. Ainsi, aussi bien les éléments acquis au Luxembourg, déjà exclus actuellement, que ceux acquis à l'étranger ne rentrent plus dans la base de calcul. Cet alignement s'impose au regard des abus constatés en pratique et destinés à rendre éligibles les mêmes biens à plusieurs reprises. Il est remarqué que les investissements réalisés dans le cadre d'un premier établissement ne sont point visés par cette modification.

1.6. Le niveau du taux de l'impôt sur le revenu des collectivités et la structure du tarif

1.6.1. Le tarif de l'impôt sur le revenu des collectivités

Actuellement, le tarif de l'impôt sur le revenu des collectivités est fixé comme suit:

- à 20%, lorsque le revenu imposable ne dépasse pas 400.000 LUF,
- à 80.000 LUF plus 50% du revenu dépassant 400.000 LUF, lorsque le revenu imposable est compris entre 400.000 LUF et 600.001 LUF,
- à 30%, lorsque le revenu imposable dépasse 600.000 LUF.

Dans les pays membres de l'OCDE, de même que plus particulièrement dans la plupart des Etats membres de l'Union européenne, on peut observer depuis quelque temps un mouvement engagé à la baisse des taux d'imposition des collectivités.

Afin de maintenir et d'afficher un taux compétitif par rapport à ces pays et dans le soucis de poursuivre la politique déjà entamée, à savoir de maintenir de façon continue un cadre fiscal attractif, apte à renforcer la compétitivité des entreprises luxembourgeoises et à consolider la position du Luxembourg comme lieu d'extension d'activités existantes et lieu de localisation d'activités nouvelles, le Gouvernement propose de ramener le taux actuel de 30% de l'impôt sur le revenu des collectivités à 22%, tout en supprimant la déductibilité de l'impôt commercial communal de la base d'imposition de l'impôt sur le revenu des collectivités.

L'évolution du taux de l'impôt sur le revenu des collectivités pendant la période de 1969 à 2002 est représentée par le tableau No 1, reproduit en annexe, qui démontre de façon impressionnante et incontestable l'atténuation continuelle de la charge fiscale en faveur des collectivités.

A titre de comparaison au niveau européen, le tableau suivant compare les taux d'impôt en vigueur en 2001, ainsi que ceux prévus pour l'année 2002.

<i>Taux de l'impôt sur le revenu des collectivités au niveau européen*</i>		
	<i>2001</i>	<i>2002</i>
Allemagne	25%	25%
Autriche	34%	34%
Belgique	39%	39%
Danemark	30%	30%
Espagne	35%	35%
Finlande	29%	29%
France	33,33%	33,33%
Grèce	40%	37,5%
Irlande	20%	16%
Italie	36%	35%
Luxembourg	30%	22%
Pays-Bas	35%	35%
Portugal	32%	30%
Royaume-Uni	30%	30%
Suède	28%	28%

* comparaison des taux nominaux sans tenir compte d'éventuels taux réduits, surcharges ou impôts locaux.

Il est aussi renvoyé aux tableaux Nos 2 et 3.

Comparé à ses principaux partenaires européens, le Luxembourg se trouvera dès 2002 dans une situation favorable en matière de fiscalité directe des entreprises.

Il importe de souligner, par ailleurs, que cette réduction du tarif n'est pas accompagnée d'un élargissement concomitant de la base imposable, comme tel a été le cas à propos des allègements de taux consentis dans certains autres pays mentionnés ci-dessus.

En effet, l'affichage d'un taux d'imposition faible ne signifie pas nécessairement une charge fiscale faible. Il se peut que la charge fiscale effective soit supérieure dans certains Etats, où la base d'imposition est plus large.

En matière de structure du tarif, le taux d'impôt sur le revenu des collectivités connaît actuellement une certaine progressivité qui joue jusqu'à un revenu imposable de 600.000 LUF, ainsi qu'il ressort du tarif présenté ci-dessus.

Comme l'écart des taux existants – taux minimal de 20% et taux maximal de 30% – s'amenuise à deux points de pour-cent si l'on ramène le taux maximal à 22%, on aurait pu envisager d'abandonner cette légère progressivité au profit d'un taux unique et uniforme, en l'occurrence le nouveau taux de 22%.

Il paraît cependant indiqué de ne pas empirer le traitement fiscal des collectivités à modeste revenu, où l'on retrouve souvent des petites entreprises ayant adopté la forme juridique de société à responsabilité limitée de type familial ou unipersonnel.

Une autre modification proposée en matière de tarif consiste dans la suppression de l'alinéa 5 de l'article 174 L.I.R.

Cette disposition vise précisément l'application des taux réduits prévus à l'alinéa 1er de l'article 174 L.I.R. au revenu imposable des contribuables non résidents. Concrètement, la mesure réserve l'application de ces taux réduits à l'endroit des contribuables non résidents aux seuls cas, où leur revenu mondial ne dépasse pas la limite de 600.000 LUF.

Suite à la réduction du taux marginal proposé de 30% à 22%, il se recommande de supprimer cette restriction qui, d'ailleurs à l'estime d'aucuns, présente des relents de discrimination, et qui de surcroît suscite un travail administratif disproportionné par rapport à l'enjeu budgétaire.

L'article 173 L.I.R. prévoit d'arrondir le revenu imposable avant l'application du tarif de l'impôt sur le revenu des collectivités. Comme l'arrondi de la base imposable pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques, prévu à l'article 126, alinéa 2 L.I.R., a été fixé à 50 euros par le présent projet de loi, il y a lieu d'adapter l'arrondi prévu à l'article 173 L.I.R. au même montant.

Notons que l'imputation de l'impôt sur la fortune sur l'impôt sur le revenu des collectivités, introduit avec effet à compter de l'année d'imposition 1998 par l'insertion de l'article 174bis L.I.R. – mécanisme qui du point de vue de son impact économique a certes fait ses preuves –, sera abrogée et remplacée par un dispositif en matière d'impôt sur la fortune équivalent, voire dans certains cas plus favorable quant aux effets. Les motifs, qui amènent le législateur à reconsidérer ce dispositif, sont exposés plus loin au commentaire du paragraphe 8a de la loi concernant l'impôt sur la fortune, qui prévoit d'introduire une réduction de l'impôt sur la fortune sous certaines limites et conditions pour une année d'imposition déterminée.

1.6.2. *L'impôt de solidarité*

En matière de la majoration d'impôt sur le revenu, dite impôt de solidarité, destinée à alimenter le fonds pour l'emploi, le Gouvernement entend maintenir cet instrument soulignant sa politique active de lutte contre le chômage et de réinsertion professionnelle. Aussi le taux de majoration pour les personnes physiques fixé à 2,5% depuis l'année d'imposition 1991 reste-t-il inchangé tout comme il n'est pas envisagé de modifier le taux de majoration pour les collectivités, fixé à 4% depuis l'année d'imposition 1995, après avoir été de 1% pour les années d'imposition 1991 à 1993 et en moyenne de 2,5% pour l'année d'imposition 1994.

1.6.3. *Le taux de l'impôt commercial communal*

Quant à l'impôt commercial, il convient de noter, comme exposé plus en détail ailleurs, qu'il est proposé, à la lumière de l'accord avec le Syvicol, de réduire le taux de la base d'assiette de 4% à 3%. En admettant un taux communal de 250%, à appliquer au produit résultant de l'application du taux d'assiette de 3% au bénéfice d'exploitation et du fait que l'impôt commercial communal ne sera plus déductible de sa propre base d'imposition au niveau des collectivités, la charge de l'impôt commercial communal passera pour les collectivités de 9,09% actuellement à 7,5%.

1.6.4. *Le taux d'imposition effectif*

Le taux d'imposition effectif – impôt sur le revenu des collectivités de 22% et impôt commercial communal de 7,5% – passera de ce fait à 29,5%, soit à 30,38% après prise en compte de l'impôt de solidarité.

Force est donc de constater que les mesures proposées par le Gouvernement se traduiront par un taux d'imposition effectif de 30,38% (impôt sur le revenu des collectivités, impôt commercial communal et impôt de solidarité confondus). De ce fait elles vont sensiblement, comme déjà indiqué dans le cadre de la déclaration du Gouvernement sur la situation économique, sociale et financière du pays du 3 mai 2001, au-delà des intentions annoncées dans la déclaration gouvernementale.

Les tableaux Nos 4 et 5, reproduits ci-après, donnent une vue globale de l'évolution depuis 1969 de la charge fiscale dont sont passibles les collectivités.

Tableau No 1

*Evolution du taux de l'impôt sur le revenu des collectivités
Années 1969-2002*

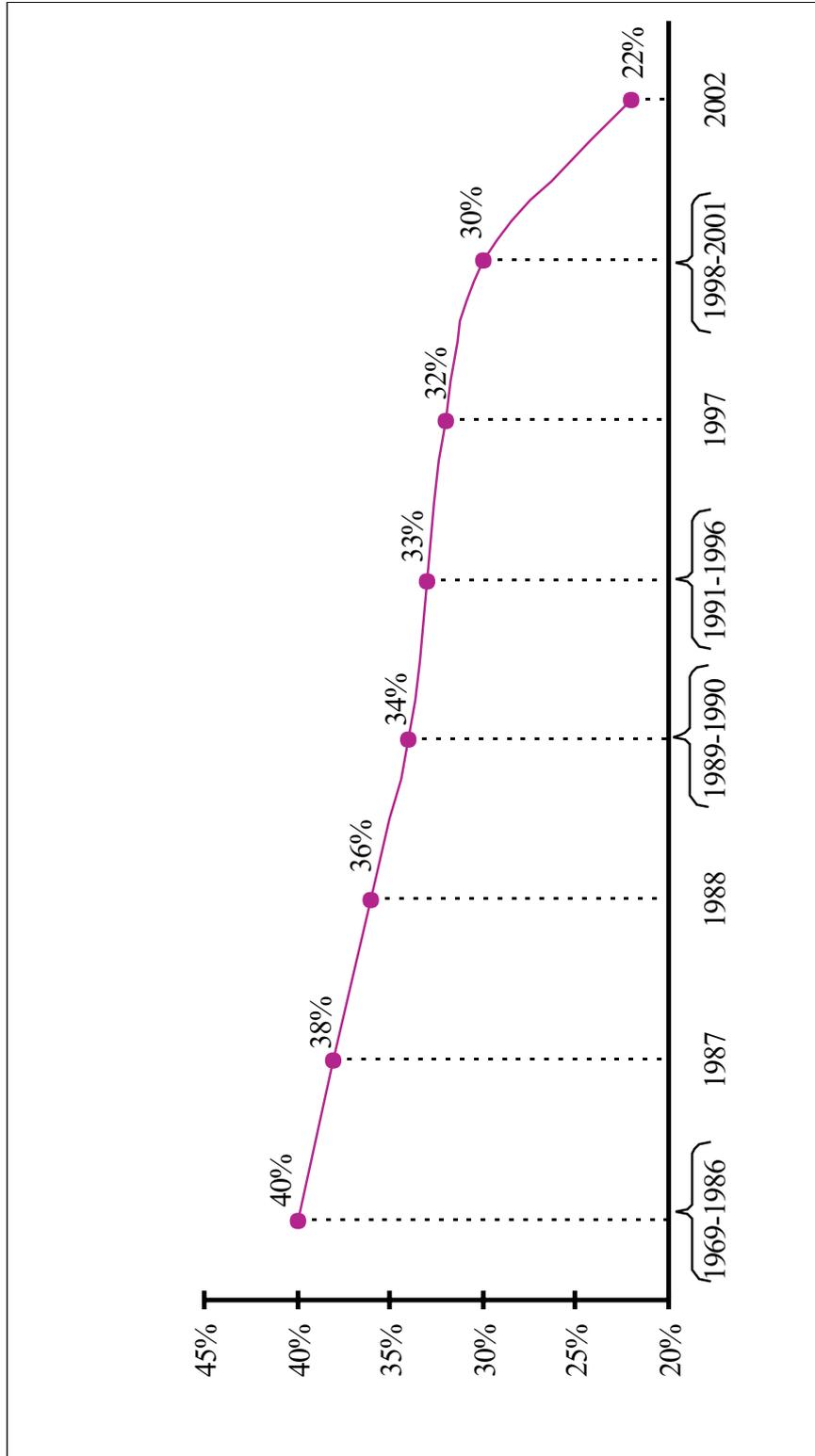
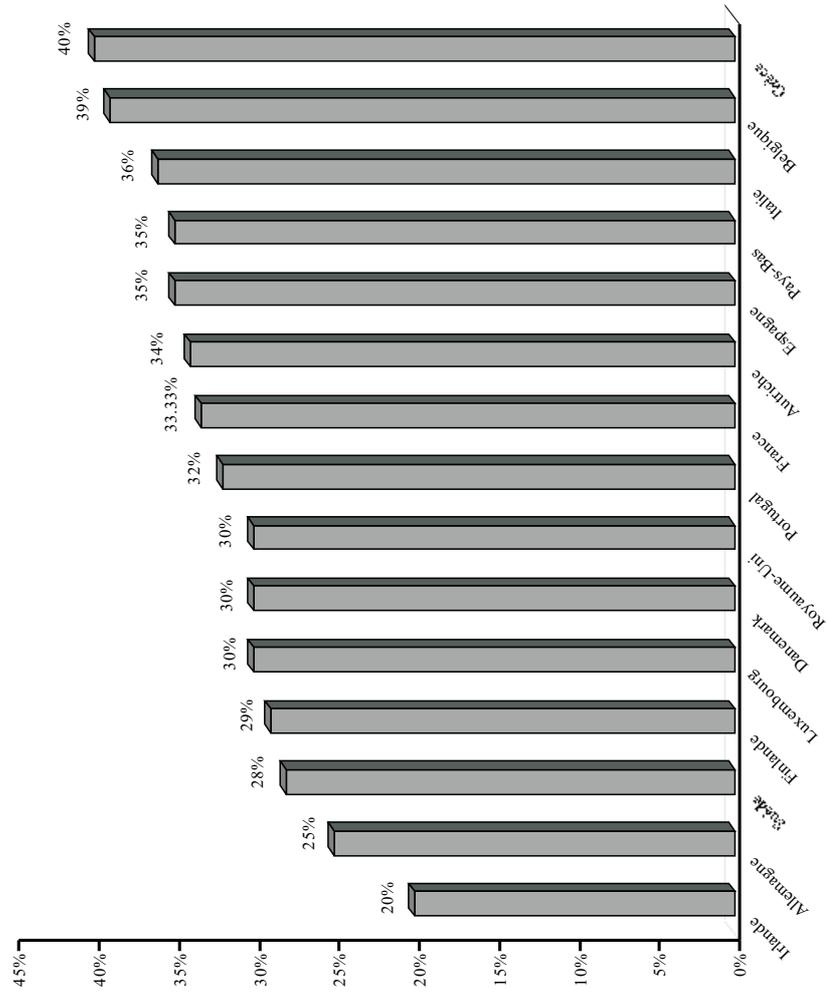


Tableau No 2

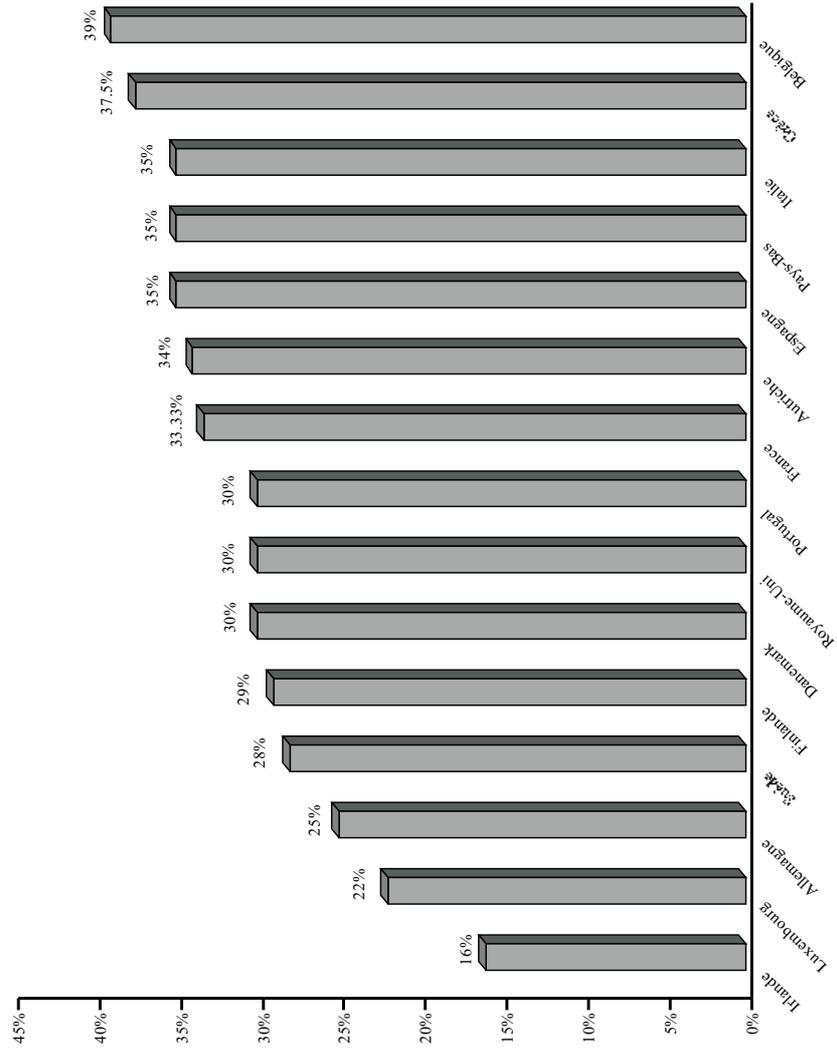
Taux de l'impôt sur le revenu des collectivités au niveau européen (2001)*



* comparaison des taux nominaux sans tenir compte d'éventuels taux réduits, surcharges ou impôts locaux.

Tableau No 3

Taux de l'impôt sur le revenu des collectivités au niveau européen* (prévision 2002)



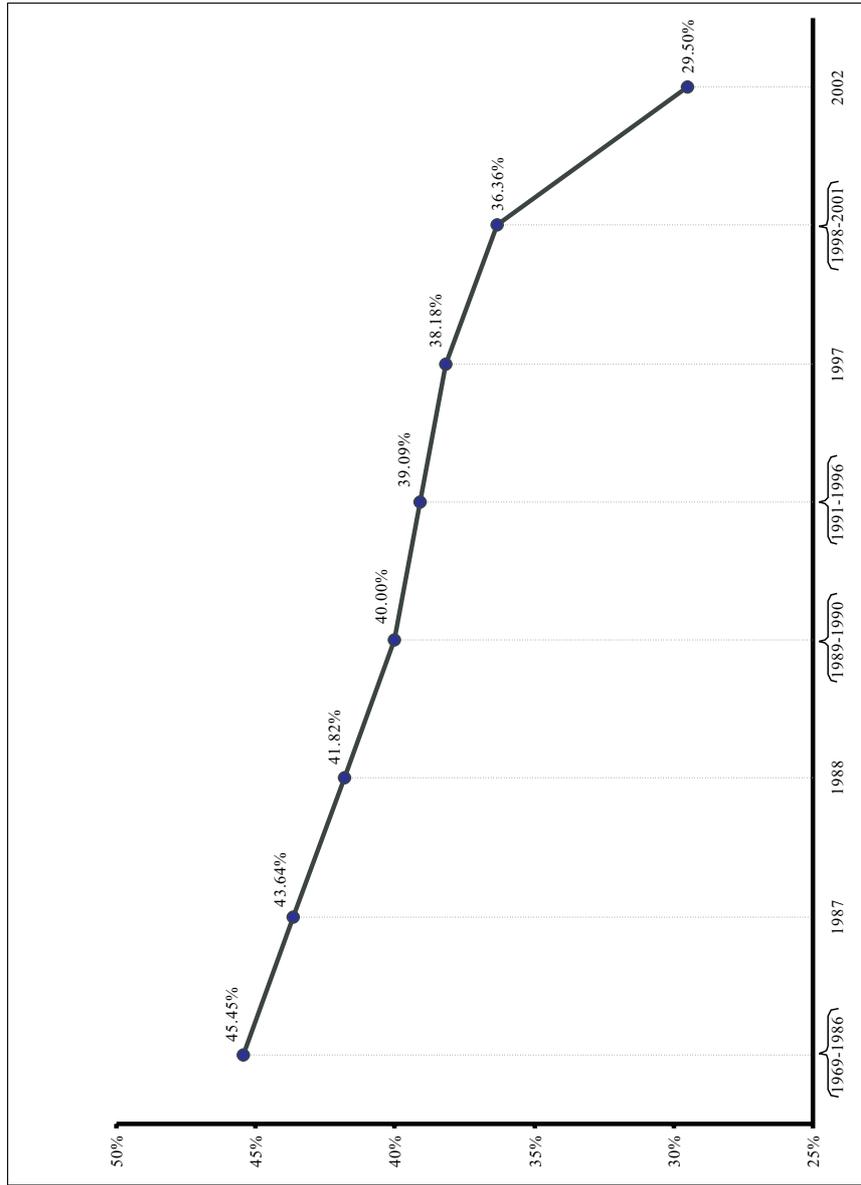
* comparaison des taux nominaux sans tenir compte d'éventuels taux réduits, surcharges ou impôts locaux.

Tableau No 4

*Taux d'imposition des collectivités (I.R.C. et I.C.C.)
Années 1969-2002*

	1969-1986	1987	1988	1989-1990	1991-1996	1997	1998-2001	2002
Revenu avant impôt	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
I.C.C. Taux communal 250%)	9,09 Base d'assiette 4%	7,50 Base d'assiette 3% (ICC non déductible)						
Base imposable I.R.C.	90,91	90,91	90,91	90,91	90,91	90,91	90,91	100,00 (ICC non déductible)
I.R.C.	36,36 Taux 40%	34,55 Taux 38%	32,73 Taux 36%	30,91 Taux 34%	30,00 Taux 33%	29,09 Taux 32%	27,27 Taux 30%	22,00 Taux 22%
Revenu net après impôt	54,55	56,36	58,18	60,00	60,91	61,82	63,64	70,50
Charge d'impôt	45,45%	43,64%	41,82%	40,00%	39,09%	38,18%	36,36%	29,50%

Taux d'imposition des collectivités (I.R.C. et I.C.C.)
Années 1969-2002*



* hypothèse: taux communal de 250% au titre de l'impôt commercial communal

1.7. L'impôt commercial communal sur le bénéfice d'exploitation

Les modulations et modifications qu'il est proposé d'apporter à la législation actuellement applicable en matière d'impôt commercial communal (I.C.C.) peuvent être regroupées sur les deux axes suivants:

1. rapprochement de la base d'assiette de l'I.C.C. du bénéfice commercial déterminé d'après les dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le revenu des collectivités;
2. modulation du tarif de l'I.C.C.

1.7.1. *Le rapprochement avec la loi concernant l'impôt sur le revenu*

La base d'assiette de l'I.C.C. est calculée à partir du bénéfice commercial, déterminé d'après les dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu et ajusté par des ajouts, déductions et abattements.

Les ajouts et déductions ont leur origine dans le caractère d'impôt réel qui était à la base de l'introduction de l'impôt communal sur les entreprises. L'I.C.C. grevait originellement l'entreprise d'après une pondération reposant sur trois piliers, à savoir le bénéfice d'exploitation, le capital d'exploitation et le total des salaires payés par l'entreprise. Au fil des années, un certain nombre de modifications sont intervenues – notamment dans le but de ne pas taxer les entreprises déficitaires et de ne pas défavoriser les entreprises qui ont recours à une main-d'œuvre abondante – et ont fait de l'I.C.C. un impôt sur les bénéfices. Aussi les divergences qui subsistent entre le bénéfice commercial en matière d'impôt sur le revenu et le bénéfice d'exploitation servant au calcul de l'impôt commercial sont-elles à l'origine d'un manque de clarté et provoquent-elles une certaine confusion auprès des contribuables et des investisseurs. C'est donc dans le but d'une meilleure présentation de la loi concernant l'impôt commercial, que le présent projet de loi prévoit certaines modifications qui rapprochent les bases d'imposition de la L.I.C.C. et de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.).

Ainsi, le cercle des sociétés soumises à l'I.C.C. est adapté conformément aux modifications proposées à l'article 14 L.I.R.

L'alignement du régime d'intégration fiscale en matière d'I.C.C., applicable à certaines entreprises d'après les dispositions de l'article 164bis L.I.R., comporte une certaine restriction par rapport au régime actuel. Pour cette raison, le projet prévoit néanmoins une mesure transitoire qui permet aux entreprises de continuer, sur demande, pendant trois ans l'actuel régime de l'„Organschaft“, prévu par le paragraphe 2, alinéa 2, numéro 2 L.I.C.C. Il s'ensuit qu'au niveau des communes cette modification reste sans impact négatif sur leurs recettes fiscales.

Dans le cadre de l'harmonisation des bases imposables, les nouvelles dispositions introduites dans la L.I.R. relatives au report de pertes, en cas de transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux, sont également transposées dans la L.I.C.C.

En vue d'une meilleure présentation, le projet entend abolir le système actuel de la conversion du bénéfice réalisé pendant quelques mois de l'année en un montant annuel en cas de création et de cession ou cessation de l'entreprise, système combiné à la perception de l'I.C.C. en fonction des mois d'assujettissement à l'impôt. A l'instar de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le revenu des collectivités, il est prévu de déterminer et de percevoir l'I.C.C. d'après le bénéfice d'exploitation réalisé pendant l'année d'imposition.

Dans cet ordre d'idées, le projet prévoit la suppression des dispositions du paragraphe 22 L.I.C.C. et du paragraphe 2, alinéa 2, dernière phrase de l'ordonnance de simplification du 31 mars 1943 (GewStVV).

Parmi les ajouts à apporter au bénéfice commercial – prévus par le paragraphe 8 L.I.C.C. – le projet prévoit certaines suppressions qui contribuent avant tout à une meilleure lisibilité de l'I.C.C. Les dispositions concernées, qui ne sortent actuellement leurs effets qu'en de très rares cas, sont:

- l'ajout des quotes-parts de bénéfice des bailleurs de fonds non soumis à l'I.C.C.,
- l'ajout des salaires des conjoints d'associés commandités d'une société en commandite par actions, et
- l'ajout des ristournes de bénéfice dépassant 3% aux clients de sociétés coopératives.

La suppression de l'actuel numéro 1 du paragraphe 9 L.I.C.C. concerne des dispositions spéciales – réservées actuellement en matière d'I.C.C. aux immeubles – qui sont devenues sans fondement, dans la mesure où l'I.C.C. grève uniquement les bénéfices des entreprises et non plus l'entreprise en tant

qu'objet. Ainsi, il est proposé de supprimer la déduction de 10% de la valeur unitaire des immeubles faisant partie de l'actif net investi de l'entreprise et la déduction de la quote-part de bénéfice se rapportant aux biens immobiliers de sociétés de capitaux qui administrent exclusivement leurs propres immeubles („grundstücksgleiche Gesellschaften“).

Outre les raisons évoquées ci-dessus, la suppression de cette dernière déduction à l'égard de certaines sociétés de capitaux s'impose pour des raisons d'équité fiscale vis-à-vis d'autres entreprises, dans le chef desquelles les revenus de location d'immeubles faisant partie du patrimoine d'exploitation sont soumis à l'I.C.C.

Il est rappelé que les mesures précitées relatives au rapprochement des bases d'imposition de l'impôt sur le revenu à celles de l'impôt commercial communal se soldent par une plus-value au niveau des recettes communales de l'ordre de 200 millions LUF par année d'imposition.

1.7.2. La modulation du tarif de l'impôt commercial communal

Le tarif de l'I.C.C. résulte du produit du taux de la base d'assiette d'après le bénéfice d'exploitation par le taux communal.

Le taux de la base d'assiette, qui est un taux constant, fait l'objet du paragraphe 11, alinéa 1er de la L.I.C.C., tandis que le taux communal est fixé annuellement par les communes sur la base de l'article 8 de la loi modifiée du 1er mars 1952 modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs, et varie d'une commune à l'autre.

L'objectif d'allègement de la charge fiscale des entreprises, en vue de renforcer leur compétitivité, repose sur une participation équilibrée et proportionnelle des communes aux efforts du Gouvernement d'entamer une réduction de la pression fiscale qui grève les entreprises.

Dans cet ordre d'idées, le présent projet de loi prévoit la réduction du taux actuel de 4% de la base d'assiette à 3%. Parallèlement, le projet de loi retient que l'I.C.C., qui constitue actuellement une dépense d'exploitation déductible et diminue de ce fait sa propre base de calcul, devient une dépense non déductible dans le chef des sociétés de capitaux. Ce but est réalisé par la modification de l'article 168, numéro 2 L.I.R. La non-déductibilité de l'I.C.C. de sa base imposable permet avant tout une meilleure présentation des taux de l'I.C.C.

Ainsi, à titre d'exemple, pour un taux communal de 250%, la charge de l'I.C.C. s'élève actuellement à 4% multiplié par 250%, donc à 10%. Comme l'I.C.C. est néanmoins déductible de sa propre base imposable, le taux effectif dans cet exemple s'élève à 9,09%¹⁾.

Compte tenu du nouveau taux de la base d'assiette de 3%, et du fait qu'au niveau des collectivités l'I.C.C. n'est plus déductible de sa propre base, le taux effectif s'affiche sur la base de la présente réforme – toujours pour un taux communal de 250% – à 3% multiplié par 250%, soit un taux effectif de 7,5% en ce qui concerne les collectivités.

Dans l'exemple précédent, en appliquant un taux communal de 250%, le passage de 9,09 points de pour-cent à 7,5 points de pour cent conduit dans le chef des collectivités à un allègement de 1,59 point de pour-cent.

Les taux communaux varient actuellement entre 200% et 350%, de sorte que le tarif de l'I.C.C. peut varier pour les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités de 6% à 10,5% suivant la commune de situation de l'entreprise.

En ce qui concerne les entreprises individuelles et les sociétés de personnes, l'impôt commercial communal continue à constituer une dépense d'exploitation déductible dans le cadre de la détermination du bénéfice soumis à l'impôt sur le revenu et à l'impôt commercial communal. Compte tenu du tarif progressif applicable en matière d'impôt sur le revenu, toute modification au niveau des dépenses d'exploitation entraînerait un relèvement de la charge de l'impôt sur le revenu qui ne pourrait pas être compensé par une mesure tarifaire applicable au seul bénéfice commercial.

1) d'après la formule:
$$\frac{4\% \times 250\%}{1 + (4\% \times 250\%)}$$

Outre l'abaissement du taux d'assiette, les entreprises non soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités bénéficient d'un relèvement de l'abattement, qui diminue la base d'assiette, de 1.200.000 LUF à 40.000 euros.

La continuation de la déduction de l'I.C.C. de sa propre base imposable et de celle de l'impôt sur le revenu des personnes physiques est à considérer comme mesure supplémentaire destinée plus particulièrement aux petites et moyennes entreprises.

2. L'imposition du capital

2.1. L'impôt sur la fortune

Le projet de loi a pour objet d'insérer dans la loi concernant l'impôt sur la fortune (L.I.F.) une disposition à effet similaire à celle prévue actuellement par l'article 174bis L.I.R., et que l'article 2, 14° du même projet de loi entend abolir.

L'article 174bis L.I.R., introduit dans la législation fiscale par l'article 2 de la loi du 23 décembre 1997 modifiant certaines dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu, de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs et de la loi générale des impôts, permet aux organismes à caractère collectif d'imputer, sous certaines conditions, l'impôt sur la fortune sur l'impôt sur le revenu des collectivités. L'idée à la base de cette disposition était de ne pas pénaliser ou désavantager un contribuable, en cas de thésaurisation des bénéfices dans son entreprise, par un accroissement de la charge de l'impôt sur la fortune grevant la fortune d'exploitation.

Pour obvier à ce phénomène, on aurait donc dû élaborer un système permettant de réduire la charge d'impôt sur la fortune plutôt que de celle relative à l'impôt sur le revenu des collectivités, mais notamment des considérations de praticabilité ont prévalu lors de l'élaboration de ce régime. Il importe de rappeler dans ce contexte, qu'au demeurant, le contribuable est tenu de payer l'impôt sur la fortune aux échéances et délais légaux avant de bénéficier d'une réduction ultérieure de l'impôt sur le revenu des collectivités, par le biais d'un crédit d'impôt à hauteur de l'impôt sur la fortune payé.

Dans le même ordre d'idées, on note que dans le chef des exploitants personnes physiques et des associés de sociétés de personnes, les fortunes d'exploitation ne sont à comprendre dans la base d'imposition pour l'impôt sur la fortune qu'à raison de 50% de leur montant. Cette mesure qui, au niveau des personnes physiques, se veut en quelque sorte le pendant de celle de l'imputation de l'impôt sur la fortune sur l'impôt sur le revenu des collectivités au niveau des organismes à caractère collectif, a donc bien pour effet de réduire les recettes budgétaires relatives à l'impôt sur la fortune, sans toucher à celles provenant de l'impôt sur le revenu.

Le présent projet de loi a pour objet d'abolir la disposition prévue à l'article 174bis L.I.R., tout en insérant une mesure à effet plus ou moins similaire dans la loi concernant l'impôt sur la fortune.

En définitive, cette nouvelle approche ne comporte qu'un transfert de recettes budgétaires de l'impôt sur la fortune au profit de l'impôt sur le revenu des collectivités.

On note cependant l'avantage que ce transfert peut, le cas échéant, entraîner pour certaines entreprises de sociétés mères étrangères, lorsque dans des relations bilatérales (filiale résidente et société mère étrangère) ou dans le cadre de l'imposition du revenu mondial (établissements stables indigènes de sociétés étrangères), le pays de résidence de la société mère applique le système de l'imputation pour éviter la double imposition. De fait, dans le système actuel, une réduction de l'impôt sur le revenu des collectivités, consécutive à l'imputation de l'impôt sur la fortune, se traduira en principe par une réduction équivalente de l'imputation consentie au groupe par le fisc étranger.

La cote de l'impôt sur la fortune reste, en principe, valable pour la période de l'assiette générale, qui est de trois ans, sauf dans les cas retenus au paragraphe 13 L.I.F. Ce paragraphe, qui règle la procédure en cas de révision de la fortune, prévoit actuellement que l'impôt sur la fortune est sujet à révision sur la base d'une assiette nouvelle en cas de variation importante de la fortune et en cas de modification de l'imposition collective ou de l'octroi des abattements personnels. Le présent projet de loi entend compléter le paragraphe 13 L.I.F., afin d'étendre les possibilités de révision de la fortune aux nouvelles situations engendrées par les dispositions du nouveau paragraphe 8a L.I.F.

En matière d'impôt sur la fortune, les avances ne sont pas fixées par le bureau d'imposition, comme tel est le cas en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal, mais elles sont à régler d'office chaque trimestre, en vertu des dispositions du paragraphe 17 L.I.F., à raison d'un montant

s'élevant au quart de la dernière cote d'impôt fixée. Cette rigidité dans la fixation des avances entraîne actuellement des situations de rigueur, notamment en cas de diminution brusque de fortune. Pour pallier ces rigueurs, et dans le but de tenir à l'avenir compte – également au niveau des avances – des possibilités de réduction de la cote d'impôt offertes par le nouveau paragraphe 8a L.I.F., le paragraphe 17 L.I.F. est remanié, afin de permettre au bureau d'imposition de réduire le montant des avances trimestrielles s'il dispose d'éléments qui justifient une telle réduction.

2.2. L'évaluation des biens et valeurs

Les modifications du paragraphe 56 et du paragraphe 67, alinéa 1er, numéro 3 de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs (BewG) sont de pure forme. Elles entendent rapprocher le texte de loi définissant le cercle des sociétés dites fiscalement transparentes des textes prévus à l'article 14 L.I.R. et au paragraphe 2 L.I.C.C.

Quant au paragraphe 60 BewG, il permet d'exonérer dorénavant les revenus de certaines participations détenues à travers des organismes fiscalement transparents. Vu la corrélation étroite existant entre le paragraphe 60 BewG et l'article 166 L.I.R., il est proposé de modifier le paragraphe en conséquence.

2.3. La taxe d'abonnement

Il est proposé de réduire la taxe d'abonnement de 0,06% à 0,05%.

Cette diminution concerne les organismes de placement collectif qui à ce jour n'ont pas bénéficié de la politique de réduction progressive et prudente de la taxe d'abonnement entamée à partir du milieu des années quatre-vingt-dix, politique qui a pour objectif de consolider la compétitivité des fonds installés au Luxembourg tout en préservant une recette fiscale en augmentation tendancielle.

L'impact mécanique et statique de la réduction proposée peut être chiffré à quelque 2,5 milliards.

3. Le certificat d'investissement audiovisuel et le certificat d'investissement en capital-risque

Le régime spécial temporaire pour l'investissement dans la production audiovisuelle prévoit l'attribution de certificats d'investissement, dont l'avantage fiscal consiste en un abattement de revenu imposable qui est fonction du taux de l'impôt sur le revenu des collectivités. Ce taux étant ramené de 30% à 22% à partir de l'année d'imposition 2002, il s'ensuit que l'avantage fiscal des certificats diminuerait en conséquence.

Afin de ne pas réduire l'effet de la mesure, considérée par beaucoup comme essentielle pour la promotion des activités audiovisuelles, il est proposé de modifier le mécanisme de calcul des mesures sous rubrique et d'introduire une bonification d'impôt en lieu et place de l'abattement de revenu.

Quant aux certificats d'investissement en capital-risque, une adaptation du mécanisme s'impose pour plusieurs raisons:

- maintien de l'effet incitateur du mécanisme au regard des effets induits de la réduction du taux marginal d'imposition;
- simplification de la procédure d'application du mécanisme.

La modification vise, par ailleurs, à tenir compte d'une série de réflexions de la Commission européenne dans le cadre de sa communication récente sur le capital-risque („Les aides d'Etat et le Capital-Investissement“ – 8 août 2001).

L'objectif des dispositions en matière de certificats d'investissement en capital-risque, dans leur nouvelle mouture, est maintenu: il s'agit d'encourager l'investissement, sous forme d'apports en fonds propres, dans des entreprises nouvelles ou en phase de développement ou introduisant un élément novateur dans leur activité existante – notion d'introduction de fabrication ou de technologie nouvelles – ayant un potentiel de croissance élevé, et dont les risques sont considérés comme très supérieurs aux placements traditionnels de l'épargne, sinon à une activité économique ou industrielle courante.

Le projet de loi vise également à alléger la procédure administrative à la fois pour les demandeurs des certificats, mais également pour l'administration qui instruit et traite les dossiers. C'est dans cet esprit qu'il est proposé que le mécanisme de la société de financement intermédiaire soit aboli (coûts réduits

pour les investisseurs) et que la possibilité de prévoir des bénéficiaires substitutifs ne soit plus donnée (transparence accrue, simplification des structures financières). Les certificats restent toujours endossables une seule fois.

Le projet de loi ne prévoit plus de limite supérieure pour le capital social de l'entreprise qui bénéficie de l'apport en capital-risque.

Le critère de non-atteinte à la rentabilité d'entreprises ne bénéficiant pas du mécanisme des certificats a été supprimé. En effet, tous les investisseurs de capital-risque peuvent a priori bénéficier du régime, à condition qu'ils en fassent la demande et que leur projet soit éligible.

Le critère d'efforts appréciables de financement, qui devaient être faits au préalable par les demandeurs des certificats, a été également supprimé, car jugé difficile, sinon impossible à apprécier de manière objective.

A noter que l'introduction auprès du Ministère des Finances de la demande au bénéfice des dispositions en question devra se faire à l'avenir préalablement à la réalisation de l'apport.

Au regard du caractère quasiment mécanique des critères d'éligibilité au mécanisme des certificats d'investissement en capital-risque et pour simplifier et accélérer les procédures administratives, il a été jugé opportun de ne plus recourir à la procédure de consultation d'une commission spéciale.

Enfin, en raison de la réduction du taux marginal d'imposition des collectivités et des personnes physiques respectivement à 22% et 38%, le projet de loi propose, à l'instar des certificats d'investissement audiovisuels, de remplacer le système de l'abattement de revenu – avec un avantage fiscal qui est fonction du taux d'imposition – par un système de bonification d'impôt comportant un avantage fixe en fonction de l'investissement en capital-risque. Le niveau de la bonification d'impôt est choisi afin de maintenir l'avantage des investisseurs constitués en sociétés au niveau actuellement en vigueur (maximum de 30% de la valeur des certificats).

Pour les contribuables personnes physiques, l'avantage fiscal est ramené à un taux fixe de 30% de la valeur des certificats, tous les contribuables étant ainsi traités de manière identique.

*

ANNEXE

8 octobre 2001

Accord Gouvernement/(Comité du) Syvicol sur les mesures à prendre au niveau et en relation avec l'impôt commercial communal dans le cadre de la réforme fiscale

Le Syvicol partage l'objectif du Gouvernement de maintenir, voire de renforcer la compétitivité de l'économie luxembourgeoise et du Luxembourg en tant que site d'investissements.

Sur la base de ce principe, le Gouvernement et le Syvicol sont tombés d'accord de procéder comme exposé ci-après.

1. L'impôt commercial communal sur le bénéfice d'exploitation restera en place.
2. Les bases imposables de l'impôt commercial (I.C.C.) et de l'impôt sur le revenu des collectivités (I.R.C.) seront rapprochées comme proposé dans la lettre du 3 août 2001 des Ministres des Finances et de l'Intérieur au Syvicol, à savoir:
 - suppression des ajouts suivants:
 - a) les quotes-parts de bénéfice des bailleurs de fonds;
 - b) les salaires des conjoints des associés commandités d'une société en commandite par actions;
 - c) le remboursement de bénéfice, dépassant 3%, aux clients de sociétés coopératives.
 - suppression des déductions suivantes:
 - a) la déduction de 10% de la valeur unitaire des immeubles faisant partie de la fortune d'exploitation de l'entreprise;
 - b) la déduction de la quote-part de bénéfice se rapportant aux biens immobiliers de sociétés de capitaux qui administrent exclusivement leurs propres biens fonciers.

- l'Organschaft en matière de l'I.C.C. sera calquée sur le régime d'intégration fiscale prévue à l'article 164bis L.I.R.
3. Il est renoncé à la proposition du Gouvernement de répartir à l'avenir la bonification d'impôt pour investissement entre l'Etat et les Communes, à raison de 70% à répercuter sur l'I.R.C. et à raison de 30% à répercuter sur l'I.C.C.
 L'impact de cette mesure et sans préjudice des incertitudes liées à l'ampleur que pourrait prendre cette bonification, notamment à la lumière de son élargissement à des biens intangibles, aurait été de quelque 2 milliards LUF en termes de moindres recettes de l'impôt commercial communal pour l'année d'imposition 2002.
 La non-réalisation de cette proposition évitera aux Communes de subir une double incertitude. Premièrement quant à l'impact précis de l'ampleur de celle-ci et, deuxièmement, quant à d'éventuels effets de redistribution entre Communes.
 L'Etat continuera à assumer seul, à travers l'I.R.C., l'impact de la bonification d'impôt pour investissement, élargie aux biens intangibles.
 4. Compte tenu de la non-répartition future de la bonification d'impôt entre l'Etat et les Communes et compte tenu de l'objectif d'un effort équilibré et proportionnel entre Etat et Communes, les Communes sont d'accord à ce que le taux d'assiette de l'I.C.C. ne sera pas réduit de 4% à 3,2% – ce qui aurait comporté un impact de 2,4 milliards LUF – mais sera réduit de 4% à 3,0%, ce qui comportera un impact total de 3,5 milliards LUF, donc de 1,1 milliard LUF en plus, montant à comparer toutefois aux 2 milliards LUF qu'aurait comporté la mesure relative à la bonification d'impôt.
 Par ailleurs, il convient de noter que les mesures sub 2. se traduisent par quelque 300 millions LUF de recettes supplémentaires.
 Les Communes s'engagent pour le reste à s'imposer une autodiscipline consistant à ne pas relever leurs taux communaux respectifs pour 2002 et les années subséquentes.
 Finalement, il est retenu que pour les collectivités, l'I.C.C. ne sera plus déductible de sa propre base d'imposition et qu'il ne sera plus déductible de la base imposable de l'I.R.C.
 L'abattement de l'I.C.C. pour les personnes physiques sera porté de 1,2 million LUF à quelque 1,6 million LUF.
 5. Dans le souci de respecter les besoins de financement des Communes, le Gouvernement et les Communes conviennent toutefois d'élaborer un mécanisme de sauvegarde.
 Dans le cas où le montant total de l'impôt commercial communal diminuerait au cours des années à venir par rapport à son montant pour l'année budgétaire 2001, des mesures seront prises pour corriger cette évolution, à condition qu'il y ait une augmentation des recettes fiscales de l'Etat qui le permette.
 De telles mesures sont à établir à la lumière des causes d'une telle évolution et pourront comporter des éléments correcteurs se situant au niveau des différentes recettes fiscales de l'Etat et des Communes, y compris et nonobstant l'accord d'autodiscipline, au niveau des taux communaux.
 6. Les détails et paramètres de ce mécanisme de sauvegarde, dont le principe est acquis, seront discutés et arrêtés dans le cadre d'un Conseil supérieur des finances communales à mettre en place pour le début de l'année 2002 au plus tard et qui aura un statut légal.
 Ce Conseil analysera également de façon horizontale la problématique des conséquences financières découlant de la répartition actuelle et future des missions entre l'Etat et les Communes, tout comme il analysera dans ce même contexte les différentes voies possibles concernant la mise en place d'un ou d'autres mécanismes de financement fiscaux des Communes.
 7. Par ailleurs, le Gouvernement veillera à ce que la liquidation des subsides destinés aux Communes se fera dans un délai raisonnable.

TROISIEME PARTIE:

**LA LOI ORGANIQUE DE L'ADMINISTRATION
DES CONTRIBUTIONS DIRECTES**

L'article 9 du présent projet de loi a trait aux modifications à apporter à la loi du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes et des accises, et spécialement aux points suivants de ladite loi:

1. classement du poste de sous-directeur au grade 17;
2. introduction d'une filière informatique dans les carrières supérieure, moyenne et inférieure;
3. augmentation du nombre des emplois hors cadre de la carrière moyenne de 15 unités pour le porter à 25 unités.

Après plus de 35 années de mise en vigueur de la loi de 1964, et après une bonne demi-douzaine de réformes fiscales intervenues entre-temps, une révision du cadre du personnel de l'Administration des contributions directes est nécessaire. Dans ce même contexte, il est proposé de classer la fonction de sous-directeur, actuellement au grade 16, dans le grade 17.

De même, en 1964, il n'était guère prévisible que l'informatique prendrait dans les années à venir l'essor qu'elle connaît actuellement; un essor et une complexité qui dépassent largement les connaissances des agents administratifs, de sorte que l'introduction d'une filière informatique, dans le cadre du personnel d'une administration de l'envergure et de l'importance de l'Administration des contributions directes, s'avère indispensable.

L'augmentation du nombre des emplois hors cadre dans la carrière moyenne de l'Administration des contributions directes de 10 à 25 unités peut éviter à l'avenir un changement d'affectation en vue d'obtenir une promotion de la part de fonctionnaires hautement qualifiés et expérimentés à des emplois dotés d'attributions particulières. En effet, le nombre de ces emplois ne cesse d'augmenter au sein de l'Administration des contributions directes suite au développement de la place financière, suivie de la création d'autres activités du secteur tertiaire.

Enfin, une situation analogue se présente dans la carrière de l'expéditionnaire, justifiant également la création, dans cette carrière, de cinq emplois hors cadre dont les titulaires peuvent avancer jusqu'au grade 8bis inclusivement au cas où ils sont dépassés par leurs collègues de rang égal ou immédiatement inférieur.

*

QUATRIEME PARTIE:

LE COUT DE LA REFORME FISCALE 2002

Le tableau suivant donne une estimation du coût de la réforme fiscale 2002 en ce qui concerne les mesures principales proposées dans le cadre de ce projet de loi.

A noter que les entreprises exploitées par des personnes physiques, à titre individuel ou sous la forme d'une société de personnes, ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités. Elles bénéficient principalement de la réduction du tarif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

L'impact de la réduction de la taxe d'abonnement est traité distinctement, vu que cette réduction ne concerne qu'un type de collectivités, à savoir les organismes de placement collectif. Quant à l'impact purement statique de la moins-value, on peut l'estimer à quelque 2,5 milliards LUF.

Les chiffres suivants indiquent le coût pour l'année d'imposition 2002 par rapport à l'année d'imposition 2001, en milliards de francs luxembourgeois.

I. Personnes physiques		
1	Tarif de l'impôt sur le revenu*	7,000
2	Réduction de certains taux de retenue d'impôt forfaitaire	0,250
3	Prévoyance-vieillesse (article 111bis L.I.R.)	0,300
4	Réduction de l'abattement à l'investissement mobilier (article 129c L.I.R.)	- 0,250
5	Introduction d'une retenue d'impôt sur tantièmes (article 152 L.I.R.)	- 0,300
6	Suppression de l'Impôt spécial sur les tantièmes	0,450
7	Abattement concernant l'impôt sur la fortune	0,050
8	Solde des autres mesures	p.m.
9	Total des réductions d'impôt pour personnes physiques	7,500
II. Collectivités		
<i>a) Impôt sur le revenu des collectivités (I.R.C.)</i>		
10	Tarif de l'impôt sur le revenu	10,000
11	Suppression de l'article 174bis L.I.R. (imputation I.F. sur I.R.C.)	- 4,800
12	Bonification d'impôt pour investissement (article 152bis L.I.R.) <i>(L'effet de la réduction de 30% de la bonification devrait être contrebalancé par l'effet d'élargissement des biens éligibles)</i>	0,000
13	Article 115, numéro 15a L.I.R. (exonération de 50% sur dividendes)	0,100
14	Article 166 L.I.R. (régime société mère et filiales)	0,100
15	Article 164bis L.I.R. (régime de l'intégration fiscale)	0,100
16	Solde des autres mesures	0,050
17	Total I.R.C.	5,550
<i>b) Impôt sur la fortune (I.F.)</i>		
18	Mesures de réduction spéciale	5,000
19	Solde des autres mesures	0,050
20	Total I.F.	5,050
21	Coût total pour l'Etat (L17 + L20)	10,600
<i>c) Impôt commercial communal (I.C.C.)</i>		
22	Tarif de la base d'assiette I.C.C.	3,500
23	Solde des autres mesures (rapprochement des bases d'imposition I.C.C. et I.R.C.)	- 0,300
24	Coût total pour les communes	3,200
25	Total des réductions d'impôt pour collectivités (L21 + L24)	13,800
26	Total des réductions d'impôt pour personnes physiques et collectivités (L9 + L25)	21,300
27	Réduction de la taxe d'abonnement	2,500
28	COÛT TOTAL DE LA REFORME 2002 (L26 + L27)	23,800

* Il est rappelé que les réductions d'impôt relatives au tarif 2001 par rapport à l'année d'imposition 2000 ont été estimées à 10 milliards LUF.

Les réductions d'impôt cumulées de la réforme tarifaire 2001/2002, sur les deux années d'imposition 2001 et 2002, s'élèvent à quelque 27 milliards LUF par rapport au tarif en vigueur en 2000.

TEXTE DU PROJET DE LOI

A. IMPOTS DIRECTS

I. Impôt sur le revenu des personnes physiques

Art. 1er.– Le titre Ier (impôt sur le revenu des personnes physiques) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est modifié et complété par les dispositions qui suivent:

1° L'article 14 est complété comme suit:

- la deuxième phrase du numéro 2 est modifiée comme suit:

„Tombent sous l'application de la présente disposition les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les groupements d'intérêt économique, les groupements européens d'intérêt économique et les entreprises communes en général, dont l'activité rentre parmi celles visées par les numéros 1 ou 4 du présent article;“

- il est ajouté un numéro 4 libellé comme suit:

„4. nonobstant les dispositions de l'article 175, alinéa 1er, et en l'absence d'une activité rentrant parmi celles visées par le numéro 1 ci-dessus, le revenu net provenant d'une activité à but de lucre exercée soit par une société en commandite simple, dont au moins un associé commandité est une société de capitaux, soit par une société en nom collectif, un groupement d'intérêt économique, un groupement européen d'intérêt économique ou une société civile, dont la majorité des parts est détenue par une ou plusieurs sociétés de capitaux. Une société de personnes à caractère commercial en vertu du numéro 1 ou de la première phrase de la présente disposition, qui détient des parts dans une autre société de personnes, est assimilée à une société de capitaux pour déterminer la nature du revenu réalisé par cette autre société de personnes.“

2° L'alinéa 5 de l'article 22 est remplacé par le texte suivant:

„(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.“

3° Il est introduit un nouvel article 22bis libellé comme suit:

„(1) 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 renonce à l'application de la présente disposition:

1. lors de la conversion d'un emprunt: l'attribution de titres au créancier. En cas de conversion d'un emprunt capitalisant convertible, l'intérêt capitalisé se rapportant à la période de l'exercice d'exploitation précédant la conversion est imposable au moment de l'échange;
2. lors de la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux: l'attribution à l'associé de titres de la société transformée;
3. lors d'une fusion ou d'une scission de sociétés de capitaux ou de sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne: l'attribution à l'associé de titres de la société bénéficiaire ou des sociétés bénéficiaires de la transmission en échange des titres détenus dans la société apporteuse;
4. lors de l'acquisition par une société de capitaux ou par une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne, dans le capital social d'une autre société de capitaux ou d'une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne, 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 de la société acquérante en échange des titres détenus dans la société acquise. Les dispositions des alinéas 5 et 6 sont à observer.

(2) L'alinéa 1er, 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.

(3) 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.

(4) Dans les cas visés à l'alinéa 1er, numéro 1, et par dérogation à l'alinéa précédent, la date d'acquisition des titres reçus en échange correspond à la date de la conversion de l'emprunt.

(5) Lorsque l'acquéreur est une société de capitaux résidente pleinement imposable ou un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente, l'application de l'alinéa 1er, numéro 4 est toutefois soumise à la condition que la société acquérante évalue les titres à la valeur comptable inscrite au bilan de l'associé apporteur au moment de l'apport. La détermination de la période d'appartenance à l'actif net investi, en cas d'évaluation à la valeur comptable, entraîne que la société acquérante est réputée avoir acquis les titres à l'époque où ils avaient été acquis par l'apporteur.

(6) Lorsque la société acquérante paie une soulte en espèces ne dépassant pas 10% de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable des titres donnés en échange, le prix d'acquisition déterminé conformément à l'alinéa précédent est à augmenter du montant de la soulte.

(7) Un règlement grand-ducal détermine dans quelles conditions une société est réputée être une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne."

4° L'alinéa 1er de l'article 25 est complété in fine par la phrase suivante:

„En cas d'échange de biens, le prix d'acquisition du bien reçu en échange correspond à la valeur estimée de réalisation du bien donné en échange, diminuée ou augmentée d'une soulte lorsque les biens échangés n'ont pas la même valeur.“

5° L'article 46 est modifié comme suit:

- les dispositions du numéro 5 sont supprimées;
- au numéro 12, les termes „de réassurance“ et „réassurer“ sont remplacés respectivement par les termes „d'assurance“ et „couvrir“;
- le numéro 13 est modifié comme suit:

„13. l'impôt visé à l'article 142, alinéa 1er, à concurrence de l'impôt qui se rapporte à une dépense déductible dans la limite autorisée au titre de la déduction fiscale pour pension complémentaire, conformément à l'article 31 de la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension, ainsi que l'impôt payé de manière optionnelle par l'employeur sur les provisions constituées en couverture des promesses de pension existantes au 31 décembre 1999. Est également déductible l'impôt visé aux articles 41 et 52 de la loi précitée.“

6° L'article 54 est modifié comme suit:

- la 3e et la 4e phrases de l'alinéa 1er sont supprimées;
- l'alinéa 1a est remplacé comme suit:

„(1a) Un emploi 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 emploi 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 12 mois prenant cours à la date de l'achèvement du nouvel immeuble.“

- l'alinéa 2 est remplacé comme suit:

„(2) Pour l'application de l'alinéa 1er, 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.“

7° L'article 59 est modifié comme suit:

- l'alinéa 1er est remplacé par le texte suivant:

„(1) Lorsqu'une entreprise ou une partie autonome d'entreprise est apportée à un organisme à caractère collectif au sens de l'article 159, moyennant attribution de titres de capital de cet organisme, les dispositions de l'article 35, alinéas 1er et 3, première phrase, sont applicables dans le

chef de l'organisme bénéficiaire. Les plus-values antérieurement immunisées auprès de l'entreprise apporteuse ne peuvent pas être continuées dans le chef de l'organisme bénéficiaire."

- aux alinéas 2 et 4, les termes „le contribuable apporteur“ sont remplacés par le terme „l'apporteur“;
- l'alinéa 3 est remplacé par le texte suivant:

„(3) Toutefois, lorsque l'apporteur est une personne physique résidente ou une société de capitaux résidente pleinement imposable et que la société bénéficiaire de l'apport est une société de capitaux résidente pleinement imposable, l'apporteur peut évaluer au moment de l'apport les biens apportés aux valeurs retenues initialement par la société bénéficiaire, sans qu'il puisse faire état, en ce qui concerne les biens d'actif, de valeurs inférieures, ni en ce qui concerne les dettes, de valeurs supérieures aux valeurs limites admissibles au cas où l'entreprise serait continuée sans changement.“
- l'alinéa 3a est remplacé par le texte suivant:

„(3a) Lorsque la société bénéficiaire évalue les biens reçus à la valeur comptable, la date d'acquisition de ces biens est celle retenue auprès de l'apporteur.“
- l'alinéa 5 est complété par la phrase suivante:

„Leur date d'acquisition correspond à la date de l'apport.“
- à l'alinéa 7, les termes „une société de capitaux ou société coopérative“ sont remplacés par les termes „un organisme à caractère collectif“.

8° Il est introduit un nouvel article 59bis libellé comme suit:

„(1) Les dispositions de l'article 59, alinéas 3 et 3a sont d'application correspondante lorsque:

1. une société de capitaux résidente pleinement imposable apporte une entreprise ou une partie autonome d'entreprise à un établissement stable indigène d'une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg;
2. une société de capitaux résidente pleinement imposable apporte un établissement stable situé dans un autre Etat membre de l'Union européenne à une société résidente d'un Etat membre autre que le Luxembourg.

(2) L'apporteur réalise, lors de l'apport, un bénéfice de cession au sens de l'article 15. La valeur actuelle du prix de cession est constituée par la somme des valeurs retenues en conformité avec les dispositions prévues à l'article 59, alinéa 3.

(3) Le prix d'acquisition des titres de capital attribués en raison de l'apport est égal à la valeur actuelle du prix de cession. Leur date d'acquisition correspond à la date de l'apport.

(4) Lorsque, dans les cas visés au numéro 2 de l'alinéa 1er, l'actif social transmis comprend un établissement stable situé dans un Etat membre de l'Union européenne avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention tendant à éviter la double imposition, le bénéfice imposable dégagé par la transmission de cet établissement stable est déterminé conformément à l'article 59, alinéa 2. Toutefois, la fraction d'impôt correspondant à ce bénéfice est réduite à concurrence de l'impôt qui aurait frappé ce bénéfice dans l'Etat membre en l'absence de dispositions dérivant de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents.

Dans la mesure où la somme algébrique des résultats antérieurs réalisés par ledit établissement stable a diminué les bénéfices imposables de la société résidente, le bénéfice dégagé lors de la transmission est intégré dans le résultat de la société résidente sans tenir compte d'impôts étrangers fictifs.

(5) Lorsqu'une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg apporte une entreprise ou une partie autonome d'entreprise, constituant un établissement stable d'un Etat membre, à une société de capitaux résidente pleinement imposable, cette dernière peut évaluer l'actif net transmis à la valeur comptable alignée par ces biens au bilan de la société apporteuse avant la transmission ou bien à une valeur comprise entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation. En outre, la transmission doit être opérée moyennant attribution de titres de la société bénéficiaire à la société apporteuse.

Lorsque la société bénéficiaire continue les valeurs comptables, l'article 59, alinéa 3a est d'application correspondante.

(6) Un règlement grand-ducal détermine dans quelles conditions une société est réputée être une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne."

9° L'alinéa 3 de l'article 96 est complété in fine par la phrase suivante:

„Les arrérages de rentes et de charges permanentes reçus de la part d'un conjoint divorcé résident ne sont imposables que dans les limites où ils sont déductibles en vertu des dispositions de l'article 109bis."

10° L'article 97 est complété par un alinéa 5 libellé comme suit:

„(5) Les pertes se dégageant d'un revenu visé au présent article sont compensables avec des revenus positifs se dégageant de ce même article. Par dérogation à l'article 7, alinéa 2, l'excédent de perte n'est pas compensable avec les revenus nets d'autres catégories de revenus. Cette restriction ne vaut cependant pas à l'égard des revenus visés à l'alinéa 1er, numéro 1, si le contribuable possède dans la collectivité une participation importante au sens de l'article 100 et tire plus de 50% de ses revenus professionnels d'une occupation dans la collectivité."

11° L'article 99 est modifié comme suit:

– les numéros 3 et 4 sont remplacés comme suit:

„3. le revenu provenant de prestations non comprises dans une autre catégorie de revenus, tel le revenu provenant d'entremises occasionnelles. Ce revenu n'est toutefois pas imposable lorsqu'il est inférieur à un montant annuel de 500 euros. Lorsque les frais d'obtention dépassent les recettes, l'excédent déficitaire n'est pas compensable;

4. le remboursement sous forme de capital en exécution d'un contrat de prévoyance-vieillesse et visé à l'article 111bis, alinéa 2, ainsi que la restitution de l'épargne accumulée prévue à l'article 111bis, alinéa 4. Est également visé le remboursement anticipé du capital épargné de pareil contrat, pour des raisons d'invalidité ou de maladie grave, tel que spécifié à l'article 111bis, alinéa 6 L.I.R."

– il est inséré un numéro 5 libellé comme suit:

„5. les versements déduits antérieurement en exécution d'un contrat de prévoyance-vieillesse et qui deviennent imposables par application de l'article 111bis, alinéa 6 L.I.R., ainsi que la valeur de conversion des droits échus en un capital résultant de pareil contrat."

12° L'article 99bis est modifié comme suit:

– l'alinéa 2 est supprimé;

– les alinéas 3 et 4 actuels deviennent respectivement les alinéas 2 et 3;

– le montant de dix mille francs figurant à l'actuel alinéa 3, qui devient le nouvel alinéa 2, est remplacé par 500 euros.

13° L'article 100 est modifié comme suit:

– l'alinéa 1er est complété par l'ajout in fine de la phrase suivante:

„Il en est de même du revenu réalisé lors de la cession d'un emprunt convertible lorsque le contribuable détient une participation importante dans la société ayant émis l'emprunt."

– l'alinéa 2 est remplacé comme suit:

„(2) Une participation est à considérer comme importante lorsque le cédant, seul ou ensemble avec son conjoint et ses enfants mineurs, a participé de façon directe ou indirecte, à un moment quelconque au cours des 5 années antérieures au jour de l'aliénation, pour plus de 10% au capital ou, à défaut de capital, au fonds social de la société. Pour la détermination du seuil de 10%, il y a lieu de prendre en considération non seulement les titres appartenant à la fortune privée, mais également ceux qui, le cas échéant, constituent un élément de l'actif net investi de l'une des trois premières catégories de revenus visés à l'article 10. La détention d'une participation par l'intermédiaire d'une société de capitaux, dont le contribuable possède la majorité des droits de vote, est à considérer comme participation indirecte.

La participation est également à considérer comme importante lorsque le cédant a acquis la participation à titre gratuit au cours d'une période de 5 ans précédant l'aliénation et que le

détenteur antérieur ou, en cas de transmissions successives à titre gratuit, l'un des détenteurs antérieurs avait participé, à un moment quelconque au cours de la période quinquennale précédant l'aliénation, seul ou ensemble avec son conjoint et ses enfants mineurs, de façon directe ou indirecte, pour plus de 10% au capital ou, à défaut de capital, au fonds social de la société.

Une participation obtenue en échange d'une autre participation dans les conditions de l'article 102, alinéa 10, est réputée représenter la participation donnée en échange."

- l'alinéa 4 est supprimé;
 - l'actuel alinéa 5 devient le nouvel alinéa 4.
- 14° L'article 101 est modifié comme suit:
- la première phrase de l'alinéa 2 est remplacée par la phrase suivante:
„L'actif social est censé être partagé en cas de dissolution, de transformation, de fusion, d'absorption, de scission de la société ou d'adoption par la société du statut de société exempte d'impôts.“
 - les alinéas 4 et 5 sont supprimés;
 - les alinéas actuels 6, 7 et 8 deviennent respectivement les alinéas 4, 5 et 6.
- 15° L'article 102 est modifié et complété comme suit:
- il est ajouté un alinéa 1a ayant la teneur suivante:
„(1a) 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 réalisation du bien donné en échange correspond à sa valeur estimée de réalisation.“
 - l'alinéa 2 est complété comme suit in fine:
„La plus-value, transférée sur un immeuble acquis ou constitué en emploi conformément à l'alinéa 8, réduit à due concurrence le prix d'acquisition ou de revient de cet immeuble.“
 - le tableau des coefficients de réévaluation figurant à l'alinéa 6 est remplacé par le tableau ci-après:

”

<i>année</i>	<i>coefficient</i>	<i>année</i>	<i>coefficient</i>	<i>année</i>	<i>coefficient</i>	<i>année</i>	<i>coefficient</i>
1918	125,03	1938	17,64	1959	4,66	1980	1,89
et antérieures		1939	17,69	1960	4,65	1981	1,75
1919	56,83	1940	16,27	1961	4,61	1982	1,60
1920	30,42	1941	10,49	1962	4,57	1983	1,47
1921	31,13	1942	10,49	1963	4,45	1984	1,39
1922	33,41	1943	10,49	1964	4,31	1985	1,35
1923	28,24	1944	10,49	1965	4,17	1986	1,35
1924	25,15	1945	8,37	1966	4,07	1987	1,35
1925	24,03	1946	6,64	1967	3,97	1988	1,33
1926	20,28	1947	6,39	1968	3,85	1989	1,29
1927	16,07	1948	5,98	1969	3,77	1990	1,24
1928	15,41	1949	5,68	1970	3,60	1991	1,20
1929	14,35	1950	5,48	1971	3,44	1992	1,17
1930	14,09	1951	5,07	1972	3,27	1993	1,13
1931	15,72	1952	4,98	1973	3,08	1994	1,10
1932	18,10	1953	5,00	1974	2,81	1995	1,08
1933	18,20	1954	4,95	1975	2,54	1996	1,07
1934	18,91	1955	4,95	1976	2,31	1997	1,05
1935	19,27	1956	4,92	1977	2,17	1998	1,04
1936	19,16	1957	4,71	1978	2,10	1999	1,03
1937	18,15	1958	4,68	1979	2,01	2000	1,00
						et années postérieures	

“

- l’alinéa 9 est remplacé comme suit:

„(9) L’échange de terrains lors d’un remembrement effectué en vertu d’une loi n’est pas à considérer comme réalisation des terrains au sens du présent article, même si l’échange est réalisé moyennant paiement d’une soulte en espèces. Toutefois, lorsque la soulte reçue dépasse la valeur du terrain reçu en échange, l’échange est à considérer comme réalisation.“

- il est inséré un nouvel alinéa 10 libellé comme suit:

„(10) L’échange de titres ne conduit pas à la réalisation des plus-values inhérentes aux biens échangés, si les opérations d’échange satisfont aux dispositions de l’article 22bis, alinéa 1er, numéros 2 à 4 et alinéa 2, à moins que l’associé ne renonce à l’application de la présente disposition dans les cas visés aux numéros 3 et 4 de l’article 22bis, alinéa 1er.“

- il est inséré un nouvel alinéa 11 libellé comme suit:

„(11) Lorsque l’acquéreur est une société de capitaux résidente pleinement imposable ou un établissement stable indigène d’une société de capitaux non résidente, l’application de l’article 22bis, alinéa 1er, numéro 4 est toutefois soumise à la condition que l’acquéreur évalue les titres au prix d’acquisition initialement engagé par l’associé apporteur. L’évaluation au prix d’acquisition entraîne que la société acquérante est réputée avoir acquis les titres à l’époque où ils avaient été acquis par l’apporteur, pour la détermination de la période d’appartenance à l’actif net investi.

Lorsque la société acquérante paie une soulte en espèces ne dépassant pas 10% de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable des titres remis en échange, le prix d’acquisition déterminé conformément à l’alinéa précédent est à augmenter du montant de la soulte.“

- il est inséré un nouvel alinéa 12 libellé comme suit:

„(12) Dans les hypothèses visées aux alinéas 9 et 10, le prix et la date d’acquisition des biens reçus en échange correspondent au prix et à la date d’acquisition des biens donnés en échange. En cas de paiement d’une soulte, la soulte diminue le prix d’acquisition à considérer dans le chef du bénéficiaire de la soulte et augmente, dans les cas visés à l’alinéa 9, le prix d’acquisition à considérer dans le chef du débiteur de la soulte. En vue de la détermination du revenu visé aux articles 99ter à 101, le montant de la soulte est à réévaluer par multiplication avec le coefficient correspondant à l’année de l’échange d’après le tableau visé à l’alinéa 6.“
 - les alinéas 10, 11, 12 et 13 actuels sont renumérotés et deviennent respectivement les alinéas 13, 14, 15 et 16.
- 16° L’article 109bis est modifié comme suit:
- l’alinéa 1er est complété par un numéro 3 libellé comme suit:

„3. Les arrérages de rentes et de charges permanentes payés à un conjoint divorcé, à condition que les rentes et charges soient fixées par décision judiciaire dans le cadre d’un divorce prononcé avant le 1er janvier 1998 et que le débiteur et le bénéficiaire de la rente en fassent une demande conjointe. Cette demande vaut pour une année d’imposition et ne peut pas être révoquée.“
 - la première phrase de l’alinéa 2 est remplacée par la phrase suivante:

„Les rentes et charges permanentes visées ci-dessus ne sont déductibles qu’à concurrence d’un montant annuel de 20.400 euros par conjoint divorcé.“
- 17° L’article 110 est remplacé comme suit:
- „Sont déductibles les cotisations ou prélèvements suivants:
1. les prélèvements et cotisations versées en raison de l’affiliation obligatoire des salariés au titre de l’assurance maladie et de l’assurance pension. Il en est de même des cotisations payées à titre obligatoire par des salariés à un régime étranger visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale. Ne sont pas déductibles, les cotisations relatives à un salaire exempté, à l’exception de celles se rapportant aux suppléments de salaires visés à l’article 115, numéro 11;
 2. les cotisations versées en raison de l’affiliation obligatoire des non-salariés au titre de l’assurance maladie, de l’assurance contre les accidents et de l’assurance pension. Il en est de même des cotisations payées à titre obligatoire par des non-salariés à un régime étranger visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale. Ne sont pas déductibles, les cotisations relatives à un revenu exempté;
 3. les cotisations personnelles sur les rémunérations des salariés en raison de l’existence d’un régime complémentaire de pension, instauré conformément à la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension, ou d’un régime étranger, conformément à l’article 15 de la prédite loi. Toutefois, ces cotisations personnelles ne sont déductibles que jusqu’à concurrence d’un montant annuel de 1.200 euros;
 4. les cotisations payées à titre personnel en raison d’une assurance continuée, volontaire ou facultative et d’un achat de périodes en matière d’assurance maladie et d’assurance pension auprès d’un régime de sécurité sociale luxembourgeois ou d’un régime légal étranger, visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale.“
- 18° L’alinéa 4 de l’article 111 est complété in fine de la manière suivante:
- „Les primes et cotisations doivent être calculées de manière actuarielle sur la base des éléments viagers de la personne soit du preneur, soit de l’assuré, soit du bénéficiaire du contrat.
- En ce qui concerne les contrats d’assurance en cas de vie, liés à un véhicule d’accumulation d’actifs, la durée effective minimale de souscription doit être égale à au moins 12 ans. Ces contrats doivent en outre garantir une couverture de décès couvrant au moins 60% de la somme des primes régulières prévues jusqu’à la fin du contrat, ou bien au moins 130% des primes et cotisations versées jusqu’à la date du décès.“
- 19° L’article 111bis est remplacé comme suit:
- „(1) Sont déductibles, dans les conditions et limites définies ci-après, les versements effectués auprès d’une compagnie d’assurances ou d’un établissement de crédit au titre d’un contrat de prévoyance-vieillesse.

(2) Le contrat doit prévoir le remboursement différé d'au moins 10 ans, payable au plus tôt à l'âge de 60 ans et au plus tard à l'âge de 70 ans, de tout au plus la moitié du capital épargné, et la souscription ou la conversion, pour le solde, à un contrat d'assurance garantissant une rente viagère payable mensuellement.

(3) Si les époux sont imposables collectivement en vertu de l'article 3, le bénéficiaire du contrat de prévoyance-vieillesse peut être soit l'un des conjoints, soit l'un et l'autre des conjoints. Lorsque des époux imposables collectivement souscrivent chacun un contrat de prévoyance-vieillesse, le montant déductible est calculé individuellement pour chaque époux suivant les modalités de l'alinéa 7 du présent article.

(4) Si l'épargnant décède avant l'échéance du contrat de prévoyance-vieillesse, l'épargne accumulée peut être restituée à l'ayant droit.

(5) Lorsque l'assujettissement du souscripteur n'a pas existé durant toute l'année, la déduction est à réduire en proportion des mois entiers durant lesquels le souscripteur n'a pas été assujetti à l'impôt.

(6) L'anticipation du remboursement du capital épargné ou du paiement de la rente viagère soit avant l'âge de 60 ans du souscripteur, soit avant l'écoulement de la durée effective minimale de souscription du contrat de 10 ans, pour des raisons autres que l'invalidité ou la maladie grave du souscripteur, enlève aux versements antérieurement déduits leur caractère déductible et les rend imposables aux termes de l'article 99. Un règlement grand-ducal peut préciser les cas d'invalidité et de maladie grave pouvant donner lieu à l'anticipation du paiement de la pension.

(7) Les montants annuels maxima déductibles au titre d'un contrat de prévoyance-vieillesse sont fixés comme suit en fonction de l'âge accompli du souscripteur au début de l'année d'imposition:

<i>âge</i>	<i>montant annuel maximum déductible</i>	<i>âge</i>	<i>montant annuel maximum déductible</i>	<i>âge</i>	<i>montant annuel maximum déductible</i>
moins de 40 ans	1.500 euros	45 ans	2.100 euros	51 ans	2.600 euros
40 ans	1.750 euros	46 ans	2.100 euros	52 ans	2.600 euros
41 ans	1.750 euros	47 ans	2.100 euros	53 ans	2.600 euros
42 ans	1.750 euros	48 ans	2.100 euros	54 ans	2.600 euros
43 ans	1.750 euros	49 ans	2.100 euros	55 ans et plus	3.200 euros
44 ans	1.750 euros	50 ans	2.600 euros		

20° A l'article 113, alinéa 1er, la première phrase est remplacée par la phrase suivante:

„Il est déduit un minimum forfaitaire de 480 euros au titre des dépenses spéciales visées à l'article 109, alinéa 1er, numéros 1 et 1a, à l'article 110, numéro 4 et aux articles 111 et 111bis.“

21° L'article 115, numéro 14a est remplacé comme suit:

„14a. une tranche de 50% du montant des rentes viagères mensuelles résultant d'un contrat de prévoyance-vieillesse et visées à l'article 111bis, alinéa 2. Sont également visées, les rentes viagères mensuelles dont l'anticipation du paiement pour des raisons autres que l'invalidité ou la maladie grave, a donné lieu à une imposition des versements antérieurement déduits en vertu de l'article 99, numéro 5;“

22° L'article 115, numéro 15a est modifié comme suit:

„15a. 50% des revenus de capitaux spécifiés à l'article 146, alinéa 1er, numéros 1 et 3 et alinéa 2, alloués par:

- une société de capitaux résidente pleinement imposable,
- une société de capitaux qui est un résident d'un Etat 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,

- une société qui est un résident d'un Etat 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'Etats 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 5e année d'imposition suivant celle de l'échange ne sont pas visés par cette restriction;“

23° L'article 118 est modifié comme suit:

„L'impôt sur le revenu est déterminé en fonction du revenu imposable ajusté au sens de l'article 126, conformément aux dispositions des articles 119 à 122 et 124, sur la base du tarif suivant:

0%	pour la tranche de revenu inférieure à	9.750 euros
8%	pour la tranche de revenu comprise entre	9.750 et 11.400 euros
10%	pour la tranche de revenu comprise entre	11.400 et 13.050 euros
12%	pour la tranche de revenu comprise entre	13.050 et 14.700 euros
14%	pour la tranche de revenu comprise entre	14.700 et 16.350 euros
16%	pour la tranche de revenu comprise entre	16.350 et 18.000 euros
18%	pour la tranche de revenu comprise entre	18.000 et 19.650 euros
20%	pour la tranche de revenu comprise entre	19.650 et 21.300 euros
22%	pour la tranche de revenu comprise entre	21.300 et 22.950 euros
24%	pour la tranche de revenu comprise entre	22.950 et 24.600 euros
26%	pour la tranche de revenu comprise entre	24.600 et 26.250 euros
28%	pour la tranche de revenu comprise entre	26.250 et 27.900 euros
30%	pour la tranche de revenu comprise entre	27.900 et 29.550 euros
32%	pour la tranche de revenu comprise entre	29.550 et 31.200 euros
34%	pour la tranche de revenu comprise entre	31.200 et 32.850 euros
36%	pour la tranche de revenu comprise entre	32.850 et 34.500 euros
38%	pour la tranche de revenu dépassant	34.500 euros“

24° L'article 120bis est remplacé comme suit:

„L'impôt à charge des contribuables de la classe 1a est déterminé par application du tarif au revenu imposable ajusté, réduit de la moitié de son complément à 39.000 euros, sous réserve que le taux d'accroissement maximal ne puisse pas dépasser 38%.“

25° A l'article 122, le montant de 36.000 francs est remplacé par celui de 900 euros.

26° A l'article 123bis, alinéa 3, lettre b, les montants de 2.300.000 francs et 2.660.000 francs sont remplacés respectivement par ceux de 58.000 euros et 67.000 euros.

27° A l'article 124, alinéa 2, le montant de 300 francs est remplacé par celui de 12 euros.

28° A l'article 126, alinéa 2, le montant de mille francs est remplacé par celui de 50 euros.

29° La dernière phrase de l'alinéa 4 de l'article 127bis prend la teneur suivante:

„En cas de pluralité d'enfants, les abattements au sens des alinéas 2 et 3 ci-dessus sont cumulés pour déterminer le plafond annuel.“

30° L'article 129c est complété par un paragraphe 6 ayant la teneur suivante:

„§ 6

Par dérogation aux dispositions des paragraphes 2 et 4, le taux de 75% est fixé pour l'an 2002 à 50% et à partir de l'an 2003 à 25%, alors que le plafond de l'abattement de 60.000 LUF est fixé à 1.000 euros pour l'an 2002 et à 500 euros pour l'an 2003.“

31° A l'article 131, alinéa 1er, lettre b, le taux de 25,2% est réduit à 22,8%.

32° L'article 134 est remplacé comme suit:

„(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.“

33° A l'article 134ter, l'alinéa 1er est remplacé par le texte suivant:

„(1) En vue de la détermination de la fraction d'impôt correspondant aux revenus visés à l'article 134bis, ainsi que de la fraction d'impôt sur laquelle un impôt étranger est à imputer en vertu d'une convention internationale, les règles ci-dessous sont à observer.“

34° L'article 137 est complété par l'ajout d'un alinéa 6 libellé comme suit:

„(6) Par dérogation aux dispositions des alinéas 1 à 4, l'allocation de repas versée par les employeurs à leurs salariés est soumise à une imposition forfaitaire et libératoire au taux de 14%, dans la mesure où le montant de cette allocation de repas ne dépasse pas celui du secteur public. L'allocation n'est pas cumulable avec les prestations exemptées prévues à l'article 115, numéro 21.“

35° L'article 142 est modifié comme suit:

- à l'alinéa 1er, le taux de la retenue d'impôt de 25% est remplacé par celui de 20%;
- l'alinéa 1er est complété in fine par la phrase suivante:

„La retenue d'impôt vise également le cas, où l'employeur opte pour une imposition forfaitaire des provisions constituées en couverture des promesses de pension ayant existé au 31 décembre 1999.“

36° A l'article 147, numéro 2 in fine, le point-virgule est remplacé par un point, suivi d'une phrase libellée comme suit:

„La détention d'une participation à travers un des organismes visés à l'alinéa 1er de l'article 175 est à considérer comme détention directe proportionnellement à la fraction détenue dans l'actif net investi de cet organisme;“

37° A l'article 148, alinéa 1er, les taux de 25 et 33 1/3% sont remplacés par les taux de 20% et de 25%.

38° L'article 152 est remplacé comme suit:

„TITRE 1

La retenue d'impôt sur les redevances, sur les activités littéraires et artistiques et sur les activités sportives professionnelles

(1) Sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu, les revenus indigènes suivants touchés par des contribuables non résidents et visés par l'article 156:

1. les revenus provenant de l'exercice d'une activité indépendante de nature littéraire ou artistique lorsque cette activité est ou a été exercée ou mise en valeur au Luxembourg;
2. les revenus provenant de l'exercice d'une activité sportive professionnelle lorsque cette activité est ou a été exercée au Luxembourg;
3. les redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques;
4. les redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ou d'un autre droit analogue, ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, même si ces revenus

sont touchés par des sociétés holding de droit luxembourgeois définies par la loi du 31 juillet 1929.

(2) Le taux de la retenue est fixé à 12% des recettes sans aucune déduction pour frais d'obtention, dépenses d'exploitation, dépenses spéciales, impôts, taxes ou autres charges du bénéficiaire. La retenue s'élève à 13,63% lorsque le débiteur de l'allocation prend à sa charge l'impôt à retenir.

(3) Le débiteur de l'allocation doit retenir l'impôt pour compte du bénéficiaire à l'époque où elle est mise à la disposition de ce dernier. L'allocation est réputée mise à la disposition du bénéficiaire:

1. en cas de paiement, de compensation ou de mise en compte: lors de ces opérations;
2. en cas de sursis de paiement au bénéfice du débiteur de l'allocation: lors du paiement, de la compensation ou de la mise en compte;
3. en cas d'acomptes: lors du paiement, de la compensation ou de la mise en compte de ces acomptes;
4. en cas de paiement unique non échelonné et couvrant plusieurs exercices d'exploitation: lors de cette opération.

(4) Lorsque le débiteur verse l'allocation à un intermédiaire agréé à cet effet par l'Administration des contributions directes, il est dispensé d'opérer la retenue. Dans ce cas, l'intermédiaire est obligé d'opérer la retenue. Les dispositions du titre 1 s'appliquent à l'intermédiaire comme s'il était personnellement débiteur de l'allocation.

(5) L'impôt retenu au cours d'un trimestre est à verser au plus tard le 10 du mois suivant au receveur des contributions compétent pour la perception de l'impôt sur le revenu du débiteur de l'allocation. L'impôt retenu est à verser en une somme globale sans désignation des bénéficiaires des allocations.

(6) Au plus tard le 10 du mois suivant le trimestre au cours duquel la retenue a été faite, le débiteur de l'allocation est obligé de remettre une déclaration de retenue au bureau d'imposition compétent pour son imposition personnelle à l'impôt sur le revenu. La déclaration doit contenir le montant des allocations soumises à la retenue, ainsi que le montant de la retenue.

(7) Sur demande du bureau d'imposition compétent, le débiteur des allocations doit indiquer dans la déclaration le montant des allocations et des retenues par bénéficiaire des allocations, ainsi que les noms et adresses des bénéficiaires.

(8) Le débiteur des allocations doit tenir un registre de retenue où il doit inscrire sans délai et dans l'ordre chronologique:

1. l'époque de la mise à la disposition de l'allocation;
2. le montant de l'allocation;
3. les nom et adresse du bénéficiaire de l'allocation;
4. le montant de l'impôt retenu;
5. la date du versement de l'impôt retenu au receveur des contributions.

(9) Les inscriptions doivent être faites en caractères usuels; toutefois, les débiteurs des allocations disposant d'ensembles électroniques ou électromécaniques peuvent être autorisés par le préposé du bureau d'imposition compétent à mémoriser l'ensemble ou une partie des inscriptions sur supports informatiques, à condition que les possibilités de contrôle par l'Administration des contributions directes n'en soient pas affectées et que les données mémorisées soient imprimées à la fin de chaque année d'imposition.

(10) Le préposé du bureau d'imposition compétent pour l'imposition personnelle à l'impôt sur le revenu du débiteur des allocations peut dispenser ce dernier de tout ou partie des obligations résultant de l'alinéa qui précède, pour autant que ces obligations seraient trop difficiles à remplir, eu égard à la nature particulière de l'entreprise du débiteur. Cette dispense est révoquée.

(11) Lors de l'imposition personnelle du débiteur des allocations à l'impôt sur le revenu et lors des révisions opérées auprès du débiteur en matière d'impôt sur le revenu et de retenue d'impôt sur les salaires, les contrôles exercés par les agents de l'Administration des contributions directes portent sur la régularité de la retenue d'impôt.

(12) Le débiteur de l'allocation est personnellement responsable du paiement de l'impôt qu'il a retenu ou qu'il aurait dû retenir, à moins que, dans ce dernier cas, il ne soit établi que le défaut de retenue ou l'insuffisance de retenue ne lui est pas imputable.

(13) Le bénéficiaire de l'allocation est débiteur de l'impôt, mais il ne peut être contraint au paiement de l'impôt que pour autant qu'il est complice du non-paiement de l'impôt retenu ou que la retenue n'a pas été dûment opérée.

(14) Le Trésor a pour le recouvrement de l'impôt à charge du débiteur de l'allocation les mêmes droits d'exécution, privilège et hypothèque que pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu qui serait dû par le débiteur de l'allocation à titre personnel.

(15) Lorsque l'impôt n'a pas été dûment retenu ou versé au receveur des contributions, il est émis à charge du débiteur de l'allocation ou bien, suivant le cas, à charge du bénéficiaire de l'allocation, un bulletin établissant la charge d'impôt.

(16) L'émission d'un bulletin à charge du débiteur de l'allocation n'est pas nécessaire lorsque ce dernier a dûment déclaré l'impôt retenu ou bien s'il a reconnu par écrit l'obligation du paiement de l'impôt.

(17) La retenue vaut imposition définitive en ce qui concerne les allocations en cause, sauf lorsque ces allocations constituent une recette d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale indigène ou qu'elles sont attribuées à des contribuables non résidents occupés comme salariés au Luxembourg et qui sont imposables par voie d'assiette conformément à l'article 157, alinéas 4 et 5.

TITRE 2

La retenue d'impôt sur les tantièmes

(1) Sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu, les revenus indigènes visés à l'article 91, alinéa 1er, numéro 2 et désignés ci-après par le terme de tantièmes, ainsi que les indemnités spéciales et avantages alloués à côté ou en lieu et place des tantièmes.

(2) Les revenus énumérés ci-avant sont à considérer comme indigènes lorsque le débiteur est l'Etat, une commune, un établissement public luxembourgeois ou une collectivité de droit public ou privé qui a son siège statutaire ou son principal établissement au Luxembourg.

(3) Le taux de la retenue est fixé à 20%. La retenue est à calculer sur le montant effectivement mis à la disposition du bénéficiaire au taux de 25% lorsque le débiteur des revenus prend à sa charge l'impôt à retenir. Sont soumis à la retenue les revenus bruts sans aucune déduction pour frais d'obtention, dépenses d'exploitation, dépenses spéciales, impôts, taxes ou autres charges du bénéficiaire.

(4) La retenue d'impôt doit être opérée par le débiteur des revenus pour compte du bénéficiaire à la date de la mise à la disposition des tantièmes. Les revenus de tantièmes sont réputés mis à la disposition du bénéficiaire:

1. en cas de paiement, de compensation ou de mise en compte: lors de ces opérations;
2. en cas de sursis de paiement au bénéfice du débiteur des tantièmes: lors du paiement, de la compensation ou de la mise en compte;
3. en cas d'acomptes: lors du paiement, de la compensation ou de la mise en compte de ces acomptes.

(5) Dans le délai de huit jours à partir de la date de la mise à la disposition des revenus, le débiteur des revenus de tantièmes est tenu de déclarer et de verser l'impôt retenu au receveur compétent des contributions. L'impôt retenu est à verser en une somme globale sans désignation des bénéficiaires des tantièmes.

(6) La déclaration doit contenir le montant brut des tantièmes passibles de la retenue, le montant de la retenue opérée, ainsi que la date du versement de l'impôt retenu au receveur compétent des contributions.

(7) Dans la déclaration, le débiteur des tantièmes doit indiquer pour chaque bénéficiaire le nom et l'adresse, le montant brut des tantièmes alloués et le montant de la retenue d'impôt opérée.

(8) La déclaration à remettre par le débiteur des revenus est à faire sur l'imprimé établi à cette fin par l'Administration des contributions directes.

(9) Sur demande, le débiteur des tantièmes est tenu de remettre au bénéficiaire un certificat attestant le montant brut des tantièmes alloués et le montant de la retenue d'impôt opérée, ainsi que la date de la mise à la disposition et la période pour laquelle les revenus sont payés. Le débiteur des tantièmes n'est pas tenu d'établir le certificat si les tantièmes ont été versés par l'entremise d'un établissement de crédit, à condition que le versement desdits revenus soit documenté par une pièce qui renseigne sur le montant brut touché, sur la retenue d'impôt opérée et sur le nom du débiteur des tantièmes.

(10) L'impôt retenu versé indûment est remboursé au débiteur des revenus de tantièmes sur demande à adresser au préposé du bureau d'imposition compétent.

(11) Le débiteur des tantièmes doit tenir un registre de retenue où il doit inscrire sans délai et dans l'ordre chronologique:

1. la date de la mise à la disposition des tantièmes;
2. le montant brut des tantièmes;
3. le montant de l'impôt retenu;
4. pour chaque bénéficiaire, le nom et l'adresse, le montant brut des tantièmes alloués et le montant de la retenue d'impôt opérée;
5. la date du versement de l'impôt retenu au receveur compétent des contributions.

(12) Les inscriptions doivent être faites en caractères usuels; toutefois, les débiteurs des tantièmes disposant d'ensembles électroniques ou électromécaniques peuvent être autorisés par le préposé du bureau d'imposition compétent à mémoriser l'ensemble ou une partie des inscriptions sur supports informatiques, à condition que les possibilités de contrôle par l'Administration des contributions directes n'en soient pas affectées et que les données mémorisées soient imprimées à la fin de chaque année d'imposition.

(13) Afin d'assurer la juste et exacte perception de la retenue sur les revenus de tantièmes, l'Administration des contributions directes a le droit d'exercer des contrôles portant sur la régularité de la retenue d'impôt sur les tantièmes, notamment dans le cadre de l'imposition personnelle du débiteur des tantièmes à l'impôt sur le revenu ou d'une révision opérée auprès du débiteur en matière d'impôt sur le revenu ou de retenue d'impôt sur les salaires.

(14) Le débiteur des tantièmes est personnellement responsable de la déclaration et du versement de l'impôt qu'il a retenu ou qu'il aurait dû retenir.

(15) Le bénéficiaire des revenus est débiteur de l'impôt. Il ne peut toutefois être contraint au paiement de la retenue d'impôt que pour autant que la retenue n'a pas été dûment opérée, ou lorsqu'il sait que le débiteur n'a pas versé l'impôt retenu dans le délai prescrit et qu'il n'en informe pas immédiatement l'Administration des contributions directes.

(16) Lorsque l'impôt n'a pas été dûment retenu ou versé au receveur compétent des contributions, l'Administration des contributions directes fixe le montant de l'insuffisance et émet à charge du débiteur des tantièmes un bulletin établissant la charge d'impôt, à moins que l'impôt n'ait été dûment déclaré.

(17) Le Trésor a pour le recouvrement de l'impôt à charge du débiteur des tantièmes les mêmes droits d'exécution, privilège et hypothèque que pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu qui serait dû par le débiteur des tantièmes à titre personnel.

(18) La retenue d'impôt sur les revenus de tantièmes est imputée sur l'impôt sur le revenu, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi.

(19) Nonobstant les dispositions de l'article 153, la retenue d'impôt sur les revenus de tantièmes vaut imposition définitive dans le chef d'un contribuable non résident si son revenu indigène au sens de l'article 156 se compose exclusivement de tantièmes dont le montant total brut ne dépasse

pas 34.500 euros par année d'imposition, à moins que le contribuable non résident ne demande une imposition par voie d'assiette."

39° L'article 152bis est complété et modifié comme suit:

– le paragraphe 2 est remplacé comme suit:

„§ 2

Il est accordé une bonification d'impôt sur le revenu de 8,4% de l'investissement complémentaire effectué au cours de l'exercice d'exploitation.

Sont visés:

- 1) les investissements en logiciels et en brevets mis en œuvre à des fins de fabrication, de production et/ou de commercialisation de biens et de services dans le cadre de l'entreprise détentrice des logiciels et brevets visés;
- 2) les investissements en biens amortissables corporels autres que les bâtiments, le cheptel agricole et les gisements minéraux et fossiles.“

– au paragraphe 4, le texte du numéro 1 est remplacé par le texte suivant:

„1. les biens amortissables au cours d'une période inférieure à 3 années;“

– au paragraphe 4, le texte du numéro 3 est remplacé par le texte suivant:

„3. les biens usagés acquis autrement que par l'une des opérations visées sub 2 ci-dessus;“

– au paragraphe 4 est ajouté un numéro 6 libellé comme suit:

„6. le montant du prix d'acquisition ou de revient de l'ensemble des biens incorporels visés au paragraphe 2, numéro 1 qui dépasse pour une année d'imposition le montant de 40.000.000 euros. Par ailleurs, les biens incorporels acquis à l'étranger sont exclus au cas où le cédant n'est pas pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu.“

– le paragraphe 7 est remplacé comme suit:

„§ 7

(1) Indépendamment de la bonification prévue au paragraphe 2, il est accordé une bonification d'impôt sur le revenu en raison des investissements ci-après effectués au cours de l'exercice d'exploitation:

1. les investissements en logiciels et en brevets mis en œuvre à des fins de fabrication, de production et/ou de commercialisation de biens et de services dans le cadre de l'entreprise détentrice des logiciels et brevets visés;
2. les investissements en biens amortissables corporels autres que les bâtiments, le cheptel vif agricole et les gisements minéraux et fossiles;
3. les investissements en installations sanitaires et de chauffage central incorporées aux bâtiments hôteliers. N'est toutefois prise en considération que la partie des installations se rapportant à des locaux servant normalement de chambres d'hôtel et aux locaux connexes. Un règlement grand-ducal peut:
 - a) spécifier les locaux connexes;
 - b) prévoir un minimum d'installations sanitaires pour les chambres d'hôtel;
 - c) prévoir un système forfaitaire sommaire pour déterminer la partie des installations se rapportant aux chambres d'hôtel et aux locaux connexes;
4. les investissements en bâtiment visés à l'article 1er de l'arrêté grand-ducal du 30 juillet 1960 portant définition des investissements à caractère social bénéficiant de l'aide fiscale aux investissements nouveaux;
5. les investissements en immobilisations agréées pour être admises à l'amortissement spécial visé à l'article 32bis.

(2) Sont cependant exclus:

1. les biens amortissables au cours d'une période inférieure à 3 années;
2. les biens acquis par transmission en bloc d'une entreprise, d'une partie autonome d'entreprise ou d'une fraction d'entreprise;
3. les biens usagés acquis autrement que par l'une des opérations visées sub 2 ci-dessus;

4. les véhicules automoteurs, sauf:
 - a) ceux affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes ou faisant partie de l'actif net investi d'une entreprise de location de voitures;
 - b) ceux affectés exclusivement au transport de biens ou de marchandises;
 - c) ceux affectés exclusivement au sein d'une entreprise au transport des salariés vers ou en provenance de leur lieu de travail, pour autant que ces véhicules sont admis à la circulation avec une capacité d'au moins 9 occupants, y compris le chauffeur;
 - d) ceux spécialement aménagés de façon à servir exclusivement à un service de dépannage;
 - e) les machines automotrices.
5. le montant du prix d'acquisition ou de revient de l'ensemble des biens incorporels visés au paragraphe 2, numéro 1 qui dépasse pour une année d'imposition le seuil de 40.000.000 euros. Par ailleurs, les biens incorporels acquis à l'étranger sont exclus au cas où le cédant n'est pas pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu.

(3) La bonification est calculée sur le prix d'acquisition ou de revient des investissements effectués au cours d'un exercice d'exploitation. Elle est de 4,2% pour la première tranche d'investissement ne dépassant pas 150.000 euros et de 1,4% pour la tranche d'investissement dépassant 150.000 euros. En cas d'investissement en immobilisations visées au numéro 5 du premier alinéa, les bonifications de 4,2% et de 1,4% sont portées respectivement à 5,6% et 2,8%."

- le paragraphe 7a est remplacé comme suit:

„§ 7a

(1) Par dérogation aux dispositions du paragraphe 4, numéros 2 et 3 et à celles du paragraphe 7, alinéa 2, numéros 2 et 3, les biens y visés ne sont pas à éliminer de la base de calcul des bonifications d'impôt respectives lorsqu'ils sont investis dans le cadre d'un premier établissement. Sont visés les biens investis durant les 3 premières années à partir du premier établissement.

(2) Si durant la période de 3 ans visée à l'alinéa 1er, le prix d'acquisition de l'ensemble des biens visés par le présent paragraphe dépasse le montant de 250.000 euros, les bases de calcul des bonifications respectives sont à diminuer du montant dépassant le seuil de 250.000 euros.

(3) Ne sont pas à considérer comme biens investis dans le cadre d'un premier établissement:

- l'acquisition en bloc d'une entreprise, d'une partie autonome d'entreprise ou d'une fraction d'entreprise contre attribution au cédant d'une participation directe ou indirecte dans l'entreprise nouvellement créée;
- l'acquisition en bloc d'une entreprise, d'une partie autonome d'entreprise ou d'une fraction d'entreprise, lorsque le cédant détient une participation directe ou indirecte dans l'entreprise nouvellement créée;
- les biens usagés qui ont antérieurement fait l'objet d'un contrat de crédit-bail (leasing) dans des conditions ouvrant droit aux bonifications d'impôt dans le chef du bailleur-donneur de leasing."
- le paragraphe 10 est complété in fine comme suit:

„Il pourra par ailleurs apporter des précisions quant à la nature et aux conditions d'affectation auxquelles doivent satisfaire les logiciels et brevets visés aux paragraphes 2 et 7."

40° L'article 153 est modifié comme suit:

- la première phrase de l'alinéa 1er est remplacée comme suit:

„Lorsque le revenu imposable se compose en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, sur les revenus de capitaux mobiliers ou sur les revenus de tantièmes, il y a lieu à imposition par voie d'assiette:"
- au numéro 2 de l'alinéa 1er, le montant de 18.000 francs est remplacé par celui de 600 euros;
- au numéro 3 de l'alinéa 1er, le point final est remplacé par une virgule suivie du terme „ou“;
- l'alinéa 1er est complété par un numéro 4, libellé comme suit:

„4. lorsque le revenu imposable du contribuable comprend pour plus de 1.500 euros des revenus nets passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de tantièmes visés à l'article 152."

– l’alinéa 4 est modifié comme suit:

„(4) Sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n’est pas soumis à l’imposition par voie d’assiette au sens des alinéas 1er à 4 ci-dessus y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l’article 146, alinéa 1er, numéros 1 et 3 et alinéa 2 ou à l’article 152, ou de pertes provenant d’une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source.“

– à l’alinéa 5, les montants de 36.000 francs sont remplacés par les montants de 1.200 euros.

41° La deuxième phrase de l’article 157, alinéa 3 est supprimée.

42° Le numéro 1 de l’article 157bis, alinéa 1er est abrogé. Les numéros 2 et 3 du même alinéa sont renommés en 1 et 2.

43° L’alinéa 3 de l’article 157ter est remplacé comme suit:

„(3) La demande visée à l’alinéa 1er entraîne une imposition par voie d’assiette.“

II. Impôt sur le revenu des collectivités

Art. 2.– Le titre II (impôt sur le revenu des collectivités) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l’impôt sur le revenu est modifié comme suit:

1° A l’article 159, le texte suivant est inséré à la suite de la 1ère phrase de l’alinéa 1er:

„Lorsqu’en vertu des législations nationales respectives, un organisme à caractère collectif est à la fois un résident du Luxembourg et un résident d’un Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions, cet organisme est considéré uniquement comme un résident de l’Etat dans lequel il est un résident suivant les dispositions de la convention tendant à éviter les doubles impositions qui lie le Luxembourg et l’Etat concerné.“

2° A l’article 160, l’alinéa 1er est remplacé comme suit:

„(1) Sont passibles de l’impôt sur le revenu des collectivités pour leur revenu indigène au sens de l’article 156, les organismes à caractère collectif visés à l’article 159 qui n’ont ni leur siège statutaire, ni leur principal établissement sur le territoire du Luxembourg, ainsi que ceux qui ne sont pas des résidents en vertu du premier alinéa, deuxième phrase, de l’article 159.“

3° L’article 164bis L.I.R. est remplacé par le texte suivant:

„(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.

(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 résidentes pleinement imposables. La condition du taux de participation 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) Un règlement grand-ducal fixe les modalités d'application du régime d'intégration fiscale susvisé.“

4° L'article 166 est complété et modifié comme suit:

– l'actuel alinéa 3 est changé en alinéa 4;

– le nouvel alinéa 3 est libellé comme suit:

„(3) La détention d'une participation au sens de l'alinéa 2 à travers un des organismes visés à l'alinéa 1er de l'article 175 est à considérer comme détention directe proportionnellement à la fraction détenue dans l'actif net investi de cet organisme.“

– l'actuel alinéa 4 est remplacé par un nouvel alinéa 5 ayant la teneur suivante:

„(5) L'exonération visée à l'alinéa 1er ne s'applique pas dans la mesure où:

1. des dépenses d'exploitation sont en relation économique directe avec les revenus visés;
2. une moins-value consécutive à la distribution est actée sur la participation, et ceci dans l'ordre de l'énumération ci-dessus.“

– l'actuel alinéa 5 est changé en alinéa 8;

– l'actuel alinéa 6 est changé en alinéa 9;

– il est introduit un nouvel alinéa 6 libellé comme suit:

„(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 1er; dans ce cas, le montant à exonérer ne peut pas excéder le montant de la distribution antérieurement neutralisé par la dépréciation.“

– il est introduit un nouvel alinéa 7 libellé comme suit:

„(7) Les revenus provenant d'une participation reçue en échange d'une autre participation en application de l'article 22bis 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 fin de la 5e année d'imposition suivant celle de l'échange ne sont pas visées par cette restriction.“

5° A l'article 168, les termes du numéro 2 sont remplacés comme suit:

„2. l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt sur la fortune et l'impôt commercial communal;“

6° L'article 170 est remplacé comme suit:

„(1) Lorsque l'actif social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative est transmis à une ou plusieurs autres personnes, qu'il y ait liquidation ou non, l'imposition a lieu conformément à l'article 169. Pour l'application de l'alinéa 3 de l'article 169, la rémunération obtenue pour l'actif social transmis, estimée au jour de la transmission, se substitue au produit net de liquidation à distribuer.

(2) Toutefois, lorsque l'actif social d'une société de capitaux résidente est transmis en bloc à une autre société de capitaux résidente pleinement imposable, notamment dans le cadre d'une fusion ou d'une transformation de société, le bénéfice réalisé à l'occasion de la transmission est exonéré dans la mesure où les conditions suivantes sont remplies:

1. la transmission doit être opérée soit moyennant attribution aux associés de la société apporteuse de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire et, le cas échéant, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10% de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres, soit contre annulation d'une participation détenue par la société bénéficiaire de la transmission dans la société apporteuse;
2. la transmission doit être opérée dans des conditions exposant ce bénéfice à une imposition ultérieure au Luxembourg, lorsqu'en l'absence de la présente disposition il y aurait été imposable.

(3) L'alinéa 2 s'applique de manière correspondante lorsque, dans le cadre d'une scission, l'ensemble ou une partie de l'actif social d'une société de capitaux est transmis à une ou plusieurs sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, pourvu que les dispositions suivantes soient observées:

1. l'attribution aux associés de la société apporteuse de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire ou des sociétés bénéficiaires de la transmission doit être effectuée au prorata de leurs participations dans la société apporteuse;
2. les biens transmis doivent comprendre au moins une entreprise ou une partie autonome d'entreprise. Il en est de même des biens retenus par la société apporteuse;
3. lorsque la société bénéficiaire reçoit l'apport partiellement en contrepartie d'une participation détenue dans la société apporteuse, elle ne peut s'attribuer de ce fait des titres de son propre capital social;
4. suite à la scission, le capital social de la société apporteuse susceptible d'être remboursé en exemption d'impôt suivant l'article 97, alinéa 3, lettre b est réputé transmis à la société bénéficiaire de l'apport en proportion de la fraction représentée par la part de patrimoine transmise à cette société contre remise de titres représentatifs du capital social. Cette fraction est fixée, sauf circonstances spéciales, sur la base de la règle prévue à l'article 171, alinéa 2.

(4) Dans les cas prévus aux alinéas 2 et 3 qui précèdent, les plus-values antérieurement immuniées auprès de la société apporteuse sont considérées comme découvertes dans le chef de celle-ci, pour autant qu'elles ne sont pas continuées par la société bénéficiaire ou les sociétés bénéficiaires de la transmission.

(5) Lorsque la société bénéficiaire ou les sociétés bénéficiaires continuent les valeurs comptables alignées au bilan de l'apporteur, les biens apportés sont réputés acquis à la date d'acquisition retenue par la société apporteuse."

7° Il est introduit un nouvel article 170bis libellé comme suit:

„(1) Lorsque dans le cadre d'une fusion, l'actif social d'une société de capitaux résidente pleinement imposable est transmis en bloc, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, à une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, les dispositions de l'article 170, alinéas 2, 4 et 5 sont d'application correspondante.

(2) Lorsque dans le cadre d'une scission, l'ensemble ou une partie de l'actif social d'une société de capitaux résidente pleinement imposable est transmis soit à une ou plusieurs sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, soit à une société de capitaux résidente pleinement imposable et à une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, les dispositions de l'article 170, alinéas 3, 4 et 5 sont d'application correspondante.

(3) Lorsque dans le cadre d'une des opérations visées aux alinéas précédents, un établissement stable situé dans un autre Etat membre de l'Union européenne est transmis à une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, la transmission de cet établissement stable peut être effectuée à la valeur comptable, notwithstanding la disposition de l'article 170, alinéa 2, numéro 2. Toutefois, lorsque cet établissement stable est situé dans un Etat membre avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention tendant à éviter les doubles impositions, le bénéfice dégagé par la transmission de cet établissement stable est imposable conformément à l'article 170, alinéa 1er. Dans cette hypothèse, la fraction d'impôt correspondant à ce bénéfice est réduite à concurrence de l'impôt qui aurait frappé ce bénéfice dans l'Etat membre en l'absence de dispositions dérivant de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents.

Dans la mesure où la somme algébrique des résultats antérieurs réalisés par ledit établissement stable a diminué les bénéfices imposables de la société résidente, le bénéfice dégagé lors de la transmission est intégré dans le résultat de la société résidente sans tenir compte d'impôts étrangers fictifs.

(4) Un règlement grand-ducal détermine dans quelles conditions une société est réputée être une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne.“

8° Il est introduit un nouvel article 170ter ayant la teneur suivante:

„(1) Lorsque dans le cadre d’une fusion de sociétés, l’actif social d’une société d’un Etat membre de l’Union européenne autre que le Luxembourg est transmis en bloc, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, à une société de capitaux résidente pleinement imposable, cette dernière peut évaluer l’actif net transmis soit à la valeur comptable alignée au bilan de la société apporteuse, soit à une valeur comprise entre la valeur comptable et la valeur d’exploitation. La transmission doit être opérée soit moyennant attribution aux associés de la société apporteuse de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire et, le cas échéant, d’une soule en espèces ne dépassant pas 10% de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres, soit contre annulation d’une participation détenue par la société bénéficiaire de la transmission dans la société apporteuse.

(2) L’alinéa précédent est d’application correspondante lorsque, dans le cadre d’une scission de sociétés, l’ensemble ou une partie de l’actif social d’une société d’un Etat membre de l’Union européenne autre que le Luxembourg est transmis à au moins une société de capitaux résidente pleinement imposable. Dans le chef de la société bénéficiaire ou des sociétés bénéficiaires, les dispositions de l’article 170, alinéa 3 sont à respecter.

(3) Lorsque l’actif net transmis est évalué à la valeur comptable, les biens transférés sont réputés acquis à la date retenue par la société apporteuse.

(4) Un règlement grand-ducal détermine dans quelles conditions une société est réputée être une société résidente d’un Etat membre de l’Union européenne.“

9° L’article 171 est remplacé comme suit:

„(1) En cas d’application des articles 170, alinéa 2 ou 170ter, alinéa 1er, le bénéfice de la société bénéficiaire, qui a détenu une participation dans la société apporteuse, est calculé comme si la participation avait été réalisée à la valeur d’exploitation, indépendamment de l’évaluation des biens repris.

(2) Lorsqu’en cas d’application des articles 170, alinéa 3, 170bis, alinéa 2, en ce qui concerne les cas où la société bénéficiaire est une société de capitaux résidente pleinement imposable, ou de l’article 170ter, alinéa 2, la société bénéficiaire reçoit l’apport partiellement en contrepartie d’une participation détenue dans la société apporteuse, elle est réputée avoir réalisé sa participation à la valeur d’exploitation à concurrence de la fraction que représente la part d’actif social de la société apporteuse à elle transmise par rapport à l’actif social global de cette société. Sauf circonstances spéciales, cette fraction est à déterminer sur la base de la valeur estimée de réalisation des titres de participation attribués par la société bénéficiaire de l’apport aux associés de la société apporteuse et de la valeur estimée de réalisation des titres de participation représentant la partie de l’actif social de la société apporteuse non transmise à la société bénéficiaire.

(3) Les dispositions de l’article 166 restent applicables. Toutefois, lorsque la participation détenue par la société bénéficiaire dans la société apporteuse est supérieure à 25%, le bénéfice au sens de l’alinéa 1er est exonéré."

10° L’article 172 est remplacé comme suit:

„(1) Lorsqu’une société de capitaux ou coopérative résidente transfère son siège statutaire et/ou son établissement principal à l’étranger et cesse de ce fait d’être contribuable résident, les dispositions de l’article 169 sont applicables. La valeur estimée de réalisation de l’ensemble des éléments de l’actif et du passif du bilan au moment du transfert sont à retenir au titre de produit net de liquidation.

(2) Toutefois, lorsque les biens de l’actif net restent attachés à un établissement stable indigène, l’évaluation peut se faire à la valeur comptable, nonobstant les dispositions de l’article 169.

(3) L’alinéa 1er est applicable à une société de capitaux ou coopérative non résidente qui soit liquide son établissement stable indigène, soit le transfère à l’étranger ou à un tiers.

(4) Toutefois, lorsqu’une société d’un Etat membre de l’Union européenne autre que le Luxembourg transfère, dans le cadre d’un apport d’une entreprise ou d’une partie autonome d’entreprise, d’une fusion ou d’une scission, un établissement stable situé au Luxembourg à une autre société résidente d’un Etat membre de l’Union européenne, cette transmission peut se faire soit à la valeur

comptable des biens sans l'application des dispositions de l'article 169, soit à une valeur comprise entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, dans la mesure où la société bénéficiaire reprend l'évaluation opérée par la société apporteuse. Les dispositions de l'article 170, alinéa 5, sont d'application correspondante.

(5) Lorsque dans le cadre de la transformation d'une société de capitaux non résidente en une autre société de capitaux non résidente, un établissement stable indigène est transféré, la transmission peut être effectuée à la valeur comptable, à condition que la société bénéficiaire évalue l'actif net transmis à la valeur comptable retenue par la société apporteuse. Les dispositions de l'article 170, alinéa 5 sont d'application correspondante.

(6) Un règlement grand-ducal détermine dans quelles conditions une société est réputée être une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne.“

11° Il est introduit un nouvel article 172bis libellé comme suit:

„(1) Lorsqu'une société de capitaux est transformée en une autre société de capitaux dans le cadre d'une opération fiscalement neutre visée par l'article 170, alinéa 2, le report de pertes au sens de l'article 114 est continué dans les mêmes conditions dans le chef de la société transformée.

(2) L'alinéa 1er est d'application correspondante dans les cas visés par l'article 172, alinéa 5.

(3) Les alinéas 1 et 2 s'appliquent par dérogation à la disposition de l'article 114, alinéa 2, numéro 3.

(4) Dans les cas visés aux alinéas 1 et 2, le report des bonifications d'impôt de la société à transformer est continué dans le chef de la société transformée.“

12° A l'article 173, le montant de 1.000 francs est remplacé par celui de 50 euros.

13° L'article 174 est modifié comme suit:

– l'alinéa 1er est remplacé par le texte suivant:

„(1) L'impôt sur le revenu des collectivités est fixé à:

- 20%, lorsque le revenu imposable ne dépasse pas 10.000 euros;
- 2.000 euros plus 26% du revenu dépassant 10.000 euros, lorsque le revenu imposable est compris entre 10.000 et 15.001 euros;
- 22%, lorsque le revenu imposable dépasse 15.000 euros.“

– l'alinéa 5 est supprimé.

14° Les dispositions de l'article 174bis sont abrogées.

III. Impôt sur le revenu – Dispositions additionnelles

Art. 3.– Le titre III (dispositions additionnelles et dispositions transitoires) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est modifié comme suit:

A l'article 175, l'alinéa 1er est remplacé comme suit:

„(1) La loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 est complétée par le texte suivant qui en forme le paragraphe 11bis:

Les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les groupements d'intérêt économique, les groupements européens d'intérêt économique et les sociétés civiles sont considérés comme n'ayant pas de personnalité juridique distincte de celles des associés.“

IV. Loi sur l'évaluation des biens et valeurs

Art. 4.– La loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs est modifiée et complétée comme suit:

1° Au paragraphe 56, alinéa 1er, le texte du numéro 7 est remplacé comme suit:

„7. offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, wirtschaftlichen Interessenvereinigungen, Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigungen und ähnlichen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind.“

2° Le paragraphe 60 est complété par un alinéa 3 libellé comme suit:

„(3) La détention d'une participation au sens de l'alinéa 2 à travers un des organismes visés à l'alinéa 1er 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.“

3° Le paragraphe 67 est modifié sur les points suivants:

– à l'alinéa 1er, numéro 2, les deuxième et troisième phrases sont supprimées;

– à l'alinéa 1er, numéro 3, la deuxième phrase est remplacée comme suit:

„Anteile an offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, wirtschaftlichen Interessenvereinigungen, Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigungen und ähnlichen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, sind nicht sonstiges Vermögen, sondern Betriebsvermögen des Gesellschafters;“

– à l'alinéa 1er, le numéro 4 est complété in fine par la phrase suivante:

„La valeur en capital de ces droits est diminuée d'un abattement de 75.000 euros, montant qui est doublé en cas d'imposition collective au sens du paragraphe 11, alinéa 1er de la loi concernant l'impôt sur la fortune.“

– à l'alinéa 1er, le numéro 6 est remplacé comme suit:

„6. les droits non encore échus d'assurances sur la vie et d'assurances garantissant le paiement d'un capital, ainsi que d'assurances-rentes qui ne donnent pas encore droit au versement de la rente. Ces droits bénéficient dans leur ensemble d'un abattement de 75.000 euros, montant qui est doublé en cas d'imposition collective au sens du paragraphe 11, alinéa 1er de la loi concernant l'impôt sur la fortune.“

Les droits relatifs à des assurances conclues dans le cadre d'un contrat de louage de services ne font pas partie des autres éléments de fortune, quel que soit leur montant. Toutefois, les assurances souscrites auprès des compagnies d'assurances n'ayant ni leur principal établissement, ni leur siège au Luxembourg ou dans un autre Etat membre de l'Union européenne, ne sont à exclusion des autres éléments de fortune qu'au cas où ces compagnies d'assurances sont agréées au Luxembourg ou dans un autre Etat membre de l'Union européenne.“

– l'alinéa 2 est remplacé comme suit:

„(2) Les créances, avoirs en compte et autres moyens de paiement visés à l'alinéa 1er, numéros 1 et 2, ainsi que les actions et les participations au sens de l'alinéa 1er, numéro 3, bénéficient dans leur ensemble d'un abattement de 75.000 euros. Ce montant est doublé en cas d'imposition collective au sens du paragraphe 11, alinéa 1er de la loi concernant l'impôt sur la fortune.“

V. Impôt sur la fortune

Art. 5.– La loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune est modifiée et complétée comme suit:

1° Au paragraphe 1, l'alinéa 1er est complété comme suit:

„Lorsqu'en vertu des législations nationales respectives, une personne physique ou un organisme à caractère collectif est à la fois un résident du Luxembourg et un résident d'un Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions, cette personne ou cet organisme est considéré uniquement comme un résident de l'Etat dans lequel il est un résident suivant les dispositions de la convention tendant à éviter les doubles impositions qui lie le Luxembourg et l'Etat concerné.“

2° Le paragraphe 2 est changé comme suit:

– l'alinéa 1er, numéro 1, est complété in fine comme suit:

„... , sowie natürliche Personen, die laut Paragraph 1, Absatz 1, letzter Satz, nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind.“

– l'alinéa 1er, numéro 2, est complété in fine comme suit:

„... , und solche, die laut Paragraph 1, Absatz 1, letzter Satz, nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind.“

3° Il est inséré un paragraphe 8a libellé comme suit:

„§ 8a

(1) Les contribuables visés au paragraphe 1, alinéa 1er, 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) A défaut de bénéfice suffisant restant après 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 1er.

(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 1er, numéro 2, lorsqu'ils tiennent une comptabilité séparée.“

4° Le paragraphe 13 est modifié et complété comme suit:

– l'alinéa 1er est complété par un numéro 3 libellé comme suit:

„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 1 ci-dessus sont dépassées.“

– l'actuel alinéa 2 est remplacé par un alinéa 2 nouveau libellé comme suit:

„(2) En cas d'application des dispositions de l'alinéa 1er, numéros 1 et 2, l'assiette nouvelle est établie au début de l'année civile auquel est constaté la variation de valeur de la fortune (alinéa 1er, numéro 1), ou qui suit la modification des circonstances déterminantes pour l'octroi des abattements ou pour l'imposition collective (alinéa 1er, numéro 2). En cas d'application des dispositions de l'alinéa 1er, numéro 3, l'assiette nouvelle est établie au début de l'année civile au titre de laquelle la réduction d'impôt prévue au paragraphe 8a est soit à accorder, soit à annuler, et, à défaut d'une assiette générale, au début de l'année civile qui suit respectivement l'octroi ou l'annulation de la réduction.“

5° Le paragraphe 17 est complété par un deuxième alinéa libellé comme suit:

„(2) Le montant des avances est à réduire sur demande motivée du contribuable et peut, le cas échéant, être réduit d'office si l'Administration des contributions directes dispose d'éléments justifiant une réduction. En cas de nouvelle fixation, la différence par rapport au montant annuel précédemment fixé peut être imputée sur les avances non échues.“

VI. Impôt commercial communal

Art. 6.– La loi modifiée du 1er décembre 1936 concernant l'impôt commercial communal est modifiée sur les points suivants:

1° Au paragraphe 2, l'actuel alinéa 2 est remplacé par un alinéa 2 nouveau libellé comme suit:

„(2) Est toujours considérée comme entreprise commerciale pour l'ensemble de ses activités, l'activité:

1. des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple, des groupements d'intérêt économique, des groupements européens d'intérêt économique et des autres entreprises communes en général, si les associés sont à considérer comme coexploitants;

2. des sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée), des sociétés coopératives et des associations d'assurance mutuelle. En cas d'intégration fiscale d'après les dispositions de l'article 164bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, la société dominée est à considérer, pour la répartition de la base d'assiette entre les communes intéressées, comme établissement stable de la société dominante;
 3. à but de lucre exercée soit par une société en commandite simple dont au moins un associé commandité est une société de capitaux, soit par une société en nom collectif, un groupement d'intérêt économique, un groupement européen d'intérêt économique ou une société civile dont la majorité des parts est détenue par une ou plusieurs sociétés de capitaux. Une société de personnes à caractère commercial en vertu des dispositions de ce paragraphe qui détient des parts dans une autre société de personnes, est assimilée à une société de capitaux pour déterminer la nature du revenu réalisé par cette autre société de personnes."
- 2° Le paragraphe 8 est modifié comme suit:
- les dispositions des numéros 3 et 7 sont biffées;
 - au numéro 4, la deuxième partie de la phrase est supprimée à partir de „sowie Gehälter ...“.
- 3° Le paragraphe 9 est modifié et complété comme suit:
- les dispositions du numéro 1 sont biffées;
 - le numéro 2 est complété in fine par les termes suivants:
„..., wenn die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7) angesetzt worden sind;“
 - le numéro 2a est complété in fine comme suit:
„Les dispositions qui précèdent sont d'application correspondante, si la participation est détenue directement dans le capital social d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.“
 - le numéro 3 est complété in fine par les termes suivants:
„..., soweit er die Ermittlung des Gewinns beeinträchtigt hat.“
- 4° Le paragraphe 9bis est complété par un alinéa 2 libellé comme suit:
„(2) Les dispositions de l'article 172bis, alinéas 1 et 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu sont d'application correspondante, sous réserve des particularités en rapport avec la détermination du bénéfice d'exploitation.“
- 5° Le paragraphe 11 est modifié comme suit:
- à l'alinéa 1er, le taux de 4% est remplacé par le taux de 3%;
 - à l'alinéa 3, l'arrondissement au multiple inférieur de „mille francs“ est changé en arrondissement au multiple inférieur de „50 euros“ et l'abattement de „un million deux cent mille francs“ est remplacé par un abattement de „quarante mille euros“.
- 6° Les dispositions du paragraphe 22 sont supprimées.

VII. Loi du 1er mars 1952

Art. 7.– L'article 8 de la loi modifiée du 1er mars 1952 modifiant certaines dispositions relatives aux impôts directs, est remplacé comme suit:

„Les autorités communales fixent avant le 1er novembre de chaque année le taux communal à appliquer pour l'année d'imposition suivante en matière d'impôt commercial communal à la base d'assiette d'après le bénéfice d'exploitation.

A défaut de fixation d'un taux par l'autorité communale avant la date précitée, le taux communal s'élève d'office à 200%.

Les taux communaux doivent être soumis, dans la quinzaine suivant la délibération y afférente, à l'approbation du Grand-Duc et être ensuite publiés au Mémorial avant la fin de l'année.“

VIII. Loi d'adaptation fiscale

Art. 8.– La loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 est modifiée comme suit:

Les dispositions du paragraphe 11bis sont remplacées par les dispositions suivantes:

„§ 11bis

Les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les groupements d'intérêt économique, les groupements européens d'intérêt économique et les sociétés civiles sont considérés comme n'ayant pas de personnalité juridique distincte de celles des associés.“

IX. Dispositions d'ordre général

Art. 9.– La loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes et des accises est modifiée et complétée comme suit:

A l'intitulé de la loi, les termes „et des accises“ sont supprimés.

A l'article 3. – A – alinéa 1er, le texte de la lettre a est remplacé comme suit:

„a) Dans la carrière supérieure de l'administration

Grade de computation de la bonification d'ancienneté – grade 12:

- un directeur
- un sous-directeur
- des conseillers de direction première classe et des conseillers-informaticiens première classe
- des conseillers de direction et des conseillers-informaticiens
- des conseillers de direction adjoints et des conseillers-informaticiens adjoints
- des attachés de Gouvernement premiers en rang et des chargés d'études-informaticiens principaux
- des attachés de Gouvernement et des stagiaires ayant le titre d'attaché d'administration, ainsi que des chargés d'études-informaticiens et des stagiaires dans cette branche, sans que le total des fonctionnaires de cette carrière, y compris le directeur et le sous-directeur, puisse dépasser le nombre de 15.

Les fonctionnaires de la carrière supérieure de l'administration sont nommés aux fonctions prévues ci-dessus d'après les prescriptions de la loi du 28 mars 1986 portant harmonisation des conditions et modalités d'avancement dans les différentes carrières des administrations et services de l'Etat, telle qu'elle a été ou sera modifiée par la suite.

Les nominations aux fonctions de directeur et de sous-directeur sont faites au gré du Gouvernement.“

A l'article 3. – A – alinéa 1, le texte de la lettre b est remplacé comme suit:

„b) Carrière moyenne du rédacteur

Grade de computation de la bonification d'ancienneté – grade 7:

- des inspecteurs de direction 1ers en rang, inspecteurs principaux 1ers en rang ou inspecteurs-informaticiens principaux 1ers en rang;
- des inspecteurs de direction, inspecteurs principaux ou inspecteurs-informaticiens principaux;
- des inspecteurs, receveurs principaux ou inspecteurs-informaticiens;
- des chefs de bureau, contrôleurs, receveurs de 1re classe ou chefs de bureau-informaticiens;
- des chefs de bureau adjoints, contrôleurs adjoints, receveurs de 2e classe, receveurs adjoints ou chefs de bureau-informaticiens adjoints;
- des rédacteurs principaux, vérificateurs, sous-receveurs ou informaticiens principaux;
- des rédacteurs ou informaticiens diplômés;
- des stagiaires.

Les fonctionnaires de la carrière moyenne du rédacteur sont nommés aux fonctions prévues ci-dessus d'après les prescriptions de la loi du 28 mars 1986 portant harmonisation des conditions et modalités d'avancement dans les différentes carrières des administrations et services de l'Etat, telle qu'elle a été ou sera modifiée par la suite.“

A l'article 3. – A – alinéa 1er, le texte de la lettre c est remplacé comme suit:

„c) Carrière inférieure de l'expéditionnaire

Grade de computation de la bonification d'ancienneté – grade 4:

- des 1ers commis principaux ou 1ers commis-informaticiens principaux
- des commis principaux ou commis-informaticiens principaux
- des commis ou commis-informaticiens
- des commis adjoints ou commis-informaticiens adjoints
- des expéditionnaires administratifs ou expéditionnaires-informaticiens
- des stagiaires.

Les fonctionnaires de la carrière inférieure de l'expéditionnaire sont nommés aux fonctions prévues ci-dessus d'après les prescriptions de la loi du 28 mars 1986 portant harmonisation des conditions et modalités d'avancement dans les différentes carrières des administrations et services de l'Etat, telle qu'elle a été ou sera modifiée par la suite.“

Le texte de l'article 4 est remplacé comme suit:

„**Art. 4.**– Font partie de la direction, en dehors du directeur, du sous-directeur, des conseillers de direction 1re classe, des conseillers-informaticiens 1re classe, des conseillers de direction, des conseillers-informaticiens, des conseillers de direction adjoints, des conseillers-informaticiens adjoints, des inspecteurs de direction 1ers en rang, des inspecteurs-informaticiens principaux 1ers en rang, des inspecteurs de direction et des inspecteurs-informaticiens principaux, des fonctionnaires des grades 10 et supérieurs, dont le rang et le nombre sont fixés par règlement grand-ducal.“

Le texte de l'article 14 est remplacé comme suit:

„**Art. 14.**– Les fonctionnaires de l'Administration des contributions directes sont nommés par le Ministre des Finances, à l'exception du directeur, du sous-directeur et des fonctionnaires au-delà du grade 7 des carrières supérieures et moyennes, dont la nomination est réservée au Grand-Duc.“

L'article 15 est modifié et complété comme suit:

- 1° A la section I, les termes „le sous-directeur au grade 16“ sont remplacés par ceux „le sous-directeur au grade 17“;
- 2° A la section II, il est inséré entre les numéros 1° et 2° un nouveau numéro 1°bis, libellé comme suit:

„1°bis. A l'article 22, l'énumération figurant à la section IV, numéro 9 est complétée par la mention „le sous-directeur des contributions“; la mention „le sous-directeur des contributions“ figurant au numéro 8 est supprimée;“
- 3° A la section II, 2°, la lettre c est remplacée comme suit: „c) au grade 17 est ajoutée la mention suivante: „Contributions – sous-directeur“;
- 4° A la section II, 3°, la lettre b est remplacée comme suit: „dans la carrière supérieure de l'administration au grade de computation de la bonification d'ancienneté 12, au grade 17, est ajoutée la mention suivante: „sous-directeur des contributions“;

L'article 17 est modifié comme suit:

„**Art. 17.**– Un règlement grand-ducal peut décréter que les titulaires de vingt-cinq emplois auxquels sont attachées des attributions particulières, peuvent avancer hors cadre jusqu'au grade 13 inclusivement par dépassement des effectifs prévus par la présente loi et par le règlement grand-ducal pris en exécution de l'article 16 de la loi modifiée du 28 mars 1986 portant harmonisation des conditions et modalités d'avancement dans les différentes carrières des administrations et services de l'Etat, au moment où leurs collègues de rang égal ou immédiatement inférieur bénéficient d'une promotion.“

Il est introduit un nouvel article 17bis libellé comme suit:

„**Art. 17bis.**– Un règlement grand-ducal peut décréter que les titulaires de cinq emplois de la carrière de l'expéditionnaire auxquels sont attachées des attributions particulières, peuvent avancer hors cadre jusqu'au grade 8bis inclusivement par dépassement des effectifs prévus par la présente loi et par le règlement grand-ducal pris en exécution de l'article 16 de la loi modifiée du 28 mars 1986

portant harmonisation des conditions et modalités d'avancement dans les différentes carrières des administrations et services de l'Etat, au moment où leurs collègues de rang égal ou immédiatement inférieur bénéficient d'une promotion."

*

B. IMPOTS INDIRECTS

X. Droits d'enregistrement

Art. 10.–

1° La loi modifiée du 7 août 1920 portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc., est complétée comme suit:

Entre le premier et deuxième alinéa du numéro 2 du § IX du tarif des droits proportionnels figurant à l'article 37, il est intercalé un nouvel alinéa qui a la teneur suivante:

„Sans préjudice des dispositions portant sur les parts d'associés généralement quelconques visées à l'alinéa précédent, les cessions à titre onéreux de parts d'associés dans les sociétés non soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités, dont le patrimoine comprend des immeubles ou fractions d'immeubles sis au Luxembourg, sont censées avoir pour objet lesdits immeubles ou fractions d'immeubles mêmes, correspondant aux parts cédées et sont donc à tous égards assimilées à la vente de biens immeubles pour la perception des droits d'enregistrement.“

2° La loi modifiée du 29 décembre 1971 concernant l'impôt frappant les rassemblements de capitaux dans les sociétés civiles et commerciales est complétée comme suit:

A l'article 13, il est ajouté un quatrième alinéa qui a la teneur suivante:

„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 qui ont donné ouverture pour cet immeuble à la perception des droits d'enregistrement prévus pour les transmissions à titre onéreux, aucun droit de mutation mentionné aux alinéas qui précèdent n'est perçu sur la fraction des parts déjà soumis à ce droit.“

XI. Taxe d'abonnement

Art. 11.–

Modification de la loi modifiée du 30 mars 1988 relative aux organismes de placement collectif

L'article 108 de la loi modifiée du 30 mars 1988 relative aux organismes de placement collectif est remplacé comme suit:

„(1) Le taux de la taxe d'abonnement annuelle due par les organismes visés par la présente loi est de 0,05%.

(2) Ce taux est de 0,01% pour:

- a) les organismes dont l'objet exclusif est le placement collectif en instruments du marché monétaire et en dépôts auprès d'établissements de crédit;
- b) les organismes dont l'objet exclusif est le placement collectif en dépôts auprès d'établissements de crédit;
- c) les organismes qui sont régis par la loi du 19 juillet 1991 concernant les organismes de placement collectif dont les titres ne sont pas destinés au placement dans le public;
- d) les compartiments individuels d'organismes de placement collectif à compartiments multiples visés par la présente loi et pour les classes individuelles de titres créées à l'intérieur d'un organisme de placement collectif ou à l'intérieur d'un compartiment d'un organisme de placement collectif à compartiments multiples, si les titres de ces compartiments ou classes sont réservés à un ou plusieurs investisseurs institutionnels.

(3) Est exonérée de la taxe d'abonnement, la valeur des avoirs représentée par des parts détenues dans d'autres organismes de placement collectif pour autant que ces parts ont déjà été soumises à la taxe d'abonnement prévue par le présent article.

(4) Un règlement grand-ducal détermine les conditions d'application du taux d'imposition de 0,01% et de l'exonération et fixe les critères auxquels doivent répondre les instruments du marché monétaire visés ci-avant.

(5) La base d'imposition de la taxe d'abonnement est constituée par la totalité des avoirs nets des organismes de placement collectif évalués au dernier jour de chaque trimestre.

(6) Les dispositions qui précèdent s'appliquent mutatis mutandis aux compartiments individuels d'un organisme de placement collectif à compartiments multiples.“

*

C. AUTRES MESURES D'ORDRE FISCAL

Art. 12.–

1° La bonification d'impôt pour investissement audiovisuel

L'article 6 de la loi modifiée du 13 décembre 1988 instaurant un régime fiscal temporaire spécial pour les certificats d'investissement audiovisuel est modifié comme suit:

„Art. 6.–

Les contribuables détenteurs d'un certificat d'investissement audiovisuel à la fin de l'année d'imposition obtiennent, sur demande, une bonification d'impôt sur le revenu, qualifiée de bonification d'impôt pour investissement audiovisuel, fixée à 30% de la valeur nominale du certificat.

La bonification d'impôt est limitée à 30% du revenu imposable du contribuable bénéficiaire. Elle est déduite de l'impôt dû sur le revenu des collectivités, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, pour l'année d'imposition visée par le certificat d'investissement audiovisuel.

A défaut d'impôt suffisant, la bonification d'impôt en souffrance n'est pas restituable et non reportable. En cas de concours de différentes imputations, un rang de priorité est réservé à la bonification d'impôt pour investissement audiovisuel.

La bonification d'impôt pour investissement audiovisuel ne peut être cumulée avec la bonification d'impôt pour investissement en capital-risque.“

2° La bonification d'impôt pour investissement en capital-risque

L'article VI de la loi du 22 décembre 1993, ayant pour objet la relance de l'investissement dans l'intérêt du développement économique, est modifié comme suit:

„§ 1

(1) Dans les conditions et limites spécifiées ci-dessous, il est instauré un régime fiscal sur la base de certificats d'investissement en capital-risque, destiné à favoriser les investissements en capital-risque dans des entreprises introduisant des fabrications ou des technologies nouvelles.

(2) Le bénéfice de la disposition qui précède, ne peut être accordé que dans le respect des conditions suivantes:

- a) les fabrications ou les technologies nouvelles mentionnées à l'alinéa 1er ci-dessus doivent avoir un caractère novateur, présenter un potentiel de croissance élevé et comporter des risques importants;
- b) l'investissement en capital-risque est à faire sous forme d'apports en numéraire;
- c) les actions ou parts sociales acquises en contrepartie doivent être nominatives;
- d) la valeur nominale totale de l'ensemble des certificats d'investissement en capital-risque émis suite à une opération de financement donnée d'une introduction de fabrication ou de technologie nouvelle, ne peut pas dépasser 5.000.000 euros;
- e) l'octroi de la bonification d'impôt, telle que spécifiée ci-après, ne peut être cumulé ni avec le bénéfice de la bonification d'impôt pour investissement audiovisuel, ni avec la disposition de l'article 11 de la loi du 27 juillet 1993 ayant pour objet le développement et la diversification économiques, et l'amélioration de la structure générale et de l'équilibre régional de l'économie.

§ 2

(1) Les ministres ayant dans leurs attributions les Finances et l'Economie, procédant par décision commune et, après vérification des conditions énoncées au paragraphe 1, sont autorisés à émettre des certificats d'investissement en capital-risque aux actionnaires et associés, au prorata de leur apport sous forme de capital social et, le cas échéant, de prime d'émission aux entreprises introduisant les fabrications ou technologies nouvelles. Les entreprises bénéficiaires desdits apports doivent être constituées sous forme de sociétés de capitaux de droit luxembourgeois résidentes et pleinement imposables.

(2) Les certificats d'investissement en capital-risque portent la signature des ministres ayant dans leurs attributions les Finances et l'Economie. Ils sont émis, une fois la preuve de la réalisation de l'apport en capital-risque dûment apportée par les demandeurs des certificats.

(3) Les certificats sont nominatifs et peuvent être endossés une seule fois. Ils ne peuvent pas être fractionnés.

(4) Les endossataires ne peuvent être que des personnes morales constituées sous forme de sociétés de capitaux de droit luxembourgeois résidentes et pleinement imposables.

(5) Les demandes en obtention de certificats d'investissement en capital-risque sont à introduire auprès du Ministre des Finances avant la réalisation de l'apport en capital-risque. Elles précisent les nom, raison sociale et adresse des bénéficiaires des certificats, la valeur nominale de leur apport de capitaux, tels que visés au paragraphe 1, alinéa 1er, ainsi que toute autre information nécessaire à la vérification du respect des conditions énoncées au paragraphe 1.

§ 3

Les contribuables détenteurs d'un certificat d'investissement en capital-risque à la fin de l'année d'imposition obtiennent, sur demande, une bonification d'impôt sur le revenu, qualifiée de bonification d'impôt pour investissement en capital-risque, fixée à 30% de la valeur nominale du certificat.

§ 4

La bonification est limitée à 30% du revenu imposable du contribuable bénéficiaire. Elle est déduite de l'impôt dû sur le revenu, majorée de la contribution au fonds pour l'emploi, pour l'année d'imposition visée par le certificat d'investissement en capital-risque. En ce qui concerne les personnes physiques, la bonification d'impôt est à faire valoir dans le cadre de l'imposition par voie d'assiette, notwithstanding les dispositions de l'article 153 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

A défaut d'impôt suffisant, la bonification d'impôt en souffrance est ni restituable, ni reportable. En cas de concours de différentes imputations, un rang de priorité est réservé à la bonification d'impôt pour investissement en capital-risque."

*

D. DISPOSITION TRANSITOIRE**Art. 13.–***Disposition transitoire relative à l'impôt commercial communal*

Les entreprises soumises au régime d'intégration fiscale de l'impôt commercial communal sans avoir demandé l'application de l'article 164bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, peuvent, sur demande, continuer l'intégration en matière d'impôt commercial communal d'après les dispositions actuelles du paragraphe 2, alinéa 2, numéro 2, deuxième phrase de la loi concernant l'impôt commercial communal et du paragraphe 2 de la troisième ordonnance d'exécution de la loi concernant l'impôt commercial communal jusqu'à la clôture du troisième exercice d'exploitation qui suit l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions applicables en matière d'impôt commercial communal.

*

E. MISE EN VIGUEUR

Art. 14.— Hormis les exceptions énumérées ci-après, les dispositions de la présente loi sont applicables à partir de l'année d'imposition 2002.

Les dispositions prévues à l'article 9 sont applicables avec effet immédiat. Il en est de même des modifications prévues à l'article 1er, 1° et à l'article 6, 1°.

Les dispositions de l'article 1er, 38° et de l'article 11 entrent en vigueur le 1er janvier 2002.

A partir du 1er janvier 2002, les droits d'enregistrement sont perçus d'après les dispositions de l'article 10 ci-avant, quelles que soient la date ou l'époque des actes à enregistrer.

Les articles 4 et 5 s'appliquent aux assiettes établies au 1er janvier 2002 et suivantes.

Les modifications de l'article 7 sont applicables aux taux à appliquer pour les années d'imposition 2003 et suivantes.

*

F. DISPOSITIONS D'ABROGATION

Art. 15.—

1° L'article 129c de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est abrogé à partir de l'année d'imposition 2004. Toutefois, les dispositions du paragraphe 5, lettres b à d restent applicables dans la mesure où un contribuable a obtenu au cours d'une année d'imposition antérieure un abattement à l'investissement mobilier.

2° L'article 174bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est abrogé à partir de l'année d'imposition 2002. Toutefois, les dispositions prévues à l'alinéa 1er, 2e phrase et à l'alinéa 2 restent applicables dans la mesure où un contribuable a obtenu au cours d'une année d'imposition antérieure une imputation de l'impôt sur la fortune sur l'impôt sur le revenu des collectivités.

3° Le règlement grand-ducal modifié du 3 décembre 1969 portant exécution de l'article 170, alinéa 4 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est abrogé à partir de l'année d'imposition 2002.

4° Au paragraphe 2, alinéa 2 de l'ordonnance de simplification „Verordnung über die Erhebung der Gewerbesteuer in vereinfachter Form“ du 31 mars 1943, la dernière phrase est supprimée avec effet à partir de l'année d'imposition 2002.

5° Le paragraphe 2 de la „Dritte Verordnung zur Durchführung des Gewerbesteuergesetzes“ du 31 janvier 1940 est aboli avec effet à partir de l'année d'imposition 2002.

6° L'ordonnance du 6 février 1935 concernant la retenue d'impôt sur des revenus touchés par des non-résidents est abrogée à partir du 1er janvier 2002.

7° L'ordonnance du 31 mars 1939 concernant la retenue d'impôt sur les tantièmes est abrogée à partir du 1er janvier 2002.

8° L'article 4 du règlement grand-ducal modifié du 12 novembre 1976 relatif aux dotations du fonds de chômage et portant adaptation de la limite d'assiette spéciale et des taux de retenue sur rémunérations supplémentaires est abrogé à partir du 1er janvier 2002.

9° L'article 4 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 relatif aux dotations fiscales au fonds pour l'emploi à partir de l'année d'imposition 1991 est abrogé à partir du 1er janvier 2002.

*

G. DISPOSITIONS FINALES

Art. 16.—

Tout conflit d'une disposition de la présente loi avec la loi du 1er août 2001 relative au basculement en euro le 1er janvier 2002 modifiant certaines dispositions législatives est tranché en faveur de la présente loi.

*

COMMENTAIRE DES ARTICLES

A. IMPOTS DIRECTS

I. Impôt sur le revenu des personnes physiques

Ad article 1er, 1°

Alors que le numéro 1 de l'article 14 L.I.R. définit la notion d'entreprise commerciale et délimite le bénéfice commercial par rapport aux autres catégories de revenus, le numéro 2 transpose cette disposition au niveau des entreprises commerciales collectives. Or, il s'avère que cette définition crée actuellement une insécurité juridique au plan fiscal, lorsqu'il s'agit de déterminer la nature du revenu réalisé par une société de personnes dont l'associé commandité ou les associés majoritaires sont des sociétés de capitaux et dont l'activité rentre plutôt dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé, telles la location d'immeubles ou la gestion de participations.

Sont notamment visées les structures suivantes:

- les sociétés en commandite simple dont l'associé commandité est une société de capitaux, par exemple, la société à responsabilité limitée et Cie société en commandite simple („s.à r.l. & Cie s.e.c.s.“, „GmbH & Co KG“), la société anonyme et Cie société en commandite simple („s.a. & Cie s.e.c.s.“, „AG & Co KG“);
- les sociétés en nom collectif, les groupements d'intérêt économique, les groupements européens d'intérêt économique, les sociétés civiles et les sociétés civiles immobilières dont les parts sont détenues majoritairement par une ou plusieurs sociétés de capitaux.

Une société de capitaux réalise toujours un revenu de nature commerciale en vertu de sa forme juridique („Gewerbebetrieb kraft Rechtsform“), quelle que soit en fait la nature des revenus. Par conséquent, la forme juridique d'une ou de plusieurs sociétés de capitaux, qui sont associés majoritaires ou associés commandités d'une société de personnes, a des répercussions sur la société de personnes: celle-ci réalise un bénéfice commercial, même en absence d'une réelle activité commerciale au sens du numéro 1 de l'article 14 L.I.R., du fait d'être imprégnée par une ou plusieurs sociétés de capitaux.

Cet état de faits s'appuie sur la jurisprudence allemande, dite „Geprägerechtsprechung“ (notamment l'arrêt du BFH du 17 mars 1966 et l'arrêt du BFH du 18 février 1976) qui a été adoptée en pratique par l'Administration des contributions directes. Cependant, cette jurisprudence, après avoir été confirmée à maintes reprises, a été abandonnée par arrêt du Grand Sénat du BFH du 25 juin 1984 et suivie d'une mesure légale confirmant en principe le caractère empreignant d'une société de capitaux sur une société de personnes.

L'ajout d'un nouveau numéro 4 a précisément comme objectif de confirmer la pratique administrative adoptée depuis des années, en s'alignant sur l'évolution en la matière en Allemagne.

Dans ce contexte, il importe de rappeler que notamment la structure juridique de la s.à r.l. & Cie s.e.c.s. est de plus en plus prisée dans le milieu des affaires, particulièrement à cause de la pratique administrative au plan fiscal. D'une part, l'article 16 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales permet à une société de capitaux d'avoir la qualité d'associé commandité et, par conséquent, d'être indéfiniment et solidairement responsable des engagements sociaux. Par ailleurs, l'associé commanditaire ne peut faire aucun acte de gestion. D'autre part, la société en commandite simple est fiscalement transparente et, partant, n'est pas soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités.

Dans la mesure où une société en commandite simple n'exerce pas une réelle activité commerciale, elle est souvent mise en place afin d'assurer la neutralité fiscale dans le cadre de fractionnements d'entreprises individuelles, d'opérations de restructurations ou de transmissions d'entreprises familiales, etc. Une autre application pratique est rencontrée au niveau de groupes industriels qui réalisent des investissements importants dans des sociétés de personnes sous le couvert de la pratique administrative. Ces exemples permettent de souligner la nécessité de légiférer en la matière et de garantir ainsi la nature commerciale des sociétés de personnes imprégnées par des sociétés de capitaux.

En réalisant en fait des revenus non commerciaux – convertis en revenus commerciaux par la pratique sous rubrique –, les sociétés imprégnées bénéficient de certaines dispositions fiscales parmi lesquelles il y a lieu de citer notamment l'amortissement par annuités décroissantes, l'amortissement

séparé des parties constitutives d'un bâtiment, l'amortissement spécial pour les investissements dans l'intérêt de la protection de l'environnement et de la réalisation d'économies d'énergie, l'immunisation temporaire suivie du réinvestissement de plus-values, le report de pertes, la bonification d'impôt pour investissement, etc.

Une telle structure permet en plus d'éviter la découverte des plus-values latentes – en reportant leur imposition – dans le cadre de la cessation d'activités de nature commerciale, de la fin d'une scission d'entreprise („Betriebsaufspaltung“) lorsque la liaison personnelle ou matérielle n'est plus donnée ou de la location d'une entreprise commerciale, etc.

La société de capitaux, qui donne son empreinte à la société de personnes dans les conditions du numéro 4 de l'article 14 L.I.R., peut être une société de capitaux résidente ou non résidente ayant un établissement stable indigène. Sont donc visées en premier lieu les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés en commandite par actions pour autant que leur siège statutaire ou leur principal établissement se trouve sur le territoire du Luxembourg, mais également les sociétés de capitaux non résidentes, dans l'hypothèse où elles détiennent les parts sociales dans une société de personnes par le biais d'un établissement stable au Luxembourg.

Il s'ensuit qu'en absence d'un établissement stable indigène, une société de capitaux non résidente ne peut pas donner son empreinte à une société visée au numéro 4 de l'article 14 L.I.R. Ainsi, par exemple, une société en commandite simple, dont l'unique associé commandité est une société de capitaux non résidente, et dont l'activité consiste à mettre en valeur un immeuble situé au Luxembourg, réalise un revenu provenant de la location de biens. En effet, cette conclusion se dégage de l'article 156 L.I.R. et de l'application du principe de la considération isolée des revenus („isolierende Betrachtungsweise“) dans le chef des contribuables non résidents. Suivant ce principe, les revenus indigènes des contribuables non résidents, énumérés limitativement à l'article 156 L.I.R., sont à imposer dans la catégorie respective.

La référence à l'article 175, alinéa 1er L.I.R. écarte un éventuel doute qui pourrait surgir, le cas échéant, sur la base d'une interprétation littérale et incongrue du principe de la transparence fiscale des sociétés de personnes. Ainsi, la caractéristique de ces types de sociétés – l'absence d'une personnalité juridique distincte de celles de leurs associés en matière fiscale – ne peut pas porter atteinte aux conséquences qui se dégagent du numéro 4 de l'article 14 L.I.R.

Le présent projet de loi se propose également de clarifier le régime fiscal d'une structure juridique à niveaux multiples („doppel- oder mehrstöckige Gesellschaft“). Deux cas de figure peuvent se présenter:

- d'une part, une société de personnes, qualifiée de commerciale en vertu du numéro 4 de l'article 14 L.I.R., détient des parts dans une autre société de personnes. Afin de déterminer la nature du revenu réalisé par cette dernière, les associés ayant la forme juridique d'une société de personnes sont assimilés à une société de capitaux en vue d'appliquer la première phrase du numéro 4. Ainsi, une société en commandite simple qui a comme associé commandité au moins une autre société de personnes réalisant un bénéfice commercial dans les conditions de la première phrase du numéro 4 de l'article 14 L.I.R., réalise à son tour un revenu de nature commerciale. La société de personnes participante étant assimilée à une société de capitaux, elle marque de son empreinte la société de personnes. Les mêmes conclusions se dégagent dans le cas d'une société en nom collectif – ou d'un groupement d'intérêt économique, d'un groupement européen d'intérêt économique ou d'une société civile – qui est détenue majoritairement par une ou plusieurs sociétés de personnes à caractère empreignant.
- d'autre part, une société de personnes participante exerce une réelle activité commerciale en vertu du numéro 1 de l'article 14 L.I.R. Du fait de son assimilation à une société de capitaux, elle peut, le cas échéant, déclencher l'application du numéro 4, première phrase, et faire naître une activité commerciale dans le chef de la société de personnes à laquelle elle participe.

La modification apportée au numéro 2 comporte deux volets:

- d'une part, elle apporte une actualisation et une extension du cercle des sociétés de personnes. Elle est de pure forme et n'affecte aucunement le statut fiscal du groupement d'intérêt économique et du groupement européen d'intérêt économique. Leur assimilation au regard de l'impôt sur le revenu aux sociétés de personnes, ainsi que la confirmation du principe de la transparence fiscale, se dégagent de la loi du 25 mars 1991 sur les groupements d'intérêt économique. Aux termes de cette loi, le résultat provenant de l'activité du groupement n'est imposable qu'au niveau de ses membres.

– d’autre part, la modification est la conséquence logique de l’ajout du numéro 4. Il en résulte que les principes valables en matière de détermination du bénéfice et de l’imposition des entreprises commerciales collectives s’appliquent pareillement aux cas visés par le numéro 4 nouvellement inséré.

Il semble utile de préciser que les critères du numéro 1 l’emportent sur ceux du numéro 4. Ainsi, par exemple, une société de personnes – quelle que soit la composition de ses associés – réalise toujours un revenu commercial dès que les conditions du numéro 1 sont remplies. Il en est de même dans le cas d’une scission d’entreprise, lorsque les liaisons personnelles et matérielles sont simultanément données.

Ce n’est qu’en absence d’une réelle activité commerciale dans le chef de la société de personnes que le nouveau numéro 4 intervient à titre subsidiaire, à condition toutefois que cette activité soit exercée avec un but de lucre. L’intention du législateur n’est pas d’offrir à l’ingénierie fiscale le potentiel de convertir une activité d’amateur („Liebhaberei“, „Hobby“) en activité commerciale et de faire valoir fiscalement des pertes normalement exclues de toute déduction. La mise en valeur d’immeubles, ainsi que la détention de participations ne tombent généralement pas sous cette restriction.

Dès qu’une activité commerciale n’est plus donnée au sens du numéro 1, le numéro 4 offre la possibilité de maintenir le caractère commercial et de reporter ainsi la mise à découvert et l’imposition des plus-values latentes. Une société de personnes imprégnée au sens du numéro 4 reste une entreprise commerciale aussi longtemps qu’elle remplit les critères y définis, notamment celui de l’activité à but de lucre et celui de la qualité de ses associés.

Quant à l’impôt commercial communal, le paragraphe 2 de la loi du 1er décembre 1936 concernant l’impôt commercial communal fixe les critères qui déclenchent une imposition dans le chef des entreprises commerciales. Sur la base du renvoi renfermé dans ce paragraphe, d’après lequel toute entreprise réalisant un bénéfice commercial au sens de la loi concernant l’impôt sur le revenu est à considérer comme entreprise commerciale passible de l’impôt commercial communal, le revenu provenant d’une société imprégnée au sens du numéro 4 tombe sous la coupe de l’impôt commercial communal.

Ad article 1er, 2°

L’actuel alinéa 5 de l’article 22 L.I.R. déroge au principe général que l’échange d’un bien est à considérer comme cession suivie d’une acquisition, en disposant que certaines opérations d’échange de titres ne sont pas à considérer comme réalisations, les titres reçus en échange étant réputés constituer les mêmes biens que les titres remplacés. Les dispositions de cet alinéa ont été remaniées et font dorénavant l’objet du nouvel article 22bis L.I.R. au commentaire duquel il est renvoyé.

Le nouvel alinéa 5, par contre, consacre le principe que l’échange d’un bien est à assimiler à une vente suivie d’une acquisition. Jusqu’à l’heure actuelle, la loi de l’impôt sur le revenu ne renferme que des prescriptions concernant les cas où elle déroge à ce principe général. Toutefois, afin d’éviter toute équivoque qui pourrait se présenter en la matière, il a été jugé préférable d’ancrer le principe, d’après lequel l’échange d’un bien donne lieu à la réalisation de la plus-value ou de la moins-value, au même titre que si l’élément en cause avait été vendu.

Le prix de cession du bien donné en échange correspond à sa valeur estimée de réalisation. La définition de la valeur estimée de réalisation est fournie par l’article 27, alinéa 2 L.I.R.

Ad article 1er, 3°

Le nouvel article 22bis L.I.R. comprend toutes les opérations d’échange qui ne sont pas à considérer comme réalisations au point de vue fiscal. Les échanges fiscalement neutres sont exclusivement des opérations au cours desquelles des titres sont échangés.

En fait, le nouvel article 22bis L.I.R. reprend, quoique de façon modifiée, les opérations d’échange figurant à l’actuel alinéa 5 de l’article 22 L.I.R., ainsi que les dispositions de l’actuel article 54 L.I.R. se rapportant à la transposition de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 (ci-après „la directive“) en ce qui concerne plus spécialement l’échange d’actions.

L’alinéa 1er de l’article 22bis L.I.R. énumère les différentes opérations d’échange fiscalement neutres, tout en prévoyant que le contribuable peut opter, hormis les cas visés au numéro 2, pour la mise à découvert des plus-values ou moins-values inhérentes aux titres donnés en échange. En ce qui concerne le droit d’option, il échet d’indiquer que l’Administration des contributions directes accepte déjà sous la législation actuellement en vigueur que le contribuable renonce à l’application de l’article 22, alinéa 5 L.I.R. En effet, cette disposition a été considérée depuis son instauration comme mesure de

faveur pour le contribuable, de sorte que si le contribuable a intérêt à y renoncer, l'Administration des contributions directes ne s'y oppose généralement pas.

Les numéros 1 à 3 de l'alinéa 1er du projet de loi traitent des opérations d'échange de l'actuel alinéa 5 de l'article 22 L.I.R. Le numéro 1 cite l'échange de titres opéré lors de la conversion d'un emprunt. Est visé notamment l'échange de titres lors de la conversion d'obligations convertibles ou remboursables en titres. En ce qui concerne l'imposition du revenu constitué par l'intérêt capitalisé, le texte du projet de loi précise que l'intérêt capitalisé, qui se rapporte à la période de l'exercice d'exploitation précédant la conversion d'un emprunt capitalisant convertible, est imposable au moment de la conversion.

Le numéro 2 concerne l'échange de titres effectué lors de la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux. Sont visées les transformations de sociétés de capitaux résidentes ou non résidentes, pleinement imposables ou exemptes de tout impôt. Au point de vue fiscal, la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux est à considérer comme dissolution de la société à transformer, suivie du transfert du patrimoine de la société dissoute vers la société transformée. Les titres de la société transformée ou dissoute sont annulés et les associés de la société dissoute reçoivent en échange des titres de la société nouvelle. Or, du point de vue économique, l'associé reste en fait propriétaire exactement des mêmes biens. Sur la base de ces considérations, et afin d'éviter tout problème d'évaluation, le présent projet de loi prévoit de ne pas accorder au contribuable la faculté d'opter pour la mise à découvert de la plus-value ou de la moins-value inhérente aux titres échangés.

Le numéro 3 vise les cas de l'associé qui échange, dans le cadre d'une fusion ou d'une scission de sociétés de capitaux ou de sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne, des titres de la société apporteuse contre des titres de la société ou des sociétés bénéficiaires de la transmission. Alors que l'actuel alinéa 5 de l'article 22 L.I.R. concerne uniquement l'échange de titres de sociétés de capitaux, le numéro 3 de l'article 22bis L.I.R. couvre l'échange de titres de sociétés de capitaux ou de sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne.

En effet, la directive exige que l'attribution, à l'occasion d'une fusion ou d'une scission de sociétés résidentes de deux ou de plusieurs Etats membres, de titres de la société bénéficiaire aux associés de la société apporteuse, ne doive entraîner, par elle-même, aucune imposition sur le revenu, les bénéfices ou les plus-values de ces associés. Or, puisque les dispositions de la directive ne s'appliquent pas seulement aux sociétés de capitaux, mais également à d'autres formes de sociétés de divers Etats membres, le texte de loi est modifié afin de tenir compte de ces aspects.

Dans cet ordre d'idées, il convient de signaler que les expressions „société apporteuse“ et „société bénéficiaire“, employées et définies par la directive, ont été reprises dans le texte de loi afin d'assurer une certaine homogénéité. La société apporteuse est la société qui transfère son patrimoine, activement et passivement, ou qui apporte l'ensemble ou une ou plusieurs branches de son activité. La société bénéficiaire est la société qui reçoit le patrimoine, activement et passivement, ou l'ensemble, ou une ou plusieurs branches d'activités de la société apporteuse.

Le numéro 4 vise l'échange de titres où un associé reçoit des titres d'une société de capitaux ou d'une société d'un Etat membre de l'Union européenne qui acquiert dans le capital social d'une autre société de capitaux ou d'une autre société résidente d'un Etat membre, une participation ayant pour effet soit de lui conférer la majorité des droits de vote, soit d'augmenter la majorité des droits de vote.

En fait, le numéro 4 transpose dans la législation fiscale luxembourgeoise les dispositions de la directive, en ce qui concerne plus spécialement l'échange d'actions, dans les cas où les titres font partie de la fortune d'exploitation de l'associé. En conséquence, le présent projet de loi envisage de supprimer à l'actuel article 54 L.I.R. les prescriptions en rapport avec l'échange d'actions y insérées par la loi budgétaire du 20 décembre 1991.

Dans un souci de transparence, le texte de loi reprend la terminologie de la directive. Par société acquise, on entend la société dans laquelle une autre société acquiert une participation, moyennant un échange de titres. De son côté, la société acquérante est la société qui acquiert une participation, moyennant un échange de titres.

Par opposition à la loi budgétaire de 1991, le projet de loi ne se contente toutefois pas de reprendre tout simplement les prescriptions de la directive en rapport avec l'échange d'actions, mais entend élargir son champ d'application dans le but de remplacer le principe jurisprudentiel du „Tauschgutachten“.

Dans cet ordre d'idées, il convient de préciser que le „Tauschgutachten“ est un principe jurisprudentiel développé en Allemagne et concrétisé par le „Bundesfinanzhof“ dans son avis du 16 décembre 1958. Sur la base du „Tauschgutachten“, l'échange de titres ne conduit pas à la réalisation des

plus-values inhérentes aux titres cédés, si les titres reçus en échange sont identiques au point de vue économique, c'est-à-dire ont la même valeur, la même nature et la même fonction.

Quoique la jurisprudence ait apporté au cours des années écoulées des précisions supplémentaires concernant l'application du „Tauschgutachten“, l'appréciation de l'accomplissement des deux derniers critères pose régulièrement des problèmes d'interprétation importants. Dans le but de supprimer ces problèmes, le projet de loi entend substituer le critère subjectif de l'identité économique prévu par le „Tauschgutachten“ par des critères objectifs, faciles à vérifier à la fois pour le contribuable et pour l'Administration des contributions directes.

A cette fin, le projet de loi rend les dispositions réglant l'échange d'actions au sens de la directive non seulement applicables aux opérations faisant intervenir des sociétés de deux ou de plusieurs Etats membres différents, mais d'une façon générale aux opérations d'échange de titres de sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne et de titres de sociétés de capitaux d'un Etat tiers.

Par ailleurs, le projet de loi prévoit que l'échange n'est pas seulement fiscalement neutre dans le chef de l'associé, si la société acquérante obtient lors de l'opération d'échange la majorité des droits de vote dans la société acquise, mais également dans les cas où la société acquérante augmente davantage sa majorité des droits de vote.

L'alinéa 2 de l'article 22bis L.I.R. précise que les échanges énumérés à l'alinéa 1er restent fiscalement neutres, si le créancier ou l'associé reçoit 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, à moins que les titres ne soient échangés dans le cadre de la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux, auquel cas la question d'une éventuelle soulte ne se présente pas. Il s'ensuit que si la soulte ne consiste pas en espèces ou si son montant est supérieur au seuil de 10%, l'échange ne tombe plus sous les dispositions de l'article 22bis L.I.R. En l'espèce, l'opération est à considérer comme réalisation conformément au nouvel alinéa 5 de l'article 22 L.I.R.

La disposition de l'alinéa 2 répond aux exigences de la directive, en ce qui concerne les échanges visés aux numéros 3 et 4 de l'alinéa 1er du nouvel article 22bis L.I.R. Quant aux échanges de titres opérés dans le cadre d'une fusion ou d'une scission, le projet de loi adapte ainsi la législation aux prescriptions de la directive, vu qu'en application de l'actuel alinéa 5 de l'article 22 L.I.R., l'échange est à considérer comme réalisation en cas de paiement d'une soulte. Afin d'assurer un traitement uniforme des différentes opérations d'échange, il est toutefois envisagé d'appliquer cette disposition à tous les échanges pouvant donner lieu au paiement d'une soulte au sens du présent article.

Les alinéas 3 et 4 de l'article 22bis L.I.R. fournissent des précisions relatives au traitement fiscal des titres reçus en échange dans le chef de l'associé. En effet, afin de pouvoir bénéficier des dispositions de l'article 22bis L.I.R., l'associé doit évaluer les titres reçus en échange au prix d'acquisition des titres donnés en échange. De cette manière, la plus-value inhérente aux titres donnés en échange est transférée sur les titres nouvellement acquis et ne devient imposable que lors de la réalisation ultérieure de ces derniers.

En ce qui concerne les titres reçus lors de la conversion d'un emprunt, il convient de préciser que lors de la conversion d'une obligation convertible en actions, dépréciée auparavant par application de l'article 23, alinéa 3 L.I.R., il s'ensuit notamment que la dépréciation est à annuler au moment de la conversion, si elle n'est plus justifiée.

Quant aux échanges visés au numéro 4 de l'alinéa 1er, on constate que la solution proposée est plus favorable pour l'associé par rapport à la situation actuelle prévue par l'article 54 L.I.R. en matière d'échange d'actions visé par la directive. En effet, conformément à l'article 54 L.I.R., l'échange conduit à la mise à découvert de la plus-value réalisée lors de l'échange. La plus-value n'est toutefois pas imposée au moment de l'échange, mais elle doit être actée au bilan par l'inscription d'un poste de passif. Lors de la réalisation ultérieure des titres reçus en échange, le poste de passif est soldé et la plus-value devient imposable. Dans ce contexte, il importe de signaler que la plus-value reportée est à soumettre à l'impôt, même si les titres remplissent les conditions posées par l'article 166 L.I.R. ou par le règlement grand-ducal pris en exécution de son actuel alinéa 6, numéro 1 (article 166, alinéa 9, numéro 1 du présent projet de loi).

En cas de paiement d'une soulte ne dépassant pas les seuils prévus par l'article 22bis L.I.R., le prix d'acquisition est à diminuer du montant de la soulte. De cette façon, l'imposition de la plus-value totale est reportée jusqu'à la réalisation ultérieure des titres reçus en échange. En ce qui concerne les échanges d'actions visés par la directive, le projet de loi opère ainsi un remaniement du traitement fiscal de la

soulte. En effet, conformément aux dispositions de l'article 54 L.I.R., la plus-value réalisée peut seulement être transférée dans la proportion de la fraction du prix de cession réinvestie.

Le nouvel article 22bis L.I.R. clarifie que, dans le cadre d'un échange fiscalement neutre, la date d'acquisition des titres reçus en échange correspond à la date d'acquisition des titres cédés. Toutefois, en cas de conversion d'un emprunt, la date d'acquisition des titres reçus en échange correspond à la date de conversion. Cette différence de traitement s'explique par le fait que, lors de la conversion d'un emprunt, l'échange conduit à une modification de la nature du titre détenu. En l'espèce, une créance est échangée contre une participation au capital social.

Dans ce contexte, il convient de signaler que, quant aux échanges traités par l'actuel alinéa 5 de l'article 22 L.I.R., le projet de loi ne fait qu'entériner la pratique administrative en la matière. Toutefois, en ce qui concerne les échanges d'actions traités par l'actuel article 54 L.I.R., on constate que le nouveau texte du projet de loi déroge aux dispositions actuellement en vigueur. En effet, conformément à l'article 54 L.I.R., l'échange conduit à la mise à découvert de la plus-value. Partant, la date d'acquisition des titres reçus en échange correspond à la date de l'échange.

L'alinéa 5 soumet l'application du numéro 4 de l'alinéa 1er à la condition que la société acquérante reprenne les titres à la valeur comptable alignée au bilan de l'apporteur au moment de l'apport, si la société acquérante est une société de capitaux résidente pleinement imposable ou une société de capitaux non résidente, qui détient les titres dans un établissement stable indigène.

A ce sujet, plusieurs remarques s'imposent. Tout d'abord, l'échange visé au numéro 4 de l'alinéa 1er représente en fait, à la différence des autres échanges traités par l'article 22bis L.I.R., un apport en société. Voilà pourquoi les échanges visés aux numéros 1 à 3 de l'alinéa 1er ne sont pas frappés par cette mesure.

Quant aux apports en société, la loi de l'impôt sur le revenu – et plus spécialement les dispositions de l'actuel article 59 L.I.R. – prévoit que l'apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise, moyennant attribution de titres à la société apporteuse, peut seulement être réalisé dans la neutralité fiscale, si tant l'apporteur que la société bénéficiaire évaluent les biens transmis à la valeur comptable.

Dans cet ordre d'idées, il convient de signaler que l'instauration de la double imposition économique vise surtout à contrecarrer les constructions fiscales abusives et de sauvegarder le droit d'imposition du Luxembourg. Sur la base de ces considérations, la mesure de l'alinéa 5 est seulement applicable lorsque la société acquérante est imposable au Luxembourg.

Reste encore à préciser qu'actuellement l'Administration des contributions directes soumet également l'application du „Tauschgutachten“ à la condition que respectivement l'associé apporteur et la société acquérante évaluent les titres transmis dans le cadre d'un apport à la valeur comptable affichée par ces titres au bilan de l'associé.

Dans ce contexte, il est précisé que si la société acquérante évalue les titres reçus lors de l'apport à la valeur comptable, les titres sont réputés acquis à la date où l'apporteur les avait acquis.

Lorsque l'échange est réalisé moyennant paiement d'une soulte, dans les cas visés au numéro 4 de l'alinéa 1er, l'alinéa 6 règle le traitement fiscal de la soulte dans le chef de la société acquérante. En l'espèce, le prix d'acquisition des titres reçus est à augmenter, auprès de la société acquérante, du montant de la soulte.

L'alinéa 7 de l'article 22bis prévoit qu'un règlement grand-ducal détermine quelles sociétés sont à considérer comme sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne. Il s'agit en l'occurrence des sociétés définies à l'article 3 de la directive, ainsi que des sociétés y ajoutées par l'acte d'adhésion de l'Autriche, de la Finlande et de la Suède à l'Union européenne.

Ad article 1er, 4°

L'alinéa 1er de l'actuel article 25 L.I.R. définit le prix d'acquisition d'un bien comme étant l'ensemble des dépenses assumées par l'exploitant pour le mettre dans son état au moment de l'évaluation. Le présent projet de loi envisage de clarifier qu'en appliquant la définition susvisée à une opération d'échange, il en résulte que le prix d'acquisition du bien reçu en échange équivaut, en principe, à la valeur estimée de réalisation du bien donné en échange. L'actuel article 27, alinéa 2 L.I.R. fournit la définition de la valeur estimée de réalisation.

Lorsque la valeur des biens échangés n'est pas identique, l'échange est réalisé moyennant paiement d'une soulte en vue d'équilibrer l'opération. Dans cette hypothèse, le prix d'acquisition, déterminé

conformément à l'alinéa précédent, est soit à augmenter du montant de la soulte, si le bien reçu en échange dépasse la valeur du bien donné en échange, soit à diminuer du montant de la soulte, si la valeur du bien reçu en échange est inférieure à la valeur du bien donné en échange.

Dans cet ordre d'idées, il est précisé que la soulte peut consister soit en une somme d'argent, soit en un autre bien.

Ad article 1er, 5°

- a) Suite à l'abolition de l'impôt spécial sur les tantièmes, il y a lieu d'adapter l'article 46, numéro 5 L.I.R. en conséquence.
- b) A l'article 46, numéro 12 L.I.R., le terme de „réassurance“ est employé incorrectement dans le contexte de la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension. Il s'agit en fait d'une assurance que doit souscrire l'employeur pour couvrir les risques décès, survie ou invalidité de ses salariés dans un régime complémentaire de pension. Les termes faisant référence à la „réassurance“ et à „réassurer“ sont remplacés par les termes „assurance“ et „couvrir“.
- c) Le numéro 13 de l'article 46 L.I.R. prévoit que l'impôt forfaitaire visé à l'article 142 L.I.R., à charge de l'employeur, est déductible comme dépense d'exploitation. Sont actuellement visés par l'article 46, numéro 13 L.I.R, l'impôt qui se rapporte à une charge déductible par application de l'article 31 de la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension, ainsi que l'impôt visé à l'article 41 de cette même loi, retenu dans le cadre du transfert des droits acquis d'un régime interne vers un régime externe.

Toutefois, deux autres cas peuvent apparaître faisant intervenir une imposition forfaitaire à charge de l'employeur. Il s'agit, d'une part, de l'imposition forfaitaire optionnelle prévue dans le cadre d'un amortissement du déficit des obligations résultant des périodes passées et visée à l'article 52, paragraphe 2 de la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension, et, d'autre part, de l'imposition rétroactive optionnelle des provisions constituées en couverture des promesses de pension existant au 31 décembre 1999. Les impositions en question se font à charge de l'employeur et par application du taux forfaitaire libératoire prévu à l'article 142 L.I.R. Ces deux cas n'avaient pas encore été mentionnés à l'article 46, numéro 13 L.I.R., et il convient de redresser cet oubli.

A titre d'informations supplémentaires, il est renvoyé au commentaire de l'article 142 L.I.R.

Ad article 1er, 6°

L'actuel article 54 L.I.R. a été introduit dans la législation fiscale afin de promouvoir le développement des entreprises en facilitant le réinvestissement des deniers provenant de la cession de biens, qui ne peuvent plus servir rationnellement à la poursuite de l'objet de l'entreprise, en des biens plus appropriés à la poursuite de cet objet, en permettant, sous des conditions déterminées, le report des plus-values réalisées en cours d'exploitation.

Le présent projet de loi envisage de modifier l'article 54 L.I.R. sur trois points.

1. L'abolition des dispositions soumettant le transfert d'une plus-value dans des cas déterminés, soit à l'agrément du Ministre des Finances, soit à l'accord du Directeur de l'Administration des contributions directes. La suppression de ces accords tend surtout à simplifier la procédure administrative en matière de transfert de plus-values.

En ce qui concerne les transferts soumis à l'accord ministériel, l'actuel article 54 L.I.R. prévoit que, si le bien vendu est une participation dans une société de capitaux, le prix de cession ne peut être investi en une participation dans une autre société de capitaux, que si le Ministre des Finances certifie que l'aliénation et le réinvestissement ont été effectués pour des motifs économiques valables. Or, à l'heure actuelle, l'Administration des contributions directes considère comme participation au sens de l'article 54 L.I.R. toute participation qui s'élève à au moins 10% ou dont le prix d'acquisition atteint au moins 50.000.000 LUF. Dans ces conditions, il devient dans de nombreux cas pratiquement impossible de justifier, voire de vérifier, si des critères économiques ont été à la base des transactions. Partant, il est proposé de supprimer cette prescription à l'article 54 L.I.R.

Quant aux opérations nécessitant l'accord du Directeur de l'Administration des contributions directes, il échet de préciser que l'actuel article 54 L.I.R. n'autorise, en principe, pas le emploi anticipé à charge d'un exercice antérieur à celui au cours duquel une plus-value a été réalisée. Le Directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué sont cependant autorisés à fixer les

conditions dans lesquelles un emploi anticipé peut quand même être opéré, à savoir dans les cas où 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.

Le nouvel alinéa 1a reprend en substance la prescription de l'actuel alinéa 1a. Toutefois, au lieu de soumettre l'application de cette disposition à l'accord du Directeur de l'Administration des contributions directes ou de son délégué, le nouvel alinéa 1a fixe les conditions supplémentaires à remplir par le contribuable, afin de pouvoir bénéficier d'un emploi anticipé. Vu que le emploi anticipé est seulement permis si 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, il est sous-entendu que le contribuable doit quitter l'ancien immeuble et s'installer dans le nouvel immeuble dès l'achèvement de ce dernier. Il est évident que l'ancien immeuble est à mettre en vente incessamment. Afin de permettre toutefois au contribuable de trouver un acquéreur potentiel, il est envisagé de lui accorder un délai de douze mois pour réaliser l'ancien immeuble. Dans ce contexte, il est spécifié que le délai commence à courir à partir de la date d'achèvement du nouvel immeuble.

2. L'enlèvement à l'article 54 L.I.R. des dispositions se rapportant à la transposition de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 (ci-après „la directive“) concerne plus particulièrement l'échange d'actions. Dorénavant, ces dispositions constituent quoique de façon modifiée, le numéro 4 de l'alinéa 1er du nouvel article 22bis L.I.R., au commentaire duquel il est renvoyé.

D'un côté, il s'est avéré que l'article 54 L.I.R. ne constitue pas le cadre idéal pour la transposition de la directive, puisque l'objectif de la directive qui vise à faciliter les restructurations entre sociétés d'Etats membres différents en disposant que certaines opérations doivent pouvoir être réalisées dans la neutralité fiscale, n'est que difficilement conciliable avec l'objectif propre de l'article 54 L.I.R.

D'un autre côté, l'échange de titres visé par la directive représente également une dérogation au principe général que l'échange d'un bien conduit à la réalisation de la plus-value ou de la moins-value inhérente au bien échangé. De ce fait, il semble logique d'insérer les dispositions concernant l'échange d'actions au sens de la directive dans le nouvel article 22bis L.I.R., qui regroupe ainsi toutes les opérations d'échange pouvant être réalisées dans la neutralité fiscale.

3. En ce qui concerne la suppression du délai de détention spécial en cas d'aliénation d'une participation, il est rappelé que ce délai spécial a été inséré dans l'actuel article 54 L.I.R. dans le cadre des modifications opérées lors de la transposition de la directive par la loi du 20 décembre 1991 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 1992. Or, puisque la disposition concernant l'échange de titres visé par l'article 2d de la directive est rayée à l'article 54 L.I.R., il s'ensuit que le délai spécial est également à supprimer.

Le présent projet de loi rétablit ainsi la situation ayant existé en matière de délai de détention jusqu'à l'année d'imposition 1991 inclusivement. Au sens de l'article 54 L.I.R., un bien aliéné n'est à considérer comme immobilisation que s'il a fait partie de l'actif net de l'entreprise pendant au moins cinq ans précédant l'aliénation.

Ad article 1er, 7°

L'actuel article 59 L.I.R. détermine les règles d'évaluation applicables dans les cas où une entreprise ou une partie autonome d'entreprise est apportée à une société de capitaux ou à une société coopérative, moyennant attribution de titres de la société bénéficiaire.

En principe, l'apporteur doit évaluer les biens transmis à leur valeur d'exploitation et réalise, par conséquent, un bénéfice de cession dans la mesure où la somme des valeurs d'exploitation des biens transférés dépasse la somme de leurs valeurs comptables. La société bénéficiaire évalue les biens de l'actif net transmis également à la valeur d'exploitation. Le prix d'acquisition des titres attribués à l'apporteur par la société bénéficiaire correspond à la somme des valeurs d'exploitation des biens transmis.

Toutefois, lorsque l'apporteur est une personne physique résidente ou une société de capitaux résidente pleinement imposable, et que la société bénéficiaire est également une société de capitaux résidente pleinement imposable, l'apporteur peut évaluer les biens apportés soit à la valeur comptable, soit à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, sous condition que la société bénéficiaire reprenne l'évaluation opérée par l'apporteur. En l'occurrence, cette valeur constitue également le prix d'acquisition des titres reçus en rémunération de l'apport.

Les règles susvisées sont également applicables, lorsque l'apporteur ou la société bénéficiaire sont respectivement une société de capitaux résidente pleinement imposable ou une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne.

Le nouvel alinéa 1er reprend en substance les dispositions de l'actuel alinéa 1er, sauf que les termes „société de capitaux“ et „société coopérative“ sont remplacés par le terme „organisme à caractère collectif“, et que le renvoi à l'alinéa 2 de l'article 35 L.I.R. est supprimé.

En effet, il semble indiqué de remplacer les sociétés bénéficiaires figurant à l'alinéa 1er par un terme plus général, afin de clarifier que par apport au sens de l'article 59 L.I.R., il y a lieu d'entendre tout apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise moyennant attribution à l'apporteur de titres de capital du bénéficiaire, pourvu que le bénéficiaire soit un organisme à caractère collectif soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités. Par „organisme à caractère collectif“, il y a lieu d'entendre les organismes énumérés à l'actuel article 159 L.I.R., résidents ou non résidents.

L'amendement susvisé doit avant tout être mis en rapport avec l'alinéa 2 de l'article 59 L.I.R. qui règle l'évaluation finale dans le chef de l'apporteur. Conformément à l'alinéa 2, l'apporteur doit évaluer les biens apportés à leur valeur d'exploitation au moment de l'apport. Suite à la modification de l'alinéa 1er, il est évident que la mise à découvert des plus-values inhérentes aux biens apportés n'est pas seulement exigée dans le cadre d'un apport à une société de capitaux ou à une société coopérative, mais d'une façon générale, dans le cadre d'un apport à un organisme à caractère collectif soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités.

Quant à l'actuel renvoi à l'alinéa 2 de l'article 35 L.I.R., il est à supprimer, puisqu'il s'agit d'une disposition réglant l'évaluation de certains biens faisant partie du patrimoine privé d'un contribuable, si le contribuable les apporte à son entreprise individuelle au moment de la création. Or, l'article 59 L.I.R. ne vise que les transferts entre d'actifs nets investis, de sorte que cette disposition ne donne aucun sens dans ce contexte.

En ce qui concerne les apports transfrontaliers fiscalement neutres, c'est-à-dire les apports où une des sociétés concernées soit la société apporteuse, soit la société bénéficiaire, est une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, le texte actuel suscite de nombreuses questions en ce qui concerne, notamment, les règles d'évaluation à suivre par les sociétés non résidentes. En conséquence, le présent projet de loi envisage de rayer à l'article 59, alinéa 3a L.I.R., la disposition permettant l'apport à la valeur comptable ou à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, dans les cas où une des sociétés concernées est une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, et de régler ces opérations dans un nouvel article 59bis L.I.R. au commentaire duquel il est renvoyé.

Suite à cette modification, seuls les apports „internes“ – où soit une personne physique résidente, soit une société de capitaux résidente pleinement imposable, transmet une entreprise ou une partie autonome d'entreprise à une société de capitaux résidente pleinement imposable – peuvent être réalisés sans mise à découvert des plus-values inhérentes aux biens apportés sur la base de l'article 59 L.I.R. Reste à préciser dans ce contexte, qu'il est indifférent dans quel Etat l'entreprise ou la partie autonome d'entreprise transférée est située.

Le nouvel alinéa 3a précise que si la société bénéficiaire continue les valeurs comptables des biens au bilan de l'apporteur au moment de l'apport, elle est réputée avoir acquis les biens apportés à la date où ils avaient été acquis par l'apporteur. Cette disposition, qui consacre la pratique administrative en la matière, sort ses effets notamment dans le cadre de l'application des articles 54 et 166 L.I.R.

Conformément à l'alinéa 3 de l'article 59 L.I.R., le prix d'acquisition des titres attribués lors de l'apport peut correspondre soit à la valeur comptable de l'actif net transmis, soit à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, soit à la valeur d'exploitation, suivant que la société bénéficiaire évalue l'actif net à la valeur comptable, à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation ou à la valeur d'exploitation. Afin d'éviter toute équivoque, il est précisé que la date d'acquisition des titres attribués à l'apporteur par la société bénéficiaire correspond toujours à la date de l'apport.

A l'alinéa 7, les termes „société de capitaux ou société coopérative“ sont remplacés par le terme „organisme à caractère collectif“. Cet amendement s'impose suite à la modification de l'actuel alinéa 1er.

Les autres modifications apportées sont d'ordre purement rédactionnel et ne nécessitent par conséquent pas de commentaires.

Ad article 1er, 8°

Le nouvel article 59bis L.I.R. détermine les conditions dans lesquelles l'apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise peut être réalisé à la valeur comptable ou à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, dans les cas où l'un des acteurs, soit l'apporteur, soit la société bénéficiaire, est une société de capitaux résidente pleinement imposable, et l'autre des acteurs, une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg.

En fait, ce sont le nouvel article 59bis L.I.R., ainsi que la disposition de l'alinéa 4 du nouvel article 172 L.I.R., qui constituent dorénavant la transposition dans la législation fiscale luxembourgeoise de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 (ci-après „la directive“) en ce qui concerne notamment les opérations d'apports d'actifs y visées. A noter que le présent projet de loi envisage de rayer les dispositions y relatives figurant à l'actuel article 59, alinéa 3a L.I.R. dans un souci de clarification.

Au sens de la directive, on entend par apport d'actifs, l'opération par laquelle une société apporte, sans être dissoute, l'ensemble ou une ou plusieurs branches de son activité à une autre société, moyennant la remise de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire de l'apport. La directive définit la branche d'activité comme étant l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

Il importe de souligner que le nouvel article 59bis L.I.R. reprend les notions „entreprise“ et „partie autonome d'entreprise“ figurant à l'article 59 L.I.R. et ne se réfère pas aux termes „ensemble ou une ou plusieurs branches de son activité“, employés par la directive, pour définir quels apports d'actifs peuvent être réalisés, dans des conditions déterminées, à la valeur comptable ou à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation.

Dans ce contexte, il échet de préciser que les notions „entreprise“ et „partie autonome d'entreprise“ sont des termes qui sont employés dans divers articles de la loi concernant l'impôt sur le revenu. La définition de l'entreprise commerciale est fournie par l'article 14, numéro 1 L.I.R. Le commentaire des articles du projet de loi portant réforme de l'impôt sur le revenu, ayant abouti à la loi de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, dispose que pour qu'il y ait partie autonome, il faut une partie plus ou moins indépendante et formant à elle seule un ensemble, bien qu'on ne puisse pas exiger que la partie envisagée doive être viable à l'état isolé. La notion „partie autonome d'entreprise“ est un concept qui a été développé par la jurisprudence allemande. Au stade actuel des choses, on peut admettre que la notion „partie autonome d'entreprise“ est identique avec celle de „branche d'activité“. A noter encore que pour qu'il y ait apport d'une partie autonome d'entreprise, il faut que l'apporteur reste propriétaire d'au moins une autre partie autonome d'entreprise.

Les alinéas 1 à 4 règlent les cas où une société de capitaux résidente pleinement imposable apporte une entreprise ou une partie autonome d'entreprise constituant un établissement stable d'un Etat membre de l'Union européenne à une société résidente d'un Etat membre autre que le Luxembourg, tandis que l'alinéa 5 traite les cas où une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg apporte une entreprise ou une partie autonome d'entreprise constituant un établissement stable d'un Etat membre à une société de capitaux résidente pleinement imposable. L'alinéa 6 prévoit qu'un règlement grand-ducal définit les sociétés qui sont à considérer comme sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne.

L'alinéa 1er distingue deux hypothèses différentes. Au numéro 1 de cet alinéa, une société de capitaux résidente pleinement imposable apporte une entreprise ou une partie autonome d'entreprise à un établissement stable indigène d'une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg. Au numéro 2, une société de capitaux résidente pleinement imposable apporte un établissement stable d'un autre Etat membre à une société de capitaux résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg. Cette différenciation s'impose, afin d'assurer qu'au moment de l'apport, le Luxembourg ne perde pas un éventuel droit d'imposition qu'il possédait avant cette opération.

L'alinéa 1er rend applicable, aux cas y visés, la disposition du nouvel alinéa 3a de l'article 59 L.I.R. Il en résulte que si l'apport est opéré à la valeur comptable, les biens apportés sont réputés acquis par la société bénéficiaire à la date où ils avaient été acquis par la société apporteuse. En pratique, cette disposition sort ses effets uniquement dans les cas visés au numéro 1. Par ailleurs, il est renvoyé au commentaire de l'article 59, alinéa 3a L.I.R.

Les alinéas 2 à 4 règlent le traitement fiscal de l'apporteur société de capitaux résidente pleinement imposable. Les alinéas 2 et 3 reprennent en substance des dispositions renfermées au nouvel article 59 L.I.R. se rapportant au traitement fiscal de l'apporteur, société de capitaux résidente pleinement imposable, apportant une entreprise ou une partie autonome d'entreprise à une autre société de capitaux résidente pleinement imposable.

En fait, dans les deux hypothèses le traitement fiscal de l'apporteur, société de capitaux résidente pleinement imposable, est identique. Tout d'abord, dans le chef de l'apporteur, l'apport donne lieu à un bénéfice de cession. La valeur actuelle du prix de cession correspond à la somme des valeurs retenues en conformité avec les dispositions renfermées au nouvel alinéa 3 de l'article 59 L.I.R. Cet alinéa dispose que l'apporteur peut aligner son évaluation finale sur l'évaluation initiale de la société bénéficiaire, tout en prévoyant qu'il doit respecter les règles de l'article 23 L.I.R., au cas où la société bénéficiaire évalue les biens d'actif à une valeur inférieure, ou les dettes, à une valeur supérieure, aux valeurs limites admissibles, si l'entreprise était continuée normalement. Il en résulte que la valeur actuelle du prix de cession correspond soit à la valeur comptable de l'actif net apporté, soit à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, suivant que la société bénéficiaire évalue l'actif net à la valeur comptable ou à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation.

Conformément à l'alinéa 3 de l'article 59bis L.I.R., le prix d'acquisition des titres reçus en rémunération de l'apport correspond à la valeur actuelle du prix de cession. Par conséquent, le prix d'acquisition des titres correspond soit à la valeur comptable de l'actif net apporté, soit à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation. Par ailleurs, il est précisé que la date d'acquisition des titres reçus lors de l'apport correspond toujours à la date de l'apport.

L'alinéa 4 renferme une disposition spéciale qui est uniquement applicable dans les cas où une société de capitaux résidente pleinement imposable apporte un établissement stable, situé dans un Etat membre avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention tendant à éviter les doubles impositions, à une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg.

Lorsqu'un contribuable résident possède un établissement stable dans un Etat avec lequel le Luxembourg n'est pas lié par une convention tendant à éviter les doubles impositions, les revenus générés par cet établissement stable sont incorporés dans la base imposable pour la détermination de la cote d'impôt. Cependant, afin d'éviter qu'un même revenu ne soit imposé deux fois, l'impôt payé dans l'autre Etat est en principe imputable sur la cote d'impôt. Lorsque ledit établissement stable dégage des pertes, il en résulte que ces pertes sont à déduire de la base imposable indigène.

Afin d'éviter que le Luxembourg ne soit obligé de réduire la base imposable d'un contribuable, sans avoir la possibilité de récupérer la diminution des recettes fiscales en résultant, le cas échéant, lors de la réalisation ultérieure de l'établissement stable ayant provoqué cette diminution, l'alinéa 4 projette de déterminer le bénéfice résultant de la transmission d'un établissement stable situé dans un Etat membre avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention, comme si cet établissement stable avait été transmis à la valeur d'exploitation. La fraction d'impôt correspondant à ce bénéfice est toutefois réduite à concurrence de l'impôt qui aurait frappé ce bénéfice dans l'Etat de situation de l'établissement stable en l'absence de la directive. Cependant, dans la mesure où la somme algébrique des résultats dégagés antérieurement par cet établissement stable a diminué la base imposable indigène, le bénéfice dégagé lors de l'apport est intégré dans la base imposable indigène, sans tenir compte d'impôts fictifs étrangers.

A l'heure actuelle, la disposition spéciale de l'alinéa 4 est inopérante, puisque le Luxembourg a conclu des conventions tendant à éviter les doubles impositions avec tous les Etats membres de l'Union européenne. Devant l'arrière-plan de l'élargissement de l'Union européenne, il semble pourtant indiqué d'incorporer cette mesure dans le texte de loi. Par ailleurs, une disposition analogue se trouve à l'alinéa 3 du nouvel article 170bis L.I.R., qui détermine les conditions dans lesquelles une société de capitaux résidente pleinement imposable peut transférer l'ensemble ou une partie de son actif social à une société résidente d'un Etat membre autre que le Luxembourg, dans le cadre d'une fusion ou d'une scission de société.

L'alinéa 5 traite les apports au cours desquels un établissement stable d'un Etat membre est transmis par une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg à une société de capitaux résidente pleinement imposable moyennant attribution à la société apporteuse de titres de capital de la société bénéficiaire. On constate que la société bénéficiaire résidente pleinement imposable est en principe libre d'évaluer l'actif net transmis à la valeur comptable ou à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation.

En fait, l'évaluation de l'actif net apporté dépend de la législation fiscale de l'Etat de situation de l'établissement stable et de l'Etat de résidence de la société apporteuse. Par exemple, au cas où un établissement stable indigène est apporté à une société de capitaux résidente pleinement imposable, l'alinéa 4 du nouvel article 172 L.I.R. dispose que la transmission peut être effectuée soit à la valeur comptable, soit à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, pourvu que la société bénéficiaire reprenne l'évaluation opérée par la société apporteuse.

Ad article 1er, 9°

La modification apportée à l'alinéa 3 de l'article 96 L.I.R. qui traite des pensions et rentes, doit être vue ensemble avec la modification de l'article 109bis L.I.R. L'alinéa 3 de l'article 96 L.I.R. dispose que certaines rentes ne sont imposables dans le chef du créancier que si les charges de la rente sont déductibles en principe auprès du débiteur. En ce qui concerne les rentes payées par l'ex-conjoint, l'article 109bis L.I.R. prévoit que ces rentes peuvent être considérées comme dépenses spéciales déductibles jusqu'à un certain plafond auprès du débiteur. La modification de l'article 109bis L.I.R. propose de fixer le plafond annuel, qui est actuellement de 768.000 LUF, à 20.400 euros. Bien que soumise à une déduction limitée auprès du débiteur, la rente est, d'après les dispositions actuelles, intégralement imposable dans le chef du bénéficiaire. Il est proposé de préciser que les rentes reçues de la part d'un conjoint divorcé ne sont imposables auprès de la personne bénéficiaire que dans les limites où elles sont déductibles en vertu des dispositions de l'article 109bis L.I.R.

Ad article 1er, 10°

Au sujet des frais d'obtention qui font l'objet de l'article 105 L.I.R., le commentaire relatif à la loi du 4 décembre 1967 relevait déjà que la définition des frais d'obtention en rapport avec les revenus de capitaux, „est souvent d'une application assez difficile parce que, d'une part, beaucoup de dépenses concernent en même temps le revenu et le capital, et que, d'autre part, il est souvent difficile de savoir si une dépense concerne le revenu ou le capital“ (doc. parl. 571 (4), p.187).

La modification de l'article 97 L.I.R., par l'ajout d'un alinéa 5, a pour but d'inscrire dans le texte de loi des dispositions strictes concernant un éventuel revenu de capitaux mobiliers négatif. Contrairement à la pratique administrative – pratique non entérinée par le tribunal administratif et la Cour administrative – qui prévoit que les frais d'obtention en relation avec des revenus de capitaux ne sont déductibles que jusqu'à concurrence des recettes engendrées par le même produit financier, le présent projet de loi entend introduire, à l'instar des dispositions de l'actuel article 102, alinéas 11 et 12 L.I.R., une possibilité de compensation des pertes à l'intérieur de la catégorie des revenus de capitaux et exclure de façon générale une compensation avec les revenus positifs d'autres catégories de revenus.

Le principe de non-compensation avec des revenus positifs d'autres catégories de revenus connaît cependant une exception: il est proposé qu'il ne joue pas en présence de dividendes ou de revenus de participations à la double condition que l'associé possède dans la collectivité une participation importante au sens de l'article 100 L.I.R. et qu'il tire plus de 50% de ses revenus professionnels d'une occupation dans la société anonyme, la société à responsabilité limitée ou autre collectivité. Ces conditions sont presque toujours réalisées dans le chef des associés-gérants.

Ad article 1er, 11°

L'article 99 L.I.R. procède à la spécification des revenus rangés dans la catégorie des revenus divers.

A l'article 99, numéro 3 L.I.R., le présent projet actualise le seuil au-dessous duquel le revenu qualifié de „revenu de prestations non comprises dans une autre catégorie de revenus“ n'est pas imposable.

Le numéro 4 vise des prestations résultant d'un contrat de prévoyance-vieillesse (article 111bis L.I.R.) qui, conformément à l'article 132, alinéa 2, numéro 5 L.I.R., sont imposables suivant l'article 131, alinéa 1er, lettre c, à savoir par application d'un taux égal à la moitié du taux global.

Sont visés:

- le remboursement différé d'au moins dix ans et au plus tôt à l'âge de soixante ans du souscripteur d'une partie du capital épargné, visé à l'article 111bis, alinéa 2 L.I.R.;
- le capital touché par l'ayant droit en cas de décès de l'épargnant avant l'échéance du contrat de prévoyance-vieillesse, prévu à l'alinéa 4 de l'article 111bis L.I.R.;

- le remboursement anticipé du capital épargné, pour des raisons d'invalidité ou de maladie grave du souscripteur, ayant lieu avant l'âge de 60 ans du souscripteur ou avant l'écoulement de la durée effective minimale de souscription du contrat de dix ans.

Le numéro 5 de l'article 99 L.I.R. vise également des revenus résultant d'un contrat de prévoyance-vieillesse, mais qui sont imposables pleinement du fait que certaines conditions donnant droit à la déduction de l'article 111bis L.I.R., spécifiées à l'alinéa 2, ne sont pas respectées.

Il s'agit en l'occurrence des versements qui ont déjà été déduits au titre de l'article 111bis L.I.R., lorsqu'un paiement en exécution du contrat précité a lieu soit avant l'écoulement de la durée effective minimale de dix ans du contrat, soit avant l'âge de soixante ans du souscripteur, pour des raisons autres que l'invalidité ou la maladie grave. Par application de l'alinéa 6 de l'article 111bis L.I.R., ces versements sont globalement imposables au cours de l'année d'imposition lors de laquelle l'anticipation du paiement a eu lieu.

Est également imposable par application du numéro 5, donc au taux plein, le capital touché suite à la conversion des droits échus à la rente viagère résultant d'un contrat de prévoyance-vieillesse, c'est-à-dire après le commencement du service de la rente. Il est précisé dans ce contexte que, conformément à l'alinéa 2 de l'article 111bis L.I.R., au moins la moitié du capital épargné au titre d'un pareil contrat doit être versée sous forme d'une rente viagère mensuelle. Une conversion de la rente viagère échue en un capital n'est en principe pas permise d'après les dispositions de cet article. Or, dans des cas exceptionnels, une telle possibilité ne peut pas être exclue, par exemple en cas de départ à l'étranger du bénéficiaire de la rente, entraînant des difficultés administratives importantes à la continuation du service de la rente.

Ad article 1er, 12°

L'actuel article 99bis L.I.R. qui traite des bénéfices de spéculation, prévoit dans son alinéa 2 que les bénéfices de spéculation provenant de la cession d'obligations émanant de débiteurs qui ont au Luxembourg leur siège ou leur principal établissement administratif, ne sont pas imposables. Le présent projet de loi prévoit de biffer cette exemption non conforme avec le droit communautaire. Par ailleurs, cette mesure d'exemption est superflue. En effet, la cession de pareilles obligations endéans le délai de 6 mois ne conduit à un bénéfice imposable que dans des situations exceptionnelles.

En même temps, le présent projet de loi actualise et adapte le montant en euros au-dessous duquel les bénéfices de spéculation ne sont pas imposables.

Ad article 1er, 13°

L'actuel article 100 L.I.R. règle l'imposition du revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de six mois après leur acquisition, de participations de toute nature dans les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, lorsque le cédant a eu une participation importante.

Le présent projet de loi propose de modifier l'actuel article 100 L.I.R. sur deux points. Tout d'abord, il vise à élargir son champ d'application au revenu réalisé lors de l'aliénation d'un emprunt convertible, dans les cas où le cédant détient une participation importante dans la société ayant émis l'emprunt. Par conséquent, lorsqu'un contribuable cède un emprunt convertible émis par une société dans laquelle il détient une participation importante, le revenu dégagé par la cession de l'emprunt est imposable, même si la cession a lieu plus de six mois après l'acquisition.

Ensuite, il entend abaisser le seuil au-delà duquel une participation est à considérer comme importante de 25% à 10%. Le nouveau seuil de 10% s'applique à toutes les réalisations de titres opérées à partir du 1er janvier 2002.

En outre, le présent projet de loi apporte des précisions supplémentaires concernant l'application de l'actuel article 100 L.I.R. Ainsi, l'article 100 L.I.R. est uniquement applicable lorsque la participation aliénée appartient à la fortune privée du contribuable. Au cas où le contribuable réalise des titres appartenant à sa fortune privée, et que des titres de la même société font partie de l'actif net investi de son exploitation agricole ou forestière, de son entreprise commerciale ou servent à l'exercice de sa profession libérale, on pourrait se demander si ces titres sont à prendre en considération pour la détermination du pourcentage de participation détenu. Le projet de loi élimine les incertitudes qui auraient pu exister dans ce contexte, en disposant qu'en cas de réalisation de titres, tous les titres détenus par le contribuable sont à prendre en considération pour la détermination du seuil de participation détenu.

Par ailleurs, l'actuel article 100 L.I.R. dispose qu'il y a lieu de prendre en considération non seulement les participations directes, mais également les participations indirectes pour la détermination du seuil au-delà duquel une participation est à considérer comme importante, sans pour autant définir ce qu'il faut entendre par participation indirecte.

D'une façon générale, une participation est indirecte lorsque la propriété des titres de participation appartient, de façon formelle, à un agent fiduciaire. Les titres sont à attribuer, dans ce cas, au propriétaire économique, c'est-à-dire à la personne qui – par l'intermédiaire de l'agent fiduciaire – exerce effectivement les droits inhérents aux titres.

Toutefois, la participation peut également être indirecte si le contribuable la détient par l'intermédiaire d'une autre société. Dans ces cas, le présent projet de loi précise, en s'alignant sur l'avis du Conseil d'Etat relatif au projet de loi portant réforme de l'impôt sur le revenu et ayant abouti à la loi du 4 décembre 1967, qu'une participation indirecte par l'intermédiaire d'une autre société n'est à prendre en considération pour déterminer si une participation est à considérer comme importante, que si le contribuable possède, seul ou ensemble avec son conjoint et ses enfants mineurs, la majorité des droits de vote de cette société.

L'actuel article 100 L.I.R. renferme une disposition assurant l'imposition d'une participation reçue en échange d'une autre participation dans le cadre d'une opération fiscalement neutre visée par l'article 101, alinéa 4 L.I.R. Cette prescription est également reprise par le présent projet de loi, mais la référence à l'article 101, alinéa 4 L.I.R. est remplacée par celle à l'article 102, alinéa 10 L.I.R., suite aux autres modifications envisagées par le présent projet de loi.

Dans le même ordre d'idées, il convient de supprimer l'alinéa 4 de l'actuel article 100 L.I.R. Les dispositions de cet alinéa figurent dorénavant au nouvel alinéa 12 de l'article 102 L.I.R.

Ad article 1er, 14°

L'article 101 L.I.R. fournit la définition du partage total ou partiel d'une société de capitaux ou d'une société coopérative et règle le traitement fiscal du produit du partage dans le chef de l'associé détenteur d'une participation importante. En l'occurrence, l'associé est traité comme s'il avait aliéné sa participation et réalise, le cas échéant, un bénéfice de spéculation ou un bénéfice de cession.

L'actif social d'une société est notamment censé être partagé lorsque la société acquiert le statut de société holding luxembourgeoise prévu par la loi du 31 juillet 1929. En l'espèce, l'opération entraîne l'imposition des plus-values inhérentes aux titres dans le chef de l'actionnaire, si ce dernier détient les titres pendant une période ne dépassant pas 6 mois, ou si les titres représentent une participation importante. Or, si une société de capitaux non résidente pleinement imposable opte pour un tel régime d'exemption à l'étranger, l'actif social de cette société n'est, par contre, pas partagé sur la base de la législation actuellement en vigueur. Il en est de même, si une société résidente pleinement imposable devient non résidente et obtient dans le nouvel Etat de résidence le statut de société exempte d'impôts.

Afin d'assurer un traitement fiscal cohérent, le projet de loi prévoit que l'actif social est partagé dans tous les cas où une société résidente ou non résidente obtient un statut de société exempte d'impôts. Partant, lorsqu'une société pleinement imposable change de régime et est exempte de tous impôts, le changement du régime déclenche, le cas échéant, un bénéfice de spéculation ou un bénéfice de cession dans le chef de l'associé.

Par ailleurs, le projet de loi supprime les actuels alinéas 4 et 5 de l'article 101 L.I.R. Les dispositions de ces alinéas ont été modifiées, notamment, afin d'adapter la législation fiscale luxembourgeoise aux exigences de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990, en ce qui concerne plus particulièrement le traitement fiscal de l'échange de titres dans le chef de l'associé détenant les titres échangés dans son patrimoine privé. Ces prescriptions font partie du nouvel alinéa 10 de l'article 102 L.I.R., au commentaire duquel il est renvoyé.

Dans ce contexte, il échet de signaler que l'abaissement du seuil au-delà duquel une participation est à considérer comme importante, prévu par l'article 1er, 13° du présent projet de loi, concerne bien entendu également l'actuel article 101 L.I.R.

Ad article 1er, 15°

L'actuel article 102 L.I.R. fixe des règles à observer lors de la détermination des revenus visés aux articles 99bis à 101 L.I.R. Le présent projet de loi fournit des précisions supplémentaires quant à

l'application de ces règles et introduit un nouvel alinéa 10 regroupant les échanges de titres qui ne conduisent pas à la réalisation des plus-values ou moins-values inhérentes aux titres donnés en échange.

Le nouvel alinéa 1a consacre le principe que l'échange d'un bien est à assimiler à une vente suivie d'une acquisition et conduit, par conséquent, à la réalisation de la plus-value ou de la moins-value inhérente au bien donné en échange. Une disposition analogue se trouve à l'article 1er, 2° du projet de loi, en ce qui concerne l'échange de biens faisant partie d'un actif net investi.

Le prix de réalisation du bien donné en échange correspond à sa valeur estimée de réalisation. La définition de la valeur estimée de réalisation est fournie par l'article 27, alinéa 2 L.I.R.

L'actuel alinéa 2 de l'article 102 L.I.R. est complété par l'ajout d'une phrase précisant qu'en cas de transfert d'une plus-value sur un immeuble acquis ou constitué en remploi, le prix d'acquisition ou de revient de cet immeuble est à diminuer du montant de la plus-value transférée. Cette clarification s'impose vu qu'une interprétation littérale de la définition du prix d'acquisition, telle qu'elle figure à l'actuel article 25, alinéa 1er L.I.R., et telle qu'elle est reprise à l'actuel article 102 L.I.R., pourrait induire en erreur.

Conformément à l'article 102, alinéa 6 L.I.R., la plus-value d'ordre monétaire comprise dans les revenus provenant de la réalisation de biens rentrant dans les prévisions des articles 99ter à 101 L.I.R., est à éliminer du revenu imposable à retenir au titre de ces articles. L'immunisation de cette plus-value monétaire est mise en œuvre par la réévaluation du prix d'acquisition à prendre en considération pour la détermination de ces revenus. A cet effet, il est fait application des coefficients de réévaluation se dégageant du tableau figurant à l'article 102, alinéa 6 L.I.R.

Tous les deux ans, les coefficients de réévaluation font l'objet d'une adaptation à l'évolution de l'indice des prix à la consommation. Comme la dernière révision biennale desdits coefficients a été effectuée pour l'année 2000, une nouvelle adaptation des coefficients de réévaluation s'impose pour l'année 2002. Les nouveaux coefficients sont établis par rapport à l'évolution de l'indice des prix à la consommation enregistrée en 2000. A noter que les coefficients de réévaluation de l'article 102, alinéa 6 L.I.R. peuvent également trouver application lors de la détermination d'un bénéfice de cession ou de cessation (articles 55bis et 55ter L.I.R.) ou d'un bénéfice de liquidation (articles 169 et 169bis L.I.R.).

Le nouvel alinéa 10 de l'article 102 L.I.R. rend les dispositions du nouvel article 22bis, alinéa 1er, numéros 2 à 4 et alinéa 2 L.I.R., se rapportant aux échanges de titres fiscalement neutres, applicables aux titres appartenant à la fortune privée du contribuable. A l'instar de l'article 22bis L.I.R., le nouvel alinéa 10 de l'article 102 L.I.R. prévoit que le contribuable peut opter pour la mise à découvert d'une éventuelle plus-value ou moins-value dans les cas visés aux numéros 3 et 4 de l'article 22bis, alinéa 1er L.I.R. En ce qui concerne le détail des opérations pouvant être réalisées dans la neutralité fiscale, il est renvoyé au commentaire des numéros 2 à 4 de l'alinéa 1er du nouvel article 22bis alinéa 1er L.I.R.

Dans ce contexte, il y a lieu de préciser que les prescriptions du nouvel alinéa 10 constituent à l'avenir la transposition de la directive 90/434 CEE du 23 juillet 1990 dans la législation fiscale luxembourgeoise en ce qui concerne le traitement fiscal à réserver à l'échange de titres détenus dans le patrimoine privé. Le texte de loi ne se limite toutefois pas à accorder la neutralité fiscale aux opérations au cours desquelles des titres d'une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne sont échangés contre des titres d'une société d'un autre Etat membre, mais couvre également les échanges de titres de sociétés résidentes d'un même Etat membre, ainsi que les échanges de titres de sociétés de capitaux qui ne sont même pas des sociétés résidentes d'un Etat membre. En conséquence, le nouvel alinéa 10 vise de manière implicite les échanges traités par l'actuel alinéa 4 de l'article 101 L.I.R., de sorte que ce dernier est à supprimer.

Hormis les cas de transformation, les échanges susvisés restent fiscalement neutres, si l'associé reçoit, en dehors des titres, une soulte en espèces, pourvu que cette soulte en espèces ne dépasse pas 10% de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable des titres reçus en échange. Dans ce contexte, il convient de signaler que sous la législation actuellement en vigueur, l'échange de titres est toujours à considérer comme réalisation dans la mesure où l'associé est rémunéré moyennant paiement d'une soulte.

Le nouvel alinéa 11 reprend, en ce qui concerne les titres détenus dans le patrimoine privé, les prescriptions des alinéas 5 et 6 du nouvel article 22bis L.I.R. En effet, lorsqu'un associé échange des titres faisant partie de sa fortune privée, dans le cadre d'une opération visée par l'article 22bis, alinéa 1er, numéro 4 L.I.R., et que la société acquérante est une société de capitaux résidente pleinement imposable ou une société de capitaux non résidente apportant les titres à son établissement stable indigène,

l'échange peut seulement être réalisé dans la neutralité fiscale, si la société acquérante évalue les titres lors de l'apport au prix d'acquisition initialement engagé par l'associé. Pour de plus amples détails, il est renvoyé au commentaire du nouvel article 22bis L.I.R.

Le nouvel alinéa 12 précise que dans le cas d'un échange fiscalement neutre, le prix d'acquisition du bien reçu en échange correspond au prix d'acquisition du bien donné en échange. Par ailleurs, la date d'acquisition du bien reçu en échange correspond à la date d'acquisition du bien donné en échange.

Lorsque les biens échangés n'ont pas la même valeur et que l'une des parties paie à l'autre une somme d'argent en vue d'équilibrer l'opération, le montant de la soulte augmente le prix d'acquisition du bien dans le chef du débiteur de la soulte et diminue le prix d'acquisition du bien dans le chef du bénéficiaire de la soulte.

Lors de la vente ultérieure d'un bien reçu dans le cadre d'un échange fiscalement neutre avec paiement de soulte, le montant de la soulte est à réévaluer avec le coefficient de réévaluation correspondant à l'année de l'échange, lorsque le revenu réalisé est imposable suivant les dispositions des articles 99ter à 101 L.I.R.

Ad article 1er, 16°

Par rapport aux dispositions actuellement applicables de l'article 109bis L.I.R., la modification faisant l'objet du présent projet de loi permet aux contribuables qui sont actuellement exclus du bénéfice de l'article 109bis L.I.R., à savoir les personnes qui versent à leur ex-conjoint une rente fixée par décision judiciaire dans le cadre d'un divorce prononcé avant le 1er janvier 1998, de demander la déduction, au titre de dépenses spéciales, des rentes versées à leur conjoint divorcé. Etant donné que cette déduction de la rente dans le chef du débiteur entraîne l'imposition du revenu dans le chef du bénéficiaire, ce dernier se trouve de ce fait éventuellement dans une situation fiscale moins favorable que précédemment. Pour cette raison, l'ouverture prévue de l'article 109bis L.I.R. – par l'ajout d'un numéro 3 – ne vaut que si les deux ex-conjoints sont d'accord pour la demander. Afin de garantir une bonne exécution pratique de la mesure, la demande vaut pour une année d'imposition entière et ne saurait être révoquée ni en cours, ni en fin d'année.

A l'alinéa 2 de l'article 109bis L.I.R., le montant actuel maximal déductible de 768.000 LUF est porté à 20.400 euros. Ce plafond est fixé en fonction de l'avantage maximal du splitting pour les couples mariés imposables collectivement d'après le nouveau tarif proposé pour l'année d'imposition 2002.

Ad article 1er, 17°

L'article 110 L.I.R. prévoit la déductibilité comme dépenses spéciales de différentes cotisations payées à des régimes légaux ou professionnels de sécurité sociale, ainsi qu'une déduction fiscale en raison des cotisations personnelles prélevées sur les rémunérations des salariés, qui participent au plan de pension professionnelle mis en place par leur employeur dans le cadre de la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension.

Les modifications proposées à l'endroit de cet article ont pour objet d'éviter des discriminations des contribuables soumis à un régime de sécurité sociale étranger par rapport aux contribuables soumis aux régimes nationaux de sécurité sociale.

La situation peut se présenter où un contribuable résident ou non résident exerce au Luxembourg une occupation professionnelle soumise à impôt, sans relever du point de vue de la sécurité sociale d'un régime luxembourgeois.

En la matière de sécurité sociale, l'affiliation et donc la perception des cotisations se fait dans l'Etat où est exercé l'emploi ou l'activité professionnelle.

Toutefois, au cas où l'intéressé exerce des emplois ou des activités professionnelles dans plusieurs pays, le principe de l'unicité d'affiliation est applicable, c'est-à-dire que l'affiliation ne se fait que dans un seul Etat. Si un travailleur exerce une occupation professionnelle dans l'Etat de résidence et dans un autre Etat, l'affiliation est réalisée par l'Etat de résidence.

Par ailleurs, il peut être dérogé à la règle de l'affiliation dans l'Etat d'emploi, si le travailleur se trouve en position de détachement et reste affilié dans l'Etat d'envoi. Les détachements sont en principe seulement possibles pour une période d'une année, qui peut être prorogée pour une nouvelle période d'une année. Des dérogations supplémentaires sont possibles pour une période plus longue moyennant accord des autorités compétentes des Etats concernés.

A noter que dans la proposition soumise, l'agencement actuel de l'article 110 L.I.R. a été préservé, afin d'éviter des changements de renvois à d'autres articles.

Le texte proposé donne lieu aux observations suivantes:

Le terme „primes“ a été remplacé par le terme „prélèvements“, qui convient à la fois aux prélèvements opérés sur les traitements des fonctionnaires de l'Etat et aux prélèvements opérés au profit du „fonds de pension“, institué dans le cadre des modifications législatives intervenues en 1999.

Le terme „légalement“ a été biffé, alors qu'il est superfluetoire.

Comme ni la contribution dépendance, ni l'impôt de solidarité prélevé pour le fonds pour l'emploi ne sont fiscalement déductibles, il est préférable de viser spécifiquement les cotisations et retenues déductibles.

D'après les législations étrangères, les cotisations ou prélèvements visés ci-avant peuvent avoir la même nature juridique que les autres cotisations de sécurité sociale; dans certains pays les prélèvements pour la couverture du risque dépendance sont même intégrés dans les cotisations pour l'assurance maladie. Dès lors, on ne peut prévoir pour les personnes soumises à un régime de sécurité sociale étranger un parallélisme strict avec les solutions retenues pour les personnes soumises à un régime luxembourgeois. Les différents instruments internationaux définissent toujours les régimes auxquels ils s'appliquent *ratione materiae*. Dès lors, on peut appuyer des décisions individuelles sur des textes précis.

Depuis une modification législative intervenue par loi du 17 novembre 1997, l'assurance contre les accidents des non-salariés a un caractère obligatoire; dès lors, il y a lieu de traiter de ces cotisations au numéro 2 et non au numéro 4.

Au numéro 3, l'emploi actuel du terme „retenues“ renvoie à la contribution du salarié qui est retenue sur sa rémunération. Ce terme se révèle impropre et peut prêter à confusion avec la notion de retenue d'impôt, d'autant plus qu'une retenue d'impôt forfaitaire est prévue dans le cadre de la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension. Cette dernière s'applique néanmoins à la seule part patronale des avantages de pension complémentaire.

Il est proposé de remplacer le terme „retenues“ par ceux de „cotisations personnelles“, qui sont employés au niveau des dispositions générales de la loi précitée, dès lors qu'il est fait référence à la participation personnelle des salariés au plan de pension. Il s'agit en l'occurrence d'une simple modification de forme.

Par ailleurs, le numéro 3 est complété par les termes „ou d'un régime étranger applicable conformément à l'article 15 de la prédite loi“. Sont prises en compte les cotisations personnelles des travailleurs détachés, conformément à la directive 98/49/CE du Conseil du 29 juin 1998 relative à la sauvegarde des droits à pension complémentaire des travailleurs salariés qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, et qui continuent à verser des cotisations personnelles pendant la durée du détachement dans un autre Etat membre au régime complémentaire de pension de l'Etat d'origine auprès duquel le travailleur détaché est affilié. La disposition s'applique uniquement aux détachements dont le début se situe après le 1er janvier 2000.

Au numéro 4, la rédaction proposée vise les différentes formes d'assurance non obligatoire auprès d'un régime légal de sécurité sociale.

A noter que la déduction des cotisations visées au numéro 4 est couverte par le minimum forfaitaire de l'article 113 L.I.R., alors que les cotisations personnelles des salariés, qui participent au régime de pension complémentaire prévues par le numéro 3, sont déductibles en dehors du forfait instauré par l'article 113 L.I.R.

Ad article 1er, 18°

La modification de cet article a pour objet de mieux spécifier les contrats d'assurance-vie visés par la déductibilité comme dépenses spéciales selon l'article 111 L.I.R., et les conditions dans lesquelles les primes et cotisations y afférentes peuvent bénéficier de la déduction fiscale.

En l'occurrence, sont visées au titre de l'article 111, alinéa 4 L.I.R., les seules primes et cotisations versées à des contrats d'assurance en cas de vie, à caractère aléatoire, de type classique, basées sur un calcul actuariel en fonction des éléments viagers concernant les personnes soit du preneur, soit de l'assuré, soit du bénéficiaire du contrat.

En revanche, ne sont pas visés, les contrats qui ne comportent qu'une simple capitalisation des primes, garantissant au bénéficiaire au terme du contrat le simple remboursement des primes versées, majorées d'un certain rendement financier, garanti ou en fonction des taux d'intérêts du marché. Ces types de contrats s'apparentent économiquement à des produits de type bancaire, c'est-à-dire à une simple accumulation de l'épargne qui n'est pas destinée à bénéficier de la déduction fiscale réservée à des produits de type assurance.

Notons que la partie des primes versées au titre de couverture-décès reste déductible en vertu de l'alinéa 1er de l'article 111 L.I.R.

Par ailleurs, il est proposé de tenir compte de certains nouveaux produits d'assurance, à savoir les contrats liés à des véhicules d'accumulation d'actifs (par exemple des fonds d'investissement), appelés aussi contrats d'assurance en unités de compte („unit linked“). Les primes accumulées dans ces types de contrats sont fonction du rendement financier des actifs sous-jacents. Afin de mieux lisser le risque inhérent à ces placements financiers, la durée de souscription minimale de ces contrats est fixée à au moins douze ans. Cette durée est donc plus longue que celle que doivent respecter les contrats d'assurance-vie classiques.

En outre, pour garantir l'épargne engagée dans ces nouveaux produits et marquer le caractère viager et aléatoire de ces produits, un contrat lié à un véhicule d'accumulation d'actifs doit garantir à l'ayant droit une couverture de décès à concurrence soit d'au moins 60% de la somme des primes régulières prévues jusqu'à la fin du contrat, soit d'au moins 130% des primes et cotisations versées jusqu'au moment du décès. Ces taux de couverture correspondent à des taux généralement acceptés par les assureurs et se retrouvent également dans les législations belge et allemande.

Ad article 1er, 19°

Le nouvel article 111bis L.I.R. modifie la disposition existante ayant pour objet la promotion de contrats d'assurance-pension souscrits à titre individuel.

Les principales modifications, en termes d'efficacité et de flexibilité, portent sur les aspects suivants:

- augmentation du montant déductible de base et modulation progressive du plafond annuellement déductible en fonction de l'âge du souscripteur au début de l'année d'imposition;
- possibilité d'investir dans des produits de placement à rendement non garanti auprès d'établissements de crédit;
- restitution à l'ayant droit de l'épargne accumulée en cas de décès de l'épargnant avant l'échéance du contrat;
- possibilité de versement de la moitié du capital épargné sous forme de capital unique, le solde étant versé sous forme de rente viagère à souscrire auprès d'une compagnie d'assurances (imposition à raison de la moitié du taux global du capital versé);
- exemption à concurrence de 50% de la de rente viagère.

Compte tenu de ces nouvelles orientations, élargies sur de nouvelles formes de placement proches de l'épargne privée, et de la faculté de retirer une partie de l'épargne sous forme d'un remboursement en capital à l'échéance du contrat, la terminologie actuelle de l'article 111bis L.I.R. faisant référence à des „primes d'assurance-pension“ est changée en „versements au titre de prévoyance-vieillesse“. Les dispositions de l'article 111bis L.I.R. s'appliquent de manière uniforme aux produits d'assurance (généralement à rendement garanti) et aux investissements offerts par les établissements de crédit (généralement à rendement non garanti).

L'intention d'étendre l'article 111bis L.I.R. à des formules d'épargne-pension de type bancaire n'est pas nouvelle, dans la mesure où elle avait déjà été prévue lors de l'introduction de l'article 111bis L.I.R. Aussi l'alinéa 6 actuel prévoit-il un règlement grand-ducal en ce sens, qui n'a pourtant pas encore été pris jusqu'à cette date.

Cette idée se retrouve réalisée dans le présent projet de loi. Le fait nouveau qui consiste à prévoir une disposition unique pour les produits d'assurance et ceux des banques, plutôt que de prévoir une extension par voie de règlement grand-ducal, permet une meilleure visibilité et compréhension de la nouvelle formule. Dans le cadre de leurs législations respectives, les secteurs de l'assurance et des banques pourront dès lors commercialiser chacun leurs propres contrats de prévoyance-vieillesse, dans un parfait esprit de concurrence. A noter toutefois que la partie du capital d'épargne destinée à être versée sous

forme de rente viagère mensuelle doit faire l'objet d'une souscription auprès d'une compagnie d'assurance, seule habilitée à ce type de prestation.

Le caractère viager de la prévoyance-vieillesse est largement préservé dans la nouvelle formule de l'article 111bis L.I.R. Ainsi, tout au plus la moitié du capital épargné au cours de la durée du contrat peut être remboursée sous forme d'un capital unique à l'échéance. Le solde doit être servi sous forme d'une rente viagère payable mensuellement. A cet effet, la partie du capital épargnée non versée sous forme de capital unique, est à souscrire ou à convertir à un contrat d'assurance.

Exemple: l'épargne peut être investie dans un produit quelconque auprès d'un établissement de crédit ou d'une compagnie d'assurances. Si le capital ainsi épargné est de 100 à l'échéance du contrat, un remboursement unique de tout au plus 50 est autorisé au souscripteur du contrat, et le solde de 50 est à transférer auprès d'une compagnie d'assurances – s'il n'y est pas déjà affecté – représentant le capital constitutif de la rente viagère.

L'alinéa 2 de la nouvelle disposition de l'article 111bis L.I.R. précise en outre les conditions dans lesquelles doivent être réalisés les versements de prévoyance-vieillesse, afin de pouvoir bénéficier de la déduction fiscale.

A part les modalités de versement de la prestation finale, déjà commentées ci-devant, le contrat doit porter sur au moins 10 ans et la prestation est payable au plus tôt à l'âge de 60 ans du souscripteur. Ces conditions restent identiques par rapport à l'actuelle version.

Toutefois, une limite d'âge supérieure pour l'échéance du contrat est introduite, à partir de laquelle une déduction des versements au titre de l'article 111bis L.I.R. n'est plus permise. Cette limite est fixée à 70 ans. Il s'ensuit que la période donnant lieu au bénéfice maximal du plafond de déduction (voir alinéa 7) est limitée à 15 ans (de minimum 55 ans à maximum 69 ans accomplis du souscripteur). Etant donnée la condition de la durée minimale du contrat de 10 ans, la limite d'âge pour la souscription d'un contrat de prévoyance-vieillesse, en déduction fiscale, est de 60 ans.

Le montant annuel déductible n'est plus fixe, mais il augmente avec l'âge du souscripteur. Par ailleurs, le montant annuel déductible est fixé en raison des seuls versements visés à l'alinéa 2 de l'article 111bis L.I.R. et ne constitue plus une majoration du plafond annuel déductible au titre des primes et cotisations d'assurance privée dans le cadre de l'article 111, alinéa 5 L.I.R.

L'alinéa 3 donne des précisions en ce qui concerne les époux imposables collectivement. Le bénéficiaire du contrat peut être, comme par le passé, soit l'un des conjoints, soit l'un et l'autre des conjoints. Les dispositions de la première phrase, concernant les bénéficiaires du contrat, valent pour chaque contrat souscrit par les conjoints. La réversibilité de la rente peut donc être réciproque pour chacun des conjoints.

En cas de deux contrats, la déduction est calculée individuellement pour chaque conjoint qui souscrit un contrat suivant les modalités fixées à l'alinéa 7.

L'alinéa 4 introduit un changement par rapport à la situation actuelle où les primes sont versées à fonds perdu en cas de décès du souscripteur avant l'échéance du contrat. Cette approche de mutualisation des risques n'est plus indiquée, compte tenu de l'extension de l'article 111bis L.I.R. aux produits de type bancaire pour lesquels l'obligation de restitution est essentielle, et du fait qu'il n'y a pas lieu de traiter différemment les clients des banques de ceux des assurances. Il convient en conséquence d'autoriser de manière générale une restitution à l'ayant droit de l'épargne accumulée en cas de décès de l'épargnant avant l'échéance du contrat.

L'alinéa 5 limite, comme par le passé, la déduction des versements en proportion des mois d'assujettissement à l'impôt du souscripteur pendant l'année d'imposition.

L'alinéa 6 traite des cas où les conditions de déduction relatives à la durée minimale du contrat de 10 ans et à la première date d'échéance du contrat, au plus tôt à l'âge de 60 ans, ne sont pas respectées. L'anticipation du paiement de la prestation de prévoyance-vieillesse, sous forme de remboursement en capital ou de rente viagère mensuelle, enlève aux versements antérieurement déduits leur caractère déductible et les rend imposables comme revenus divers (voir article 99, numéro 5 L.I.R.). Cette imposition rétroactive ne s'applique pas lorsque l'anticipation du paiement de la prestation est due pour des motifs d'invalidité ou de maladie grave du souscripteur. Un règlement grand-ducal peut préciser les cas en question.

L'alinéa 7 détermine le plafond annuellement déductible qui est conçu par paliers croissants en fonction de l'âge du souscripteur au début de chaque année d'imposition.

La nouvelle conception du plafond déductible pour versements de prévoyance-vieillesse remplit deux objectifs.

Elle permet, d'une part, de mieux rendre compte de la situation des personnes qui ne se consacrent que tardivement à leur couverture de vieillesse, puisque le plafond annuel déductible augmente en fonction de l'âge du souscripteur au début de chaque année d'imposition. Ainsi, avant l'âge de 40 ans, la déduction annuelle est de 1.500 euros, alors qu'elle atteint plus du double (3.200 euros) à partir de l'âge de 55 ans.

Elle incite, d'autre part, les gens à souscrire le plus tôt possible un contrat de prévoyance-vieillesse, tout en bénéficiant des paliers croissants de déduction, et à se constituer ainsi un capital en déduction fiscale qui augmente en fonction de la durée de leur contrat.

Le tableau suivant indique le montant de déduction annuelle (colonne 2) en fonction de l'âge du souscripteur au début de chaque année d'imposition (colonne 1) pour laquelle la déduction est demandée.

Il indique, en outre, à titre d'information, le total des déductions pouvant être atteint sur la durée du contrat, par exemple à l'âge de 60 ans (colonne 3) et à l'âge de 65 ans (colonne 4). L'âge (figurant à la colonne 1) correspond alors à l'âge lors de la souscription du contrat.

Age accompli au début de l'année d'imposition	En euro			En LUF		
	Déduction annuelle	Total déduction échéance 60 ans	Total déduction échéance 65 ans	Déduction annuelle	Total déduction échéance 60 ans	Total déduction échéance 65 ans
Moins de 40 ans	1.500			60.510		
40	1.750	48.250	64.250	70.595	1.946.400	2.591.839
41	1.750	46.500	62.500	70.595	1.875.805	2.521.244
42	1.750	44.750	60.750	70.595	1.805.211	2.450.649
43	1.750	43.000	59.000	70.595	1.734.616	2.380.054
44	1.750	41.250	57.250	70.595	1.664.021	2.309.459
45	2.100	39.500	55.500	84.714	1.593.426	2.238.864
46	2.100	37.400	53.400	84.714	1.508.712	2.154.151
47	2.100	35.300	51.300	84.174	1.423.998	2.069.437
48	2.100	33.200	49.200	84.714	1.339.285	1.984.723
49	2.100	31.100	47.100	84.714	1.254.571	1.900.009
50	2.600	29.000	45.000	104.884	1.169.857	1.815.296
51	2.600	*	42.400	104.884	*	1.710.412
52	2.600	*	39.800	104.884	*	1.605.528
53	2.600	*	37.200	104.884	*	1.500.644
54	2.600	*	34.600	104.884	*	1.395.761
55	3.200	*	32.000	129.088	*	1.290.877
de 56 à 69**	3.200					

* comme la durée effective minimale du contrat est de dix ans, le contrat doit être souscrit au plus tard à l'âge de 50 ans lorsque l'échéance est prévue à l'âge de 60 ans.

** le bénéfice de l'article 111bis L.I.R. s'arrête à l'âge accompli de 69 ans du souscripteur.

Les montants déductibles ci-avant s'adressent à partir de l'année d'imposition 2002 aussi aux personnes qui ont souscrit un contrat d'assurance-pension avant cette date.

Exemples:

Un souscripteur d'un contrat de prévoyance-vieillesse, ayant 40 ans au début de l'année d'imposition prise en compte, peut déduire annuellement un montant de 1.750 euros par an. Le même montant vaut pour les 4 années subséquentes. Au titre de l'année d'imposition au début de laquelle ce souscripteur a 45 ans, il peut déduire 2.100 euros et ainsi de suite. Le montant total de déductions annuelles que peut

opérer ce souscripteur jusqu'à l'âge accompli de 59 ans inclus (durée effective du contrat de 20 ans) sera de 48.250 euros. S'il décide de poursuivre les versements au contrat jusqu'à l'âge accompli de 64 ans, le montant total des déductions annuelles qui peuvent être mises en compte au cours de la durée de souscription du contrat (25 ans), est de 64.250 euros. Au maximum, il peut déduire un total de 80.250 euros jusqu'à l'âge accompli de 69 ans. Au-delà de l'âge de 69 ans, les versements ne sont plus déductibles.

Un souscripteur qui débute un contrat à l'âge accompli de 50 ans au début de l'année d'imposition, bénéficie au titre de cette année d'une déduction de 2.600 euros. A partir de l'âge accompli de 55 ans, la déduction annuelle passe à 3.200 euros pour le reste de la durée du contrat.

Un souscripteur qui commence un contrat à l'âge accompli de 55 ans au début de l'année d'imposition, peut déduire sur la durée minimale de souscription de 10 ans (jusqu'à l'âge accompli de 64 ans) un total de 32.000 euros (10 x 3.200 euros).

Analyse concernant l'imposition des prestations issues d'un contrat de prévoyance-vieillesse

Compte tenu des conditions générales donnant droit à la déduction des versements, le contrat doit durer au moins 10 ans et ne peut être liquidé avant l'âge de 60 ans du souscripteur. Le contrat est payable sous forme d'un remboursement de maximum la moitié du capital épargné à l'échéance du contrat. Le solde doit être versé sous forme d'une rente viagère payable mensuellement.

- a) Si les conditions ci-devant sont respectées, l'imposition se fait de manière suivante:
- le remboursement en capital est considéré comme revenu divers, sous le numéro 4 de l'article 99 L.I.R. L'article 132, alinéa 2, numéro 5 L.I.R. prévoit que ces revenus sont imposés par application de la moitié du taux global, tel que prévu à l'article 131, alinéa 1er, lettre c L.I.R.;
 - la rente viagère bénéficie d'une exemption de 50% (article 115, numéro 14a L.I.R.). L'autre moitié de la rente viagère est imposable comme revenu résultant de pensions ou de rentes (article 96 L.I.R.).
- b) Si le contrat est liquidé de manière anticipative, c'est-à-dire soit avant l'âge accompli de 60 ans du souscripteur, soit avant la fin de la durée effective minimale du contrat de 10 ans, l'imposition s'effectue comme suit:
- les versements déduits antérieurement deviennent imposables au titre de l'année d'imposition lors de laquelle l'anticipation du paiement a lieu. Ils sont considérés comme revenus divers, mais sous le numéro 5 de l'article 99 L.I.R. A ce titre, ils ne bénéficient pas d'un taux d'impôt préférentiel, mais le taux plein de l'impôt est applicable au montant total des versements;
 - lorsque le paiement anticipatif a lieu sous forme d'une rente viagère, elle est imposable comme revenu périodique provenant de pensions ou rentes (article 96 L.I.R.), sous réserve d'une exemption à concurrence de 50% (article 115, numéro 14a L.I.R.). Cette exemption s'impose du fait de l'imposition rétroactive des versements antérieurs;
 - toutefois, lorsque l'anticipation du remboursement du capital épargné ou du paiement de la rente viagère a lieu pour des raisons d'invalidité ou de maladie grave du souscripteur, l'imposition se fait suivant les principes énoncés sub lettre a ci-avant.

Le traitement des contrats d'assurance-pension souscrits avant 2002

Les souscripteurs d'un contrat d'assurance-pension avant 2002 qui n'est pas encore venu à échéance, peuvent modifier les conditions du contrat dans le sens des nouvelles dispositions, et notamment en vue du remboursement partiel sous forme de capital. Ils bénéficient dès 2002 des nouveaux paliers de déduction fiscale selon leur âge au 1er janvier 2002.

Les personnes qui bénéficient du service d'une rente viagère avant 2002 ne peuvent plus procéder à la conversion des droits à la rente en un capital, vu que le contrat est déjà venu à échéance.

Les modalités d'imposition, exposées ci-devant, s'appliquent également aux contrats souscrits avant 2002. Ainsi, les rentes versées en vertu d'un tel contrat bénéficient de la réduction de 50% dès l'année d'imposition 2002.

Ad article 1er, 20°

La modification de l'article 113 L.I.R. s'impose suite au remaniement de l'article 110, numéro 3 L.I.R. par la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension. Pour des raisons d'exécution pratique des dispositions qui s'appliquent aux employeurs en matière de retenue d'impôt sur traitements et salaires, il est nécessaire de ranger les cotisations personnelles des salariés au plan de pension complémentaire de l'employeur parmi les dépenses spéciales déductibles en dehors du minimum forfaitaire de 480 euros (actuellement 18.000 LUF). Pour arriver à cette fin, le renvoi actuel au numéro 3 de l'article 110 L.I.R. qui figure à l'alinéa 1er de l'article 113 L.I.R., est supprimé. Il est profité de l'occasion pour restructurer le texte de la première phrase de l'alinéa 1er de l'article 113 L.I.R.

Ad article 1er, 21°

Le numéro 14a de l'article 115 L.I.R. propose d'atténuer la charge fiscale pesant sur les rentes viagères constituées à titre individuel dans le cadre des contrats de prévoyance-vieillesse visés à l'article 111bis L.I.R. Actuellement, les rentes viagères payables mensuellement en vertu d'un contrat d'assurance-pension individuel sont imposables au taux plein comme revenu de pension et sont donc soumises à la progressivité de l'impôt en fonction du revenu total du contribuable.

A partir de l'année d'imposition 2002, les rentes viagères versées en vertu de l'article 111bis L.I.R. bénéficient d'une exemption à concurrence de 50%. Cette exonération s'applique également aux rentes viagères qui sont déjà servies ou qui seront servies en vertu d'un ancien contrat d'assurance pension.

Comme par le passé, l'exemption est maintenue dans le cas des rentes viagères dont l'anticipation du paiement pour des raisons autres que l'invalidité ou la maladie grave a donné lieu à une imposition rétroactive des versements déduits dans le cadre de l'article 99 L.I.R.

Ad article 1er, 22°

Compte tenu des considérations développées dans l'exposé des motifs, il est proposé de modifier la disposition de l'article 115, numéro 15a dans le sens d'étendre l'exonération de la moitié des dividendes au profit des distributions effectuées par des sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un pays auquel le Luxembourg est lié par une convention tendant à éviter les doubles impositions.

Il importe de souligner dans le contexte de cette disposition que l'exonération de la moitié des revenus comporte également la non-déductibilité de la moitié des frais d'obtention en relation directe avec ledit revenu, par exemple, les frais de refinancement ou les impôts personnels étrangers. Par contre, l'imputation de l'impôt étranger, visée à l'article 134bis L.I.R., peut se faire jusqu'à concurrence de la fraction d'impôt luxembourgeois correspondant au revenu étranger, donc, le cas échéant, sans limitation.

Il s'ensuit qu'en raison de l'interaction entre l'article 134bis L.I.R. qui régleme l'imputation de l'impôt étranger, et l'article 13 L.I.R. qui traite de la déductibilité des impôts personnels étrangers dans la mesure où ceux-ci ne sont pas imputables, des calculs complexes sont requis pour déterminer finalement la part des impôts étrangers non déductible comme se rapportant économiquement à la moitié du revenu étranger exempté, ceci surtout en présence d'un tarif à taux progressif, comme en témoigne l'exemple suivant.

Exemple:

soit une personne physique rangeant dans la classe d'impôt 1 qui réalise les revenus suivants au titre de l'année d'imposition 2001:

dividendes étrangers bruts:	180.000	impôt retenu:	40.000
dividendes luxembourgeois bruts:	20.000	impôt retenu:	5.000
intérêts luxembourgeois:	4.000	impôt retenu:	0
autres revenus nets indigènes:	1.500.000		
dépenses spéciales:	100.000		

Solution:

a) détermination du revenu imposable ajusté en vue du calcul du taux global à appliquer au revenu étranger:

autres revenus nets indigènes:		1.500.000
dividendes étrangers:	180.000 x 50% =	90.000
impôts étrangers susceptibles de déduction:	$\frac{40.000}{2} =$	- 20.000
	<hr style="width: 50%; margin-left: auto; margin-right: 0;"/>	70.000
dividendes luxembourgeois:	20.000 x 50% =	+ 10.000
intérêts luxembourgeois:		<u>+ 4.000</u>
		84.000
- tranche exonérée:		<u>- 60.000</u>
		24.000
		<u>+ 24.000</u>
total des revenus nets:		1.524.000
- dépenses spéciales:		<u>-100.000</u>
revenu imposable ajusté arrondi:		1.424.000

impôt sur le revenu (classe 1): 296.614 (y compris fonds pour l'emploi)

d'où → taux global par rapport au total des revenus nets: 19,47%

b) ventilation de l'impôt étranger en une partie imputable et une partie déductible:

$$i = \left[\frac{R}{2} - \frac{b}{2} - 60.000 \times \frac{70.000}{84.000} + \frac{i}{2} \right] \times \frac{19,47}{100}$$

$$i - 0,0974i = 20.000 \times 0,1947$$

$$i = 4.314$$

$$\text{d'où } d = \frac{40.000}{2} - 4.314 = 15.686$$

où R = revenu étranger avant déduction des impôts étrangers

b = impôts étrangers

i = impôts étrangers imputables

d = impôts étrangers déductibles

c) imposition:			
autres revenus nets indigènes:			1.500.000
revenus de capitaux:	$\frac{180.000}{2}$	- 15.686 =	74.314
	$\frac{20.000}{2}$		= + 10.000
	4.000	= +	$\frac{4.000}{88.314}$
- tranche exonérée:		-	$\frac{60.000}{28.314}$
			+28.314
total des revenus nets:			1.528.314
- dépenses spéciales:			- 100.000
revenu imposable ajusté arrondi:			1.428.000
impôt sur le revenu (classe 1):			298.336
(y compris fonds pour l'emploi)			
- retenue sur revenus de capitaux	4.314		
	+ 5.000		
	9.314		
			- 9.314
impôt dû:			289.022

Au cours d'une des opérations d'échange fiscalement neutres visées aux articles 1er, numéros 3 et 15 du projet de loi, il est possible qu'un contribuable échange des titres d'une société de capitaux exemptée dont les distributions de revenus ne tombent pas sous la présente disposition, contre des titres d'une société de capitaux pleinement imposable dont les distributions sont exonérées à moitié dans son chef. Dans ces cas, le présent projet de loi entend ne pas appliquer les dispositions de l'article 115, numéro 15a L.I.R. aux revenus dégagés par les titres jusqu'à la fin de la cinquième année suivant l'échange.

Si le contribuable renonce à l'application respectivement de l'article 22bis L.I.R. ou de l'article 102, alinéa 10 L.I.R., et que l'échange conduit par conséquent à la réalisation de la plus-value inhérente aux titres échangés, les distributions de revenus ne tombent évidemment pas sous la présente restriction.

Ad article 1er, 23°

L'article 118 L.I.R. définit le tarif de base en fonction duquel est calculé l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Le rappel du tarif 2001

Le tarif de base en vigueur pour 2001 a été introduit par la loi du 22 décembre 2000 concernant le budget des recettes et des dépenses pour l'exercice 2001, modifiant le tarif introduit à partir de l'année d'imposition 1998. Le tarif 2001 constitue l'étape intermédiaire vers le tarif 2002. Il se présente de manière suivante par rapport au tarif en vigueur pour l'année d'imposition 2000:

<i>Tarif de base 2000 (en LUF)</i>			<i>Tarif de base 2001 (converti en LUF)</i>		
<i>Tranche de revenu comprise entre</i>	<i>Taux d'impôt</i>	<i>Largeur tranche de revenu</i>	<i>Tranche de revenu comprise entre</i>	<i>Taux d'impôt</i>	<i>Largeur tranche de revenu</i>
0 et 270.000	0%	270.000	0 et 390.000	0%	390.000
270.000 et 354.000	6%	84.000	390.000 et 459.000	14%	69.000
354.000 et 423.000	16%	69.000	459.000 et 528.000	16%	69.000
423.000 et 492.000	18%	69.000	528.000 et 597.000	18%	69.000
492.000 et 561.000	20%	69.000	597.000 et 666.000	20%	69.000
561.000 et 630.000	22%	69.000	666.000 et 735.000	22%	69.000
630.000 et 699.000	24%	69.000	735.000 et 804.000	24%	69.000
699.000 et 768.000	26%	69.000	804.000 et 873.000	26%	69.000
768.000 et 837.000	28%	69.000	873.000 et 942.000	28%	69.000
837.000 et 906.000	30%	69.000	942.000 et 1.011.000	30%	69.000
906.000 et 975.000	32%	69.000	1.011.000 et 1.080.000	32%	69.000
975.000 et 1.044.000	34%	69.000	1.080.000 et 1.149.000	34%	69.000
1.044.000 et 1.113.000	36%	69.000	1.149.000 et 1.218.000	36%	69.000
1.113.000 et 1.182.000	38%	69.000	1.218.000 et 1.287.000	38%	69.000
1.182.000 et 1.251.000	40%	69.000	1.287.000 et 1.356.000	40%	69.000
1.251.000 et 1.320.000	42%	69.000	1.356.000 et plus	42%	illimitée
1.320.000 et 2.640.000	44%	1.320.000			
2.640.000 et plus	46%	illimitée			

Les éléments déterminants du tarif de base 2001 sont les suivants:

- le revenu minimum tarifaire exonéré d'impôt est fixé à 390.000 LUF, permettant d'exonérer pour la première fois un revenu imposable couvrant le revenu minimum garanti (RMG);
- la zone de progression de l'impôt s'étend entre le taux d'accroissement initial de 14% et le taux d'accroissement maximal de 42%;
- la raison de croissance linéaire du taux d'accroissement entre son minimum et son maximum est de deux points de pour-cent entre les tranches de revenu du tarif;
- la largeur (l'étendue) des tranches de revenu imposable est constante de 69.000 LUF;
- le tarif s'étend sur un total de seize tranches, y compris la première sans charge fiscale et l'ultime illimitée;
- le revenu à partir duquel s'applique le taux d'accroissement maximal est de 1.356.000 LUF.

Le tarif 2002

Le nouveau tarif 2002 conserve la forme, la conception et le même aspect linéaire et uniforme que le tarif 2001. Conformément aux intentions du Gouvernement, les modifications proposées pour le tarif de base pour 2002 visent à faire bénéficier tous les contribuables d'une nouvelle réduction d'impôt significative par le jeu d'une réduction des taux d'accroissement de l'impôt.

Par ailleurs, le basculement en euro nécessite des adaptations supplémentaires par rapport à une simple modification tarifaire en LUF. Ces adaptations sont liées à la parité LUF/euro, faisant intervenir des chiffres décimaux, et à la nécessité que les paramètres du tarif doivent présenter des valeurs arrondies et facilement divisibles en vue de la présentation des barèmes annuel, mensuel et journalier de l'impôt ou encore pour l'établissement des formules de calcul automatique de l'impôt.

Le tarif 2002, le premier tarif fixé en euro, se présente de manière suivante.

<i>Tarif de base 2002 en euro</i>			<i>Tarif de base 2002 converti en LUF</i>		
<i>Tranche de revenu comprise entre</i>	<i>Taux d'impôt</i>	<i>Largeur tranche de revenu</i>	<i>Tranche de revenu comprise entre</i>	<i>Taux d'impôt</i>	<i>Largeur tranche de revenu</i>
0 et 9.750	0%	9.750	0 et 393.314	0%	393.314
9.750 et 11.400	8%	1.650	393.314 et 459.875	8%	66.561
11.400 et 13.050	10%	1.650	459.875 et 526.436	10%	66.561
13.050 et 14.700	12%	1.650	526.436 et 592.997	12%	66.561
14.700 et 16.350	14%	1.650	592.997 et 659.557	14%	66.560
16.350 et 18.000	16%	1.650	659.557 et 726.118	16%	66.561
18.000 et 19.650	18%	1.650	726.118 et 792.679	18%	66.561
19.650 et 21.300	20%	1.650	792.679 et 859.240	20%	66.561
21.300 et 22.950	22%	1.650	859.240 et 925.801	22%	66.561
22.950 et 24.600	24%	1.650	925.801 et 992.362	24%	66.561
24.600 et 26.250	26%	1.650	992.362 et 1.058.922	26%	66.560
26.250 et 27.900	28%	1.650	1.058.922 et 1.125.483	28%	66.561
27.900 et 29.550	30%	1.650	1.125.483 et 1.192.044	30%	66.561
29.550 et 31.200	32%	1.650	1.192.044 et 1.258.605	32%	66.561
31.200 et 32.850	34%	1.650	1.258.605 et 1.325.166	34%	66.561
32.850 et 34.500	36%	1.650	1.325.166 et 1.391.727	36%	66.561
34.500 et plus	38%	illimitée	1.391.727 et plus	38%	illimitée

Le tarif présente une structure linéaire à progressivité par tranches de revenu. Toute intervention au niveau du revenu minimum tarifaire imposable, du taux d'accroissement initial de l'impôt ou de la largeur des tranches de revenu se répercute ainsi directement sur toutes les autres tranches de revenu.

Tous ces éléments ont un impact direct sur le taux global (taux moyen d'imposition) qui représente le rapport entre le montant de l'impôt dû et la base imposable, le revenu imposable ajusté.

Le taux global est à distinguer du taux d'accroissement (taux marginal) qui constitue le rapport de l'accroissement du montant de l'impôt à l'accroissement du revenu imposable ajusté. Il indique dès lors dans quelle mesure la variation du revenu imposable ajusté est frappée de l'impôt.

Les modifications par rapport au tarif 2001

<i>Tarif de base 2001 (en LUF)</i>			<i>Tarif de base 2002 (converti en LUF)</i>		
<i>Tranche de revenu comprise entre</i>	<i>Taux d'impôt</i>	<i>Largeur tranche de revenu</i>	<i>Tranche de revenu comprise entre</i>	<i>Taux d'impôt</i>	<i>Largeur tranche de revenu</i>
0 et 390.000	0%	390.000	0 et 393.314	0%	393.314
390.000 et 459.000	14%	69.000	393.314 et 459.875	8%	66.561
459.000 et 528.000	16%	69.000	459.875 et 526.436	10%	66.561
528.000 et 597.000	18%	69.000	526.436 et 592.997	12%	66.561
597.000 et 666.000	20%	69.000	592.997 et 659.557	14%	66.560
666.000 et 735.000	22%	69.000	659.557 et 726.118	16%	66.561
735.000 et 804.000	24%	69.000	726.118 et 792.679	18%	66.561
804.000 et 873.000	26%	69.000	792.679 et 859.240	20%	66.561
873.000 et 942.000	28%	69.000	859.240 et 925.801	22%	66.561
942.000 et 1.011.000	30%	69.000	925.801 et 992.362	24%	66.561
1.011.000 et 1.080.000	32%	69.000	992.362 et 1.058.922	26%	66.560
1.080.000 et 1.149.000	34%	69.000	1.058.922 et 1.125.483	28%	66.561
1.149.000 et 1.218.000	36%	69.000	1.125.483 et 1.192.044	30%	66.561
1.218.000 et 1.287.000	38%	69.000	1.192.044 et 1.258.605	32%	66.561
1.287.000 et 1.356.000	40%	69.000	1.258.605 et 1.325.166	34%	66.561
1.356.000 et plus	42%	illimitée	1.325.166 et 1.391.727	36%	66.561
			1.391.727 et plus	38%	illimitée

L'aspect uniforme et linéaire du tarif, introduit par le tarif 2001, caractérisé par des tranches de revenu à largeur uniforme et une progressivité linéaire de l'impôt de deux points de pour-cent dans toute la zone de progressivité du tarif, est maintenu dans le tarif 2002. A côté des nouvelles réductions des taux d'accroissement d'impôt proposées, certains ajustements sont encore fonction du basculement en euro.

a) Modifications structurelles:

- une réduction linéaire des taux d'accroissement de l'impôt de six points de pour-cent par tranche de revenu du tarif (de quatre points de pour-cent pour les revenus soumis au taux maximal);
il s'ensuit que la zone de progression de l'impôt s'étend de 8% à 38%, contre 14% à 42% pour 2001;
- une tranche de revenu supplémentaire est ajoutée au tarif avant d'arriver au revenu à partir duquel s'applique le taux d'accroissement maximal;
il s'ensuit que le nombre de tranches (y compris la première tranche de revenu exempté et la dernière tranche illimitée) passe de seize à dix-sept;

en conséquence:

- le taux d'accroissement minimal passe de 14% à 8% (baisse de 42,9%);
- le taux d'accroissement maximal est ramené de 42% à 38% (baisse de 9,5%);
- le revenu à partir duquel s'applique le taux d'accroissement maximal est porté à 34.500 euros (1.391.727 LUF contre 1.356.000 LUF pour 2001, soit une hausse de 35.727 LUF);
- à noter que le revenu à partir duquel s'applique pour 2001 un taux d'accroissement de 38% est de 1.218.000 LUF, soit 173.727 LUF plus bas que dans le nouveau tarif 2002;

b) Modifications liées au basculement en euro:

- augmentation du revenu minimum tarifaire exempté de l'impôt à 9.750 euros (393.314 LUF contre 390.000 LUF pour 2001), soit une hausse de 3.314 LUF;

- fixation de la largeur des tranches de revenu imposable dans la zone de progression du tarif à 1.650 euros (66.561 LUF contre 69.000 LUF pour 2001), soit une réduction de 2.349 LUF.

Comme le tarif 2002 présente une tranche de revenu supplémentaire par rapport au tarif 2001 et compte tenu des considérations budgétaires, il a été jugé utile d'arrêter une largeur de tranche quelque peu inférieure à l'étendue actuelle, plutôt que d'agrandir les tranches de revenu dont l'effet se répercute sur toutes les tranches de revenus du tarif.

L'étendue de la réforme tarifaire 2001/2002

Le tarif 2002 constitue l'étape finale de la réforme tarifaire entamée à partir de l'année d'imposition 2001. Par rapport à la situation de départ (tarif 2000), les tarifs se comparent de manière suivante.

<i>Tarif 2000 (en LUF)</i>			<i>Tarif 2002 (converti en LUF)</i>		
<i>Tranche de revenu comprise entre</i>	<i>Taux d'impôt</i>	<i>Largeur tranche de revenu</i>	<i>Tranche de revenu comprise entre</i>	<i>Taux d'impôt</i>	<i>Largeur tranche de revenu</i>
0 et 270.000	0%	270.000	0		
270.000 et 354.000	6%	84.000	et 393.314	0%	393.314
354.000 et 423.000	16%	69.000	393.314 et 459.875	8%	66.561
423.000 et 492.000	18%	69.000	459.875 et 526.436	10%	66.561
492.000 et 561.000	20%	69.000	526.436 et 592.997	12%	66.561
561.000 et 630.000	22%	69.000	592.997 et 659.557	14%	66.560
630.000 et 699.000	24%	69.000	659.557 et 726.118	16%	66.561
699.000 et 768.000	26%	69.000	726.118 et 792.679	18%	66.561
768.000 et 837.000	28%	69.000	792.679 et 859.240	20%	66.561
837.000 et 906.000	30%	69.000	859.240 et 925.801	22%	66.561
906.000 et 975.000	32%	69.000	925.801 et 992.362	24%	66.561
975.000 et 1.044.000	34%	69.000	992.362 et 1.058.922	26%	66.560
1.044.000 et 1.113.000	36%	69.000	1.058.922 et 1.125.483	28%	66.561
1.113.000 et 1.182.000	38%	69.000	1.125.483 et 1.192.044	30%	66.561
1.182.000 et 1.251.000	40%	69.000	1.192.044 et 1.258.605	32%	66.561
1.251.000 et 1.320.000	42%	69.000	1.258.605 et 1.325.166	34%	66.561
1.320.000 et 2.640.000	44%	1.320.000	1.325.166 et 1.391.727	36%	66.561
2.640.000 et plus	46%	illimitée	1.391.727 et plus	38%	illimitée

L'analyse du tarif 2002, par rapport au tarif en vigueur en 2000, donne une image globale de la réforme tarifaire de 2001/2002 en fonction des objectifs socio-économiques définis par le Gouvernement.

Le niveau du revenu minimum tarifaire exempté, le taux d'accroissement initial et la raison de progression de l'impôt dans les tranches de revenu inférieures, indiquent la dimension sociale du tarif.

La compétitivité du tarif se dégage de la progression linéaire et modérée de l'impôt dans la zone de progression du tarif et du taux d'accroissement maximal auquel sont soumis les revenus les plus élevés.

Le revenu minimum tarifaire exonéré et revenu minimum effectivement imposé

Le revenu minimum tarifaire exempté est porté de 270.000 LUF à 393.314 LUF, soit une augmentation de 123.314 LUF (progression de 45,7% sur deux ans). Ce niveau de revenu tarifaire exempté permet d'exonérer directement un revenu imposable ajusté couvrant le revenu minimum garanti (RMG).

Il est rappelé que, dans le but de ne pas imposer un revenu équivalent au RMG, le Gouvernement avait introduit pour les années d'imposition 1998, 1999 et 2000 des dispositions particulières permettant

l'exonération d'un revenu imposable ajusté à concurrence de 360.000 LUF pour les contribuables de la classe 1 et de 640.000 LUF pour ceux des classes 1a et 2. Ces niveaux de revenus effectivement exonérés dépassaient dès lors largement les minima tarifaires des classes 1 (270.000 LUF) respectivement des classes 1a et 2 (540.000 LUF). A l'époque, le Gouvernement s'était prononcé, pour des considérations de coût budgétaire, en faveur de cette mesure corrective plutôt que de relever directement le minimum tarifaire exempté.

Les tableaux suivants indiquent la variation du minimum tarifaire exonéré et du revenu minimum effectivement imposable par classe d'impôt.

<i>Minimum tarifaire exempté</i>	<i>Situation en 2000 en LUF</i>	<i>Tarif 2002 euro/LUF</i>	<i>Hausse en LUF</i>	<i>Hausse en %</i>
classe 1	270.000	9.750 / 393.314	123.314	45,7%
classe 1a	540.000	19.500 / 786.628	246.628	45,7%
classe 1a.1	743.000	24.625 / 993.370	250.370	33,7%
classe 2	540.000	19.500 / 786.628	246.628	45,7%
classe 2.1.	867.000	28.650 / 1.155.738	288.738	33,3%

Le revenu minimum effectivement imposable est obtenu quant à lui en raison des paramètres suivants:

- le revenu imposable ajusté est arrondi au multiple inférieur de 50 euros/2.017 LUF pour l'année d'imposition 2002, contre 1.000 LUF pour les années 2000 et 2001;
- la cote d'impôt minimale est de 12 euros/484 LUF pour l'année d'imposition 2002, contre 300 LUF pour les années 2000 et 2001;
- la modération d'impôt pour enfant est de 900 euros/36.306 LUF pour l'année d'imposition 2002, contre 36.000 LUF pour les années 2000 et 2001.

<i>Minimum effectivement exempté</i>	<i>Situation en 2000 en LUF</i>	<i>Tarif 2002 euro/LUF</i>	<i>Hausse en LUF</i>	<i>Hausse en %</i>
classe 1	361.000*	9.900 / 399.365	38.365	10,6%
classe 1a	641.000*	19.600 / 790.662	149.662	23,3%
classe 1a.1	795.000	24.700 / 996.396	201.396	25,3%
classe 1a.2	951.000	27.800 / 1.121.449	170.449	18,0%
classe 2	641.000*	19.650 / 792.679	151.679	23,7%
classe 2.1	936.000	28.750 / 1.159.772	223.772	24,0%
classe 2.2	1.176.000	34.950 / 1.409.880	233.880	20,0%

* mesure spéciale visant à exonérer le Revenu Minimum Garanti (RMG) en 2000 et 2001.

La progressivité de l'impôt et taux d'accroissement de l'impôt

La zone de progression du tarif 2002 s'étend entre le taux d'accroissement d'entrée de 8% et le taux maximal de 38%, contre 6% à 46% pour 2000 (tarif 1998).

Le taux initial de l'impôt est fixé pour 2002 à 8%, donc légèrement au-dessus du taux initial de 6% en vigueur en 2000. En revanche, le nouveau taux initial ne s'applique seulement qu'à partir d'un revenu tarifaire largement supérieur, environ 394.000 LUF (contre 271.000 LUF pour 2000). Un tel revenu était imposable en 2000 au taux d'accroissement de 16%.

La raison de progression de l'impôt est de deux points de pour-cent par tranche de revenu sur toute l'étendue du tarif. Pour la première fois depuis 1991, le tarif présente ainsi un aspect linéaire uniforme sur toute la zone de progression de l'impôt, permettant une progression plus modérée de l'impôt, surtout pour les tranches inférieures de revenu du tarif. En effet, les tarifs précédents avaient une structure non

uniforme, faisant intervenir un saut de dix points de pour-cent du taux d'accroissement lors du passage à la deuxième tranche de revenu imposable (de 1991 à 1997: 10% à 20% / de 1998 à 2000: 6% à 16%). Le tarif 2000 affichait en plus une tranche de revenu exceptionnelle d'une largeur de 1.320.000 LUF avant d'arriver au revenu à partir duquel s'appliquait le taux d'accroissement maximum de 46%.

La nouvelle structure entraîne une réduction substantielle des taux d'accroissement à chaque niveau de revenu du tarif de base:

- de 8 à 16 points de pour-cent pour les revenus allant jusqu'à 394.000 LUF;
- de 8 à 10 points de pour-cent pour les revenus jusqu'à 1.392.000 LUF;
- de 6 à 8 points de pour-cent pour les revenus supérieurs à 1.392.000 LUF.

L'imposition des revenus élevés

Les revenus les plus élevés, respectivement à partir de 1.392.000 LUF pour la classe 1 et 2.784.000 LUF pour la classe 2, seront imposés à un taux maximal de l'impôt de 38%. Ce taux a été ramené de 46% en 2000, soit une baisse de 8 points de pour-cent sur deux ans.

En tenant compte de la contribution au fonds pour l'emploi de 2,5%, prélevée sur l'impôt sur le revenu, la charge fiscale maximale est ramenée de 47,15% en 2000 à 38,95% en 2002 (– 8,20 points de pour-cent), soit une baisse de 17,4%.

Ad article 1er, 24°

L'article 120bis L.I.R. prévoit la détermination de l'impôt à charge des contribuables de la classe 1a. Par rapport au tarif de base applicable pour le calcul de l'impôt de la classe 1, l'impôt de la classe 1a est déterminé par application d'un abattement dégressif. Compte tenu du nouveau tarif de base et du basculement en euro, les points de référence pour le calcul de l'impôt dû de la classe 1a ont été adaptés pour répondre à l'objectif et la philosophie qui étaient à la base de l'introduction de l'article 120bis L.I.R.

Ad article 1er, 25°

Dans le cadre du basculement en euro, le montant de la modération d'impôt pour enfant(s), prévue à l'article 122 L.I.R., est fixé par le présent projet de loi à 900 euros (36.306 LUF), soit une hausse de 306 LUF.

Ad article 1er, 26°

L'article 123bis L.I.R. prévoit, sur demande, une bonification d'impôt au profit des contribuables pour lesquels le droit à une modération d'impôt pour enfant a expiré à la fin des deux années précédant l'année d'imposition.

L'alinéa 3, lettre b de l'article 123bis L.I.R. précise que, lorsque le revenu imposable ajusté dépasse actuellement 2.300.000 LUF et n'excède pas 2.660.000 LUF, cette bonification d'impôt se réduit progressivement à zéro. La limite inférieure de cette tranche de revenu à partir duquel commence la réduction est fixée en principe par rapport à la limite d'assiette générale prévue à l'alinéa 1er, point 1 de l'article 153 L.I.R, telle que fixée par le règlement grand-ducal y visé. L'intervalle de la tranche de revenu, qui prévoit la réduction de la bonification d'impôt, correspond à dix fois le montant de la modération d'impôt maximale pour enfant, c'est-à-dire actuellement $10 \times 36.000 = 360.000$ LUF.

Dans le cadre du basculement en euro, la limite générale d'assiette selon l'article 153 L.I.R. est fixée à 58.000 euros (2.339.714 LUF), soit une hausse de 39.714 LUF par rapport au montant actuel.

En l'occurrence, la limite inférieure de revenu prévue à l'article 123bis, alinéa 3, lettre b L.I.R. est fixée également à 58.000 euros. Comme le montant de la modération d'impôt pour enfant, visée à l'article 122 L.I.R., sera fixé à 900 euros à partir de 2002, l'intervalle de la tranche de revenu, qui prévoit la réduction de la bonification d'impôt, est de $900 \times 10 = 9.000$ euros. Il s'ensuit que la limite supérieure de cet intervalle, à savoir le revenu imposable ajusté à partir duquel la bonification n'est plus accordée, est fixée à 67.000 euros.

Ad article 1er, 27°

L'article 124 L.I.R. fixe le seuil au-dessous duquel la cote d'impôt est considérée comme nulle. Dans le cadre de la loi relative au basculement en euro, ce montant a été fixé initialement à 10 euros. Suite à la

réforme tarifaire, il est remplacé par celui de 12 euros, plus approprié au calcul mensuel et journalier de l'impôt.

Le seuil passe dès lors de 300 LUF en 2001 à quelque 484 LUF en 2002.

Ad article 1er, 28°

Pour des raisons de facilité du calcul de l'impôt, l'article 126, alinéa 2 L.I.R. dispose qu'avant l'application du tarif, le revenu imposable ajusté soit arrondi à un multiple inférieur de revenu.

Dans le cadre de la loi relative au basculement en euro, ce montant a été fixé initialement à un multiple inférieur de 100 euros. Suite à la réforme tarifaire, il est remplacé par celui de 50 euros/2.017 LUF, mieux approprié. En effet, un arrondissement au multiple inférieur de 100 euros/4.034 LUF aurait été trop important par rapport à l'arrondissement actuel au multiple inférieur de 1.000 LUF.

Ad article 1er, 29°

Suite au changement de l'abattement mensuel prévu à l'alinéa 2 en un abattement annuel par la loi du 23 décembre 1997 modifiant certaines dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu, il convient de déterminer le plafond annuel également en ce qui concerne l'alinéa 2 de l'article 127bis L.I.R.

Ad article 1er, 30°

L'actuel article 129c L.I.R. prévoit que le contribuable qui achète des titres représentatifs d'apports en numéraire dans des sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, ou qui souscrit à des certificats d'investissement à long terme émis par la SNCI, peut, sous certaines conditions, déduire de son revenu imposable un abattement de revenu qualifié d'abattement à l'investissement mobilier. Est assimilé à l'acquisition de titres représentatifs d'apports en numéraire, l'achat de parts dans des organismes de placement collectif agréés, lorsque le règlement de l'organisme prévoit que plus de 75% du portefeuille doivent être employés en valeurs et droits dans des sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables.

Pendant une phase transitoire de deux années, le présent projet de loi opère deux modifications importantes à l'actuel article 129c L.I.R. Tout d'abord, le plafond de l'abattement à l'investissement mobilier, qui est fixé à 60.000 LUF par an pour l'ensemble des acquisitions et certificats détenus par le contribuable à la fin de l'année d'imposition, est réduit pour l'année d'imposition 2002 à 1.000 euros (40.339,90 LUF) et pour l'année d'imposition 2003 à 500 euros (20.169,95 LUF). En même temps, le taux du portefeuille devant être employé par les organismes de placement collectif agréés en valeurs et droits dans des sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, afin que l'achat des parts de ces organismes puisse être assimilé à l'achat de titres représentatifs en numéraire dans des sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, est fixé pour l'année d'imposition 2002 à 50% et à partir de l'année d'imposition 2003 à 25%.

A partir de l'année 2004, l'article 129c L.I.R. est abrogé. Toutefois, afin d'assurer un traitement uniforme des contribuables, les dispositions du paragraphe 5, lettres b à d, restent applicables (voir article 13, numéro 1 du présent projet) dans la mesure où un contribuable a obtenu au cours d'une année d'imposition antérieure un abattement à l'investissement mobilier. En effet, les lettres b à d du paragraphe 5 fixent certaines conditions qui doivent être remplies par le contribuable ayant obtenu un abattement à l'investissement mobilier au cours des années suivant l'année d'acquisition des titres ou l'année de souscription des certificats. Ainsi, le contribuable doit notamment conserver les titres ou les certificats jusqu'à la fin de la quatrième année d'imposition suivant l'année de l'acquisition. S'il vend les titres ou qu'il obtient le remboursement des certificats endéans ce délai, la déduction de l'abattement est en principe annulée moyennant imposition rectificative de l'année d'imposition en cause. Afin d'assurer que tout contribuable ayant obtenu un abattement à l'investissement mobilier au cours d'une année d'imposition donnée, respecte cette période de détention minimale, les dispositions du paragraphe 5, lettres b à d sont maintenues en vigueur dans le chef des contribuables concernés.

Dans le même ordre d'idées, le pourcentage du portefeuille devant être employé par les organismes de placement collectif agréés en valeurs et droits dans des sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables doit être maintenu à 25% au moins pendant les années 2004 à 2007.

Ad article 1er, 31°

Depuis la réforme fiscale de 1990, le taux réduit applicable aux revenus extraordinaires à imposer d'après le système dit de l'étalement, est fixé à 60% du taux d'accroissement maximal du barème.

Compte tenu de la baisse du taux d'accroissement maximal de 42% à 38%, le taux prévu à l'article 131, alinéa 1er, lettre b L.I.R. est fixé à 22,8%, au lieu du taux actuel de 25,2% introduit en 2001.

Ad article 1er, 32°

L'article 134 L.I.R. a pour objet de maintenir la progressivité de l'impôt en présence de certains revenus étrangers exonérés. Suivant la nouvelle formulation de cet article, telle que proposée par le présent projet de loi, il y a lieu de déterminer le taux d'impôt global applicable au revenu imposable ajusté, comme si les revenus étrangers exonérés devaient subir l'imposition dans le cadre du revenu mondial. Le taux d'impôt global qui résulte de cette imposition fictive, est appliqué ensuite à la base d'imposition des seuls revenus non exonérés.

L'alinéa 1er de l'article 134 L.I.R. précise que l'article ne s'applique qu'aux résidents pleinement imposables. Pour le calcul du taux d'impôt global, les revenus étrangers exonérés, avec les déductions et abattements y rattachés, sont à intégrer dans une base imposable fictive d'après les mêmes règles et principes que les revenus taxables. La détermination des revenus positifs et négatifs doit être conforme à la législation nationale. Les reports éventuels de pertes de revenu sont à opérer suivant les dispositions prévues à l'article 114 L.I.R.

Une fois le taux d'impôt global déterminé, celui-ci est appliqué au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126 L.I.R., donc y non compris les revenus étrangers exonérés et les déductions et abattements y rattachés.

L'alinéa 2 prévoit qu'un excédent de revenus étrangers extraordinaires exonérés, donc après compensation avec d'autres revenus indigènes et étrangers de la même catégorie, est à négliger. Cet alinéa a pour but d'éviter des effets pervers dans le calcul de la progressivité de l'impôt. En effet, si l'on tenait compte de ces revenus soumis à un tarif de faveur, le taux d'impôt global pourrait baisser, ce qui serait contraire au but poursuivi par l'article en question.

L'exemple simplifié suivant permet d'expliciter le mécanisme de la disposition en question.

Exemple:

Soient 2 contribuables mariés (classe d'impôt 2), année 2001	
perte commerciale de l'époux en Belgique	– 300.000
revenu net d'une occupation salariée de l'époux en Belgique	600.000
revenu net résultant de pensions et de rentes de l'épouse	1.500.000
cotisations sociales époux	62.000
cotisations sociales épouse	6.000

Solution:

1. détermination de la base imposable fictive pour le calcul du taux d'impôt global à appliquer aux revenus indigènes:

perte commerciale étrangère	– 300.000
revenu net provenant d'une occupation salariée en Belgique	+ 600.000
revenu net résultant de pensions ou de rentes	<u>+ 1.500.000</u>
total des revenus nets	1.800.000
dépenses spéciales:	
forfait	– 18.000
cotisations sociales	<u>– 68.000</u>
revenu imposable	1.714.000
abattement compensatoire pour salariés	– 24.000
abattement de retraite	<u>– 24.000</u>
revenu imposable ajusté fictif	1.666.000
impôt sur le revenu, classe 2: 172.400	
taux d'impôt global:	$\frac{172.400 \times 100}{1.666.000} = 10,34\%$

2. détermination de la base d'imposition (revenu imposable ajusté) des seuls revenus indigènes (article 126 L.I.R.)

revenu net résultant de pensions ou de rentes	<u>1.500.000</u>
total des revenus nets	1.500.000
dépenses spéciales:	
forfait	– 18.000
cotisations sociales épouse	<u>– 6.000</u>
revenu imposable	1.476.000
abattement de retraite	<u>– 24.000</u>
revenu imposable ajusté	1.452.000
impôt sur le revenu: $1.452.000 \times 10,34\% = 150.136$.	

Ad article 1er, 33°

La nouvelle rédaction de l'article 134 L.I.R., telle que prévue par le présent projet de loi, a recours aux principes généraux de la loi fiscale.

En l'occurrence, au lieu de déterminer la fraction d'impôt correspondant au revenu exempté à porter en déduction de la cote d'impôt, le nouvel article 134 L.I.R. s'emploie à calculer le taux d'impôt global assis sur le revenu mondial, taux qui dans une deuxième étape est appliqué au seul revenu imposable, donc à l'exclusion des revenus exonérés.

Sous cet angle de vue, il y a lieu de biffer à l'article 134ter L.I.R. la référence à l'article 134 L.I.R.

Ad article 1er, 34°

La modification de cet article a pour objet l'introduction de la possibilité pour les employeurs d'accorder une allocation de repas à leurs salariés. L'objectif de cette mesure est de garantir un parallélisme pour la rémunération de toutes les catégories de personnel à l'intérieur d'un même établissement, voire du personnel salarié tout court.

La nouvelle mesure, tout en excluant le cumul du système des chèques-repas avec l'allocation de repas, entend maintenir en place l'actuel système d'exemption des chèques-repas; le projet se limite à offrir un choix supplémentaire aux employeurs du secteur privé en leur donnant la possibilité d'adopter le système de l'imposition forfaitaire libératoire généralisée d'une allocation de repas.

En se référant au fonctionnaire comparable, le projet de loi entend limiter l'imposition forfaitaire libératoire aux allocations de repas ne dépassant pas les montants alloués aux fonctionnaires du secteur public. L'unique montant actuel de l'allocation de repas dans le secteur public s'élève à 4.400 LUF/mois pendant 11 mois de l'année (le montant de l'allocation de repas a été progressivement adapté, la dernière fois par le règlement grand-ducal du 28 juillet 2000). Il y a lieu de relever que la partie d'un montant d'une allocation de repas allant au-delà du montant prévu pour le fonctionnaire comparable est à considérer comme avantage en espèces et à soumettre à la retenue d'impôt.

Ad article 1er, 35°

L'article 142 L.I.R., inséré par la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension instaurés à l'initiative de l'employeur, a introduit à partir du 1er janvier 2000 une imposition forfaitaire de 25% sur les avantages de pension complémentaire, spécifiés à l'article 95, alinéa 3 L.I.R. (avantages provenant d'une occupation salariée). Sont visées les dotations constituées dans un régime interne de l'entreprise (uniquement de type „book-reserve“), ainsi que les allocations, cotisations et primes d'assurance versées à un régime externe de l'entreprise (assurance-groupe ou fonds de pension).

A la lumière de la réforme tarifaire 2001/2002, réduisant de manière générale le taux global d'imposition (taux moyen) pour toutes les classes d'impôt des personnes physiques, il est proposé de ramener le taux de la retenue d'impôt forfaitaire de 25% à 20%.

Par ailleurs, il est spécifié que ce taux s'applique aussi dans le cas d'une imposition rétroactive optionnelle des provisions constituées en couverture des promesses de pension existantes au 31 décembre 1999, lorsque l'impôt est pris en charge par l'employeur. La possibilité de recourir à cette imposition forfaitaire n'avait pas été prévue lors de la rédaction de la loi précitée du 8 juin 1999. Il s'agissait en fait d'une simple omission. En effet, la loi en question prévoit l'imposition rétroactive optionnelle dans le cadre d'un amortissement du déficit des obligations du passé, c'est-à-dire d'une mise à jour des engagements insuffisamment provisionnés au 31 décembre 1999 (articles 52 et 53 de la loi du 8 juin 1999). L'objectif est de permettre une mise sur un pied d'égalité fiscale des engagements constitués avant et après l'année 2000 dans un régime interne. Il est dès lors logique de permettre également une imposition forfaitaire des engagements provisionnés avant l'année 2000. L'impôt pris en charge par l'employeur constitue une dépense d'exploitation au titre de l'article 46, numéro 13 L.I.R.

Ad article 1er, 36°

L'ajout au numéro 2 de l'article 147 L.I.R. permet à une société de capitaux résidente dont une partie du capital est détenue par un organisme fiscalement transparent, de ne pas opérer la retenue sur les revenus de capitaux à l'encontre de dividendes qu'elle paie à cet organisme, dans la mesure où celui-ci est détenu par des collectivités visées au numéro 2 et dans la mesure où, par ailleurs, les conditions de l'article 147 L.I.R. sont remplies.

Ad article 1er, 37°

Actuellement, le taux de retenue à la source perçu sur les revenus de capitaux s'élève à 25% et s'applique aux revenus bruts sans aucune déduction. Ce taux est fixé à 33 1/3% lorsque le débiteur des revenus prend à sa charge l'impôt à retenir et s'applique au montant effectivement mis à la disposition du bénéficiaire.

Les revenus passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux sont délimités par l'article 146 L.I.R., dans la mesure où il s'agit de revenus indigènes.

Dans le contexte de l'adaptation du tarif de base de l'impôt sur le revenu, il est proposé d'adapter ces taux vers le bas. Ainsi, le taux de 25% à appliquer aux revenus bruts sans aucune déduction est porté à 20% et le taux prévu actuellement de 33 1/3%, lorsque le débiteur des revenus prend à sa charge l'impôt à retenir, est fixé à 25%.

Il est rappelé que la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux n'est pas libératoire. Dans le cadre de l'imposition par voie d'assiette, la retenue à la source est imputée sur l'impôt dû dans les conditions de l'article 154 L.I.R.

Ad article 1er, 38°

Titre 1 – La retenue d'impôt sur les redevances, sur les activités littéraires et artistiques et sur les activités sportives professionnelles

L'alinéa premier pose, entre autres, le principe de la retenue à la source sur certains revenus indigènes recueillis par des contribuables non résidents. Les revenus qui donnent lieu à imposition dans le chef des contribuables non résidents sont limitativement énumérés dans l'article 156 L.I.R. Il est évident que la retenue d'impôt ne pourra être introduite qu'à l'égard des revenus dont le droit d'imposition se dégage des dispositions de l'article en question. L'alinéa 1er énumère limitativement les revenus à soumettre à la retenue.

Le numéro 1 reprend les revenus de nature littéraire ou artistique déjà visés jusqu'ici par l'ordonnance du 6 février 1935. Il est proposé d'abroger cette ordonnance par le présent projet de loi.

Le numéro 2 qui a trait aux revenus provenant de l'exercice d'une activité sportive à titre professionnel, constitue une innovation, alors que dans le régime actuel les revenus en question ne donnent pas lieu à retenue. La raison en est que jusqu'à un passé récent, les revenus des sportifs professionnels non résidents n'étaient imposables que dans certains rares cas. En effet, jusqu'à l'année d'imposition 1980 inclusivement, l'article 156 L.I.R. ne réservait au Luxembourg qu'un droit d'imposition sur les activités sportives qui étaient considérées fiscalement comme l'exercice d'une profession libérale. Dans la plupart des cas cependant, l'activité sportive présente le caractère d'une activité commerciale. En l'absence d'un établissement stable au Luxembourg, le sportif ne pouvait dès lors pas être soumis à l'impôt sur le revenu luxembourgeois.

Le législateur a profité de la loi du 31 juillet 1982 modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs, pour généraliser l'imposition des sportifs professionnels non résidents. A cet effet, l'article 5, numéro 1 de la loi en question a complété l'article 156, numéro 1 L.I.R. par une lettre c prévoyant l'imposition du bénéfice commercial réalisé par des sportifs professionnels.

Tout comme pour les artistes, des considérations de simplification de l'assiette plaident pour la perception de l'impôt par voie de retenue dans le chef des sportifs. A noter qu'en Allemagne, les revenus des sportifs non résidents sont également soumis à une retenue à la source.

Le numéro 3, qui prévoit la retenue à la source à l'endroit des droits d'auteurs sur une œuvre littéraire, artistique et scientifique, ne constitue pas non plus une innovation par rapport aux dispositions de l'ordonnance du 6 février 1935. Les droits d'auteur s'entendent, en principe, dans le sens de la Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques du 9 septembre 1886, telle que cette convention a été modifiée par la suite.

Quant au numéro 4, il reprend en substance les dispositions de la section 151 des directives relatives à l'impôt sur le revenu 1941 en ce qui concerne la retenue d'impôt de 12% sur les redevances. Pour des raisons de systématisation, la formulation en est empruntée à l'article 98, alinéa 1er, numéro 3 L.I.R., qui est à son tour calqué sur les dispositions de l'article 12, paragraphe 2 de la convention-modèle de l'OCDE en matière d'élimination de la double imposition internationale.

Par rapport à la situation actuelle, la base de taxation a été élargie par l'inclusion des redevances pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique. L'extension de la retenue à ces revenus se justifie par le fait que la location d'un équipement est souvent combinée avec la concession d'un brevet ou d'une information. La nouvelle réglementation présente également l'avantage que l'ensemble des revenus au sens de l'article 98, alinéa 1er, numéro 3 L.I.R. seront dorénavant susceptibles de retenue dans le chef d'un contribuable non résident. D'un point de vue purement formel, la dernière phrase du numéro 4 constitue une innovation par rapport aux textes de provenance allemande. En pratique cependant, cette modification de texte ne comporte pas de changement quant au fond, parce que les revenus de l'espèce touchés par les sociétés holding de droit luxembourgeois définies par la loi du 31 juillet 1929 sont actuellement déjà soumis à la retenue.

L'alinéa 2 fixe le taux de la retenue. Il est proposé d'appliquer un taux unique de 12% pour tous les revenus visés par l'alinéa 1er.

Dans le régime actuel, les revenus de nature littéraire ou artistique sont soumis à une retenue de 10%, tandis que la retenue à charge des redevances s'établit à 12%. Le projet préconise donc une majoration de 2% pour la première catégorie. A remarquer que le taux de 12% est porté à 13,63%, si le débiteur des revenus prend à son compte la retenue d'impôt.

L'alinéa 3 reprend, sans modification de fond, les dispositions du paragraphe 3 de l'ordonnance du 6 février 1935. Le texte s'aligne sur la législation allemande prévoyant une retenue similaire sur les revenus des contribuables non résidents. La nouvelle version tient compte de façon plus précise de la doctrine et de la jurisprudence allemandes pour définir la notion de mise à la disposition. Une précision

complémentaire est apportée au cas rencontré en pratique, où une redevance est allouée sous forme d'un paiement unique non échelonné qui couvre plusieurs exercices d'exploitation.

Les dispositions des alinéas 4 et 5 du projet reconduisent les dispositions des paragraphes 5 et 6 de l'ordonnance du 6 février 1935.

L'alinéa 6 correspond au paragraphe 7 de l'ordonnance.

Les dispositions de l'alinéa 6 sont complétées par l'alinéa 7 qui confère à l'Administration des contributions directes le droit de demander au débiteur des allocations le nom du bénéficiaire de l'allocation, ainsi que le montant de celle-ci. La communication de ces informations peut notamment s'imposer au cas où la retenue d'impôt n'est pas libératoire, parce que les revenus donnent lieu à imposition par voie d'assiette.

Les alinéas 8, 9 et 10 reprennent les dispositions du paragraphe 8 de l'ordonnance ayant trait à la tenue du registre de retenue. Par rapport aux dispositions actuelles, le projet prévoit comme inscriptions supplémentaires les noms et adresses des bénéficiaires des allocations.

L'alinéa 11 est la reconduction du paragraphe 9 de l'ordonnance.

Les alinéas 12 et 13 comprennent les dispositions concernant la responsabilité en matière de retenue du débiteur et du bénéficiaire de l'allocation. Ces dispositions sont reprises du paragraphe 10 de l'ordonnance. Dans un souci d'uniformisation des textes fiscaux, le nouveau texte retient la formule utilisée par l'article 136, alinéa 4 L.I.R. au sujet du partage entre l'employeur et le salarié des responsabilités en matière de retenue d'impôt sur les salaires.

L'alinéa 14 a trait aux droits du Trésor en matière de recouvrement de la retenue.

Les alinéas 15 et 16 reprennent sans modification les dispositions du paragraphe 11 de l'ordonnance.

L'alinéa 17 confère à la retenue prélevée un caractère libératoire. Il est cependant prévu que, dans deux cas précis, la retenue ne vaut pas imposition définitive. La première dérogation au principe général vise l'hypothèse où les allocations constituent des recettes d'exploitation d'une entreprise commerciale. Une disposition similaire est contenue dans le paragraphe 13 de l'ordonnance. Celle-ci correspond d'ailleurs au principe énoncé par l'article 157, alinéa 3 L.I.R.

A partir de l'année d'imposition 1983 vient s'ajouter à cette hypothèse d'imposition par voie d'assiette une deuxième dérogation qui concerne les contribuables non résidents occupés comme salariés au Luxembourg (modification introduite par l'article 6 de la loi du 31 juillet 1982). L'alinéa 17 prévoit que dans le chef des contribuables en question, la retenue n'a pas un caractère définitif.

Titre 2 – La retenue d'impôt sur les tantièmes

L'alinéa premier consacre le principe de la retenue à la source sur les tantièmes et se réfère à l'article 91, alinéa 1er, numéro 2 L.I.R. pour définir la nature des revenus concernés par le titre 2. Il est précisé que toute indemnité spéciale ou avantage alloués à côté ou en lieu et place de ces revenus sont assimilés aux tantièmes et, partant, tombent sous les dispositions de la retenue à la source.

Alors que les tantièmes, de par leur nature, sont considérés comme bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, il n'est cependant pas exclu qu'ils soient affectés au bénéfice commercial, notamment lorsque le bénéficiaire des tantièmes est une collectivité. Cette affectation reste sans influence sur le traitement fiscal incombant aux tantièmes.

Etant donné que la retenue à la source ne peut frapper que des revenus indigènes, l'alinéa 2 apporte les précisions nécessaires à cette notion. Ainsi, sont à considérer comme revenus indigènes passibles de la retenue les tantièmes alloués par l'Etat, les communes et les établissements publics luxembourgeois, ainsi que par toute collectivité de droit public ou privé qui a son siège statutaire ou son principal établissement au Luxembourg.

L'alinéa 3 propose de fixer le taux de la retenue à la source sur tantièmes à 20%. Ce taux tient compte des adaptations tarifaires prévues en matière de l'impôt sur le revenu et s'aligne au taux à appliquer sur les revenus de capitaux mobiliers. En outre, il est précisé que le taux s'applique toujours au montant brut des tantièmes, sans que cette disposition ne puisse pour autant porter atteinte aux droits du bénéficiaire à faire valoir d'éventuelles dépenses d'exploitation dans le cadre de son imposition personnelle.

L'alinéa 4 dispose que la date de la mise à la disposition des tantièmes déclenche la retenue et apporte des précisions quant à la notion de mise à la disposition.

L'alinéa 5 définit le délai endéans lequel le débiteur des revenus doit déclarer et payer l'impôt retenu, ainsi que les modalités du paiement.

Les alinéas 6, 7 et 8 indiquent les données indispensables à l'Administration des contributions directes que le débiteur doit fournir au sujet de la retenue d'impôt et des bénéficiaires.

L'alinéa 9 énonce dans quelles circonstances le bénéficiaire peut demander au débiteur un certificat reprenant les informations essentielles.

Dans l'hypothèse où, pour une raison ou une autre, l'impôt retenu a été versé indûment, l'alinéa 10 permet au préposé du bureau d'imposition compétent de rembourser le débiteur.

La tenue d'un registre de retenue est prescrite par les alinéas 11 et 12 qui fixent les conditions à respecter par le débiteur, ainsi que la nature des inscriptions qui s'imposent. Ainsi, le débiteur des tantièmes doit indiquer notamment le nom de chaque bénéficiaire et le montant alloué. La communication de ces informations peut s'imposer au cas où la retenue d'impôt n'est pas libératoire, parce que les revenus donnent lieu à imposition par voie d'assiette.

Afin de vérifier que le débiteur des tantièmes respecte toutes les conditions lui imposées par le titre 2 de l'article 152 L.I.R., l'alinéa 13 du même article confère à l'Administration des contributions directes un droit de contrôle.

Les alinéas 14 et 15 comprennent les dispositions concernant la responsabilité en matière de retenue d'impôt du débiteur et du bénéficiaire des tantièmes. Afin d'assurer une certaine uniformisation des textes de loi, le nouveau texte retient la formule utilisée par l'article 136, alinéa 4 L.I.R. au sujet du partage entre l'employeur et le salarié des responsabilités en matière de retenue d'impôt sur les salaires.

L'alinéa 16 décrit la procédure à suivre dans l'hypothèse où l'Administration des contributions directes doit fixer une insuffisance de retenue d'impôt à l'égard du débiteur des tantièmes.

L'alinéa 17 a trait aux droits du Trésor en matière de recouvrement de la retenue d'impôt.

D'après la législation actuellement en vigueur, l'impôt sur les tantièmes est un impôt spécial non imputable sur l'impôt sur le revenu, mais déductible en tant que dépenses d'exploitation dans le cadre de l'imposition personnelle du bénéficiaire. Le Gouvernement propose d'abroger cet impôt spécial sur tantièmes pour le remplacer par une retenue d'impôt à la source imputable sur la cote de l'impôt sur le revenu.

L'alinéa 18 définit le principe de cette nouvelle conception. L'imputation de la retenue d'impôt à la source sur tantièmes sur la cote de l'impôt sur le revenu s'applique dès lors à tout bénéficiaire de tantièmes soumis à l'imposition par voie d'assiette.

Il en résulte que la charge d'impôt grevant les tantièmes se trouve ainsi substantiellement atténuée par le fait de l'annulation pure et simple de l'impôt spécial.

Actuellement, le régime en vigueur est libératoire dans le chef d'un contribuable non résident jusqu'à concurrence d'un montant annuel brut ne dépassant pas 53.000 LUF, soit approximativement 1.314 euros, alors que l'allocation d'un montant annuel brut dépassant 53.000 LUF déclenche une imposition par voie d'assiette. La disposition projetée par l'alinéa 19, numéro 1, prévoit un assouplissement appréciable de cette mesure, aussi bien au niveau des formalités déclaratives incombant aux contribuables non résidents qu'au niveau des travaux administratifs à accomplir par l'Administration des contributions directes. En effet, il est proposé que la retenue d'impôt à la source vaut imposition définitive dans le chef d'un contribuable non résident lorsque le montant total brut des tantièmes ne dépasse pas 34.500 euros par année d'imposition et que les tantièmes constituent son unique revenu indigène au sens de l'article 156 L.I.R.

Le nouveau montant limite de 34.500 euros résulte de l'application concomitante du taux de retenue de 20% et de l'application du nouveau tarif de base proposé à l'article 118, majoré de la contribution au fond pour l'emploi. En effet, l'impôt sur le revenu déterminé sur la base du montant de 34.500 euros s'élève à 5.445 euros, soit un taux moyen de 15,78%. Le montant de 34.500 euros correspond à la limite spéciale d'assiette qu'il est prévu d'appliquer à partir de 2002.

Dès que le montant total brut des tantièmes alloués dépasse 34.500 euros ou que le contribuable réalise encore d'autres revenus que des tantièmes, par exemple un revenu provenant de la location de biens ou un revenu provenant d'une occupation salariée, il y a lieu de procéder à une imposition par voie d'assiette. Il en est de même lorsque le contribuable non résident en fait la demande, même si le montant total brut des tantièmes ne dépasse pas 34.500 euros par année d'imposition.

Ad article 1er, 39°

Au paragraphe 2 de l'article 152bis L.I.R., le taux de la bonification d'impôt pour investissement complémentaire est ramené à 70% de son montant actuel, soit de 12% à 8,4%, étant donné la non-réalisation du partage de l'impact de la bonification d'impôt entre les communes et l'Etat. Par ailleurs, le texte est réaménagé pour y inclure certains brevets et logiciels. La mesure est réservée aux brevets et logiciels qui sont directement intégrés dans le processus de production ou de distribution d'une entreprise, et qui, au sein des prestataires de services, tels les établissements de crédit et les compagnies d'assurances, sont directement affectés à l'activité proprement dite de prestation de services. En ce qui concerne les logiciels, ne sont pas éligibles ceux qui sont utilisés dans le cadre de la gestion purement administrative d'une entreprise.

Pour ce qui est des brevets, sont visés notamment les brevets d'invention ou brevets industriels qui sont soit développés au sein même de l'entreprise, soit acquis à titre onéreux. Par contre, l'acquisition du seul droit de licence qui comporte l'autorisation d'exploiter un brevet, n'est pas visée par la disposition en question.

Trois modifications sont proposées au paragraphe 4.

Au numéro 1, il est proposé de réduire à trois années la durée minimale d'amortissement fixée actuellement à quatre ans pour les biens amortissables.

Au numéro 3, il est envisagé d'éliminer d'une façon générale tous les biens usagés. Actuellement, cette restriction ne vise que les biens usagés acquis au Luxembourg, alors que ceux qui sont acquis à l'étranger qualifient pour l'octroi de la bonification d'impôt.

Il est introduit un nouveau numéro 6 qui en matière de bonification d'impôt pour biens incorporels prévoit un montant limite par année d'imposition, en l'occurrence 40.000.000 euros, au-delà duquel aucune bonification n'est plus consentie. De même, il est inséré une mesure antiabus prévoyant l'exclusion des biens incorporels acquis à titre onéreux à l'étranger, au cas où le cédant n'est pas pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu.

Cette condition est calquée sur celle qui figure à l'article 166, alinéa 2, numéro 2 L.I.R.; il est généralement admis que la condition est remplie lorsque le taux d'impôt applicable atteint au moins 15%.

Au paragraphe 7, alinéa 1er est ajouté un nouveau numéro 1 en vue de l'extension de la bonification d'impôt pour investissement global aux logiciels et brevets. Il est renvoyé au commentaire ci-dessus.

Les numéros 1 à 4 sont à renuméroter en 2 à 5.

Au paragraphe 7, alinéa 2, trois changements sont proposés. Ceux des numéros 1 et 3 sont identiques à ceux proposés au paragraphe 4 prévisé; l'actuel numéro 4 est supprimé afin de rendre éligibles les biens de faible valeur.

Actuellement, les biens dont le prix d'acquisition ou de revient ne dépasse pas 35.000 LUF, sont exclus de la bonification d'impôt pour investissement global. La suppression du numéro 4 au paragraphe 7, alinéa 2 a pour objet de supprimer cette limite, ce qui facilite certainement à l'Administration des contributions directes l'exécution de la mesure en question.

Il importe cependant de signaler à ce propos que l'octroi d'une bonification d'impôt pour ces biens de faible valeur est lié à la condition que les biens en question soient inscrits à l'actif net investi et amortis sur une durée minimale de trois années.

L'actuel numéro 5 devient le numéro 4 sans autre modification.

Il est ajouté un numéro 5 nouveau qui prévoit la même restriction ou exclusion en matière d'éligibilité des biens incorporels que celle figurant au paragraphe 4, numéro 6. Il est renvoyé au commentaire de cette disposition.

En relation avec la réduction des taux de la bonification d'impôt pour investissement complémentaire, il est proposé de ramener les taux visés au paragraphe 7, alinéa 3 à 70% de leur montant actuel, de sorte que:

- le taux actuel de 6% devient 4,2%,
- le taux actuel de 2% devient 1,4%,
- le taux actuel de 8% devient 5,6%,
- le taux actuel de 4% devient 2,8%.

Au paragraphe 7a, la deuxième phrase est supprimée, de cette façon le paragraphe aura une portée générale; une phrase limitant l'avantage à celui correspondant à 250.000 euros de base de calcul est ajoutée in fine de l'alinéa; au deuxième alinéa une disposition prévoyant une exception pour la reprise d'entreprises existantes par leur exploitant sous une autre forme est insérée entre les première et deuxième exceptions actuelles, auxquelles rien n'est changé. Il s'agit en l'occurrence de l'hypothèse où un exploitant vend son entreprise à une société de capitaux dans laquelle il détient d'ores et déjà une participation.

Au paragraphe 10 est ajouté une habilitation permettant de préciser par règlement grand-ducal la nature et les conditions d'affectation des brevets et logiciels visés aux paragraphes 2 et 7.

Ad article 1er, 40°

Les conditions qui déclenchent l'imposition par voie d'assiette, sont énumérées limitativement à l'article 153 L.I.R., lorsque le revenu imposable se compose en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt. Actuellement, les retenues à la source visées sont celles sur les traitements et salaires et celles sur les revenus de capitaux. La modification de l'alinéa 1er devient nécessaire à la suite du nouveau régime d'imposition des tantièmes qui introduit une nouvelle retenue à la source, à savoir la retenue à la source sur les tantièmes, l'impôt spécial sur les tantièmes étant abrogé.

Dans un souci de simplification, l'imposition par voie d'assiette n'est cependant déclenchée par le numéro 4 qu'en présence d'un revenu net sur tantièmes qui dépasse le montant de 1.500 euros, à moins qu'elle ne résulte implicitement des numéros 1, 2 ou 3.

Dans l'hypothèse, où l'alinéa 1er ne permet pas une imposition par voie d'assiette et que le contribuable veut faire valoir des dépenses d'exploitation en relation économique avec les tantièmes, ou que le taux de retenue d'impôt sur les tantièmes s'avère plus élevé que le taux moyen d'imposition, l'alinéa 4 offre au contribuable la possibilité de solliciter l'imposition par voie d'assiette, sur demande, nonobstant les autres critères de l'article 153 L.I.R. L'alinéa 4 est complété dans ce sens par un renvoi explicite à l'article 152 L.I.R.

A l'alinéa 1er, numéro 2 et à l'alinéa 5 de l'article 153 L.I.R., les montants actuels de respectivement 18.000 LUF et 36.000 LUF sont adaptés à 600 euros et 1.200 euros.

Ad article 1er, 41°

La modification de l'alinéa 3 de l'article 157 L.I.R. résulte du réaménagement de l'article 152 L.I.R. qui ne contient plus de base habilitante pour un règlement grand-ducal. Il s'ensuit que le renvoi, actuellement fait par la 2e phrase de l'alinéa 3, au règlement grand-ducal prévu à l'article 152 L.I.R., n'a plus de raison d'être.

Ad art 1er, 42°

La modification de l'article 157bis L.I.R. concerne la redéfinition du périmètre des revenus professionnels. Les tantièmes sont actuellement exclus, et il est proposé de les englober parmi les revenus professionnels. Ainsi, le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale rentre intégralement dans cette définition.

Ad article 1er, 43°

Etant donné que les contribuables non résidents sont tenus de justifier leurs revenus professionnels annuels étrangers par des documents probants, il est essentiel de n'accorder le bénéfice de l'article 157ter L.I.R. que dans le cadre de l'imposition par voie d'assiette. Pour cette raison, l'alinéa 3 dudit article est modifié en conséquence.

II. Impôt sur le revenu des collectivités

Ad article 2, 1° et 2°

La modification des articles 159 et 160 L.I.R. a tout d'abord pour objet d'aligner leur texte à celui de l'article 2 L.I.R. (voir projet de loi No 4780 modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs et complétant le code des assurances sociales). En d'autres termes, en présence d'une double résidence suivant les législations fiscales nationales respectives, les dispositions conventionnelles internationales priment et mettent en échec celles du droit interne. L'existence de la résidence dans un pays étranger, au

sens d'une convention contre les doubles impositions passée par le Luxembourg avec cet Etat, empêche la coexistence d'un domicile fiscal au Luxembourg. La collectivité devient, le cas échéant, contribuable non résident d'après l'article 160 L.I.R.

Il est vrai que la Cour administrative a déjà arrêté ce principe en matière de détermination de l'impôt d'une personne physique en date du 6 mars 2001 (No 12521C – RYMER). La consécration législative permet cependant de ne plus mettre en question ce principe une fois pour toutes.

Le droit fiscal connaît les termes et expressions suivants qui peuvent engendrer un assujettissement à l'impôt: établissement stable, domicile fiscal, résidence, siège statutaire, principal établissement, siège de direction effective. Les uns sont des notions de droit fiscal interne luxembourgeois, alors que d'autres se trouvent dans les conventions fiscales internationales.

Le critère de préférence de ces dernières est généralement la notion de siège de direction effective. Cette expression peut être rapprochée de celle de principal établissement visée à l'article 159 L.I.R. Il s'agit en fait du centre de la direction des affaires. Il faut notamment citer l'endroit où se tiennent les assemblées générales des actionnaires et les réunions des conseils d'administration, où sont prises les décisions stratégiques en matière de gestion et de politique industrielle ou commerciale, où sont tenues les écritures, où se concentre l'activité de conduite des affaires sociales, où se trouvent les bureaux du personnel dirigeant, où se déroulent les activités essentielles de la collectivité. L'appréciation de l'ensemble des critères englobant un faisceau d'éléments détermine l'endroit du siège de direction effective.

Exemple: Une entreprise de transports ayant la forme juridique d'une société à responsabilité limitée a son siège social au Luxembourg. Toutefois, les bureaux du personnel dirigeant se trouvent au Danemark. L'activité réelle et essentielle de direction de l'entreprise s'effectue au Danemark. En l'occurrence, la société est un résident du Danemark et est éventuellement un contribuable non résident du Luxembourg.

Reste à préciser que, dans le cadre de l'entraide administrative en matière fiscale, l'Administration des contributions directes doit veiller à ce que les sociétés de droit luxembourgeois qui ne sont plus considérées comme des résidents du Luxembourg, soient soumises à l'impôt à l'étranger.

Néanmoins, à défaut d'une convention contre les doubles impositions avec l'autre Etat concerné, la résidence du contribuable est déterminée uniquement d'après les dispositions de droit interne.

La présente modification est également à situer dans la politique gouvernementale de l'élimination des entreprises „boîte à lettre“ qui n'ont manifestement pas d'effet positif sur l'économie et le marché de l'emploi luxembourgeois.

Ad article 2, 3°

L'article 164bis L.I.R. prévoit un régime facultatif d'imposition du bénéfice consolidé d'un groupe de sociétés sans pour autant mettre en cause l'autonomie patrimoniale d'aucune des sociétés concernées au regard du droit des sociétés.

En vertu de l'alinéa 1er de l'article 164bis L.I.R., dans sa teneur actuelle, une société de capitaux résidente pleinement imposable, dont 99% au moins du capital social est détenu directement ou indirectement par une autre société de capitaux résidente pleinement imposable et qui est incorporée dans celle-ci du point de vue économique et de l'organisation, peut sur agrément du Ministre des Finances, être assimilée fiscalement à un établissement stable de la société mère.

Le présent projet de loi a pour objet d'abaisser le seuil de la participation financière à 95% et de supprimer les conditions d'intégration du point de vue économique et de l'organisation.

A titre d'exemple, il y a lieu de citer qu'à l'avenir on peut dès lors concevoir une intégration fiscale entre une société résidente X, qui détient 95% du capital d'une société résidente Y qui, elle, ne fait que détenir ou financer des filiales étrangères.

En effet, l'abolition de la condition de l'intégration économique, qui présuppose que la filiale soit apte à compléter ou à promouvoir l'activité de la société mère, ouvre la voie au régime d'intégration fiscale en l'absence de toute activité commerciale ou industrielle des sociétés impliquées.

Une autre modification apportée à l'alinéa 1er de l'article 164bis L.I.R. vise l'extension du régime aux établissements stables indigènes de sociétés de capitaux non résidentes pleinement imposables à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.

La notion de société pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités se couvre avec celle prévue à l'article 166, alinéa 2, numéro 2 L.I.R. à laquelle elle a été empruntée.

Dans un but de faciliter la procédure de l'octroi du régime de l'intégration fiscale, il est proposé de supprimer la condition de l'agrément ministériel.

Finalement, il importe de signaler qu'à l'alinéa 1er de l'article 164bis L.I.R., il ne sera plus question de l'assimilation de la filiale à un établissement stable de la société mère, mais que la portée du régime de l'intégration fiscale a pour seul effet de faire masse des résultats fiscaux des filiales avec celui de la société mère ou de l'établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente.

En effet, chaque société du groupe doit déterminer son propre résultat fiscal et déposer une déclaration comme si elle ne faisait pas partie du groupe. Il s'agit ici seulement d'une clarification plutôt que d'une modification de fond, puisque cette même idée avait été reprise dans le règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 pris en exécution de l'article 164bis, alinéa 5 L.I.R.

D'autres modifications apportées à l'article 164bis L.I.R. sont d'ordre purement rédactionnel.

Ad article 2, 4°

En vertu du nouvel alinéa 3 de l'article 166 L.I.R. un dividende provenant d'une participation dans une société de capitaux détenue à travers une société de personnes peut être exonéré sur la base de l'article 166 L.I.R., et ceci dans le rapport de la participation détenue directement dans cette dernière société et la participation détenue par celle-ci dans la première société.

Un exemple permet d'illustrer le mécanisme:

- la société mère détient 50% d'une société en nom collectif;
- la société en nom collectif détient à son tour 50% d'une société de capitaux;
- cette dernière paie un dividende;
- ce dividende est censé intervenir pour $50\% \times 50\% = 25\%$ de son montant dans la quote-part du revenu réalisé par la société en nom collectif et attribué fiscalement à la société mère.

Une détention en cascade à travers deux ou plusieurs sociétés fiscalement transparentes n'est pas exclue, pourvu que les taux et seuil de l'article 166 L.I.R. soient finalement respectés dans le chef de la société mère. Actuellement, il n'est pas prévu de changer le texte de la dernière phrase de l'alinéa 1er qui traite de l'engagement à produire si, à la fin de l'exercice d'exploitation, la condition de la durée n'est pas encore remplie; en pratique, l'obtention de cet engagement de la part de la société de personnes propriétaire de la participation ne devrait pas poser de problème.

Suite au nouvel alinéa 3, l'actuel alinéa 3 est changé en alinéa 4 sans autre modification.

Le nouvel alinéa 5 restreint le champ d'application de l'exonération des revenus de participations en le réduisant du montant des dépenses d'exploitation en relation économique directe avec ces revenus et des moins-values consécutives à la distribution de tels revenus. A signaler que les termes de „dépenses d'exploitation qui sont en connexion économique“ utilisés à l'article 45 L.I.R. sont remplacés par les termes „dépenses d'exploitation en relation économique directe“, qui reflètent mieux l'acceptation de la notion „revenus d'une participation“. La précision apportée est nécessaire afin d'éviter des discussions infructueuses en cas de réévaluation d'une participation en application de l'article 23, alinéa 5 L.I.R. ou de réalisation d'un revenu de cession.

L'alinéa 6 tend à traiter le produit constaté lors d'une réévaluation d'une participation comme revenu exonéré en vertu de l'article 166 L.I.R. Cette exonération est limitée au montant de la moins-value antérieurement déduit du revenu exonéré. Par contre, les moins-values ayant diminué le résultat commercial normalement imposable ne peuvent pas être reprises en franchise d'impôt.

L'alinéa 7 veut que des distributions provenant d'une participation éligible, mais obtenue en échange d'une participation non éligible, ne puissent pas bénéficier de la mesure pendant une période de 5 années. Il s'agit en l'occurrence d'une mesure antiabus.

Les alinéas actuels 5 et 6 sont changés en alinéas 8 et 9 sans autres modifications.

Ad article 2, 5°

L'article 168 L.I.R. qui complète l'article 12 L.I.R. relatif aux dépenses privées, vise la non-déductibilité de certaines dépenses particulières dans le chef des collectivités.

Dans le but d'une meilleure lisibilité de l'impôt commercial communal (I.C.C.), dans son application aux collectivités, le présent projet de loi propose d'abolir le système de déduction de l'I.C.C. en tant que dépense d'exploitation. Par conséquent, les taux de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal peuvent être affichés clairement à respectivement 22% et à 3% multiplié par le taux communal.

La modification de l'article 168 L.I.R. n'influence pas la détermination du bénéfice commercial des entreprises individuelles et des sociétés de personnes dans le chef desquelles l'I.C.C. reste une dépense déductible en vertu des articles 45 et 49 L.I.R.

Ad article 2, 6°

L'article 170 L.I.R. règle le traitement fiscal d'une société de capitaux ou d'une société coopérative qui transfère son actif social à une ou plusieurs autres personnes physiques ou morales, résidentes ou non résidentes.

Dans le chef de la société, la transmission de son actif social donne lieu à un bénéfice de liquidation imposable suivant les dispositions de l'article 169 L.I.R. En vue de la détermination du bénéfice de liquidation, la rémunération obtenue pour l'actif social transmis, estimée au jour de la transmission, se substitue au produit net de liquidation à distribuer.

Toutefois, lorsqu'une société de capitaux résidente transmet l'ensemble ou une partie de l'actif social à une ou plusieurs autres sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, notamment dans le cadre d'une transformation, d'une fusion ou d'une scission, le bénéfice réalisé peut être immunisé sous certaines conditions.

Le nouvel article 170 L.I.R. reprend en substance les dispositions de l'actuel article 170 L.I.R., ainsi que celles du règlement grand-ducal modifié du 3 décembre 1969 portant exécution de son alinéa 4, sauf à tenir compte des modifications suivantes.

L'article 170 L.I.R. ne renferme plus la disposition permettant à une société de capitaux résidente de transmettre son actif social en toute neutralité fiscale à une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg. Il en est de même de la prescription spéciale concernant les cas où l'actif social transmis comprend un établissement stable situé dans un Etat membre avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention tendant à éviter les doubles impositions. Cette mesure est en effet dépourvue de sens dans le cadre d'une opération interne. Par contre, le nouvel article 170bis L.I.R. qui détermine les conditions dans lesquelles une société de capitaux résidente pleinement imposable peut transférer l'ensemble ou une partie de son actif social à une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, reprend cette disposition visant à sauvegarder les intérêts fiscaux luxembourgeois.

Dorénavant, la transmission de l'actif social ou d'une partie de l'actif social peut être réalisée dans la neutralité fiscale, même si la société bénéficiaire attribue aux associés de la société apporteuse une soulte en espèces, pourvu que cette soulte ne dépasse pas 10% de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable des titres remis en rémunération. Il en résulte que si la soulte dépasse cette limite, le bénéfice n'est pas exonéré. Par contre, sous la législation actuellement en vigueur, le paiement d'une soulte entraîne que le bénéfice réalisé par la société apporteuse ne peut pas être exonéré dans le rapport entre la soulte payée et la valeur estimée de réalisation de l'actif social transmis. Par ailleurs, il n'est plus exigé que les titres attribués en rémunération soient des titres spécialement créés à cette fin. Les amendements susvisés ont été opérés afin d'aligner les dispositions régissant les fusions et les scissions internes (entre sociétés de capitaux résidentes) aux prescriptions de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 en ce qui concerne les fusions et les scissions transfrontalières (entre sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables et sociétés résidentes d'un autre Etat membre).

D'un autre côté, il est clarifié que la transmission de l'actif social ou d'une partie de l'actif social peut uniquement être réalisée dans la neutralité fiscale, lorsqu'il est garanti que le Luxembourg ne perd pas son droit d'imposer les plus-values latentes lors de la réalisation ultérieure des biens transférés.

Lorsque la société bénéficiaire possède une participation dans la société apporteuse, il n'est plus expressément exigé que les sociétés concernées justifient que la transmission ait été effectuée pour des motifs économiques valables.

En ce qui concerne plus particulièrement les scissions d'entreprises, il n'est plus prévu de faire une exception à la règle générale qu'une scission puisse uniquement être réalisée dans la neutralité fiscale

sous condition que les biens transmis, ainsi que le cas échéant les biens retenus, comprennent au moins une entreprise ou une partie autonome d'entreprise. Quant à la signification des notions „entreprise“ ou „partie autonome d'entreprise“, il est renvoyé au commentaire de l'article 59bis L.I.R.

En outre, les prescriptions réglant le traitement fiscal d'une participation de la société bénéficiaire dans la société apporteuse, dans le cadre d'une scission de société n'ayant pas conduit à la mise à découvert intégrale des plus-values inhérentes aux biens transmis, figurent dorénavant à l'article 171 L.I.R. Désormais, l'article 171 L.I.R. règle le traitement fiscal d'une participation de la société bénéficiaire dans la société apporteuse, lorsque dans le cadre d'une fusion ou d'une scission de sociétés, la société apporteuse ne découvre pas intégralement les plus-values inhérentes aux biens transférés.

Finalement, il est précisé que si la société bénéficiaire évalue à la valeur comptable l'actif social ou la partie de l'actif social lui transmis, elle est réputée avoir acquis les biens de l'actif social à la date où ces biens avaient été acquis par la société apporteuse. La présente disposition, qui entérine la pratique administrative en la matière, est surtout importante en cas d'application des articles 54 et 166 L.I.R. Une disposition analogue se retrouve également aux articles 59 et 59bis L.I.R.

Ad article 2, 7°

Le nouvel article 170bis L.I.R. détermine les conditions dans lesquelles une société de capitaux résidente pleinement imposable peut transférer, en toute neutralité fiscale, l'ensemble ou une partie de son actif social à une ou plusieurs sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg.

En fait, ce sera le nouvel article 170bis L.I.R. qui dorénavant constituera la transposition dans la législation fiscale luxembourgeoise des dispositions de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 (ci-après „la directive“), en ce qui concerne plus particulièrement le traitement fiscal d'une société résidente transférant l'ensemble ou une partie de son actif social à une ou plusieurs sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, dans le cadre soit d'une fusion, soit d'une scission transfrontalière.

En ce qui concerne ces opérations, la directive a été transposée dans la législation nationale par la loi du 20 décembre 1991 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 1992. A l'heure actuelle, la loi concernant l'impôt sur le revenu ne renferme aucune disposition permettant à une société de capitaux résidente pleinement imposable de transférer son actif social à la valeur comptable à deux ou plusieurs autres sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg. Le présent projet de loi – en supprimant une disposition restrictive y relative insérée par la loi précitée du 20 décembre 1991 dans le texte de loi de l'actuel article 170 L.I.R. – va au-delà des exigences de la directive en ce qui concerne les fusions et scissions transfrontalières.

Les alinéas 1 et 2 précisent que si l'ensemble ou une partie de l'actif social d'une société de capitaux résidente pleinement imposable est transmis dans le cadre d'une fusion ou d'une scission, à une ou plusieurs sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, le bénéfice réalisé lors de la transmission est immunisé dans les mêmes conditions que si la société où les sociétés bénéficiaires étaient des sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables.

Vu que les opérations transfrontalières sont alignées aux opérations internes, il y a lieu de noter que la solution, adaptée par le législateur luxembourgeois en matière de scission de société, est plus favorable que les prescriptions de la directive. En effet, la loi concernant l'impôt sur le revenu accorde le traitement de faveur non seulement en cas de scission totale, c'est-à-dire aux scissions au cours desquelles une société transfère l'ensemble de son actif social à deux ou plusieurs sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne, mais également en cas de scission partielle, c'est-à-dire aux opérations au cours desquelles une partie de l'actif social est transmis à une ou plusieurs sociétés résidentes d'un Etat membre.

Conformément à l'article 170, alinéa 2 L.I.R., le bénéfice réalisé par la société apporteuse peut uniquement être immunisé dans la mesure, où le Luxembourg conserve le droit de soumettre ce bénéfice à une imposition ultérieure. Ce but est en général seulement atteint si l'actif social ou la partie de l'actif social transmis restent attachés à un établissement stable indigène. Il s'ensuit que si l'actif social transmis à une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, comprend un établissement stable sis à l'étranger, la transmission de cet établissement stable ne peut pas être opérée à la valeur comptable.

Toutefois, afin de se conformer à la directive, l'alinéa 3 prévoit que la transmission peut être réalisée à la valeur comptable sans égard à la disposition susvisée, pourvu que l'établissement stable se situe dans un autre Etat membre de l'Union européenne. Toutefois, si le Luxembourg n'a pas conclu de convention tendant à éviter les doubles impositions avec cet Etat membre, le projet de loi reprend la disposition spéciale insérée dans le texte de loi de l'actuel article 170 L.I.R., destinée à sauvegarder les intérêts fiscaux luxembourgeois dans le cadre d'une opération transfrontalière. Une disposition analogue se trouve à l'alinéa 4 de l'article 59bis L.I.R., au commentaire duquel il est renvoyé.

L'alinéa 4 prévoit qu'un règlement grand-ducal détermine les sociétés qui sont à considérer comme sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne.

Ad article 2, 8°

L'objectif du nouvel article 170ter L.I.R. est de régler, dans le chef d'une société de capitaux résidente pleinement imposable, l'évaluation de l'ensemble ou de la partie de l'actif social lui transmis par une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg, dans le cadre d'une fusion ou d'une scission de sociétés.

Le nouvel article 170ter L.I.R. transpose dans la législation fiscale luxembourgeoise les dispositions de la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 se rapportant aux fusions et aux scissions de sociétés d'Etats membres différents, dans les cas où la société bénéficiaire est une société de capitaux résidente pleinement imposable et la société apporteuse une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg.

La société bénéficiaire résidente a le choix d'évaluer l'ensemble ou la partie de l'actif social transférés à la valeur comptable ou bien à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, si la transmission est réalisée moyennant attribution aux associés de la société apporteuse de titres de la société bénéficiaire résidente, et éventuellement une soulte en espèces ne dépassant pas 10% de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres ou contre annulation d'une participation de la société résidente dans la société apporteuse.

En ce qui concerne plus particulièrement les scissions, l'alinéa 2 dispose par ailleurs que les prescriptions de l'article 170, alinéa 3 L.I.R., valables en matière de scissions „internes“, c'est-à-dire d'opérations faisant intervenir uniquement des sociétés de capitaux résidentes, sont également à observer dans le chef de la société bénéficiaire résidente dans le cadre d'une scission transfrontalière.

Il importe de signaler que l'article 170ter L.I.R. ne fait pas au fond dépendre l'évaluation de l'actif social transmis de l'évaluation opérée par la société apporteuse. Toutefois, en admettant que soit l'Etat de résidence de la société apporteuse, soit l'Etat de situation de l'établissement stable aient instauré des mesures pour sauvegarder leurs intérêts fiscaux respectifs, l'évaluation à effectuer par la société bénéficiaire résidente est déterminée en fait par les dispositions de ces Etats.

A titre d'exemple, lorsqu'un établissement stable indigène est transféré, dans le cadre d'une scission ou d'une fusion transfrontalière, à une société de capitaux résidente pleinement imposable, l'article 172, alinéa 4 L.I.R. prévoit que la transmission peut seulement être réalisée à la valeur comptable, si la société bénéficiaire évalue les biens transmis également à la valeur comptable.

L'alinéa 3 clarifie que si la société bénéficiaire résidente continue les valeurs comptables alignées par la société apporteuse au moment de la transmission, la date d'acquisition retenue par la société apporteuse est prise en compte pour déterminer le délai de détention de ces biens à l'actif net investi de la société bénéficiaire. Une disposition analogue se trouve aux articles 59, 59bis et 170 L.I.R.

Dans le cadre de l'article 170ter L.I.R., cette mesure prend effet notamment dans les cas où, suite à une fusion ou une scission, un établissement stable indigène est rattaché à une société de capitaux résidente pleinement imposable.

L'alinéa 4 de l'article 170ter L.I.R. prévoit qu'un règlement grand-ducal détermine quelles sociétés sont à considérer comme sociétés résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne.

Ad article 2, 9°

L'article 171 L.I.R. règle le traitement fiscal d'une participation détenue par la société bénéficiaire dans la société apporteuse, dans l'hypothèse où la société bénéficiaire reçoit l'ensemble ou une partie de l'actif social de la société apporteuse dans le cadre d'une des opérations visées par les articles 170,

alinéas 2 et 3, 170bis, alinéa 2 ou 170ter, alinéas 1 et 2 L.I.R., donc au cours d'une opération n'entraînant pas la mise à découvert intégrale des plus-values inhérentes aux biens transmis.

L'alinéa 1er, qui vise la transmission en bloc de l'actif social d'une société à une autre société – notamment dans le cadre d'une fusion –, reprend en substance les dispositions de l'actuel article 171 L.I.R. La référence au nouvel article 170ter, alinéa 1er L.I.R. s'impose suite à la restructuration de l'actuel article 170 L.I.R. Les termes „société absorbante“ et „société absorbée“ ont été remplacés respectivement par les termes plus généraux „société bénéficiaire“ et „société apporteuse“ employés et définis par la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 (ci-après „la directive“).

En l'espèce, la transmission entraîne l'annulation de la participation de la société bénéficiaire dans la société apporteuse. Le bénéfice réalisé ne correspond cependant pas à la différence entre la valeur attribuée dans la comptabilité aux biens ou à la fraction des biens reçus en contrepartie de l'annulation des titres, mais à la différence entre la valeur d'exploitation de la participation annulée et sa valeur comptable.

A l'alinéa 2 qui traite des scissions de sociétés, c'est-à-dire des transmissions au cours desquelles l'actif social d'une société est transmis en bloc à deux ou plusieurs sociétés, ou une partie de l'actif social d'une société est transmis à une ou plusieurs sociétés, on retrouve en fait les dispositions de l'article 2 du règlement grand-ducal modifié du 3 décembre 1969 portant exécution de l'article 170, alinéa 4 L.I.R. En effet, suite à la restructuration de l'article 170 L.I.R., il semble indiqué de régler dans un même texte de loi le traitement fiscal d'une participation de la société bénéficiaire dans la société apporteuse dans le cadre d'une transmission ne nécessitant pas la mise à découvert intégrale des plus-values.

Contrairement aux opérations visées par l'alinéa 1er, les transmissions traitées à l'alinéa 2 ne conduisent pas à l'annulation de la participation détenue par la société bénéficiaire dans la société apporteuse. Toutefois, la société bénéficiaire est réputée avoir réalisé sa participation dans la société apporteuse à concurrence de la fraction de l'actif social reçu lors de la transmission par rapport à l'actif social global de la société apporteuse. En général, cette fraction correspond au rapport entre la valeur estimée de réalisation des titres de participation créés par la société bénéficiaire et la valeur estimée de réalisation des titres de participation représentant la partie de l'actif social non transmise à la société bénéficiaire.

Selon la législation actuellement en vigueur, le produit du partage réalisé au cours d'une des opérations susvisées est exonéré d'impôt, si les conditions de l'article 166 L.I.R. sont remplies. Afin de se conformer aux prescriptions de la directive, l'alinéa 3 prévoit toutefois la simple exonération du bénéfice, si la participation de la société bénéficiaire dans la société apporteuse dépasse 25%.

Ad article 2, 10°

L'objectif de l'article 172 L.I.R. est d'assurer l'imposition des plus-values latentes d'une société de capitaux ou d'une société coopérative dont l'obligation fiscale s'éteint au Luxembourg, alors que la société en tant que telle continue à exister, en assimilant les états de faits suivants à la liquidation de la société:

1. une société de capitaux ou une société coopérative transfère son siège social et/ou son établissement stable à l'étranger et devient de ce fait contribuable non résident;
2. une société de capitaux non résidente ou une société coopérative non résidente liquide son établissement stable indigène, le transfère soit à l'étranger, soit à une tierce personne.

En vue de la détermination du bénéfice de liquidation, la société est réputée avoir réalisé l'actif net investi à la valeur estimée de réalisation, c'est-à-dire au prix qui s'obtiendrait dans des conditions de pleine concurrence lors de la cession en bloc de l'entreprise ou de l'établissement stable.

Alors que la version nouvelle de l'article 172 L.I.R. reprend en substance les dispositions de la version actuelle, les modifications suivantes ont toutefois été opérées.

L'alinéa 1er a été modifié, afin de tenir compte de la modification de l'actuel article 159 L.I.R., envisagée par l'article 2, numéro 1 du présent projet de loi, au commentaire duquel il est renvoyé.

L'article 172 L.I.R. dispose à l'heure actuelle – en partant de l'hypothèse qu'une société de capitaux résidente peut uniquement devenir contribuable non résident, si elle ne conserve au Luxembourg ni son siège social ni son principal établissement – que si une société de capitaux ou une société coopérative

transfère son siège social et son principal établissement à l'étranger, cette situation dégage dans son chef un bénéfice de liquidation.

Suite à l'amendement de l'actuel article 159 L.I.R., il ne suffit plus qu'une société de capitaux ou société coopérative ait soit son siège social, soit son principal établissement au Luxembourg, pour que l'on puisse la considérer comme contribuable résident. En effet, lorsqu'une société a son siège social au Luxembourg, alors que son principal établissement se trouve dans un autre Etat, ou vice versa, on doit d'abord examiner si le Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions avec cet autre Etat. Dans l'affirmative, ce sont les dispositions de la convention qui déterminent l'Etat de résidence de la société. En l'absence de convention, la société est toujours à considérer comme contribuable résident du Luxembourg.

Par conséquent, puisqu'il est possible qu'une société résidente devienne non résidente tout en conservant soit son siège social, soit son principal établissement au Luxembourg, le nouvel alinéa 1er de l'article 172 L.I.R. prévoit que si une société résidente devient non résidente parce qu'elle transfère son siège social et/ou son principal établissement à l'étranger, le changement de résidence est assimilé à la liquidation de la société.

Les dispositions de l'alinéa 2 ont été ajoutées pour clarifier que le changement de résidence ne donne toutefois pas lieu à l'établissement d'un bénéfice de liquidation, lorsqu'à la suite de ce changement de résidence, les biens de l'actif net restent attachés à un établissement stable indigène. En l'espèce, l'obligation fiscale de la société ne s'éteint pas, puisque le Luxembourg conserve le droit d'imposer les plus-values latentes inhérentes à l'actif social lors de la réalisation ultérieure de l'établissement stable indigène.

L'alinéa 4 reprend, de façon modifiée, les dispositions introduites dans la loi de l'impôt sur le revenu par l'article 6, numéro 6 de la loi du 20 décembre 1991 transposant la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 (ci-après: „la directive“) dans la législation fiscale luxembourgeoise. La directive exige que le transfert d'un établissement stable situé dans un Etat membre doit pouvoir être réalisé à la valeur comptable, si ce transfert est opéré dans le cadre d'un apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise, d'une fusion ou d'une scission intéressant des sociétés d'Etats membres différents. Alors que sous la législation actuellement en vigueur, seules les deux dernières opérations peuvent être réalisées dans la neutralité fiscale, l'alinéa 4 couvre désormais toutes ces opérations.

Le projet de loi envisage en outre de permettre aux sociétés concernées d'évaluer l'établissement stable indigène à une valeur intermédiaire entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation. Cette possibilité est introduite vu que la loi fiscale luxembourgeoise accorde cette faculté généralement pour des opérations analogues entre contribuables résidents.

Par ailleurs, le champ d'application de la directive a été élargi, en prévoyant que les dispositions susvisées ne sont pas seulement applicables lorsque les sociétés impliquées sont des sociétés résidentes d'Etats membres différents, mais également lorsque les sociétés impliquées sont des sociétés résidentes d'un même Etat membre.

En vertu de l'alinéa 5, le transfert d'un établissement stable indigène peut également être opéré à la valeur comptable à l'occasion de la transformation d'une société de capitaux non résidente en une autre société de capitaux non résidente. Cette mesure tend à faire bénéficier les sociétés de capitaux non résidentes des dispositions prévues à l'article 170, alinéa 2 L.I.R. en faveur des sociétés de capitaux résidentes.

Finalement, lorsque la société bénéficiaire évalue l'actif net reçu à la valeur comptable, dans le cadre d'un apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise, d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation de sociétés, elle est réputée avoir acquis les biens transférés à la date où ils avaient été acquis par la société apporteuse ou dissoute. Une disposition analogue se trouve aux articles 59, 59bis et 170 L.I.R.

Ad article 2, 11°

Le nouvel article 172bis L.I.R. introduit des dispositions spéciales réglant le traitement fiscal d'un éventuel report de pertes ou de bonifications d'impôt lors de la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux.

Au point de vue fiscal, la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux est à considérer comme dissolution de la société à transformer, suivie du transfert du patrimoine de la

société dissoute à la société nouvelle. Si la société transformée a droit à un éventuel report de pertes ou de bonifications d'impôt, ce report expire avec la dissolution de la société.

Dans le chef de la société transformée ou dissoute, la transformation ou la dissolution donnent lieu à un bénéfice de liquidation, déterminé conformément à l'article 170, alinéa 1er L.I.R. Dans la mesure où les conditions de l'article 170, alinéa 2 L.I.R. sont remplies ce bénéfice de liquidation est toutefois exonéré d'impôts. La transformation d'une société de capitaux résidente pleinement imposable en une autre société de capitaux résidente pleinement imposable est fiscalement neutre, si la société nouvelle ou issue de la transformation évalue les biens de l'actif net transmis à la valeur comptable alignée par la société dissoute au moment de la transformation.

Du seul point de vue économique, la transformation fiscalement neutre d'une société de capitaux en une autre société de capitaux ne conduit à aucun changement. Les associés de la société dissoute échangent les titres de la société dissoute contre des titres de la société issue de la transformation. La société nouvelle continue l'exploitation de la société dissoute. Sur la base de ces considérations, le nouvel article 172bis L.I.R. prévoit, en dérogeant aux dispositions fiscales valables en la matière, que la société issue d'une telle transformation peut déduire un éventuel report de pertes ou de bonifications d'impôts, dans les mêmes conditions qu'aurait pu le faire la société dissoute.

Les dispositions du nouvel article 172bis L.I.R. s'appliquent au même titre, lorsqu'un établissement stable indigène est transféré à la valeur comptable dans le cadre d'une transformation d'une société de capitaux non résidente en une autre société de capitaux non résidente.

Dans ce contexte, il convient de préciser que les pertes reportables sont celles visées par l'article 114 L.I.R. Quant aux bonifications d'impôt reportables, il s'agit de la bonification d'impôt pour investissement visée par l'article 152bis L.I.R., de la bonification d'impôt en cas d'embauchage de chômeurs visée par la loi du 24 décembre 1996 et de la bonification d'impôt pour frais de formation professionnelle continue visée par la loi du 22 juin 1999.

Reste à préciser que les dispositions du nouvel article 172bis L.I.R. entérinent l'interprétation téléologique de l'Administration des contributions directes.

Ad article 2, 12° et 13°

En vertu de l'article 173 L.I.R., il y a lieu de négliger la fraction de revenu inférieure à 50 euros avant l'application du tarif prévu à l'article 174 L.I.R.

Le tarif de l'impôt sur le revenu des collectivités présente 3 paliers.

Lorsque le revenu ne dépasse pas 10.000 euros, il y a lieu d'appliquer un taux uniforme de 20%.

Lorsque le revenu est compris entre 10.000 et 15.001 euros, l'impôt est égal à 2.000 euros plus 26% du revenu dépassant 10.000 euros.

Lorsque le revenu dépasse 15.000 euros, l'impôt est égal à 22% du revenu imposable.

En ce qui concerne l'imposition des contribuables non résidents, ceux-ci seront dorénavant soumis au même tarif pour leurs revenus indigènes que les contribuables résidents.

Ad article 2, 14°

Il est proposé de remplacer à partir de l'année d'imposition 2002 la disposition qui fait actuellement l'objet de l'article 174bis L.I.R. par une mesure à effet similaire à insérer dans la loi concernant l'impôt sur la fortune. Il est renvoyé au commentaire de l'article 5, numéro 3 du présent projet de loi qui s'emploie à introduire un nouveau paragraphe 8a dans la loi concernant l'impôt sur la fortune.

III. Impôt sur le revenu – Dispositions additionnelles

Ad article 3

La modification sous rubrique a comme unique objectif de compléter et d'actualiser l'énumération renfermée à l'article 175 L.I.R.

La loi du 25 mars 1991 sur les groupements d'intérêt économique et la loi du 25 mars 1991 portant diverses mesures d'application du règlement CEE No 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique ont introduit en droit national deux types de sociétés quasiment inconnus jusque-là au Luxembourg. Chacun des deux groupements est doté de la personnalité juridique.

Quant au régime fiscal qui leur est attribué, les deux lois disposent sans équivoque que „le résultat provenant de l'activité du groupement n'est imposable qu'au niveau de ses membres“. Il en résulte qu'en matière fiscale respectivement le groupement d'intérêt économique („GIE“) et le groupement européen d'intérêt économique („GEIE“) sont pourvus de la transparence fiscale. D'après ce principe, les deux groupements sont considérés en matière de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune comme n'ayant pas de personnalité juridique distincte de celles de ses membres. Ils ne constituent pas des sujets fiscaux autonomes et, partant, ne sont pas sujets à l'impôt sur le revenu des collectivités et à l'impôt sur la fortune. En conséquence, les membres sont soumis personnellement à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur la fortune pour leurs parts respectives dans le revenu net ou le patrimoine d'exploitation du groupement.

IV. Loi sur l'évaluation des biens et valeurs

Ad article 4, 1° et 3°

La liste des sociétés définies en matière fiscale comme sociétés fiscalement transparentes, est complétée par les groupements d'intérêt économique et les groupements européens d'intérêt économique, tant au paragraphe 56, alinéa 1er, numéro 7 BewG, qu'au paragraphe 67, alinéa 1er, numéro 3 BewG, afin de calquer l'énumération y prévue sur celle de l'article 14 L.I.R.

Actuellement, l'abattement de 100.000 LUF prévu au paragraphe 67, alinéa 1er, point 2 BewG est complété par un deuxième abattement de 1.400.000 LUF faisant l'objet du paragraphe 67, alinéa 2 BewG. L'objectif du présent projet de loi est de réunir ces deux déductions en un seul abattement qui sera substantiellement relevé. Il est renvoyé au commentaire du paragraphe 67, alinéa 2 BewG ci-dessous.

Le paragraphe 67, alinéa 1er, numéro 4 BewG fait ranger parmi les autres éléments de fortune des droits d'usufruit et les droits à des rentes ou à d'autres jouissances et prestations périodiques. L'évaluation de ces droits se fait par capitalisation de la valeur annuelle de l'usufruit ou de la rente d'après les dispositions des paragraphes 15 à 17 BewG. A noter que le champ d'application de l'imposition des rentes et des autres droits viagers est fortement limité par le paragraphe 68 BewG, qui prévoit que bon nombre de droits à des rentes ne font pas partie des autres éléments de fortune.

Le paragraphe 67, alinéa 1er, numéro 6 BewG fait ranger parmi les autres éléments de fortune les droits d'assurances non encore échus. Bien que ces droits soient en principe assortis d'une condition suspensive, le paragraphe 67 BewG les fait ranger expressément parmi les autres éléments de fortune imposables. Du point de vue économique, ces droits non encore échus ont en effet une valeur réelle qui est documentée par la valeur de rachat. C'est d'ailleurs la valeur de rachat qui est à la base de l'évaluation de ces droits d'après les dispositions du paragraphe 14, alinéa 4 BewG.

Le paragraphe 67, alinéa 1er, numéro 6 BewG prévoit, par ailleurs, également l'exonération intégrale des droits non encore échus relatifs à des contrats d'assurances conclus dans le cadre d'un louage de services. Cette exonération est cependant subordonnée à la condition que les contrats soient conclus avec des compagnies d'assurances établies dans l'Union européenne ou agréées dans un des Etats membres de l'Union européenne.

Le présent projet de loi introduit un abattement de 75.000 euros (150.000 euros pour les conjoints imposables collectivement), tant sur les droits visés au paragraphe 67, alinéa 1er, numéro 4 BewG que sur les droits non encore échus faisant l'objet du paragraphe 67, alinéa 1er, numéro 6 BewG. L'actuelle exonération des assurances dont la valeur ne dépassait pas 200.000 LUF, devient de ce fait superflue.

Actuellement, le montant de l'abattement du paragraphe 67, alinéa 2 BewG s'élève à 1.400.000 LUF, cumulable éventuellement avec l'abattement de 100.000 LUF visé au paragraphe 67, alinéa 1er, numéro 2 BewG. Les abattements respectifs sont doublés en cas d'imposition collective des conjoints au titre de l'impôt sur la fortune. Le projet de loi réunit les deux abattements précités en un seul dont le montant s'élève à 75.000 euros. Ce montant est également doublé en cas d'imposition collective des conjoints.

La modification de l'alinéa 2 du paragraphe 67 BewG comporte, outre le relèvement substantiel du montant de l'abattement, un élargissement du cercle des éléments de fortune qui peuvent bénéficier de l'abattement. Jusqu'à la date-clé du 1er janvier 2001 comprise, l'abattement était réservé aux comptes d'épargne, moyens de paiement en LUF et aux actions cotées en bourse de sociétés anonymes résidentes pleinement imposables. La formulation nouvelle étend le bénéfice de l'abattement aux obligations, bons d'épargne et autres créances, ainsi qu'aux titres de participations dans toutes les sociétés de capitaux et

les autres sociétés visées au paragraphe 67, alinéa 1er, numéro 3 BewG, résidentes et étrangères, comme, par exemple, les participations dans les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés coopératives, les SICAV, etc.

Il convient de noter que le projet de loi No 4780 modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs et complétant le code des assurances sociales prévoit, avec effet à partir de l'assiette générale au 1er janvier 2002, quelques modifications au niveau des abattements prévus au paragraphe 67 BewG, modifications qui sont remaniées par le présent projet de loi. Les dispositions du présent projet de loi l'emportent sur celles prévues par le projet et, en vertu de l'article 16 du projet de loi, également sur celles prévues par la loi du 1er août 2001 relative au basculement en euro.

Ad article 4, 2°

L'ajout d'un troisième alinéa au paragraphe 60 BewG permet l'exonération d'une participation détenue à travers un organisme fiscalement transparent dans la mesure où les autres conditions du paragraphe restent remplies.

V. Impôt sur la fortune

Ad article 5, 1° et 2°

Les présentes modifications ont pour but de rapprocher autant que possible les textes législatifs de la loi concernant l'impôt sur la fortune et ceux de la loi concernant l'impôt sur le revenu. Les modifications ont trait aux paragraphes 1 et 2 relatifs à l'obligation fiscale illimitée des contribuables résidents et à l'obligation fiscale restreinte des contribuables non résidents. En effet, en présence d'une résidence suivant les législations fiscales nationales respectives, la résidence d'un contribuable personne physique ou d'un organisme à caractère collectif est décidée, le cas échéant, suivant les dispositions de la convention contre les doubles impositions qui lie le Luxembourg à l'autre Etat.

Ad article 5, 3°

L'alinéa 1er du paragraphe 8a de la loi concernant l'impôt sur la fortune (L.I.F.) fixe les modalités et conditions sous lesquelles les organismes à caractère collectif énumérés au paragraphe 1, alinéa 1er, numéro 2, peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur la fortune.

D'abord, il échet de noter que la réduction de l'impôt sur la fortune dû au titre d'une année d'imposition déterminée est subordonnée à l'introduction par le contribuable d'une demande ensemble avec la remise de la déclaration de l'impôt sur le revenu de la même année d'imposition. Dans cette demande, le contribuable s'engage à inscrire en affectation du bénéfice d'une année d'imposition, avant la clôture de l'exercice suivant, à un poste de réserve un montant équivalant au quintuple de la réduction demandée, et à maintenir la réserve en question au bilan pendant les cinq années d'imposition qui suivent celle au titre de laquelle la réduction a été demandée. Aux termes du même alinéa 1er, cette réduction est limitée au montant de l'impôt sur le revenu des collectivités, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, dû au titre de la même année d'imposition avant imputations.

Sur ce point, le projet de loi diverge du régime actuellement visé par l'article 174bis L.I.R., en ce qu'il permet une réduction de la charge fiscale sans tenir compte des imputations, telles la retenue d'impôts étrangers et indigènes, la bonification d'impôt pour investissement ou pour embauchage de chômeurs, etc. Actuellement, l'imputation de l'impôt sur la fortune est limitée au montant de l'impôt sur le revenu des collectivités après imputations, de sorte qu'on doit inévitablement encourir le reproche que plus un contribuable investit, plus il voit laminer la faveur fiscale lui offerte par la mesure sous commentaire.

L'alinéa 2 prévoit le cas où, pour une année d'imposition déterminée, le bénéfice après impôt s'avère insuffisant pour constituer une réserve correspondant au quintuple de la réduction d'impôt sollicitée. Dans ce cas, il est loisible au contribuable de transférer des réserves libres constituées au cours d'années antérieures à un poste de réserve liée à la réduction de l'impôt sur la fortune, à condition cependant de ne pas en disposer au cours des cinq années subséquentes.

Après la période de thésaurisation quinquennale, la réserve en question sera débarrassée de son affectation spéciale qui en quelque sorte la grève, et la société pourra librement en disposer, soit pour la distribuer à ses actionnaires, soit pour à nouveau en faire usage pour la porter à un poste de réserve, rendant possible une réduction de l'impôt sur la fortune à échoir ultérieurement.

L'alinéa 3 vise l'hypothèse d'un manquement par le contribuable à son engagement de maintenir les fonds thésaurisés pendant la période quinquennale dans son entreprise. Ainsi, en cas de distribution de la réserve ou d'une partie de la réserve avant l'expiration de la période prémentionnée, il y a lieu d'annuler à charge de l'année d'imposition en question, la réduction de l'impôt sur la fortune consentie. Comme la réserve représente le quintuple de la réduction, il y a lieu d'augmenter la cote de l'impôt sur la fortune à raison d'un cinquième du montant de la réserve prématurément distribuée.

A remarquer que l'incorporation de la réserve au capital social de la société n'est pas de nature à annuler la réduction d'impôt consentie.

L'alinéa 4 étend le bénéfice de la réduction de l'impôt sur la fortune aux établissements stables indépendants de sociétés non résidentes. L'octroi de la mesure est cependant subordonné à la tenue d'une comptabilité séparée retraçant la constitution et l'évolution de la réserve en question.

L'exemple qui suit permet d'illustrer la portée de la disposition:

Soit la société de capitaux X qui est redevable d'un impôt sur la fortune au titre de l'année d'imposition 2002 de 300.000 euros. L'impôt sur le revenu des collectivités fixé par application du tarif s'élève pour 2002 à 500.000 euros, y compris la contribution au fonds pour l'emploi. La société bénéficie d'une bonification d'impôt pour investissement effectué en 2002 au montant de 400.000 euros.

Admettons que la société s'engage, lors de la remise de la déclaration d'impôt sur le revenu de 2002, à porter au bilan avant la clôture de l'exercice d'exploitation 2003 une réserve destinée à être maintenue dans l'entreprise jusque fin 2007 au montant de 1.000.000 euros, elle bénéficiera d'une réduction de l'impôt sur la fortune au titre de l'année 2002 de 200.000 euros de sorte que sa cote d'impôt sur la fortune sera ramenée de 300.000 euros à 100.000 euros.

Si au cours de l'année d'imposition 2005, donc avant l'écoulement de la période de cinq ans, la société distribue la moitié de la réserve en question, soit 500.000 euros, elle verra sa cote d'impôt sur la fortune de l'année 2005 augmenter à raison d'un cinquième de 500.000 euros, soit de 100.000 euros.

Ad article 5, 4°

La modification du paragraphe 13 de la loi concernant l'impôt sur la fortune s'impose, suite à l'introduction du paragraphe 8a L.I.F. qui prévoit, dans certaines limites et conditions, une réduction de l'impôt sur la fortune pour une année d'imposition. En principe, l'impôt sur la fortune est fixé pour une durée de trois ans sur la base d'une assiette générale. Le paragraphe 13 L.I.F. énumère les situations dans lesquelles l'impôt sur la fortune est sujet à révision au cours de cette période d'assiette générale de trois ans. Pour permettre la déduction – relative à une année d'imposition déterminée – ancrée dans le paragraphe 8a L.I.F., la procédure de révision de l'impôt sur la fortune faisant l'objet du paragraphe 13 L.I.F est adaptée par l'article 5, 4° du projet de loi.

Le projet de loi retient plusieurs nouvelles situations qui déclenchent une assiette nouvelle. Il s'agit de la réduction de l'impôt sur la fortune suite à l'engagement visé au paragraphe 8a L.I.F. pour une année n, et de la fixation de la cote – sans prise en considération d'une réduction – pour l'année qui suit l'année de réduction n + 1. En cas d'augmentation de l'impôt sur la fortune suite au non-respect de l'engagement visé au paragraphe 8a L.I.F., une assiette nouvelle intervient au 1er janvier de l'année en cause et au 1er janvier qui suit l'année de l'augmentation. Conformément à l'interaction des différentes assiettes en matière d'impôt sur la fortune, les assiettes nouvelles n'interviennent qu'aux dates-clés qui se situent entre les dates-clés d'une assiette générale ou, le cas échéant, entre la date-clé de l'assiette spéciale et la date-clé de la prochaine assiette générale.

La fortune imposable n'est pas automatiquement sujette à révision si une assiette nouvelle est déclenchée en vertu de l'alinéa 1er, numéro 3, lettres a ou b. Si les limites de valeur visées au numéro 1 de l'alinéa 1er ne sont pas dépassées, l'assiette nouvelle ne vise que le seul montant qui réduit l'impôt sur la fortune, sans apporter de changement à la fortune soumise à l'impôt.

L'impôt sur la fortune est toujours déterminé d'après une fortune établie à une date-clé fixe, en l'occurrence le 1er janvier de l'année d'imposition. Le paragraphe 13, alinéa 2 L.I.F. est complété afin de tenir compte des modifications de l'alinéa 1er.

Ad article 5, 5°

Contrairement aux dispositions régissant la fixation des avances en matière d'impôt sur le revenu qui prévoient que les avances sont fixées par le bureau d'imposition, les dispositions du paragraphe 17 de la

loi concernant l'impôt sur la fortune disposent que des avances s'élevant à un quart de la dernière cote annuelle fixée sont d'office dues aux échéances trimestrielles prévues par le paragraphe 16 L.I.F.

Le présent projet entend assouplir ce système rigide des avances en matière d'impôts sur la fortune, par l'introduction de la possibilité de réduction des avances qui sont automatiquement dues en vertu du paragraphe 17 L.I.F. Dans ce but, le paragraphe 17 L.I.F. est complété par un alinéa 2 qui s'inspire des dispositions de l'article 135, alinéa 3 L.I.R., tout en limitant les modifications des avances aux réductions. Tout comme par le passé, les majorations des avances d'impôt sur la fortune ne sont donc pas possibles.

Les dispositions du nouvel alinéa 2 du paragraphe 17 L.I.F. retiennent que la réduction peut être imputée sur les avances non encore échues.

Exemple:

Montant annuel précédemment fixé: 10.000 euros; le montant de deux échéances est réglé avant la demande de réduction des avances à un montant annuel de 7.500 euros.

Conformément à la disposition du nouvel alinéa 2 du paragraphe 17 L.I.F., les deux avances non encore échues peuvent être fixées à 1.250 euros. Comme il ne s'agit cependant pas d'une obligation, le bureau d'imposition compétent a également la possibilité de fixer rétroactivement les quatre avances trimestrielles de l'année à 1.875 euros chacune.

VI. Impôt commercial communal

Ad article 6, 1°

Le paragraphe 2 de la loi concernant l'impôt commercial communal (L.I.C.C.) définit les entreprises soumises à cet impôt. Outre les entreprises qui ont une activité commerciale au sens de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) et qui sont visées au paragraphe 2, alinéa 1er, certaines entreprises font l'objet d'une imposition d'après la L.I.C.C. en vertu de la forme juridique de la société. Ces entreprises font l'objet du paragraphe 2, alinéa 2 L.I.C.C., qui est, par le présent projet de loi, traduit en français et élargi aux sociétés nouvellement visées à l'article 14 L.I.R.

L'énumération des sociétés visées au numéro 1 est ainsi complétée, à l'instar de l'énumération à l'article 14 L.I.R., par les groupements d'intérêt économique et les groupements européens d'intérêt économique. Il y a lieu de se reporter au commentaire de l'article 14, numéro 2 L.I.R.

Il est rappelé que, contrairement aux sociétés qui font l'objet des numéros 2 et 3, les sociétés visées au numéro 1 ne tombent pas sous l'application de la loi concernant l'impôt commercial communal que si leurs associés sont considérés comme exploitants commerciaux („Unternehmer“) et non pas comme titulaires d'une profession libérale ou comme exploitants agricoles.

Dès que les sociétés visées au numéro 1 ont une activité commerciale, même accessoire, l'ensemble des activités de la société est soumis à l'I.C.C.

Le numéro 2 vise les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les associations d'assurance mutuelle. Quelle que soit l'activité de ces sociétés, l'intégralité des activités de ces sociétés est considérée comme entreprise commerciale soumise à l'I.C.C. L'actuel numéro 2 prévoit un système d'intégration fiscale des sociétés qui diffère de celui applicable en matière d'impôt sur le revenu des collectivités. Le présent projet prévoit que l'intégration fiscale en matière d'I.C.C. est faite chaque fois que les conditions de l'article 164bis L.I.R. sont données. Pour les rares sociétés, qui tombent actuellement sous l'intégration fiscale en matière d'I.C.C. sans avoir demandé l'intégration d'après l'article 164bis L.I.R., l'article 13 prévoit une mesure transitoire.

Le présent projet de loi complète le paragraphe 2, alinéa 2 L.I.C.C. par un numéro 3 qui prévoit que les sociétés visées au nouveau numéro 4 de l'article 14 L.I.R. font également l'objet d'une imposition en matière d'I.C.C. En ce qui concerne la description des sociétés du paragraphe 2, alinéa 2, numéro 3 L.I.C.C., il est renvoyé au commentaire de l'article 14, numéro 4 L.I.R.

Ad article 6, 2°

Le paragraphe 8 L.I.C.C. prévoit que certaines dépenses d'exploitation, déductibles en matière d'impôt sur le revenu, ne constituent pas des dépenses d'exploitation pour le calcul de l'I.C.C. Etant donné que le bénéfice commercial d'après la L.I.R. constitue la base de calcul pour l'impôt commercial,

le paragraphe 8 dispose que certains montants, déduits d'après la L.I.R., sont ajoutés au bénéfice commercial d'après la L.I.R. pour déterminer le bénéfice d'exploitation soumis à l'I.C.C. Dans le passé, bon nombre de ces ajouts ont été abolis pour rapprocher la base d'imposition I.C.C. du bénéfice commercial d'après la L.I.R.

Le présent projet continue dans cette voie de faire concorder les bases d'imposition des deux impôts. Ne sont ainsi plus ajoutés au bénéfice commercial, les parts de bénéfice et autres émoluments versés à un bailleur de fonds non soumis à l'I.C.C. (paragraphe 8, numéro 3 L.I.C.C.) et les remises distribuées par les coopératives à leurs clients (paragraphe 8, numéro 7 L.I.C.C.). L'abolition de ces ajouts sert avant tout à rendre la L.I.C.C. plus facile à consulter. L'impact sur les impositions est en effet très limité; le bailleur de fonds non soumis à l'I.C.C. est quasi inexistant au Luxembourg, et les coopératives qui distribuent plus de 3% (actuel seuil du paragraphe 8, numéro 7 L.I.C.C.) de bénéfice à leurs clients, sont très rares.

La suppression au paragraphe 8, numéro 4 L.I.C.C. de l'ajout des salaires des époux des associés commandités d'une société en commandite par actions vient compléter la liste de l'abolition de l'ajout des salaires au bénéfice commercial pour déterminer le bénéfice d'exploitation.

En effet, la loi du 12 février 1999 concernant la mise en œuvre du plan d'action national en faveur de l'emploi 1998 (article XXI) a déjà supprimé, avec effet à partir de l'année d'imposition 1999, l'ajout des salaires des associés ayant une participation importante dans une société de capitaux, ainsi que l'ajout des salaires de leurs conjoints.

La disposition de l'actuel projet de loi de ne plus intégrer dans le bénéfice d'exploitation les salaires du conjoint d'un associé commandité d'une société en commandite par actions s'avère nécessaire pour des raisons de cohérence et de non-discrimination de la L.I.C.C.

Ad article 6, 3°

Le paragraphe 9 L.I.C.C. dispose que le bénéfice commercial déterminé d'après la L.I.R. et augmenté des quelques ajouts prévus au paragraphe 8 L.I.C.C., est à diminuer de certains montants ou parties de bénéfice.

En vue de rapprocher les bases imposables pour le calcul de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur le revenu des collectivités et pour le calcul de l'impôt commercial communal, les dispositions du paragraphe 9, numéro 1 L.I.C.C. sont supprimées.

Il s'agit en premier lieu de la déduction actuelle de 10% de la valeur unitaire des immeubles faisant partie de l'actif net des entreprises. Originellement introduite dans la L.I.C.C. pour compenser la double imposition communale (impôt foncier et impôt commercial communal), cette mesure forfaitaire manque actuellement de transparence, au fur et à mesure que l'I.C.C. perd son caractère d'impôt réel pour devenir un impôt sur le bénéfice. Etant donné que la valeur unitaire reflète la valeur des immeubles au 1er janvier 1941, la déduction forfaitaire de 10% de cette valeur unitaire est presque toujours un montant minime. Aucune valeur unitaire ne pouvant être fixée pour les immeubles situés à l'étranger, la disposition actuelle ne peut pas être appliquée si des immeubles situés à l'étranger font partie de l'actif net investi. Il s'ensuit que l'actuelle mesure est une mesure protectrice non conforme à l'esprit de la libre circulation des capitaux.

Dans sa deuxième phrase, le paragraphe 9, numéro 1 L.I.C.C., prévoit une déduction spéciale pour certaines sociétés de capitaux. Ainsi, les sociétés de capitaux qui administrent exclusivement leurs propres biens fonciers ou en dehors de ceux-ci leurs propres valeurs mobilières, peuvent demander la déduction, en lieu et place du montant forfaitaire de 10%, de la part du bénéfice d'exploitation se rapportant aux biens immobiliers. Cette disposition n'est pas applicable, si les biens immobiliers servent, en tout ou en partie, à l'entreprise d'un associé ou à une entreprise dans laquelle un associé possède une participation importante.

Le présent projet de loi, en supprimant les dispositions du paragraphe 9, numéro 1 L.I.C.C., entend abolir ce privilège des sociétés de capitaux pour deux raisons. En premier lieu, il s'agit d'une mesure discriminatoire par rapport aux sociétés de personnes et aux entreprises individuelles qui sont exclues du bénéfice de cette disposition. En second lieu, l'objectif de la présente réforme fiscale des entreprises et sociétés est de diminuer la charge fiscale des entreprises pour la rapprocher du seuil de 30%, impôt sur le revenu des collectivités et impôt commercial communal réunis. Il serait contraire à cet objectif de limiter de fait l'imposition des sociétés de capitaux administrant exclusivement leurs biens fonciers („grundstücksgleiche Gesellschaften“) à un taux d'imposition de 22%, en leur permettant de ramener,

par le biais des dispositions du paragraphe 9, numéro 1, deuxième phrase L.I.C.C., la charge de l'impôt commercial communal à zéro. Il est donc proposé de garder la charge fiscale globale de ces sociétés au seuil actuel de 30% de leurs revenus et d'associer les communes au produit fiscal payé par ces entreprises.

Les modifications des numéros 2 et 3 du paragraphe 9 L.I.C.C. sont de pure forme et sont destinées à écarter tout doute. Il est précisé, tant au numéro 2 qu'au numéro 3, que les parts de bénéfices ou de résultat sont uniquement à éliminer de la base imposable L.I.C.C. si elles ont influencé le bénéfice commercial servant de point de départ pour le calcul du bénéfice d'exploitation.

Pour être conforme au droit communautaire, les dispositions du paragraphe 9, numéro 2a L.I.C.C. sont élargies par le présent projet de loi aux dividendes de participations d'au moins 10% dans des sociétés de capitaux non résidentes, pleinement imposables.

Ad article 6, 4°

L'article 172bis L.I.R. nouvellement créé prévoit des dispositions spéciales en matière de report de pertes dans certains cas de transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux.

La disposition de l'article 6, 4° transpose ces dispositions également dans la L.I.C.C. dans le but de rapprocher la base d'imposition de l'I.C.C. de la base d'imposition de l'impôt sur le revenu. Pour plus de détails, il y a lieu de se reporter au commentaire relatif à l'article 172bis L.I.R.

Ad article 6, 5°

Le paragraphe 11, alinéa 1er L.I.C.C. actuel fixe le taux de la base d'assiette d'après le bénéfice d'exploitation à 4%. Dans le but de répartir les déchets fiscaux de la présente réforme fiscale des entreprises équitablement entre l'Etat et les communes, il est prévu, entre autres, de ramener le taux de la base d'assiette à 3%. Rappelons que le taux communal de l'I.C.C. est appliqué au produit résultant de l'application du taux d'assiette au bénéfice d'exploitation, de sorte que la charge de l'I.C.C. s'élève pour les sociétés à un pourcentage variant de 6% à 10,5% en fonction du taux communal variant actuellement de 200% à 350% (7,5% pour un taux communal de 250%).

Pour les exploitants individuels et les sociétés de personnes, la charge de l'I.C.C. est légèrement inférieure à celle des sociétés de capitaux, parce que l'I.C.C. continuera à constituer une dépense d'exploitation dans la détermination du bénéfice des entreprises individuelles et des sociétés de personnes (6,98% pour un taux communal de 250%).

A l'alinéa 3 du paragraphe 11 L.I.C.C., le montant de l'arrondissement actuel du bénéfice d'exploitation à 1.000 LUF est remplacé par celui de 50 euros. Ce montant est calqué sur les mesures d'arrondissement retenues dans le présent projet de loi en matière de détermination du revenu imposable ajusté (article 126 L.I.R.) et du calcul de l'impôt sur le revenu des collectivités (article 173 L.I.R.).

Au même alinéa 3, le montant de l'abattement de 1.200.000 LUF est porté à 40.000 euros. Cet abattement concerne les contribuables non soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités. Il s'agit essentiellement des entreprises individuelles et des sociétés de personnes.

Dans le chef de ces entreprises, les salaires respectivement de l'exploitant et de son conjoint ou des associés de la société de personnes ne constituent pas une dépense d'exploitation déductible. Le bénéfice d'exploitation, soumis à l'I.C.C., n'est donc pas diminué d'un salaire du/des propriétaire(s) de l'entreprise, comme tel est éventuellement le cas pour les sociétés de capitaux. Pour rendre la charge fiscale en matière d'I.C.C. des exploitants individuels et des coexploitants comparables, toutes autres choses égales, à celle des sociétés de capitaux, le présent projet prévoit d'augmenter le montant de l'abattement de 1 200 000 LUF à 40.000 euros.

Ad article 6, 6°

L'abrogation des dispositions du paragraphe 22 de la loi concernant l'impôt commercial communal et l'abrogation du paragraphe 2, alinéa 2, dernière phrase, de la première ordonnance de simplification du 31 mars 1943 (GewStVV) poursuivent un même objectif et sont commentées ensemble à cet endroit.

Contrairement aux dispositions applicables en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur le revenu des collectivités, le paragraphe 2, alinéa 2, dernière phrase GewStVV prévoit, en cas de création ou de cession/cessation de l'entreprise en cours d'année, que le bénéfice réalisé au cours des mois d'assujettissement est converti en un montant annuel en fonction de la durée d'assujettissement à

l'impôt. Ainsi, par exemple, le bénéfice réalisé en l'année n par une entreprise, créée le 1er septembre de la même année n, est multiplié par 12/4 avant d'être ajusté par les ajouts et déductions des paragraphes 8, 9 et 9bis L.I.C.C., et avant l'application de l'abattement prévu au paragraphe 11, alinéa 3 L.I.C.C.

Parallèlement, l'impôt déterminé en vertu de la base d'assiette d'après le système précité est perçu suivant les dispositions du paragraphe 22 L.I.C.C. en fonction des mois d'assujettissement (4/12 de la cote dans l'exemple de la création de l'entreprise le 1er septembre).

Actuellement, la conversion du bénéfice de quelques mois en un bénéfice annuel, combiné à la perception de l'impôt en fonction des mois d'assujettissement, diminue l'impact de certains ajouts et déductions, ainsi que de l'abattement. En cas de report de pertes, le système de la conversion oblige le contribuable averti de retarder le moment de la clôture de l'entreprise au mois de décembre, afin de profiter intégralement du report de pertes. En présence d'un régime d'intégration fiscale, le calcul s'avère très compliqué et fastidieux pour déterminer la quote-part d'impôt qui grève une société dominée créée en cours d'année.

Pour toutes ces raisons, le législateur allemand a déjà abrogé les dispositions correspondantes avec effet à partir de l'année d'imposition 1986.

Le présent projet entend abroger le système de la conversion du bénéfice de quelques mois en un bénéfice annuel, combiné à la perception de l'impôt en fonction des mois d'assujettissement, et de percevoir l'I.C.C., à l'instar de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le revenu des collectivités, sur le bénéfice effectif réalisé pendant l'année d'imposition.

Les modifications précitées ont uniquement une influence sur le bénéfice en cas de création et d'arrêt de l'entreprise en cours d'année. Elles ne changent rien au principe que le bénéfice des entreprises, clôturant leur exercice social à une date autre que le 31 décembre, est censé être réalisé au cours de l'année d'imposition dans laquelle se situe la date de clôture de l'exercice d'exploitation.

VII. Loi du 1er mars 1952

Ad article 7

La première réforme significative de l'I.C.C., après son introduction par l'occupant allemand et sa validation en 1944, a été coulée dans la loi du 1er mars 1952, modifiant certaines dispositions relatives aux impôts directs.

La loi du 1er mars 1952 a accordé aux communes le droit d'attribution de l'I.C.C. acquitté pour le compte des entreprises situées sur leur territoire et le droit de fixer le taux de l'I.C.C. à appliquer à la base d'assiette.

Vu avec un recul d'un demi-siècle, les dispositions de l'article 8 de la loi du 1er mars 1952 ne répondent plus aux normes juridiques actuelles.

D'après le texte actuel, les communes sont obligées de fixer avant le 1er novembre de l'année le taux de l'I.C.C. à appliquer pour l'année d'imposition suivante. Ces taux sont ensuite soumis pour approbation au Grand-Duc et publiés au Mémorial. Le présent projet dispose que la publication doit avoir lieu au plus tard le 31 décembre de l'année de la fixation, de sorte que les contribuables connaissent les taux d'imposition au début de l'année d'imposition.

Le projet de loi prévoit également pour les cas où, pour quelque raison que ce soit, une commune ne fixe aucun taux, que le taux s'élève d'office à 200%.

L'article 14 du projet de loi prévoit que les modifications de l'article 8 de la loi modifiée du 1er mars 1952 sortent leurs effets une première fois pour les taux à appliquer pour l'année d'imposition 2003. Il s'agit donc des taux à fixer au plus tard le 1er novembre 2002 et à publier au plus tard le 31 décembre 2002.

VIII. Loi d'adaptation fiscale

Ad article 8

Il est renvoyé au commentaire de l'article 175 L.I.R. qui s'applique de manière réciproque au paragraphe 11bis de la loi d'adaptation fiscale. À la suite de l'insertion des groupements d'intérêt économique et des groupements européens d'intérêt économique, l'énumération du paragraphe 11bis de la loi

d'adaptation fiscale est actualisée et complétée. Le nouveau libellé n'entraîne donc aucune conséquence ni quant au fond, ni quant au champ d'application du principe de la transparence fiscale.

Par ailleurs, il est rappelé que le principe de la transparence fiscale n'est valable qu'en matière des impôts personnels, c'est-à-dire l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune, mais pas en matière des impôts réels, notamment l'impôt commercial communal et l'impôt foncier.

IX. Dispositions d'ordre général

Ad article 9

Le projet de loi propose de modifier et de compléter sur plusieurs points la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes (désignée ci-après par les termes „loi organique“) qui règle l'organisation et les attributions de cette administration.

La loi du 27 juillet 1993 attribuant des compétences nouvelles et modifiant les compétences actuelles de l'Administration des douanes et accises concernant la fiscalité indirecte et les attributions policières, a transféré intégralement le volet des accises à cette dernière administration, de sorte qu'il est opportun de profiter de l'occasion pour redresser le titre de la loi sous rubrique pour l'adapter à la situation réelle et éliminer en même temps toute source de confusion.

La présente disposition a pour objet de modifier l'article 3. – A – alinéa 1, lettre a de la loi organique qui définit la structure de la carrière supérieure de l'Administration des contributions directes. Elle y remplace:

- a) la fonction de sous-directeur au grade 16 par la fonction de sous-directeur au grade 17; et y ajoute:
- b) une filière informatique dans les grades 12 à 16 de cette carrière.

Ad a

Afin de rendre cohérent le système de promotion, il est proposé de classer la fonction de sous-directeur, actuellement au grade 16, dans le grade 17.

Ad b

Comme dans toutes les autres administrations de l'Etat, l'Administration des contributions directes a connu la création d'un nouveau service, à savoir le service informatique, qui ne cesse de prendre de l'envergure, ce qui constitue, par rapport à 1964, année de la mise en vigueur de la loi organique de cette administration, un changement significatif. Ce service, hautement technique, exige de plus en plus l'engagement de spécialistes dans cette matière, ce qui, jusqu'ici, n'était pas possible faute d'une filière informatique à l'administration sous rubrique.

Si, au départ, le Centre Informatique de l'Etat pouvait pallier en quelque sorte ce défaut, les exigences qui se posaient dans les divers services ne cessaient d'augmenter, de sorte que d'année en année un nombre croissant de fonctionnaires de la filière administrative devraient être affectés à cette division.

Aussi, devient-il nécessaire, voire indispensable, d'engager des fonctionnaires spécialisés pour garantir à l'avenir à ce service un fonctionnement impeccable, condition essentielle pour assurer sa mission primordiale dans le domaine administratif.

C'est pour ces raisons que la création de la nouvelle filière informatique et son intégration dans le cadre du personnel existant s'impose impérativement.

En vertu des modifications qui précèdent, le projet de loi prévoit le classement du poste de sous-directeur au grade 17, ainsi que la création d'une filière informatique dans le cadre du personnel existant.

En plus, le texte de l'article 14 est simplifié sans pour autant perdre sa clarté et son homogénéité.

L'article 15 de la loi organique est notamment modifié et complété comme suit:

Le sous-directeur est classé au grade 17.

La classification des fonctions figurant à l'article 22, section IV, numéro 9 de la loi modifiée du 22 juin 1963 fixant le régime des traitements des fonctionnaires de l'Etat, est complétée par la mention du sous-directeur des contributions; la mention du sous-directeur figurant au numéro 8 est supprimée.

L'annexe A, rubrique I. Administration générale de la loi du 22 juin 1963, est complétée par la mention sous le grade 17 du sous-directeur des contributions.

Ensuite, l'annexe D, rubrique I. Administration générale de la loi du 22 juin 1963, est complétée par la mention sous le grade 17 du sous-directeur des contributions.

L'article 17 de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes et des accises introduit, dans la carrière moyenne du rédacteur, des emplois hors cadre, comme disposition permettant en cas de nécessité de réaliser des avancements sur place. L'idée à la base de cette mesure législative était de parer à des mutations trop importantes de titulaires de postes dotés d'une technicité toute spéciale.

Les postes en question exigent en effet une période d'initiation souvent très longue et pour lesquels les titulaires doivent posséder des aptitudes particulières. De trop fréquentes mutations comportent donc des inconvénients majeurs pour l'Administration des contributions directes, du fait qu'à chaque mutation le nouveau titulaire doit s'astreindre à une très longue phase d'initiation au cours de laquelle il ne lui est guère possible d'exercer sa fonction avec la compétence voulue. Ainsi, il est du plus grand intérêt de conserver aussi longtemps que possible à ces postes les fonctionnaires qui y ont fait leurs preuves.

Les postes hors cadre, qui permettent à leurs titulaires de recevoir sur place l'avancement auquel ils ont droit, constituent l'instrument idéal pour assurer une longue occupation par les mêmes fonctionnaires des emplois à attributions particulières et à caractère technique.

Par la loi du 20 mars 1970 modifiant la loi du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes et des accises, le nombre total des emplois hors cadre a été porté à 10 unités. Depuis lors, cet article n'a plus été modifié, de sorte que le nombre de 10 est toujours en vigueur.

Or, plus de trente ans après la mise en vigueur de la loi du 20 mars 1970, le nombre de dix emplois hors cadre ne permet plus du tout de tenir compte des exigences de l'organisation de l'Administration des contributions directes. Durant cette longue période, l'évolution de la législation fiscale de plus en plus complexe, l'accroissement particulièrement important du nombre des sociétés de capitaux et autres collectivités, l'augmentation de la population résidente et de la population active non résidente, l'introduction de l'informatique et de la bureautique dans les divers services, ont conduit à la création de nombreux services et bureaux à caractère très spécialisé et des fois aussi technique, tels que la division informatique de la direction, le bureau d'imposition Sociétés 6 compétent pour l'imposition des établissements de crédit.

A défaut d'attribution à l'Administration des contributions directes dans les plus brefs délais d'une augmentation très sensible des emplois hors cadre, on risque de perdre en l'an 2002 des fonctionnaires hautement qualifiés et disposant d'une longue expérience à des emplois dotés d'attributions particulières, du fait que beaucoup de fonctionnaires atteindront alors l'âge de 60 ans, ce qui donnera lieu dans la suite à des vacances de postes, dont certaines se situent dans des services moins spécialisés, des bureaux d'imposition de la section des personnes physiques.

Un élargissement adéquat des postes hors cadre constitue le meilleur moyen pour assurer le maintien sur place de certains fonctionnaires de la direction, des bureaux d'imposition des sociétés, du service de révision et autres. En présence d'une pénurie des effectifs à tous les niveaux, il ne serait pas judicieux de forcer des fonctionnaires hautement qualifiés et expérimentés de changer d'affectation en vue d'obtenir une promotion.

Pour cette raison, le présent article propose de porter le nombre actuel des emplois hors cadre de l'article 17 de la loi organique de 10 unités à 25 unités.

Par analogie à la situation de la carrière du rédacteur, la plupart des arguments avancés sous le point 8 restent également valables pour la carrière de l'expéditionnaire, de sorte que la création d'une filière hors cadre dans cette carrière s'impose effectivement. En conséquence, le point 9 du présent article propose l'insertion d'un article 17bis dans la loi organique rendant possible la nomination hors cadre jusqu'au grade 8bis inclus de cinq titulaires de la carrière de l'expéditionnaire.

B. IMPOTS INDIRECTS

X. Droits d'enregistrement

Ad article 10, 1°

Pour les cessions de parts à titre onéreux dans les sociétés de personnes, notamment les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés civiles, les groupements d'intérêt économique et les groupements européens d'intérêt économique, dont l'actif comprend, en tout ou en partie, des immeubles ou parts d'immeubles, cet article prévoit une imposition aux droits proportionnels d'enregistrement de 5% (§ IX du tarif visé à la loi du 7 août 1920, portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession etc.) respectivement de 6% en tenant compte de la majoration des deux dixièmes décrétée par l'article 7 de la loi du 13 mai 1964 ayant pour objet l'amélioration et l'harmonisation des régimes de pensions contributifs.

Cette nouvelle disposition ne change pas, au regard du droit privé, la nature des cessions de parts qui demeurent des cessions mobilières. Ces conventions échappent donc aux droits de transcription perçus aux bureaux des hypothèques.

Par contre, du point de vue fiscal la cession de cette catégorie de parts dans les sociétés de personnes est considérée pour la perception des droits d'enregistrement comme une opération translatrice de propriété immobilière soumise comme telle aux droits proportionnels d'enregistrement. Cela implique que les droits de mutation sont assis conformément aux prescriptions prévues en la matière sur le prix exprimé en y ajoutant les charges et sans que ce prix puisse être inférieur à la valeur vénale des immeubles. Par exemple, constitue une charge augmentative du prix de cession, le remboursement du prêt accordé à la société que le cessionnaire des parts doit effectuer au lieu et place du cédant. En effet, au regard des droits d'enregistrement ce prêt est considéré comme consenti à chaque associé personnellement pour sa quote-part dans ses droits dans la société et présente donc le caractère d'une dette propre de l'associé envers le prêteur.

En cas d'insuffisance constatée par le receveur, une expertise pourra être requise par l'administration d'après les dispositions légales qui règlent cette matière. Cela comporte également l'obligation des cessions de parts à la formalité de l'enregistrement dans les délais légaux et l'application des amendes y prévues.

Ad article 10, 2°

Cet article a pour but d'éviter une double imposition pour le cessionnaire de parts lors de la dissolution de la société. En effet, l'article 13 de la loi modifiée du 29 décembre 1971 concernant l'impôt frappant les rassemblements de capitaux dans les sociétés civiles et commerciales, prévoit une soumission aux droits de mutation à titres onéreux pour une attribution d'un immeuble, lors de la dissolution, de la liquidation ou de la réduction de capital, d'une société, à un associé autre que celui qui a apporté cet immeuble.

XI. Taxe d'abonnement

Ad article 11

L'article 108 de la loi du 30 mars 1988 relative aux organismes de placement collectif avait fixé une taxe d'abonnement annuelle de 0,06% pour les organismes de placement collectif, quelle que fut leur forme, calculée sur la totalité des avoirs nets évalués au dernier jour de chaque trimestre.

A partir du milieu des années quatre-vingt-dix, cet article fut à plusieurs fois modifié en prévoyant respectivement des taux réduits ou des taux progressivement réduits pour certains organismes de placement collectif et en élargissant les types d'organismes de placement collectif éligibles pour lesdits taux, tout ceci afin de consolider la compétitivité des fonds d'investissements localisés au Luxembourg.

Le Gouvernement entend continuer cette politique. A cette fin, il est proposé d'abaisser le taux de 0,06% de la taxe d'abonnement à 0,05%.

Il est profité par ailleurs de cette nouvelle mesure pour procéder à un „toiletage“ du texte en éliminant les références devenues désuètes et en structurant les dispositions en alinéas.

C. AUTRES MESURES D'ORDRE FISCAL

Ad article 12, 1°

Le régime fiscal spécial des certificats d'investissement audiovisuel est basé actuellement sur un abattement de revenu imposable à concurrence de la valeur nominale du certificat. Comme seules les collectivités peuvent bénéficier de ce régime, l'effet fiscal du certificat est donc fonction du taux de l'impôt sur le revenu des collectivités (I.R.C.), majoré de la contribution au fonds pour l'emploi (4%). Pour l'année 2001, en se référant au taux maximal de l'I.R.C. de 30% et à une majoration de 4%, l'avantage fiscal maximal du certificat audiovisuel est de 31,2% de sa valeur nominale.

Dans le cadre du présent projet de loi, le taux maximal de l'I.R.C. est ramené à 22% à partir de l'année 2002, alors que la majoration de l'I.R.C. au titre de la contribution au fonds pour l'emploi reste fixée à 4%. L'avantage maximal de l'abattement de revenu lié aux certificats d'investissement audiovisuel baisserait dès lors à 22,88% de la valeur nominale du certificat en question.

Dans le but de ne pas diminuer l'incidence fiscale relative aux certificats audiovisuels, il est proposé de changer le mécanisme de l'abattement de revenu en une bonification d'impôt fixée à 30% de la valeur nominale du certificat audiovisuel. Ainsi, un certificat d'une valeur nominale de 100 donne droit à une bonification d'impôt de 30, dont l'effet fiscal est encore majoré de 4% au titre de la contribution au fonds pour l'emploi, de sorte à arriver à un avantage fiscal total de 31,2.

A défaut d'impôt suffisant par rapport à la bonification d'impôt, la bonification n'est ni restituable, ni reportable. Le contraire n'est pas indiqué, étant donné que les personnes morales qui bénéficient des certificats devraient en règle générale disposer d'un impôt suffisant pour éponger la totalité de la bonification, et que les bureaux d'imposition seraient confrontés à des problèmes d'exécution inextricables.

En contrepartie, la bonification jouit d'un rang de priorité en cas de concours de différentes imputations, comme un impôt étranger fictif ou la bonification à l'investissement visée à l'article 152bis L.I.R.

Enfin, il est précisé que la bonification d'impôt pour investissement audiovisuel n'est pas cumulable avec la bonification d'impôt en capital-risque. Cette mesure anticumul n'est pas nouvelle, mais figure déjà dans le texte relatif aux certificats d'investissement audiovisuel.

Ad article 12, 2°

En ce qui concerne l'investissement en capital-risque, le paragraphe 1 de l'article VI de la loi du 22 décembre 1993 – ayant pour objet la relance de l'investissement dans l'intérêt du développement économique –, énonce l'objet et fixe le champ d'application de la loi.

Sont couverts par le champ d'application de la loi, les investissements dans des entreprises existantes ou nouvellement créées dont les activités économiques effectives se situent au Luxembourg, sans limitation sectorielle ou géographique, qui introduisent des fabrications (produit ou service) ou technologies nouvelles.

Les conditions suivantes doivent être observées de manière cumulative afin que le mécanisme des certificats d'investissement en capital-risque puisse être appliqué:

- a) Le fait d'introduire les fabrications ou technologies nouvelles doit laisser entrevoir une croissance des affaires et par là un développement de l'entreprise en général jugé très prometteur, conjugué cependant à des risques techniques et/ou commerciaux élevés; sont visées ici des activités à contenu technologique important, présentant souvent peu d'investissement en capitaux fixes (immobilisé), tels que par exemple des créations ou des développements d'entreprises dans les domaines des technologies de l'information et des communications. Ne sont pas visées, les simples adaptations de procédés ou de moyens de production à l'état de l'art et au progrès technique.
- b) Ce point n'appelle pas de commentaires spécifiques.
- c) Il en est de même pour le point c.
- d) Ce point instaure un plafond à la valeur nominale d'un ensemble de certificats émis en relation avec un apport donné. Il n'y a pas de limite en ce qui concerne l'envergure du projet ni en ce qui concerne le financement qu'il requiert, ni en ce qui concerne le capital social de la société bénéficiant de l'apport. L'objectif de ce point est uniquement de circonscrire l'avantage fiscal maximal pour un projet donné.
- e) Ce point exclut un cumul avec certaines autres mesures fiscales.

Le paragraphe 2 formule le mécanisme qui comporte l'émission de certificats représentatifs d'un certain apport en numéraire d'un ou de plusieurs investisseurs dans une société bénéficiaire de droit

luxembourgeois sous forme de capital social et, dans le cas d'entreprises existantes, de prime d'émission, donnant droit à un avantage fiscal. Les certificats n'ont pas le caractère de valeurs mobilières ni de titres. Les ministres compétents pour l'exécution de cette disposition sont le Ministre des Finances et le Ministre de l'Economie dans la mesure où son application comporte une vérification des critères énoncés par la loi (caractère novateur, potentiel de croissance et risque technique et/ou économique de la société bénéficiaire des apports).

La demande en obtention des certificats devant être introduite avant la réalisation de l'apport, l'émission des certificats ne peut se faire qu'une fois la mise à la disposition des fonds réalisée.

Pour des raisons de transparence et afin d'éviter des constructions fiscales non souhaitables, les certificats doivent être nominatifs et ils ne peuvent pas être fractionnés. Afin de permettre à tout investisseur, notamment aux bailleurs de fonds étrangers qui ne sont pas imposables au Luxembourg, de bénéficier des certificats, ces derniers peuvent être endossés une fois, mais uniquement au profit de personnes morales.

L'antériorité de la demande en obtention des certificats par rapport à la réalisation de l'apport doit permettre de garantir un effet incitatif à la mesure en question.

En ce qui concerne le commentaire des paragraphes 3 et 4, il est renvoyé au commentaire de l'article 12, 1° relatif aux certificats d'investissement audiovisuel. En effet, l'introduction de la nouvelle bonification d'impôt pour investissement en capital-risque, fixée à 30% de la valeur nominale du certificat d'investissement en capital-risque, suit le même raisonnement que la bonification d'impôt pour investissement audiovisuel.

Il est ajouté que, contrairement aux certificats audiovisuels réservés aux seules collectivités, la bonification d'impôt pour investissement en capital-risque est également accessible aux personnes physiques. Suite au changement du mécanisme fiscal de l'abattement de revenu en une bonification d'impôt fixée à 30% de la valeur du certificat capital-risque, l'avantage fiscal maximal diminuera en 2002 dans le chef des personnes physiques de 38,95% (taux maximal du tarif de l'impôt en 2002 de 38% majoré de la contribution au fonds pour l'emploi de 2,5%) à 30,75% (taux fixe de la bonification d'impôt de 30% majoré de 2,5%). Ce niveau d'incitation fiscale étant toujours considéré comme substantiel, il n'est pas indiqué d'adopter un taux spécial supérieur à 30% pour le calcul de la bonification d'impôt pour investissement en capital-risque en ce qui concerne les personnes physiques.

*

D. DISPOSITION TRANSITOIRE

Ad article 13

L'article 13 prévoit une disposition transitoire pour les quelques entreprises auxquelles s'applique actuellement le régime d'intégration fiscale en matière d'I.C.C., sans que ces entreprises aient demandé l'intégration fiscale d'après les dispositions de l'article 164bis L.I.R. Si actuellement l'intégration fiscale leur est imposée par la L.I.C.C., la disposition transitoire n'a cependant pas un caractère obligatoire, mais laisse aux entreprises qui le désirent, le choix de rester encore trois années dans le système d'intégration fiscale uniquement pour la détermination de l'I.C.C. Il y a lieu de se reporter au commentaire de l'article 6, 1°.

*

E. MISE EN VIGUEUR

Ad article 14

Les dispositions de la présente loi s'appliquent en principe aux impositions établies au titre de l'année d'imposition 2002 et des années suivantes. Tant la loi concernant l'impôt sur le revenu que la loi concernant l'impôt commercial communal prévoient qu'en présence d'un exercice d'exploitation divergeant de l'année civile, le bénéfice réalisé pendant l'exercice d'exploitation est imposé au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle se termine l'exercice d'exploitation. Il s'ensuit que si les exercices d'exploitation ne coïncident pas avec l'année civile, les dispositions s'appliquent aux bénéfices réalisés pendant les exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 2001.

Vu la spécificité de certaines dispositions, l'article 14 prévoit quelques exceptions à la règle générale.

Ainsi, les modifications de l'article 14 L.I.R. et du paragraphe 2 L.I.C.C. qui entérinent une pratique administrative, entrent immédiatement en vigueur et s'appliquent à toutes les impositions en souffrance.

Les modifications de la loi du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes entrent en vigueur le 1er janvier 2002. De même, les nouvelles dispositions de l'article 152 L.I.R. qui règlent tant la retenue à la source sur certains revenus indigènes réalisés par des personnes non résidentes que la retenue à la source sur les tantièmes, sont applicables à tous les montants déclarés et versés à partir du 1er janvier 2002.

La réduction de la taxe d'abonnement due par les organismes visés par la loi du 30 mars 1988, prévue par l'article 11 entre également en vigueur au 1er janvier 2002.

De même, les dispositions de l'article 10 concernant les droits d'enregistrement entrent en vigueur le 1er janvier 2002. L'article 14 précise qu'à partir de cette date les droits d'enregistrement sont perçus conformément aux nouvelles dispositions, quelles que soient la date ou l'époque des actes à enregistrer.

Les particularités de la loi concernant l'impôt sur la fortune et de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs exigent une mise en vigueur qui corresponde à une date-clé d'assiette générale.

Pour des raisons plus amplement exposées au commentaire de l'article 7, les modifications de la loi du 1er mars 1952 modifiant certaines dispositions relatives aux impôts directs, sont applicables aux taux de l'impôt commercial communal à arrêter pour l'année d'imposition 2003 et pour les années suivantes.

*

F. DISPOSITIONS D'ABROGATION

Les dispositions d'abrogation se passent de tout commentaire.

*

G. DISPOSITIONS FINALES

Ad article 16

Comme la loi relative au basculement en euro le 1er janvier 2002 et modifiant certaines dispositions législatives a été votée en date du 1er août 2001, et que le présent projet retient un certain nombre de nouvelles considérations en matière d'introduction des nouveaux tarifs, certains montants des dispositions du présent projet divergent de ce qui a été retenu dans la loi précitée relative au basculement en euro. Il s'agit en l'occurrence des dispositions suivantes:

	<i>Montant actuel en LUF</i>	<i>Montant en euro de la loi du 1er août 2001</i>	<i>Article du projet</i>	<i>Montant en euro du présent projet</i>
art. 99 No 3 L.I.R.	10.000	250	1,11°	500
art. 99bis L.I.R.	10.000	250	1,12°	500
art. 111bis L.I.R.	48.000 96.000	1.200 2.400	1,19° 1,19°	article remplacé; nouvelles limites entre 1.500 et 3.200
art. 124 (2) L.I.R.	300	10	1,27°	12
art. 126 (2) L.I.R.	1.000	100	1,28°	50
art. 153 L.I.R.	18.000 36.000	450 900	1,4° 1,4°	600 1.200
§ 67 (1) No 2 BewG	100.000	2.500	4,3°	fera partie intégrante de l'alinéa 2 du même article
§ 67 (1) No 6 BewG*	200.000	5.000	4,3°	75.000
§ 67 (2) BewG	1.400.000	35.000	4,3°	75.000
§ 11 (3) L.I.C.C.	1.000 1.200.000	100 30.000	6,5° 6,5 °	50 40.000

* l'actuelle limite est changée en un abattement.

Il est à relever que notamment les dispositions des articles 4 et 6 du présent projet conduisent, en principe, à un allègement de la charge fiscale par rapport à la loi précitée du basculement en euro.

*

ANNEXE

PROJET DE REGLEMENT GRAND-DUCAL

**PROJET DE REGLEMENT GRAND-DUCAL DU ...
portant exécution de l'article 166, alinéa 6, numéro 1 de la loi
modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu**

Nous ...

Vu l'article 166, alinéa 6, numéro 1 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;

Vu l'avis de la Chambre ...;

Notre Conseil d'Etat entendu;

Sur le rapport de Notre Ministre des Finances et après délibération du Gouvernement en Conseil;

Arrêtons:

Art. 1er.– (1) Lorsqu'un contribuable visé à l'article 166, alinéa 1er, numéros 1 à 4, 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 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.

(2) Par dérogation à l'alinéa 1er, 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 1er 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 1er 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. 2.– Les dispositions du présent règlement grand-ducal s'appliquent aux exercices d'exploitation commençant à partir du 1er janvier 2002. A partir de la même date sont abrogées les dispositions du règlement grand-ducal du 24 décembre 1990 portant exécution de l'article 166, alinéa 5b) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

Art. 3.– Notre Ministre des Finances est chargé de l'exécution du présent règlement qui sera publié au Mémorial.

*

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Le présent projet de règlement grand-ducal est appelé à se substituer au règlement grand-ducal du 24 décembre 1990 modifié et complété par celui du 28 avril 1992 et portant exécution de l'article 166, alinéa 5b) de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Suite à une modification législative de l'article 166 en 1997, la base habilitante sur laquelle fonde le règlement grand-ducal en question, a été reportée de l'alinéa 5b) à l'alinéa 6, numéro 1 du même article.

La disposition en question vise l'exonération, sous certaines conditions, des plus-values réalisées lors de la cession de titres d'une participation importante détenue dans le capital social d'une société de capitaux.

Il s'agit en fait de l'application correspondante du régime des sociétés mère et filiales, prévu par l'article 166 à l'endroit des distributions de dividendes, aux plus-values réalisées par la cession de titres, étant donné que ces plus-values reflètent en règle générale des bénéfices thésaurisés et/ou escomptés de la filiale, bénéfiques qu'il échet dès lors de soustraire à une double, voire multiple imposition économique.

Or, tant la notion de participation importante que celle du critère de détention minimale et des collectivités éligibles retenues par le règlement grand-ducal en question divergent fondamentalement de celles qui font l'objet de l'article 166 précité.

Le présent projet de règlement a pour objet d'aligner dans une large mesure les conditions et critères d'application du régime des sociétés mère et filiales en matière de plus-values à ceux prévus à l'endroit des distributions de dividendes.

Les principales modifications envisagées par rapport au règlement grand-ducal du 24 décembre 1990 sont énumérées et commentées succinctement ci-dessous.

Ad article 1er, alinéa 1er

1. Eligibilité de la société mère

Aux termes de l'article 166, alinéa 1er, les collectivités suivantes peuvent se prévaloir de l'application du régime des sociétés mère et filiales:

- a) une société de capitaux résidente pleinement imposable;
- b) l'Etat, les communes, les syndicats de communes, les établissements publics et les autres personnes morales de droit public indigènes;
- c) un établissement stable indigène d'une société qui est un résident d'un Etat membre de l'Union Européenne et visée par l'article 2 de la directive du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (90/435/CEE);
- d) un établissement stable indigène d'une société de capitaux qui est un résident d'un Etat avec lequel le Grand-Duché de Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions.

En vertu de l'article 1er, alinéa 1er du règlement grand-ducal du 24 décembre 1990, actuellement en vigueur, seules les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables peuvent bénéficier de l'exonération des plus-values.

Sont donc notamment exclus de la mesure de faveur en question les établissements stables indigènes de sociétés non résidentes.

Or, suite à divers arrêts récents de la Cour de Justice des Communautés Européennes, dont notamment l'arrêt Saint-Gobain du 21 septembre 1999, il appert que la différenciation de traitement fiscal en matière d'imposition des plus-values suivant qu'elles ont été réalisées par une société résidente ou un établissement stable indigène d'une société non résidente, est de nature à enfreindre le principe de non-discrimination en matière de liberté d'établissement prévu à l'article 52 du traité CE (devenu, après modification, l'article 43 du traité CE) et, sous une forme analogue, à l'article 24 de la convention modèle O.C.D.E.

A ce titre, l'avocat général a souligné dans ses conclusions:

„il découle de l'article 52 qu'une société d'un Etat membre désireuse d'exercer son droit à la liberté d'établissement est en droit de choisir entre la création, dans l'Etat membre d'établissement, d'une

filiale ou seulement d'une agence ou d'une succursale. Ce choix est entravé lorsque des différences de traitement injustifiées existent au détriment de l'une ou l'autre de ces formes d'établissement.“

Ainsi, afin de ne pas entraver par des considérations d'ordre purement fiscal la liberté de décision d'une société qui est un résident d'un Etat membre de l'Union Européenne ou d'un Etat auquel le Luxembourg est lié par une convention contre les doubles impositions, il s'impose d'étendre l'exonération des plus-values de cession de titres, sous les mêmes conditions et modalités, aux établissements stables indigènes de ces sociétés étrangères.

Cette extension est réalisée par une référence dans le règlement grand-ducal en question aux organismes énumérés à l'article 166, alinéa 1er, numéros 1 à 4. De ce fait, le cercle des collectivités éligibles au bénéfice de l'exonération des plus-values de cession de titres se confond avec celui des contribuables admis au régime des sociétés mère et filiales en matière de distributions de dividendes.

Il s'ensuit que, en dehors des établissements stables indigènes de sociétés étrangères, l'Etat, les communes, les syndicats de communes, les établissements publics et les autres personnes morales de droit public indigènes pourront dorénavant également bénéficier de la mesure d'exonération des plus-values.

2. Eligibilité de la filiale

Le règlement grand-ducal projeté subordonne l'éligibilité de la filiale aux mêmes critères et conditions que ceux visés par l'article 166, alinéa 2, numéros 1 à 3.

Seront donc dorénavant également admises au régime d'exonération, en dehors des sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables et des sociétés de capitaux non résidentes pleinement imposables à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, les sociétés d'Etats membres de l'Union Européenne visées par la directive du Conseil des CEE du 23 juillet 1990.

De fait, la plupart de ces sociétés tombent déjà sous l'application de l'actuel règlement grand-ducal en tant que sociétés de capitaux non résidentes pleinement imposables à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités. Toutefois, certaines sociétés d'Etats membres non constituées sous la forme juridique d'une société de capitaux se trouvent au demeurant visées par la directive prémentionnée, et par conséquent admises au régime des sociétés mère et filiales en matière de dividendes, sans pour autant être actuellement éligibles au bénéfice de la disposition d'exonération des plus-values.

Il en est de même des sociétés de droit irlandais qui, au regard de la législation actuelle, ne satisfont pas au critère de „sociétés pleinement imposables à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités“, condition présumée remplie lorsque l'impôt étranger atteint au moins un taux de 15 pour cent.

3. Seuil de participation

Dans le contexte de l'environnement fiscal international actuel, il s'avère indiqué de ramener le seuil minimal de participation de 25 pour cent à 10 pour cent et d'aligner ainsi, en matière d'exonération des plus-values, le taux à celui prévu pour l'application du régime des sociétés mère et filiales en matière de dividendes.

Par contre, il n'est pas proposé d'abaisser substantiellement, le seuil exprimé en montant absolu du prix d'acquisition de la participation, afin de ne pas voir favoriser les pures transactions de trading financier. Ce montant qui actuellement s'élève à 250 millions de francs, est fixé à 6 millions d'euros. Dans ce même ordre d'idées, l'exigence d'une durée de détention minimale semble également cohérente.

4. Délai de détention

Actuellement, l'exonération des plus-values n'est accordée qu'à la condition que les titres cédés aient été détenus pendant une période ininterrompue d'au moins douze mois précédant le début de l'exercice d'aliénation et que la participation ait représenté pendant toute cette période au moins 25 pour cent du capital social de la filiale ou un prix d'acquisition d'au moins 250 millions de francs. Cette formulation de la condition de la période de détention est de nature à exiger parfois une durée avoisinant deux années, comme c'est le cas p.ex. lorsqu'une vente de titres a lieu vers la fin décembre d'une année déterminée.

Pour obvier à cet inconvénient, il est proposé de prévoir une période de détention ininterrompue de douze mois à compter de la date d'acquisition de la participation. Ici encore, on vise un alignement de la condition de détention à celle prévue en matière de distribution de dividendes. Ainsi, à propos de la cession de titres, il sera dorénavant tenu compte également de la période de détention a posteriori pour toiser la condition de durée de détention minimale.

Par ailleurs, la nouvelle formulation de l'article 1er, alinéa 1er, n'exclura plus à l'avenir du bénéfice de la mesure d'exonération les titres qui ne satisfont pas à la condition de détention minimale pour autant qu'ils font partie d'une participation qui, pendant une période d'au moins douze mois consécutifs englobant la date de la cession desdits titres, accuse un seuil minimal de 10 pour cent ou un prix d'acquisition de 6 millions d'euros. Cette amélioration du régime s'avère particulièrement indiquée dans le cadre des restructurations d'entreprises, où il arrive régulièrement que des sociétés de participations financières soient constituées au Luxembourg et que les participations soient augmentées ou réduites en l'espace d'un laps de temps inférieur à douze mois. Ces restructurations d'entreprises sont gênées indûment par l'exigence actuelle relative au délai de détention minimale de douze mois pour chaque action. Ce phénomène gagne encore plus d'importance face à l'accroissement du nombre de fusions, à l'instabilité prononcée des évaluations boursières et à l'accélération des temps de décision en ce qui concerne plus particulièrement les activités liées au *e-commerce*.

A remarquer qu'actuellement en matière d'exonération des dividendes, les exigences de délai de détention ne s'appliquent pas non plus aux dividendes afférents aux actions détenues au-delà du seuil minimal de 10 pour cent ou de 50 millions de francs.

Dorénavant, ce test ne sera donc pas non plus à effectuer pour chaque action en ce qui concerne l'exonération des plus-values.

Ad article 1er, alinéa 2

L'article 1er, alinéa 2 du règlement grand-ducal du 24 décembre 1990 dispose que le revenu dégagé par la cession de la participation reste imposable à raison de la somme algébrique des revenus de la participation qui a diminué la base d'imposition d'exercices antérieurs.

Or, il peut arriver qu'au cours de l'exercice même de la cession de la participation, un revenu – positif ou négatif – y afférent ait influencé la base d'imposition dudit exercice.

Par exemple, il y a distribution par la filiale de dividendes non exonérés au mois de mai d'un exercice déterminé, et l'aliénation de la participation en question a lieu en juin du même exercice.

Pour tenir compte de cette particularité, il échet de prévoir à l'alinéa 2 du nouveau règlement grand-ducal une formulation englobant dans la somme algébrique les revenus qui ont diminué la base d'imposition d'exercices antérieurs et ceux de l'exercice de l'aliénation de la participation.

En ce qui concerne les moins-values actées sur une participation, le nouveau règlement grand-ducal tient compte des modifications apportées par l'article 2 de la loi du ... portant modification de ... Ainsi, lorsqu'en vertu de l'article 166, alinéa 5 une déduction pour dépréciation de la participation vient d'annuler l'exonération des dividendes distribués, il n'y a pas lieu de refuser l'exonération des revenus dégagés par la cession de cette participation, lorsque la dépréciation n'a pas été rapportée avant l'aliénation. En l'occurrence, la moins-value opérée n'a pas diminué la base d'imposition de l'exercice en question, étant donné que son effet sur le résultat a été neutralisé par l'annulation de l'exonération des dividendes distribués. En pratique, ceci ne sera cependant que rarement le cas, puisque les règles d'évaluation des participations (article 23, alinéa 5) prescrivent la mise en compte de la valeur d'exploitation, lorsque celle-ci est supérieure à la valeur retenue lors de la clôture de l'exercice précédent, sans que toutefois le prix d'acquisition puisse être dépassé.

Ad article 1er, alinéa 3

L'exonération du revenu de cession d'une participation doit également être refusée dans la mesure où la participation a été évaluée au-dessous de son prix d'acquisition par le transfert d'une plus-value par application des articles 53 ou 54. Cette restriction est d'ailleurs conforme à l'article 54, alinéa 6, qui dispose que la plus-value transférée reste exposée à l'impôt nonobstant l'application de l'article 166.

Une autre restriction en matière d'exonération des plus-values dont fait état le règlement grand-ducal actuellement en vigueur, a trait aux participations nées lors de l'apport à la valeur comptable d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise par une société de capitaux à une autre société de capitaux par application de l'article 59, alinéa 3. Cette disposition aboutit en quelque sorte à l'imposition,

dans le chef de la société apporteuse, d'un „bénéfice de cession“ comme prévu à l'endroit d'une personne physique apporteuse de son entreprise à une société de capitaux.

Or, au niveau des sociétés de capitaux, cette mesure revient à pénaliser l'apport sur le tard d'une entreprise à une entité juridique distincte par rapport à une filialisation de l'entreprise dès le début de la vie d'une société.

Sous cet angle de vue, il est proposé de supprimer la disposition en question dans le nouveau règlement.

Ad article 1er, alinéa 4

L'article 1er, alinéa 4 a pour objet de soustraire à l'exonération les revenus provenant de la cession de titres d'une participation reçue en échange de titres d'une autre participation en vertu de l'article 22bis dans la mesure où les titres donnés en échange n'auraient pas pu bénéficier de l'exonération prévue à l'alinéa 1er, faute de satisfaire aux critères et conditions y énumérés.

Il s'agit donc notamment de titres détenus dans une société qui n'a pas été pleinement imposable et qui ont été échangés dans le cadre d'une opération visée à l'article 22bis contre des titres d'une société qui répond au critère de société pleinement imposable.

Cette restriction ne sortira cependant plus ses effets après la cinquième année d'imposition suivant celle de l'échange.

Ad article 2

Le présent règlement trouve application aux exercices d'exploitation qui commencent à partir du 1er janvier 2002.

dans le chef de la société apporteuse, d'un „bénéfice de cession“ comme prévu à l'endroit d'une personne physique apporteuse de son entreprise à une société de capitaux.

Or, au niveau des sociétés de capitaux, cette mesure revient à pénaliser l'apport sur le tard d'une entreprise à une entité juridique distincte par rapport à une filialisation de l'entreprise dès le début de la vie d'une société.

Sous cet angle de vue, il est proposé de supprimer la disposition en question dans le nouveau règlement.

Ad article 1er, alinéa 4

L'article 1er, alinéa 4 a pour objet de soustraire à l'exonération les revenus provenant de la cession de titres d'une participation reçue en échange de titres d'une autre participation en vertu de l'article 22bis dans la mesure où les titres donnés en échange n'auraient pas pu bénéficier de l'exonération prévue à l'alinéa 1er, faute de satisfaire aux critères et conditions y énumérés.

Il s'agit donc notamment de titres détenus dans une société qui n'a pas été pleinement imposable et qui ont été échangés dans le cadre d'une opération visée à l'article 22bis contre des titres d'une société qui répond au critère de société pleinement imposable.

Cette restriction ne sortira cependant plus ses effets après la cinquième année d'imposition suivant celle de l'échange.

Ad article 2

Le présent règlement trouve application aux exercices d'exploitation qui commencent à partir du 1er janvier 2002.