

Quelques commentaires sur la loi du 15 décembre 2017 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2018

Johan LÉONARD

NautaDutilh Avocats Luxembourg S.à r.l.
Counsel

La loi concernant le budget des recettes et des dépenses 2018 (n° 7200¹), ci-après la « Loi », recèle quelques nouvelles dispositions incitatives à l'investissement ainsi que des mesures correctives.

Ces dispositions concernent notamment l'élargissement de la notion d'organisme à caractère collectif aux sociétés anonymes simplifiées et aux sociétés à responsabilité limitée simplifiées, l'introduction d'une bonification d'impôt pour investissement dans des logiciels ou dans certaines voitures à personnes ainsi que la modification de l'article exonérant les bénéfices réalisés par la société absorbante lors d'une fusion-absorption.

Il est à noter toutefois que la mise en conformité de la législation luxembourgeoise relative à la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, attendue suite à l'arrêt *Berlioz*² du 16 mai 2017, n'a pas été opérée dans le cadre de la Loi. Cela fait l'objet d'une initiative législative distincte³.

Sont adressés ici quelques éléments notables de la Loi.

1. SAS et SàRL-S

La Loi prévoit de considérer les sociétés anonymes simplifiées (ci-après « SAS ») et les sociétés à responsabilité limitée simplifiées (ci-après « SàRL-S »), introduites en droit des sociétés luxembourgeois par la réforme de 2016, comme étant des sociétés de capitaux au même titre que, notamment, les sociétés anonymes ou les sociétés à responsabilité limitée⁴.

L'article 159 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (ci-après « LIR ») est donc modifié en ce sens. Cela signifie que l'on peut dénombrer six types de sociétés (au lieu de quatre précédemment) à considérer comme étant des organismes à caractère collectif au sens de l'article 159 LIR à savoir, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés européennes, les sociétés par actions simplifiées et les sociétés à responsabilité limitée simplifiées.

Ces deux formes de société sont également introduites parmi les sociétés de capitaux dans la loi d'évaluation des biens et valeurs, la loi sur l'impôt sur la fortune et la loi sur l'impôt commercial⁵.

2. Déduction de certaines dépenses

La déduction des dépenses listées ci-après, lorsque l'entreprise n'a pas fait usage de la faculté de les inscrire à l'actif du bilan, repose sur l'article 46, 7°, LIR :

- les frais d'établissement,*
- les frais de recherche et de développement, et*
- les concessions, brevets, licences, marques, ainsi que droits et valeurs similaires s'ils ont été créés par l'entreprise elle-même.*

TABLE DES MATIÈRES

1.	SAS et SàRL-S	6
2.	Déduction de certaines dépenses	6
3.	Bonification d'impôt pour investissement	7
3.1.	Acquisition de logiciels	7
3.2.	Voiture automobile à personnes à zéro émission	7
4.	Fusion ou scission : article 171, alinéa 3, LIR	8
5.	Intégration fiscale	8
6.	Retenue à la source sur salaires	8
7.	TVA	8
	Conclusion	9

1. www.chd.lu/wps/portal/public/Accueil/TravailALaChambre/Recherche/RoleDesAffaires?action=doDocpaDetails&backto=/wps/portal/public/Accueil/Actualite&id=7200.
2. C-682/15 – *Berlioz Investment Fund*.

3. Projet de loi n° 7223.
4. *Doc. parl.*, 7200/00, p. 79.
5. Aussi dénommé *impôt commercial communal*.

Cet article renvoyait à certaines rubriques du schéma du bilan tel que repris à l'article 34 de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises. Or, cette loi ayant été modifiée sur ce point, l'article 46, 7°, LIR énumère désormais les dépenses qui figuraient antérieurement aux dites rubriques de cet article 34⁶.

3. Bonification d'impôt pour investissement

Deux nouveautés ont été introduites en ce qui concerne la bonification d'impôt pour investissement (art. 152bis LIR). La Loi élargit le champ d'application de cette bonification à certains investissements.

3.1. Acquisition de logiciels

La bonification d'impôt pour investissement global est étendue à l'acquisition de logiciels en vue de tenir compte des investissements en la matière pratiqués par les entreprises⁷. Des limites et conditions à l'octroi de cette bonification d'impôt sont mises en place⁸. Les acquisitions de logiciels sont visées par la disposition. Les logiciels créés par l'entreprise elle-même sont exclus de cette bonification⁹. Les logiciels acquis d'une entreprise liée au sens de l'article 56 LIR sont en outre exclus de ladite bonification, afin d'éviter qu'un même actif de propriété intellectuelle ne donne droit à plusieurs reprises à une bonification d'impôt pour investissement au sein d'un même groupe de sociétés¹⁰. Lorsqu'une entreprise demande l'application de la bonification d'impôt pour l'acquisition d'un logiciel, les revenus générés par ledit logiciel sont exclus du champ d'application d'un régime fiscal de propriété intellectuelle.

La bonification d'impôt pour investissement global¹¹ est de 8 % pour la première tranche d'investissement ne dépassant pas 150 000 EUR et de 2 % pour la tranche d'investissement dépassant 150 000 EUR. Elle ne peut pas dépasser 10 % de l'impôt dû pour l'année d'imposition au cours de laquelle est clôturé l'exercice pendant lequel les acquisitions de logiciels sont réalisées¹².

Dans son communiqué du 11 octobre 2017, le Gouvernement explique que « [d]ans le but de soutenir les entreprises dans la digitalisation, le budget 2018 prévoit en outre l'introduction d'une bonification d'impôt pour investissement en logiciels acquis ». Il ajoute aussi que « [c]ette mesure vient compléter la réforme de la fiscalité applicable à la propriété intellectuelle »¹³. De ce fait, étant donné que le régime de bonification est un complément à la réforme luxembourgeoise sur le régime fiscal de la propriété intellectuelle¹⁴, les revenus générés par un logiciel seront exclus du champ d'application d'un régime fiscal de propriété intellectuelle lorsque la bonification d'impôt pour l'acquisition dudit logiciel a été demandée¹⁵.

3.2. Voiture automobile à personnes à zéro émission

La Loi accorde ici une bonification d'impôt pour investissement global et une bonification d'impôt pour investissement complémentaire, sous respect de certaines conditions et limites, aux entreprises qui investissent dans une voiture automobile à zéro émission¹⁶.

En effet, les entreprises qui investissent dans une voiture automobile à zéro émission peuvent bénéficier, pour la première tranche de 50 000 EUR du prix d'acquisition par véhicule, d'une bonification d'impôt pour investissement global de 8 % sur la première tranche d'investissement global de 150 000 EUR et de 2 % sur ce qui excède ce montant.

En d'autres termes, si une société acquiert deux de ces voitures dont le prix d'acquisition est respectivement de 55 000 EUR et 35 000 EUR, et à supposer qu'elle n'acquière aucun autre actif qualifiant pour le régime de bonification d'impôt pour investissement global durant cet exercice, elle devrait alors pouvoir prétendre à une bonification d'impôt de 6 800 EUR, c'est-à-dire $8\% \times (50\,000\text{ EUR} + 35\,000\text{ EUR})$.

Aussi, une bonification d'impôt pour investissement complémentaire de 13 % peut être accordée sur un investissement dans ce type de voiture automobile. Ladite limite de 50 000 EUR du prix d'acquisition par véhicule prévue pour bonification d'impôt pour investissement global ne s'applique pas à bonification d'impôt pour investissement complémentaire¹⁷.

6. *Doc. parl.*, 7200/00, p. 74.

7. *Doc. parl.*, 7200/00, pp. 76 et 77.

8. Les autres conditions et limites telles que e. g. l'amortissement pendant une période de 3 années et plus, relatives à l'art. 152bis LIR s'appliquent également à cette bonification d'impôt pour investissement en logiciel.

9. *Doc. parl.*, 7200/00, p. 77.

10. *Doc. parl.*, 7200/00, p. 77.

11. La Loi ne prévoit pas de bonification d'impôt complémentaire pour cet investissement.

12. Une règle spécifique est prévue lorsque plusieurs exercices d'exploitation sont clôturés au cours d'une année d'imposition.

13. www.gouvernement.lu/7439775/11-budget-depot.

14. Projet de loi n° 7163, www.chd.lu/wps/portal/public/Accueil/TravailALaChambre/Recherche/RoleDesAffaires?action=doDocpaDetails&backto=/wps/portal/public/Accueil/Actualite&id=7163.

15. *Doc. parl.*, 7200/00, p. 77 et art. 152bis, § 7, alinéa 5, LIR.

16. À savoir : « les voitures automobiles à personnes, autres qu'un tricycle ou quadricycle, à zéro émissions de roulement qui fonctionnent exclusivement à l'électricité ou exclusivement à pile combustible à hydrogène, dont l'habitacle est aménagé exclusivement pour le transport de personnes et qui ne comprend pas plus de neuf places assises, y compris la place du conducteur, qui sont classées comme véhicule M1 et dont la date de la première immatriculation se situe après le 31 décembre 2017. » (art. 152bis, § 4, 5, f) et § 7, alinéa 2, 4, f), LIR).

17. *Doc. parl.*, 7200/00, p. 76.

4. Fusion ou scission : article 171, alinéa 3, LIR

La Loi vise également à apporter un correctif à l'article 171, alinéa 3, LIR car « *il s'est avéré que la deuxième phrase de l'alinéa 3 est susceptible d'induire en erreur* »¹⁸.

Classiquement, cet article est pris en considération lors d'une fusion-absorption où la société luxembourgeoise absorbante détient une participation dans une société luxembourgeoise absorbée¹⁹. Cet article traite alors du régime fiscal applicable au bénéfice réalisé par ladite société absorbante. L'alinéa 1^{er} de l'article 171 LIR dispose que le bénéfice de la société absorbante luxembourgeoise lors de l'annulation de la participation détenue dans la société absorbée « *est calculé comme si la participation avait été réalisée à la valeur d'exploitation, indépendamment de l'évaluation des biens* » de la société absorbée repris par la société absorbante.

Précédemment, l'alinéa 3 de l'article 171 LIR indiquait que :

Les dispositions de l'article 166 restent applicables. Toutefois, lorsque la participation détenue par la société bénéficiaire dans la société apporteuse est supérieure à 10 %, le bénéfice au sens de l'alinéa 1 est exonéré.

La Loi remplace cette deuxième phrase de l'alinéa trois par :

Toutefois, la période de détention minimale prévue à l'article 166 ne doit pas être atteinte.

Cette formulation implique donc l'obligation de respecter les conditions prévues à l'article 166 LIR (régime dit des sociétés mère-filiales) au moment de l'annulation de la participation, sauf celle relative à la durée de détention²⁰.

Il n'est par ailleurs plus requis de détenir au moins 10 % dans le capital social de la société apporteuse, un seuil de participation d'au moins 1,2 million EUR suffit.

5. Intégration fiscale

La Loi corrige une erreur matérielle provenant du fait que la loi du 23 juillet 2016 relative aux fonds d'investissement alternatifs réservés a erronément remplacé le nouvel alinéa 5 de l'article 164^{bis} LIR introduit par la loi du 18 décembre 2015 qui a reformulé le régime de l'intégration fiscale. Ladite loi du 23 juillet 2016

aurait dû modifier l'alinéa 8 et non l'alinéa 5. La Loi insère donc l'alinéa 5 tel qu'il existait avant la loi du 23 juillet 2016 et modifie l'alinéa 8²¹.

À titre d'information, la LIR telle que publiée sur le site de l'Administration des Contributions directes reprenait déjà cette formulation avant même que cette correction soit apportée, à savoir²² :

Alinéa 5 :

Lorsque la participation est détenue d'une façon indirecte, il faut que les sociétés, par l'intermédiaire desquelles la société mère intégrante ou non intégrante détient 95% du capital de la société dont l'intégration fiscale est demandée, soient des sociétés de capitaux pleinement imposables à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités. La condition du taux de 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.

Alinéa 8 :

*Les sociétés d'investissement en capital à risque (SICAR) ainsi que les fonds d'investissement alternatifs réservés répondant aux critères de l'article 48, paragraphe 1^{er} de la loi du 23 juillet 2016 relative aux fonds d'investissement alternatifs réservés sont exclus du champ d'application du présent article*²³.

6. Retenue à la source sur salaires

L'Administration des Contributions directes est dorénavant habilitée à transmettre également une version électronique de la fiche de retenue d'impôt directement à l'employeur (art. 143, alinéa 3a, LIR).

Dans l'hypothèse d'une telle transmission électronique, le salarié est dispensé de remettre la fiche de retenue d'impôt à l'employeur.

7. TVA

Sous certaines conditions et limites, la gestion des fonds de pension visés par la loi du 6 décembre 1991 sur le secteur des assurances et soumis à la surveillance du Commissariat aux assurances était exonérée de TVA.

Désormais, cette exonération concerne la gestion des fonds de pension visés par la loi du 7 décembre 2015 sur le secteur des assurances et soumis à la surveillance du Commissariat aux assurances ainsi que des fonds d'investissement internes collectifs

18. *Doc. parl.*, 7200/00, p. 80 et *Doc. parl.*, 7200/06, p. 70.

19. L'art. 171, alinéa 3, LIR s'applique également aux sociétés absorbées d'un État de l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE).

20. En ce sens, Th. LESAGE et S. VIOT, *Les nouvelles mesures fiscales du budget 2018*, Luxembourg, Agefi, n° 10/317.

21. *Doc. parl.*, 7200/00, pp. 79 et 80.

22. www.impotsdirects.public.lu/fr/legislation/LIR.html.

23. Le texte de la Loi reprend « *exclus* » alors que le texte de la LIR telle que publiée sur le site de l'Administration des Contributions directes reprend « *exclues* ».

d'assurance-vie pour lesquels les souscripteurs supportent le risque financier et qui sont soumis à la surveillance du Commissariat aux assurances.

Entrée en vigueur

Les dispositions de la Loi discutées ci-dessus entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2018.

Conclusion

Si l'on compare cette Loi à un parcours cycliste, il semble raisonnable de conclure qu'il s'agit ici d'une

étape de plaine qui précède des étapes de montagne d'importance majeure.

Les années législatives 2018 et 2019 devraient effectivement rendre ce parcours inévitablement ardu tant la mise en œuvre d'importantes mesures européennes (en particulier les directives établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale introduisant notamment des mesures CFC et anti-hybrides) constituera un véritable défi pour le Gouvernement luxembourgeois qui entend maintenir un climat d'accueil pour les investisseurs étrangers.