

Projet de règlement grand-ducal

portant exécution de l'article 164bis, alinéa 10 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu

Avis du Conseil d'État

(10 décembre 2015)

Par dépêche du 5 août 2015, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État, en même temps que le projet de loi n° 6847 portant transposition des directives 2014/86/UE et 2015/121/UE et portant modification de certaines dispositions législatives¹, le projet de règlement grand-ducal sous objet qui a été élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de règlement proprement dit, étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche d'évaluation d'impact et une fiche financière ainsi que le texte coordonné du règlement grand-ducal en projet tel qu'il abroge le règlement grand-ducal du 1^{er} juillet 1981 portant exécution de l'article 164bis, alinéa 5, de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après « LIR »).

Les avis de la Chambre des salariés, de la Chambre de commerce et la Chambre des fonctionnaires et employés publics ont été communiqués au Conseil d'État par dépêches respectivement du 27 octobre 2015, du 30 octobre 2015 et du 1^{er} décembre 2015.

L'avis de la Chambre des métiers n'est pas encore parvenu au Conseil d'État.

Considérations générales

Le projet de règlement grand-ducal sous avis vise à abroger le règlement grand-ducal précité du 1^{er} juillet 1981, qui fixait les modalités d'application de l'article 164bis LIR. En effet, cet article qui traite du régime de l'intégration fiscale fait actuellement l'objet d'une modification par le projet de loi n° 6847 précité.

¹ Projet de loi n° 6847 portant transposition

- de la directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents ;
- de la directive 2015/121/UE du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents ;

portant modification

- de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;
- de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs ;
- de la loi modifiée du 1er décembre 1936 concernant l'impôt commercial ;
- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;
- de la loi modifiée du 24 décembre 1996 portant introduction d'une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs.

Le Gouvernement indique dans l'exposé des motifs que le nouvel article 164bis en projet élargit le cercle des sociétés pouvant invoquer le régime d'intégration fiscale dans des conditions données. Ainsi, dorénavant, un groupe intégré peut également être formé par des sociétés intégrées sans que la société mère commune ne fasse elle-même partie du groupe intégré. En pratique, dès lors, les résultats fiscaux du groupe intégré sont regroupés ou compensés dans le chef d'un des membres du groupe intégré désigné par les termes « société filiale intégrante » et non pas par ceux de « société mère commune ».

Il est précisé qu'un tel élargissement du champ d'application de l'article 164bis LIR a entraîné une révision de la terminologie utilisée pour qualifier les divers acteurs susceptibles d'intervenir dans la formation d'un groupe intégré, de sorte qu'il est apparu nécessaire de revoir la terminologie employée dans le règlement grand-ducal précité du 1^{er} juillet 1981. Le Gouvernement ajoute qu'au vu du grand nombre d'amendements ponctuels qui eussent été nécessaires, il a préféré abroger ce règlement grand-ducal du 1^{er} juillet 1981 pour le remplacer par un nouveau règlement grand-ducal déterminant les modalités d'application du régime d'intégration fiscale à partir de l'année d'imposition 2015.

Observations préliminaires sur le texte en projet

L'objectif essentiel du projet de règlement sous avis est de tirer toutes les conséquences de l'élargissement du champ d'application de l'article 164bis LIR, notamment en prenant en compte la nouvelle terminologie utilisée pour qualifier les divers acteurs qui peuvent intervenir dans la formation d'un groupe intégré. Il s'impose à cet égard de relever que le nouvel article 164bis, paragraphe 10, en projet dispose qu'un « *règlement grand-ducal fixe les modalités d'application du présent article* ».

Le Conseil d'État prend acte de la préférence donnée par le Gouvernement à l'abrogation du règlement grand-ducal précité du 1^{er} juillet 1981 et son remplacement par le règlement sous avis, en lieu et place d'une série d'amendements.

Examen des articles

Article 1^{er}

Il ressort du commentaire de cet article qu'il a pour objet de reprendre les modalités d'application du régime d'intégration fiscale figurant à l'article 1^{er} du règlement grand-ducal précité du 1^{er} juillet 1981 tout en opérant les modifications qui s'imposent afin de tenir compte aussi bien de la terminologie nouvelle que de la faculté de constituer une intégration fiscale dite « horizontale » telle qu'introduite par le nouvel article 164bis en projet.

Le paragraphe 2 de cet article 1^{er} traite des pertes reportables dans le cadre du régime d'intégration. Il prévoit ainsi que : « *Les pertes reportables afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale peuvent être reportées par la société mère intégrante ou la société filiale intégrante dans les conditions de l'article 114*

L.I.R., mais seulement dans la mesure où le membre du groupe intégré qui les a subies (sociétés intégrées ou société mère intégrante ou société filiale intégrante) dégage un résultat bénéficiaire ». Cette disposition suscite certaines observations.

Le Conseil d'État note que la pratique administrative actuelle tend à rejeter toute compensation des pertes générées pendant l'intégration fiscale avec les résultats positifs des sociétés nouvellement admises à l'intégration fiscale, au motif que ces pertes seraient antérieures à l'intégration.

Or, un jugement du tribunal administratif est venu infirmer cette position de l'Administration des contributions directes en affirmant que : *« S'agissant de l'argumentation de la partie étatique suivant laquelle il y aurait formation d'une nouvelle intégration à partir de l'admission des sociétés ... II et ... II, de manière que les pertes litigieuses devraient, par rapport à cette nouvelle intégration fiscale, être considérées comme des pertes antérieures, force est de constater que ni l'article 164bis LIR, ni le règlement grand-ducal du 1^{er} juillet 1981 ne règle les modalités d'application du régime d'intégration fiscale, quant aux conditions du report des pertes, dans l'hypothèse où, comme en l'espèce, des nouvelles sociétés sont admises au régime d'intégration fiscale d'ores et déjà accordé pour un groupe de sociétés.*

À défaut par la loi de réglementer cette situation et de fournir ainsi à l'argumentation du délégué du gouvernement un fondement légal suffisant, le tribunal est amené à retenir que l'État n'est pas fondé à considérer l'arrivée d'un nouveau membre du groupe comme correspondant à un nouveau régime d'intégration fiscale »².

Le Conseil d'État recommande en conséquence de préciser dans le texte même du projet de règlement ce que l'on entend par « pertes reportables afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale ».

Compte tenu de l'avis précité de la Chambre de commerce qui expose, à juste titre, que les conséquences de l'adjonction d'un nouveau membre au groupe intégré ne sont nullement précises, le Conseil d'État relève qu'il est également pertinent de préciser, d'une part, que l'entrée d'un nouveau membre dans le groupe ne constitue pas la création d'un nouveau régime d'intégration fiscale³ et, d'autre part, que l'appréciation de la période de cinq ans découlant de l'article 164bis LIR se fait de manière individuelle dans le chef de chaque société entrant dans le groupe fiscal intégré.

Article 2

Cet article vise l'abrogation du règlement grand-ducal précité du 1^{er} juillet 1981, et ce, à partir de l'année d'imposition 2015. Il ne suscite aucune observation particulière de la part du Conseil d'État.

² Tribunal administratif, 24 juin 2015, n° 34530 du rôle, pp. 11-12.

³ Ceci est d'autant plus exact que le projet de loi dont le présent projet de règlement émane prévoit que « comme par le passé, la constitution d'une sous-intégration fiscale n'est pas permise ». Il ajoute par ailleurs qu'un membre d'un groupe intégré ne peut pas faire partie simultanément d'un autre groupe intégré.

Article 3

En vertu de cet article, le règlement en projet s'applique à partir de l'année d'imposition 2015, autrement dit, il s'applique aux exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 2014. Le Conseil d'État n'a pas d'observation à faire à cet égard.

Article 4

Les dispositions de cet article chargent le ministre des Finances de l'exécution du règlement sous avis. Aucune observation n'en dérive de la part du Conseil d'État.

Observation d'ordre légistique

Le Conseil d'État relève que la fin du paragraphe 2 de l'article 1^{er} du projet de règlement sous avis est ainsi libellée : « (...) *mais seulement dans la mesure où le membre du groupe intégré qui les a subies (sociétés intégrées ou société mère intégrante ou société filiale intégrante) dégage un résultat bénéficiaire* ». Or, les termes placés entre parenthèses sont à omettre dans les textes normatifs. Il s'impose en conséquence de reformuler ce paragraphe.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 10 décembre 2015.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

La Présidente,

s. Viviane Ecker