



Circulaire du directeur des contributions
L.G. - A n° 63 du 15 septembre 2017

L.G. - A n° 63

Objet: Obligations comptables en matière fiscale

Sommaire :

1. Obligations comptables régies par le droit fiscal
2. Paragraphe 160, alinéa 1 AO
 - 2.1. Obligations comptables prévues par le Code de commerce
 - 2.1.1. Entreprises obligées de tenir une comptabilité en partie double
 - 2.1.2. Commerçants personnes physiques
 - 2.1.3. Autres formes juridiques non prévues par le Code de commerce
3. Paragraphe 161 AO
 - 3.1. Obligations comptables prévues par la loi générale des impôts
 - 3.1.1. Comptabilité d'engagement en partie double (« Buchführung »)
 - 3.1.2. Inventaire
 - 3.1.3. Bilan
 - 3.1.4. Informations détaillées sur les achats de marchandises
 - 3.2. Champ d'application
 - 3.3. Chiffre d'affaires
 - 3.4. Début de l'obligation imposée par le paragraphe 161 AO
4. Paragraphe 162 AO
 - 4.1. Présomption de régularité
 - 4.2. Tenue des livres comptables

1. Obligations comptables régies par le droit fiscal

L'objet de toute comptabilité est d'enregistrer, de schématiser et de répertorier toutes les informations financières d'une entreprise permettant notamment d'apprécier son évolution dans une perspective de continuité d'activité. Une comptabilité tenue conformément au principe de régularité, c'est-à-dire en conformité aux règles et à la doctrine en vigueur, constitue en matière d'impôt direct la base déterminante pour l'imposition des bénéfices et, le cas échéant, pour la fixation des valeurs unitaires des fortunes d'exploitation établies d'après les règles prévues par la loi sur l'évaluation des biens et valeurs.

La loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung » (AO), dispose en son paragraphe 172, alinéa 1 que « Steuerpflichtige, die Handelsbücher im Sinn des Handelsgesetzbuchs führen, haben auf Verlangen eine Abschrift ihrer unverkürzten Bilanzen mit Erläuterungen einzureichen. Wenn sie nach ihrer Buchführung eine Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen, ist auch diese beizufügen. » Pour ce qui concerne l'impôt sur le revenu, cette disposition se retrouve pour l'essentiel également au règlement grand-ducal modifié du 13 mars 1970 portant exécution de l'article 116 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) qui dispose en son article 8, alinéa 1^{er} que « le contribuable disposant d'une comptabilité », indépendamment de ce qu'elle soit tenue en partie double ou non, est toujours obligé « d'inclure dans sa déclaration une copie non abrégée du bilan de clôture procédant de ses écritures. » Par ailleurs, « si la comptabilité est à partie double, il doit également inclure une copie non abrégée du compte de pertes et profits. »

A cet égard, il convient de relever que ni la L.I.R., ni la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (L.I.F.), dite « Vermögensteuergesetz », ne comprennent aucune disposition impérative ni au sujet du système comptable à appliquer, ni au sujet des contribuables ou exploitations soumis à l'obligation de tenir une comptabilité. Ces modalités sont édictées par l'AO, à savoir par les paragraphes 160 à 162 AO.

Tandis que les paragraphes 160 et 161 AO délimitent le cercle des contribuables ou exploitations obligés à la tenue d'une comptabilité, le paragraphe 162 AO détermine les conditions à respecter de manière obligatoire et générale par ledit cercle, afin que, conformément au paragraphe 208 AO, leur comptabilité soit jugée régulière quant à la forme et quant au fond.

Tout contribuable ou exploitation dont les livres comptables ne sont pas tenus d'après les critères régissant la comptabilité régulière de façon à ce qu'ils comportent des irrégularités significatives ou multiples de nature à ébranler la régularité et la valeur

probante de la comptabilité, s'expose au risque d'une taxation du bénéfice par voie d'estimation ou encore d'une sanction pénale.

A cet égard, il convient de souligner encore que les dispositions du paragraphe 162 AO ne sont pas seulement d'application lorsque le bénéfice de l'exercice fiscal se déduit d'une comptabilité en partie double, mais également lorsque ce bénéfice est déterminé d'après le mode simplifié de la comparaison des recettes et dépenses d'exploitation prévu à l'article 18, alinéa 3 L.I.R. (voir sous 4. ci-dessous).

2. Paragraphe 160, alinéa 1 AO

Le paragraphe 160 AO impose le respect des règles comptables contenues dans les lois non fiscales (voir Trib. adm. du 17 octobre 2012, n° 28949).

En effet, à son premier alinéa, il dispose que les exploitants ou exploitations soumis à l'obligation de tenir des livres comptables en vertu de dispositions autres que fiscales (p.ex. le Code de commerce) doivent tenir ces livres aussi à des fins fiscales.

Diverses dispositions législatives obligent les entreprises à tenir une telle comptabilité. A cet égard, on peut citer notamment :

- le Code de commerce : articles 8 à 11, applicables aux commerçants personnes physiques, aux sociétés commerciales dotées de la personnalité juridique, aux groupements européens d'intérêt économique et aux groupements d'intérêt économique, ainsi qu'aux sociétés en commandite spéciale ;
- la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales : article 72 (sociétés anonymes), article 103 (sociétés en commandite par actions), article 129 (sociétés coopératives), article 197 (sociétés à responsabilité limitée), etc. ;
- la loi modifiée du 17 juin 1992 relative :
 - aux comptes annuels et comptes consolidés des établissements de crédit de droit luxembourgeois ;
 - aux obligations en matière de publicité des documents comptables des succursales d'établissements de crédit et d'établissements financiers de droit étranger ;
- la loi modifiée du 8 décembre 1994 relative :
 - aux comptes annuels et comptes consolidés des entreprises d'assurances et de réassurances de droit luxembourgeois
 - aux obligations en matière d'établissement et de publicité des documents comptables des succursales d'entreprises d'assurances de droit étranger ;

- l'arrêté modifié du 4 novembre 1936 portant réglementation de la tenue des registres de comptabilité ainsi que de la confection de l'inventaire et du bilan des notaires : article 1^{er}, 1^{ère} phrase disposant que les notaires sont obligés de tenir une comptabilité en partie double.

Le paragraphe 160, alinéa 1 AO est conçu de manière à ce qu'il englobe tous les dispositifs nationaux renfermant une telle obligation.

A souligner dans ce contexte que les exploitants qui tiennent volontairement des livres comptables, sans y être obligés par aucune loi, restent en dehors du champ d'application du paragraphe 160 AO.

2.1. Obligations comptables prévues par le Code de commerce

Le droit commercial est le droit applicable aux commerçants et aux actes de commerce. La notion de commerçant connaît une définition légale précise et spécifique consacrée à l'article 1^{er} du Code de commerce (« C.com. ») qui dispose que « sont commerçants ceux qui exercent des actes de commerce, et en font leur profession habituelle ». La notion d'acte de commerce n'est pas expressément définie par le C.com., lequel ne contient, en ses articles 2 et 3, qu'une liste des actes réputés actes de commerce.

Les commerçants qui répondent à la notion d'entreprises au sens de l'article 8 C.com. ont l'obligation légale de tenir une comptabilité appropriée à la nature et à l'étendue de leurs activités en se conformant aux dispositions légales particulières qui les concernent (article 9 C.com.). S'agissant d'une comptabilité tenue en partie double, sa tenue obligatoire en droit commercial se trouve décrite à l'article 11 C.com. qui dispose que « toute comptabilité est tenue selon un système de livres et de comptes et conformément aux règles usuelles de la comptabilité en partie double. » Le défaut de tenue d'une comptabilité appropriée constitue une violation des dispositions du C.com.

2.1.1. Entreprises obligées de tenir une comptabilité en partie double

Le C.com. dresse en son article 8 une liste d'entreprises devant, en vertu de l'article 11 C.com., tenir une comptabilité en partie double, à savoir :

- les commerçants personnes physiques,
- les sociétés commerciales dotées de la personnalité juridique, notamment :
 - les sociétés en nom collectif,
 - les sociétés en commandite simple,
 - les sociétés anonymes et les sociétés par actions simplifiées,
 - les sociétés en commandite par actions,
 - les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés à responsabilité limitée simplifiées,
 - les sociétés coopératives et
 - les sociétés européennes (SE),
- les groupements européens d'intérêt économique,
- les groupements d'intérêt économique et
- les sociétés en commandite spéciale.

D'après les dispositions de l'article 8 C.com., l'obligation prévue à l'article 11 C.com. d'établir la comptabilité selon les règles usuelles de la comptabilité en partie double s'étend aussi :

- aux personnes physiques qui n'ont pas leur domicile au Luxembourg,
- aux sociétés commerciales de droit étranger dotées d'une personnalité juridique,
- aux groupements d'intérêt économique étrangers et
- aux groupements européens d'intérêt économique ayant leur siège à l'étranger

pour autant qu'ils ont établi au Luxembourg des succursales ou sièges d'opérations. Dans ces derniers cas, il convient de noter que leur comptabilité ne couvre que les éléments actifs et passifs affectés à ces succursales et sièges d'opérations établis au Luxembourg.

2.1.2. Commerçants personnes physiques

Tous les commerçants personnes physiques sont en principe obligés de tenir une comptabilité en partie double.

Or, l'article 11 du C.com. prévoit un dispositif d'allègement de cette obligation comptable en faveur des commerçants personnes physiques de petite envergure pour lesquels une telle charge administrative ne se justifie pas. De fait, les commerçants personnes physiques dont le chiffre d'affaires du dernier exercice, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, n'excède pas 100.000 euros, ont, en application des articles 11 et 13 C.com., la faculté de tenir une comptabilité simplifiée au lieu d'une comptabilité en partie double.

Par ailleurs, il importe de rappeler qu'en vertu de l'article 15 C.com. toute entreprise définie à l'article 8 C.com. est astreinte d'établir une fois par an un inventaire complet de ses avoirs et droits de toute nature et de ses dettes, obligations et engagements de toute nature, peu importe le système comptable utilisé, c'est-à-dire une comptabilité tenue en partie double ou non.

2.1.3. Autres formes juridiques non prévues par le Code de commerce

Pour toutes les autres formes de sociétés qui ne figurent pas dans la liste limitative de l'article 8 C.com., telles que, par exemple, les sociétés civiles, les sociétés commerciales momentanées ou encore les sociétés commerciales en participation, les dispositions du C.com. relatives à la tenue d'une comptabilité en partie double (article 11 C.com.) ne leur sont pas applicables. Corrélativement, les succursales de sociétés de droit étranger qui n'ont pas de forme commerciale ou de forme comparable à l'égal des entreprises définies à l'article 8 C.com. bénéficient en droit commercial du même sort d'exclusion.

3. Paragraphe 161 AO

Le paragraphe 161, alinéa 1, numéro 1 AO soumet à l'obligation fiscale de tenir des livres comptables – plus précisément une comptabilité d'engagement tenue en partie double (voir sous 3.1.1. ci-dessous) – tous les exploitants et exploitations (« Unternehmer und Unternehmen ») qui n'y sont pas tenus par une autre disposition légale. Les dispositions du paragraphe 161 AO sont ainsi subsidiaires par rapport à celles du paragraphe 160 AO. Néanmoins, en matière d'impôt sur le revenu, sur le bénéfice et sur la fortune (« für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen, dem Ertrag und dem Vermögen »), cette obligation n'est prévue qu'à l'endroit des exploitants ou exploitations dont le chiffre d'affaires, y compris celui exonéré, au titre d'un exercice d'exploitation dépasse le seuil fixé au paragraphe 161, alinéa 1, numéro 1 AO, à savoir 100.000 euros, seuil qui s'aligne aussi, notamment dans le chef des commerçants personnes physiques, sur celui prévu par l'article 13 C.com. (voir sous 2.1.2. ci-dessus). Dès qu'en vertu du paragraphe 161 AO le seuil de 100.000 euros est franchi, l'exploitant ou l'exploitation est contraint de tenir des livres comptables (« Bücher führen ») et d'établir à intervalles périodiques, sur la base d'un inventaire annuel, un bilan.

Toutefois, sous l'empire de la législation applicable avant 2017, le paragraphe 161, alinéa 2 AO prévoyait la possibilité pour le bureau d'imposition d'accorder, dans certains cas, des allègements des dites obligations comptables aux exploitants : « Das Finanzamt ist berechtigt, unter Abweichung von den Vorschriften des Absatzes 1 für einzelne Fälle Erleichterungen zu bewilligen. Eine solche Bewilligung kann jederzeit zurückgenommen werden, auch wenn dies bei der Bewilligung nicht Vorbehalten worden ist. ».

Avec l'abrogation de cet alinéa 2 par la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 (loi portant sur la réforme fiscale 2017), il est mis fin à la possibilité pour certains contribuables, notamment pour les titulaires d'une profession libérale – ayant bénéficié de la circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 30 du 15 mai 1970 –, de pouvoir être libérés de l'obligation de tenue d'une comptabilité en partie double conformément à l'alinéa 1^{er} du même paragraphe. Cette obligation s'imposera dès lors dorénavant à tout exploitant ou exploitation dont le chiffre d'affaires dépasse le seuil de 100.000 euros.

Pour conclure, tous les exploitants commerciaux, agricoles ou forestiers ainsi que les titulaires d'une profession libérale doivent en vertu de la loi portant sur la réforme fiscale 2017 adopter une comptabilité régulière tenue en partie double et établir, chaque année, un bilan complet dès lors qu'ils dépassent un chiffre d'affaires de 100.000 euros. Pour ce qui est des exploitants restant en-deçà de ce seuil, la détermination du bénéfice peut

continuer à se faire par simple comparaison des recettes et dépenses d'exploitation prévue à l'article 18, alinéa 3 L.I.R.

Aucun exploitant ne peut être dispensé de tenir la comptabilité conformément au paragraphe 161 AO, sauf dérogation légale expresse, comme p.ex. l'article 64*bis* L.I.R. qui constitue la base habilitante d'un règlement grand-ducal instituant, dans le chef des exploitants agricoles et forestiers, un mode simplifié de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses d'exploitation.

3.1. Obligations comptables prévues par la loi générale des impôts

Dès qu'en vertu du paragraphe 161 AO le seuil de 100.000 euros est franchi, l'exploitant ou l'exploitation est contraint de tenir des livres comptables (« Bücher führen ») et d'établir à intervalles périodiques, sur la base d'un inventaire annuel, un bilan (« auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen »). En pratique, les livres comptables doivent être agencés de façon claire et ordonnée, de manière à faciliter toute recherche et tout contrôle. De plus, ils doivent être complets et exacts, en ce sens que tous les faits comptables ont été pris en considération de façon exacte. Sauf dérogations reconnues par la doctrine ou par la législation fiscale, ces livres doivent être tenus dans le respect des principes généraux de comptabilité tels qu'ils sont retenus par la législation et la doctrine commerciale et comptable, comme notamment les principes les plus élémentaires de sincérité, de prudence, de continuité d'exploitation et d'indépendance des exercices comptables.

3.1.1. Comptabilité d'engagement en partie double (« Buchführung »)

Bien que les notions allemandes « Bücher führen » ou « Buchführung » figurant aux paragraphes 160 et 161 AO, soient des termes également utilisés dans divers autres paragraphes de l'AO¹, le texte de loi ne les définit pourtant pas. Sur le plan fiscal, ces deux notions doivent être interprétées en ce sens qu'elles visent exclusivement la comptabilité d'engagement (« accrual-based accounting ») tenue selon la méthode dite

¹ La notion de « Bücher führen » (ou « Buchführung ») figure aussi aux paragraphes 162, 170, 171, 172, 193, 207, 208 de la loi générale des impôts.

« en partie double » (« dual entry »), et ce en conformité avec les principes généraux de comptabilité, tels qu'ils sont notamment énoncés dans le titre 3.1. ci-dessus.

En effet, parmi les systèmes comptables pratiqués, ce sont les livres comptables tenus en partie double et établis selon la méthode de la comptabilité d'engagement qui répondent parfaitement aux exigences posées par le paragraphe 161 AO, du fait qu'ils fournissent toutes les informations nécessaires de manière fiable et en temps utile.

La comptabilité tenue en partie double repose sur le principe fondamental que chaque opération enregistrée dans la comptabilité est saisie à double, une fois au débit correspondant aux emplois (ou comme variation d'actifs) et une fois aux crédits correspondant à leurs ressources (ou comme variation de passifs). Dans ce système comptable, toute écriture comptable établit une équivalence entre le débit et le crédit des différents comptes affectés, ce qui permet aussi de vérifier la cohérence des comptes.

Selon la méthode de la comptabilité d'engagement, les transactions et les événements sont comptabilisés au moment où ils se produisent et non pas uniquement lors du paiement ou du recouvrement effectifs. Par opposition à la comptabilité de trésorerie qui comptabilise une transaction uniquement lorsqu'un paiement est effectué (encaissements et décaissements), la comptabilité d'engagement repose sur le principe comptable d'indépendance des exercices, ce qui signifie qu'elle tient compte des charges engagées (engagements) et des produits acquis (droits constatés) lors d'un exercice comptable dès leur naissance, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges ou produits.

3.1.2. Inventaire

L'obligation énoncée au paragraphe 161 AO de dresser chaque année, à intervalle régulier, un inventaire exhaustif des actifs et passifs s'apparente à celle prévue par l'article 10 C.com. requérant l'établissement annuel d'un inventaire complet des avoirs et droits de toute nature et des dettes, obligations et engagements de toute nature. Afin de satisfaire aux objectifs assignés au bilan, les comptes utilisés par l'exploitant ou l'exploitation doivent d'abord être mis en concordance avec les données de l'inventaire, avant d'être synthétisés dans les états financiers.

3.1.3. Bilan

Assortie d'un bilan et d'un compte de profits et pertes, la comptabilité tenue en partie double apporte plus de garanties de cohérence et de transparence, de manière à ce qu'elle permet à tout lecteur compétent de suivre en détail toutes les opérations comptables depuis leur origine jusqu'à leur dénouement, ainsi que d'obtenir dans un laps de temps raisonnable un aperçu objectif du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise.

En comptabilité, le bilan donne une image instantanée de la situation patrimoniale et financière de l'entreprise ou exploitation, en détaillant, en respect du principe de la partie double décrit ci-avant, au passif l'origine des ressources fournies à l'entreprise ou exploitation (c'est-à-dire les fonds propres et les dettes) et à l'actif l'emploi de ces ressources (c'est-à-dire les immobilisations, les biens du réalisable et du disponible).

3.1.4. Informations détaillées sur les achats de marchandises

Indépendamment de l'existence d'annexes administratives destinées à collecter le détail des entrées de marchandises, il convient de rappeler les obligations générales à respecter par les exploitants et par les exploitations, en particulier les dispositions légales et réglementaires extra-fiscales prescrivant la tenue de livres ou de registres comptables en vertu du paragraphe 160 AO. De même, l'obligation de tenir des livres selon le paragraphe 161 AO et la « Verordnung vom 20. Juni 1935 über die Führung eines Wareneingangsbuches » gardent toute leur valeur, même si avec l'évolution technique ces livres sont dématérialisés et figurent sur un support informatique. Le détail des entrées de marchandises doit donc être tenu à la disposition de l'Administration des contributions directes (ACD) en cas de demande dans le cadre de l'instruction de la déclaration fiscale et le cas échéant d'un contrôle sur place ou d'un contrôle approfondi.

A côté d'une éventuelle demande de détail de la part de l'ACD, il est dans le propre intérêt de l'exploitant de disposer d'états détaillés de ses achats par branche d'activité ou par catégorie de marchandises, notamment pour des raisons de rentabilité.

L'importance du détail des achats ne réside donc pas dans l'annexe administrative, mais dans la disponibilité de ces données en cas de besoin interne ou de demande externe.

3.2. Champ d'application

Le paragraphe 161, alinéa 1, numéro 1 AO soumet à l'obligation fiscale de tenir des livres comptables – plus précisément une comptabilité d'engagement tenue en partie double (voir sous 3.1.1. ci-dessus) – tous les exploitants et exploitations désignés de manière globale sous les termes génériques de « Unternehmer und Unternehmen » qui n'y sont pas tenus par une autre disposition légale et dont le chiffre d'affaires à l'égard de l'exploitant ou à l'égard de son entreprise ou exploitation dépasse au titre d'un exercice d'exploitation le seuil déclencheur de 100.000 euros.

Conformément à une jurisprudence constante, la notion de « Unternehmer » ne doit pas être limitée à une entreprise commerciale au sens strict du terme, mais englobe aussi les professions libérales (voir « Kommentar Reichsabgabenordnung » par Becker, Riewald, Koch, Band II, 9^{ème} édition, commentaire du paragraphe 161, page 19 : « Unternehmer ist, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt (...). Unternehmer können sein: Gewerbetreibende, Landwirte und Angehörige der freien Berufe ».) (voir Trib. adm. du 23 novembre 2011, n° 27584).

Aux fins du paragraphe 161 AO, il convient d'entendre par exploitant (« Unternehmer ») tout contribuable qui, seul ou conjointement avec d'autres co-exploitants, exerce de façon indépendante et à titre habituel une activité commerciale ou professionnelle pour laquelle celui-ci est passible, conformément au droit interne, de l'impôt sur le revenu, de l'impôt commercial ou encore, dans le cas d'un organisme à caractère collectif, de l'impôt sur la fortune (voir Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur RAO, ad § 161, Anm. 3 « Unternehmer in diesem Sinne sind Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und freiberuflich Tätige, gleichgültig, ob sie allein oder in Gesellschaftsform mit anderen physischen oder juristischen Personen tätig sind. »).

Sont notamment tenus de se conformer aux exigences spécifiées au paragraphe 161 AO les exploitants qui réalisent un bénéfice rentrant dans une des trois premières catégories de revenus au sens de l'article 10 L.I.R., à savoir : bénéfice commercial, bénéfice agricole et forestier², bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale.

² L'obligation de tenue d'une comptabilité d'engagement en partie double n'est pas applicable à l'endroit des exploitants agricoles et forestiers qui bénéficient d'une dérogation au titre de l'article 64bis L.I.R. et de son règlement grand-ducal d'exécution.

Est entendu par « Unternehmen », toute société, toute association, tout groupement et toute succursale d'une telle entité, enfin toutes sortes d'entreprises constituées ou non sous la forme juridique d'une personne morale et exerçant de façon indépendante et à titre habituel des activités commerciales ou professionnelles, qu'il s'agisse d'une exploitation commerciale, industrielle, forestière ou agricole ou encore d'une exploitation consistant en l'exercice d'une profession libérale. Cette notion englobe donc tant les organismes à caractère collectif que les entreprises ou exploitations collectives dotées de la transparence fiscale, telles que les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les groupements d'intérêt économique, les groupements européens d'intérêt économique, etc. En d'autres termes, le constat de dépassement du seuil de 100.000 euros doit être apprécié au niveau de l'entreprise ou exploitation collective réalisant un chiffre d'affaires et non au niveau de chaque associé ou co-exploitant. Partant, dès que le seuil de chiffre d'affaires de 100.000 euros est franchi dans le chef d'une telle exploitation collective, l'exploitant, conjointement avec ses autres co-exploitants, est fiscalement contraint de tenir pour cette exploitation une comptabilité commune en partie double.

Pour résumer, le champ d'application du paragraphe 161 AO se limite :

- aux exploitants individuels personnellement imposables,
- aux organismes à caractère collectif, ainsi qu'
- aux collectivités (sociétés, associations ou groupements) et aux autres exploitations collectives qui au regard de la loi fiscale ne constituent pas une individualité juridique distincte de celle de leurs associés, membres ou co-exploitants

pour autant qu'ils réalisent un bénéfice au sens de l'article 10, numéros 1 à 3 L.I.R. (bénéfice commercial, bénéfice agricole et forestier², bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale).

Pour l'application du paragraphe 161 AO, la détermination du chiffre d'affaires doit être faite distinctement pour chaque entreprise et pour chaque exploitation qui réalise un chiffre d'affaires.

3.3. Chiffre d'affaires

En application du paragraphe 161 AO, la notion de chiffre d'affaires est à interpréter de façon large en ce sens qu'elle vise le total, par exploitation, des ventes et des livraisons de biens, ainsi que des prestations de services correspondant aux activités professionnelles et indépendantes de l'exploitant ou de l'exploitation. Le chiffre d'affaires

est présenté hors taxes, notamment la TVA. Sont par ailleurs exclus du chiffre d'affaires les escomptes, rabais et ristournes de prix accordés aux clients.

D'une manière générale et au cas où l'exercice d'exploitation coïncide avec l'année civile, on peut partir du principe que la notion de chiffre d'affaires évoquée au paragraphe 161 AO peut être lue et comprise à la lumière de l'article 57, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée qui entend par chiffre d'affaires annuel hors taxe « le chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée non comprise, réalisé par un assujetti au cours de l'année civile de référence et portant sur les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par cet assujetti ».

Dans le chef des contribuables résidents qui, en matière de l'impôt sur le revenu (articles 2 et 159 L.I.R.) ou de l'impôt sur la fortune (paragraphe 1 L.I.F.), sont soumis à l'obligation fiscale illimitée, le chiffre d'affaires qui sert de référence pour l'application du paragraphe 161 AO est constitué par le montant total des opérations de livraisons de biens et des prestations de services effectuées tant à l'intérieur qu'à l'extérieur du Grand-Duché de Luxembourg [arrêt du Bundesfinanzhof du 7 octobre 2009 (II R 23/08) BStBl. 2010 II S. 219 : « Die für die Buchführungspflicht maßgebliche Umsatzgrenze i.S. des § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (équivalent du paragraphe 161, alinéa 1, numéro 1 de la loi générale des impôts luxembourgeoise) ist unter Einbeziehung der nicht umsatzsteuerbaren Auslandsumsätze zu ermitteln. »]. Par contre, dans le chef des contribuables non résidents, il convient de se référer au chiffre d'affaires hors taxes afférent aux seules activités dont les revenus sont imposables au Luxembourg, afin d'établir si le seuil de 100.000 euros se trouve dépassé ou non (jugement du Finanzgericht Sachsen-Anhalt du 16 juillet 2015, 3 V 172/12, : « Bei beschränkt Steuerpflichtigen jedoch korrespondiert der Umfang der originär steuerlichen Buchführungspflicht nach § 141 AO mit der Steuerbarkeit der Einkünfte, da nur diese von der beschränkten Steuerpflicht umfasst sind. »).

Par dérogation, il sera toutefois admis qu'un seul dépassement occasionnel du seuil de 100.000 euros à cause d'un chiffre d'affaires exceptionnellement élevé ne déclenchera pas à lui seul l'application du paragraphe 161 AO.

En comptabilité de droit commun, le chiffre d'affaires net est constitué par le montant résultant des ventes de produits et des prestations de services réalisées par l'entreprise ou exploitation concernée et correspondant à ses activités ordinaires, déduction faite des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et d'autres impôts directement liés au chiffre d'affaires. Ainsi, aux fins du paragraphe 161 AO :

- les revenus dégagés par la cession d'immobilisations, amortissables ou non, ayant servi de manière permanente à l'entreprise ou exploitation (article 21 L.I.R.) ne sont pas à inclure dans le chiffre d'affaires ;
- même en l'absence de facturation, à la clôture de l'exercice comptable, d'une livraison de produits ou d'une prestation de services effectivement réalisée, il est indispensable de constater sur le plan fiscal une facture à établir, dont le montant hors TVA est à ajouter au chiffre d'affaires ;
- en cas d'encaissement d'avances ou d'acomptes reçus sur commandes, qu'il s'agisse de productions de biens ou de prestations de services, les sommes perçues avant facturation et avant tout commencement d'exécution présentent au moment de leur encaissement le caractère d'une dette et ne sont, dès lors, pas à prendre en compte dans le chiffre d'affaires ;
- pour ce qui est des travaux en cours de réalisation, qu'il s'agisse de productions de biens ou de prestations de services, les avances ou acomptes reçus au titre de travaux ou de services partiellement effectués à la clôture de l'exercice sont à comprendre dans le chiffre d'affaires. Les avances et acomptes en excédent, c'est-à-dire qui dépassent la valeur des travaux déjà exécutés ou des services déjà fournis, conservent le caractère d'une dette (voir Herrmann, Heuer, Raupach : EStG-Kommentar, § 5, Anmerkung 1006, renvoyant à l'arrêt du Bundesfinanzhof du 2 septembre 1954 – IV 159/53 U : « Soweit der selbständig Berufstätige für die erhaltenen Vorschüsse entsprechende Arbeit geleistet, d.h. eine Vergütung bereits verdient hat, liegt Gewinnverwirklichung vor; ein Gegenposten kann nur nach Maßgabe der noch zu leistenden Arbeiten eingesetzt werden. »).

Pour l'appréciation du seuil de 100.000 euros, il convient de se référer au chiffre d'affaires composé comme indiqué ci-dessus. Il est recommandé aux exploitants appliquant le mode simplifié de détermination du bénéfice prévu à l'article 18, alinéa 3 L.I.R. d'établir un relevé détaillé faisant apparaître les composantes mentionnées ci-dessus, sous peine de quoi le chiffre d'affaires ne peut être déterminé que d'après le principe de l'encaissement selon les articles 104, alinéa 1^{er} et 108, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R.

3.4. Début de l'obligation imposée par le paragraphe 161 AO

Quant à l'obligation de tenue d'une comptabilité d'engagement en partie double, le paragraphe 161, alinéa 1 AO fournit en son numéro 1 une précision complémentaire en ce sens que son champ d'application couvre « die Unternehmer und Unternehmen, die nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen einen Gesamtumsatz (einschließlich des steuerfreien Umsatzes) von mehr als 100.000 Euro gehabt haben ».

D'une manière générale, il découle du libellé du paragraphe 161, alinéa 1, numéro 1 AO que l'obligation fiscale de tenir une comptabilité en partie double naît avec la notification du bulletin. Concrètement, il s'agit du bulletin qui a été notifié en dernier lieu et qui porte sur une année d'imposition au titre de laquelle le seuil de chiffre d'affaires a été franchi. Pour ce qui est du bulletin notifié, il est sans importance qu'il s'agisse d'un bulletin d'impôt proprement dit ou d'un bulletin d'établissement séparé (paragraphe 213, alinéas 1^{er} et 2 AO) ayant fait l'objet de la notification. Comme les dispositions du paragraphe 161 AO ne comportent aucune date de début de l'obligation de tenir une comptabilité en partie double, celle-ci s'applique comme par le passé à partir du premier jour de l'exercice d'exploitation suivant celui au cours duquel le bulletin a été notifié.

Afin de laisser aux exploitants et aux exploitations désormais visés au paragraphe 161 AO un délai suffisant pour la mise en pratique de ces nouvelles dispositions, les bureaux d'imposition sont invités à veiller à ce que leur application soit respectée au plus tard à partir du 1^{er} exercice d'exploitation débutant après le 31 décembre 2017.

Pour de plus amples détails sur le passage du mode de détermination du bénéfice par comparaison des recettes et des dépenses au mode de détermination par comparaison des actifs nets investis, il est renvoyé au règlement grand-ducal modifié du 3 décembre 1969 instituant un mode simplifié de détermination du bénéfice en exécution de l'article 18, alinéa 3 L.I.R.

Quant à l'extinction de l'obligation, le paragraphe 161, alinéa 1, numéro 1 AO ne s'y exprime pas. Par conséquent, en l'absence de toute précision expresse, il revient donc à l'appréciation du préposé du bureau d'imposition compétent de décider si, dans le cas où le seuil de 100.000 euros n'est plus atteint, l'application du paragraphe 161 AO est toujours pertinente. Ce n'est donc que sur demande motivée et avec l'assentiment préalable du préposé du bureau d'imposition compétent que l'exploitant ou l'exploitation pourra être dispensé de l'obligation de tenir une comptabilité d'engagement en partie double.

4. Paragraphe 162 AO

Le paragraphe 162 AO détermine les conditions à respecter par les exploitants et les exploitations visés aux paragraphes 160 et 161 AO de manière obligatoire et générale, afin que leur comptabilité soit jugée régulière quant à la forme et quant au fond.

Ainsi, la comptabilité est régulière quant à la forme, lorsqu'elle est agencée de façon claire et ordonnée, de manière à faciliter toute recherche et tout contrôle (voir Trib. adm. du 29 juillet 1998, n° 10577 ; Trib. adm. du 14 juillet 2008, n° 23094 ; Trib. adm. du 17 octobre 2012, n°s 28948 et 28948).

Elle est régulière quant au fond, lorsqu'elle renvoie une image fidèle et complète de la situation financière de l'entreprise (voir Trib. adm. du 17 octobre 2012, n°s 28948, 28949 et 28950), c'est-à-dire lorsque tous les faits comptables ont été pris en considération de façon exacte (voir Trib. adm. du 29 juillet 1998, n° 10577 ; Trib. adm. du 14 juillet 2008, n° 23094).

A cette fin, elle doit respecter les principes généraux comptables tels que les principes de continuité, de constance, de spécificité des exercices, de non compensation, de comptabilisation des charges et produits et de prudence (voir Trib. adm. du 17 octobre 2012, n° 28948).

La comptabilité qui est régulière d'un point de vue formel bénéficie, conformément au paragraphe 208, alinéa 1 AO, d'une présomption de régularité quant au fond. A défaut de respecter les conditions de régularité formelle, la comptabilité perd sa force probante (voir Trib. adm. du 17 octobre 2012, n°s 28948, 28949 et 28950).

4.1. Présomption de régularité

Tel qu'il a été retenu ci-avant, une comptabilité tenue conformément au principe de régularité, c'est-à-dire en conformité aux règles et à la doctrine en vigueur, constitue en matière d'impôt direct la base déterminante pour l'imposition des bénéfices et, le cas échéant, pour la fixation des valeurs unitaires des fortunes d'exploitation établies d'après les règles prévues par la loi sur l'évaluation des biens et valeurs.

Le paragraphe 208, alinéa 1 AO dispose en sa première phrase que « Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 162 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind wenn nach den Umständen des Falles kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, der Besteuerung zu Grunde zu

legen ». Conformément à cette disposition, la présomption de régularité de la comptabilité joue dans l'hypothèse d'une tenue de la comptabilité qui est formellement conforme aux prescriptions du paragraphe 162 AO et de l'absence d'indices permettant de douter de la réalité factuelle des écritures et des documents comptables (voir Cour adm. du 29 juillet 2009, n° 25165C).

Si la comptabilité est régulière d'un point de vue formel et bénéficie ainsi d'une présomption de régularité quant au fond, elle perd toutefois sa force probante à défaut de respecter les conditions de régularité formelle, notamment l'article 18 C.com. énonçant à cet égard que « les livres que les entreprises faisant le commerce sont obligées de tenir, et pour lesquels elles n'ont pas observé les formalités ci-dessus prescrites ne peuvent être représentés ni faire foi en justice, au profit de celles qui les ont tenus », et l'administration fiscale est habilitée à procéder à l'évaluation d'office du bénéfice comptable généré par l'entreprise par application du paragraphe 217 AO (voir Trib. adm. du 17 octobre 2012, n° 28948).

Partant, le paragraphe 208, alinéa 1, 1^{ère} phrase AO instaure une présomption de régularité intégrale, si les conditions suivantes sont remplies, à savoir:

- la comptabilité satisfait aux exigences énoncées au paragraphe 162 AO et
- il n'existe, d'après les circonstances du cas d'espèce, aucune raison d'en contester la sincérité.

Concrètement, même si la comptabilité produite est régulière en la forme et appuyée de justifications apparemment suffisantes, elle peut pourtant être rejetée par le bureau d'imposition dans les cas où il existe des indices laissant douter de la sincérité des écritures comptables. A noter d'ailleurs que des défauts d'importance mineure ne justifient pas pour autant un rejet de la comptabilité, surtout lorsqu'ils peuvent être aisément redressés.

4.2. Tenue des livres comptables

Tout enregistrement comptable doit préciser l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références des pièces justificatives qui l'appuient. L'obligation de l'exploitant de conserver les documents comptables a essentiellement pour objet la constitution de pièces justificatives permettant de retracer et de prouver les opérations du commerçant tant dans l'intérêt du commerçant lui-même que dans l'intérêt des tiers, dont l'ACD (voir Trib. adm. du 17 octobre 2012, n°s 28948 et 28949).

Le paragraphe 162 AO impose non seulement l'existence d'une comptabilité de la part des contribuables visés par les paragraphes 160 et 161 AO, mais exige encore que cette comptabilité soit tenue de manière régulière (voir Trib. adm. du 29 juillet 1998, n° 10577).

Le paragraphe 162 AO dispose en son alinéa 2 que « Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden. Der Steuerpflichtige soll sich einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen bedienen ». Cette disposition consacre ainsi le principe de la comptabilisation continue qui implique la comptabilisation chronologique des opérations et ce dans un délai rapproché après leur survenance, ainsi que le principe de vérité qui impose l'enregistrement de toutes les opérations et leur enregistrement correct (voir Cour adm. du 22 décembre 2016, n° 37950C).

La première phrase de l'alinéa 2 se fonde sur le principe de la régularité formelle des inscriptions en comptabilité en imposant que l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de l'exploitation doit être réalisé en continu, c'est-à-dire opération par opération, de manière complète et correcte dans les livres comptables, notamment les journaux et le livre d'inventaire. Dans ce cas, chaque facture, mémoire d'honoraires ou autre pièce justificative doit être enregistrée individuellement et de manière identifiable dans la comptabilité. Afin de faciliter toute recherche et tout contrôle par l'ACD, la comptabilité doit notamment faire apparaître d'une manière distincte : la date de l'opération comptable, le montant global de la facture, ainsi qu'une référence de la pièce justificative correspondant soit à une numérotation séquentielle apposée sur cette pièce de base au fur et à mesure de son émission et de sa réception, soit à la référence figurant sur celle-ci. Lorsque le rythme élevé des ventes de faible montant génère une masse considérable d'écritures comptables, ces opérations peuvent pourtant être récapitulées sur une pièce justificative unique, à condition que celles-ci sont de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée.

La comptabilité est censée avoir enregistré de manière claire, précise et ordonnée toutes les opérations de cette entreprise et doit avoir pris en considération de façon exacte l'intégralité des faits comptables. Une comptabilité régulière en la forme et au fond est la représentation des comptes d'une entreprise dans une stricte chronologie et d'après les faits réels.

En vertu du paragraphe 162, alinéa 5 AO, les livres comptables (journaux et livre d'inventaire) doivent offrir des garanties suffisantes de sincérité. Ainsi, ils doivent être tenus sans blancs, ni lacunes, ni altérations d'aucune sorte.

Aucune rectification ne peut être faite par ratures, adjonctions ou suppressions rendant l'inscription d'origine illisible. En cas d'erreur de saisie, il convient d'abord de contrepasser ou d'extourner l'écriture erronée et de comptabiliser ensuite l'écriture correcte.

L'interdiction de l'altération ultérieure vaut également pour les logiciels de comptabilité. Des suppressions ou modifications ne permettant pas de retracer la comptabilisation originale ne sont pas permises. Les logiciels doivent être sécurisés afin d'empêcher toute modification subséquente.

Cette interdiction est également valable à l'encontre des caisses enregistreuses ou des systèmes points de vente qui doivent contenir des sécurités permettant de retracer l'opération originale en cas de suppression ou de modification.

Il reste à remarquer qu'un livre de caisse tenu à l'aide d'un tableur (par exemple Excel) n'est pas autorisé, vu que des changements sont possibles à tout moment.

Le paragraphe 162, alinéa 7 AO prévoit la tenue d'un registre reprenant quotidiennement les écritures de caisse, obligation qui se retrouve d'ailleurs de manière plus générale à l'article 10 C.com. (voir Trib. adm. du 13 mai 2015, n° 33276a).

Quant aux obligations comptables en relation avec une caisse en numéraire, le paragraphe 162, alinéa 7 AO impose la tenue d'un registre reprenant au moins quotidiennement les écritures de caisse (« Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen im geschäftlichen Verkehr mindestens täglich aufgezeichnet werden »), obligation qui se retrouve d'ailleurs de manière plus générale à l'article 10 C.com., selon lequel « toute comptabilité est tenue selon un système de livres et de comptes conformément aux règles usuelles de la comptabilité en partie double. Toutes les opérations sont inscrites sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de dates, soit dans un livre journal unique, soit dans un système de journaux spécialisés. Dans ce dernier cas, toutes les données inscrites dans les journaux spécialisés sont introduites, avec indication des différents comptes mis en mouvement, par voie de centralisation dans un livre centralisateur unique », étant souligné qu'un livre de caisse, journal destiné à retracer journalièrement les mouvements en espèces, constitue un tel journal spécialisé tel que préconisé par cette disposition (voir Trib. adm. du 17 octobre 2012, n° 28948 ; Cour adm. du 4 juillet 2013, n° 31723C ; Trib. adm. du 13 mai 2015, n° 33276a).

Les prélèvements ainsi que les mises en numéraire sont également à inscrire quotidiennement. L'absence de prélèvements ou de mises ainsi que leur comptabilisation à la fin du mois ne sont pas permises. L'inscription du fonds de caisse est indispensable.

En outre, le paragraphe 162, alinéa 7 AO prévoit la possibilité d'enregistrer dans le livre-journal les flux de caisse constatés en espèces par récapitulation journalière des totaux des opérations. Son octroi est toutefois subordonné à la condition de conserver tous les documents (par exemple les rouleaux de caisse enregistreuse) permettant de vérifier ces enregistrements opération par opération. Les règles exposées ci-avant portant sur les paiements en espèces s'appliquent par analogie aux règlements par carte bancaire ou carte de crédit. En comptabilité, les opérations réglées par carte bancaire ou carte de crédit sont préalablement portées dans un compte d'attente (par exemple « valeurs à l'encaissement »), cette opération étant nécessaire lorsque le règlement est différé (voir Trib. adm. du 17 octobre 2012 ; n° 28948). Les factures établies sur support papier ou support informatique ne sont pas concernées par cette mesure de saisie récapitulative.

En cas d'utilisation d'une caisse enregistreuse ou d'un système points de vente, il est essentiel que les logiciels utilisés permettent d'identifier les différents modes de paiement et leur regroupement dans les totaux journaliers.

Les écritures doivent être appuyées par des pièces justificatives qui doivent être conservées afin de permettre l'examen de la validité des enregistrements et des pièces justificatives à leur base (voir Cour adm. du 4 juillet 2013, n° 31723C).

A cet effet, le paragraphe 162, alinéa 8 AO rappelle l'obligation de conservation décennale des pièces comptables édictée par l'article 16 C.com. (voir Trib. adm. du 13 mai 2015, n° 33276a). Cette dernière disposition impose plus particulièrement aux commerçants une obligation générale de conservation des documents sociaux pendant une période de 10 ans à partir de la clôture de l'exercice auquel les documents se rapportent, les documents visés étant ceux énumérés aux articles 11, 12, 14 et 15 C.com. C'est ainsi que l'obligation de conservation décennale a d'abord trait à la comptabilité du commerçant qui doit retranscrire, comme souligné ci-dessus, les opérations de manière fidèle et complète, par ordre de date soit dans un livre journal unique, soit dans un système de journaux auxiliaires spécialisés - tel un livre de caisse - , mais couvre également, conformément à l'article 14 C.com. toutes les pièces justificatives, le libellé de ce texte impliquant que l'obligation de conservation décennale concerne toutes les pièces justificatives quelconques ayant trait à l'exploitation de

l'entreprise, tels que les commandes et les factures ou encore les documents qui intéressent la gestion du personnel (voir Trib. adm. du 17 octobre 2012, n° 28948).

Pour les commerces ou entreprises disposant de plusieurs caisses, il convient d'observer les prescriptions du paragraphe 162, alinéa 7 AO pour chacune des caisses. En outre, les transferts entre les différentes caisses sont également à comptabiliser.

Il reste à remarquer qu'en cas d'utilisation d'une caisse enregistreuse ou d'un système points de vente, les manuels d'utilisation tombent également sous l'obligation de conservation décennale.

Luxembourg, le 15 septembre 2017

Le directeur des contributions,

