

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES
ET DES
ACCISES

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. No 1033 du 18 juin 1986

L.I.R. No 1033

Objet: Dépenses spéciales. Libéralités
L.I.R., art. 109(1) No 3 et art. 112 modifiés.
Règlement grand-ducal du 20.2.1970.

Sommaire

1. Avant-propos
2. Caractère et objet des libéralités
3. Organismes bénéficiaires
 - a) Sociétés reconnues d'utilité publique par la loi et désignées par arrêté grand-ducal
 - b) Bureaux de bienfaisance
 - c) Hospices civils
 - d) Centre hospitalier de Luxembourg
 - e) Fonds d'aide au développement
 - f) Fonds culturel national
 - g) Bourses d'études
 - h) Bourses de recherche scientifique
4. Limitation du montant des libéralités
5. Libéralités soumises à autorisation grand-ducale ou ministérielle
6. Exécution pratique.

1. Avant-propos

Aux termes de l'article 12 No 2 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, les libéralités, dons et subventions ne sont pas déductibles du revenu pour la détermination de l'impôt sur le revenu.

Le principe souffre cependant des exceptions. La loi considère en effet comme dépenses spéciales les libéralités en espèces à certains organismes d'intérêt public qu'elle désigne nommément.

La matière des libéralités déductibles fait l'objet des articles 109, alinéa 1er, numéro 3, et 112 L.I.R. ainsi que du règlement grand-ducal du 20 février 1970 portant exécution de l'article 112, alinéa 3 L.I.R.

Ces dispositions comportent, outre quelques règles d'exécution pratique, une triple limitation à la déductibilité des libéralités

- a) quant à leur caractère et objet,
- b) quant à l'organisme bénéficiaire,
- c) quant au montant.

2. Caractère et objet des libéralités

La loi ne fournit pas de définition du terme "libéralités" qu'elle emploie à l'article 109. C'est donc le sens communément admis qui est visé, à savoir toute disposition de biens à titre gratuit au profit d'autrui.

Une libéralité ne saurait comporter de contre-prestation.

Toutefois, un transfert gratuit de biens conserve le caractère de libéralité s'il est assorti d'une charge à exécuter par le gratifié. Ainsi, il n'est pas rare que des donations sous conditions soient faites à des bureaux de bienfaisance, hospices, etc. Exemple: donation d'une somme déterminée à condition, pour le gratifié, de verser périodiquement une aide pécuniaire à une tierce personne. Dans une telle hypothèse l'on ne peut considérer comme libéralité que la somme versée déduction faite de la valeur actuelle de la charge imposée au bénéficiaire.

Sont seules admises en déduction les libéralités versées en espèces. Des dons consistant en livraisons gratuites de marchandises ou en prestations bénévoles de services n'entrent donc pas en ligne de compte. Il en serait évidemment autrement si le donateur, après avoir facturé en bonne et due forme les livraisons ou services au bénéficiaire, faisait, contre reçu, don à ce dernier du montant de la facture.

Les libéralités étant rangées dans la rubrique des dépenses spéciales, elles doivent remplir toutes les conditions générales formulées par la loi à l'égard de ces dernières. Sont donc exclues les libéralités ayant le caractère de dépenses d'exploitation ou de frais d'obtention ainsi que celles en rapport économique avec des revenus exonérés.

Les cas de libéralités formant des dépenses d'exploitation ou frais d'obtention sont rares. Le commentaire de l'article 12 L.I.R. cite en exemple des libéralités faites dans des conditions telles qu'elles sont affectées directement à profiter à l'entreprise du contribuable et que le caractère de libéralité disparaît complètement devant l'intérêt immédiat et exclusif de l'entreprise ou que, en ce qui touche des dépenses à des fins scientifiques, les résultats de l'activité scientifique subventionnée par le contribuable doivent profiter à son entreprise.

3. Organismes bénéficiaires

Toutes les libéralités ne sont pas déductibles. Ne sont admises en déduction que celles faites au profit des organismes énumérés à l'article 112 L.I.R.

L'article 112 étant d'interprétation restrictive, il ne peut être question d'en étendre le champ d'application aux libéralités faites à des oeuvres ou organismes, si intéressants fussent-ils, autres que ceux que vise expressément ledit article.

On trouvera ci-après le relevé des organismes habilités à percevoir des libéralités déductibles complétée, en cas de besoin, par l'indication de certaines de leurs caractéristiques et de la personne chargée de recueillir les dons. Cette dernière précision est en relation avec l'obligation de produire des quittances (voir à ce sujet le numéro 6).

a) Organismes reconnus d'utilité publique par une loi spéciale ou en vertu des articles 27 et suivants de la loi du 21 avril 1928 concernant les associations sans but lucratif et les établissements d'utilité publique.

Deux conditions doivent se trouver réunies: d'une part, n'entrent en ligne de compte que les organismes reconnus d'utilité publique par une loi; d'autre part, les organismes en question doivent avoir été désignés par un arrêté grand-ducal comme aptes à recevoir des dons fiscalement favorisés.

On trouvera en annexe 1 une liste regroupant les organismes qui satisfont au 31 mai 1986 aux conditions prémentionnées. Le personnel voudra compléter cette liste au fur et à mesure que d'autres organismes seront admis au bénéfice de la mesure fiscale en question.

b) Bureaux de bienfaisance

Les bureaux de bienfaisance sont des établissements publics placés sous la surveillance des communes et chargés de l'administration des biens affectés aux pauvres ainsi que de la distribution des secours.

Il existe par commune un bureau de bienfaisance parfois dénommé office social. Un receveur est chargé d'effectuer les recettes.

c) Hospices civils

Les hospices civils sont des établissements publics placés sous la surveillance des communes.

Des hospices civils existent dans trois communes :

Luxembourg: hospice civil de Pfaffenthal et

maison de gériatrie et de retraite de Hamm,

ces deux établissements étant gérés en commun par la com-

mission administrative des hospices civils de Luxembourg,

Echternach: hospice civil et clinique,

Ettelbruck: clinique St Louis.

Des secrétaires-trésoriers sont chargés de la gestion financière des hospices.

d) Centre hospitalier de Luxembourg (loi du 10 décembre 1975,
Mém. A p. 1794)

Le Centre hospitalier de Luxembourg est un établissement public groupant la maternité Grande-Duchesse Charlotte, la clinique pédiatrique fondation Grand-Duc Jean et Grande-Duchesse Joséphine-Charlotte et l'Hôpital municipal.

e) Fonds d'aide au développement (loi du 17 décembre 1985, Mém. A
No 11 du 11 février 1986)

Le Fonds d'aide au développement est un établissement public qui a pour mission de recevoir et de gérer des dons en espèces émanant de sources privées et de les mettre, à la fin de chaque trimestre, à la disposition du Fonds pour la Coopération au Développement en vue de contribuer ainsi à une augmentation des ressources financières disponibles en faveur des pays en développement. Les dons peuvent être alloués au Fonds sans indication de destination ou avec la stipulation de les utiliser au profit d'une organisation non gouvernementale luxembourgeoise.

Les dons sont déductibles à titre de dépenses spéciales à partir de l'année d'imposition 1985.

f) Fonds culturel national

Le Fonds culturel national est un établissement public créé par la loi du 4 mars 1982 (Mém. A 1982 p. 340). Les ressources du Fonds sont constituées par des dons en espèces et des dons en nature sous forme d'objets d'art, de mobilier, de livres, d'objets de collection ou de documents qui sont de haute valeur culturelle, artistique ou historique.

Le Fonds peut également recevoir des dons pour compte d'autres institutions ou organismes culturels. Ceux-ci sont énumérés à l'article 8 de la loi du 4 mars 1982, à savoir :

1. l'Institut Grand-Ducal
2. le Centre Universitaire de Luxembourg
3. les Archives de l'Etat
4. les Musées de l'Etat et des communes
5. la Bibliothèque nationale et les bibliothèques municipales
6. le Service des Sites et Monuments nationaux
7. les autres organismes culturels reconnus d'utilité publique par une loi spéciale ou en vertu des articles 27 et suivants de la loi du 21 avril 1928 concernant les associations sans but lucratif et les établissements d'utilité publique, pour autant qu'ils seront désignés par règlement grand-ducal.

En ce qui concerne les modalités d'évaluation des dons en nature il est renvoyé à la circulaire L.I.R. No 89 du 12 octobre 1982.

g) Bourses d'études

La loi (article 112 L.I.R.) autorise la déduction des sommes affectées tant à la constitution de nouvelles bourses d'études qu'à la dotation de bourses existantes.

Les bourses d'études sont constituées ou dotées par acte notarié et les fonds remis à l'administrateur-receveur chargé de la gérance des bourses d'études.

Comme la disposition précitée prévoit que l'administrateur-receveur doit de toute façon certifier l'absence de clause de parenté, il ne semble pas nécessaire de prévoir la remise d'une copie de l'acte de fondation ou de dotation comme pièce justificative. Il s'entend que dans ce cas le certificat de l'administrateur-receveur portera également sur le capital versé.

h) Bourses de recherche scientifique

Un règlement grand-ducal doit définir les conditions de constitution des bourses de recherche scientifique. Tant que ce règlement n'aura pas été publié, les sommes affectées à la fondation de bourses de l'espèce ne pourront pas être déduites.

4. Limitation du montant des libéralités

L'article 109 de la loi prévoit un double plafond de déduction qui s'établit à partir de l'année d'imposition 1982 à

10 % du total des revenus nets et à
10.000.000 francs.

Le plafond absolu s'applique uniquement aux contribuables dont le total des revenus nets dépasse 100 millions. En pratique, il vise les grandes sociétés soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités.

Les plafonds susmentionnés jouent pour l'ensemble des libéralités d'une année et non pour chaque versement pris individuellement.

A l'égard des libéralités allouées aux organismes visés à l'art. 112 al. 1er No 1, le règlement portant exécution de l'article 112 alinéa 3 L.I.R. a prévu une limite inférieure applicable à partir de l'année d'imposition 1970. Si la somme des dons de l'année d'imposition est inférieure à 5.000 francs, les dons en question ne sont pas portés en déduction.

5. Libéralités soumises à autorisation grand-ducale ou ministérielle

La loi du 22 février 1984 concernant l'acceptation des libéralités faites au profit de l'Etat et des autres personnes morales de droit public, des associations sans but lucratif et des établissements d'utilité publique (Mém. A No 20 du 10.3.84) a modifié l'article 910 du code civil ainsi que l'article 16, alinéa 1er de la loi du 21 avril 1928 sur les associations sans but lucratif et les établissements d'utilité publique dans le sens d'un relèvement à 500.000 francs du montant des libéralités mobilières qui sont dispensées d'une autorisation grand-ducale.

Les bureaux d'imposition prendront les libéralités en considération au vu des quittances provisoires, sans avoir à s'enquérir eux-mêmes du sort définitif des sommes versées.

Les rares cas de non autorisation seront signalés par les services gouvernementaux compétents à la direction qui, de son côté, en avisera les bureaux d'imposition en cause qui prendront alors les mesures qui s'imposent (non déduction ou annulation de la déduction).

6. Exécution pratique

Suivant l'article 2 du règlement grand-ducal portant exécution de l'article 112, alinéa 3 L.I.R., la déduction des libéralités a lieu lors de l'assiette pour les contribuables imposables par voie d'assiette.

En ce qui concerne, par contre, les salariés et pensionnés imposables uniquement par voie de retenue à la source, la déduction a lieu exclusivement lors du décompte annuel par la procédure faisant l'objet de l'article 8 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 portant exécution de l'article 145 L.I.R. (déduction complémentaire).

Toute demande en inscription sur la fiche de retenue des libéralités même versées en début d'année (= excédent de dépenses spéciales) sur la base des dispositions du règlement portant exécution de l'article 139 L.I.R. doit être écartée.

Les demandes de déduction complémentaire doivent, aux termes de l'article 18 du règlement portant exécution de l'article 145 L.I.R., être déposées avant le 30 avril de l'année qui suit celle de la dépenses auprès du bureau de la retenue d'impôt compétent pour le domicile du salarié ou du pensionné. Le § 86 AO est applicable en cas de dépassement du délai précité (mesures d'indulgence en cas de forclusion excusable). La demande est à faire sur un imprimé délivré par le bureau compétent.

En raison du caractère particulier des libéralités et de leur montant nécessairement élevé (minimum 5.000 francs), la production de quittances sera en principe exigée de la part des contribuables qui font valoir une telle dépense.

Les quittances, établies par les personnes chargées de la perception des fonds pour les organismes respectifs (receveurs, trésoriers, administrateurs, ..) contiendront au moins le nom du donateur, la date du versement et une attestation du caractère bénévole de la libéralité.

Il n'est pas prévu d'introduire un modèle uniforme de quittance.

La loi fiscale n'impose aucune forme juridique aux libéralités. Celles-ci peuvent donc - à moins qu'un formalisme déterminé ne soit requis par une loi non fiscale - épouser toutes les formes possibles (donation par acte notarié, don manuel, remise de dette, etc.).

Les libéralités faites dans le cadre d'une entreprise ou d'une exploitation sont à considérer originellement comme prélèvements lors de la détermination du bénéficiaire. Lorsqu'elles proviennent d'une société de

personnes, elles sont également traitées comme prélèvements et imputées aux associés en proportion de leurs quotes-parts respectives de participation au bénéfice. Les renvois aux bureaux d'imposition compétents pour les associés devront indiquer séparément les prélèvements ayant le caractère de libéralités.

Il reste à signaler que les libéralités faites par les contribuables résidents soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités sont également déductibles alors qu'elles ne le sont pas en ce qui concerne les contribuables non résidents (personnes physiques et personnes morales).

Enfin les libéralités sont déduites en dehors du forfait pour dépenses spéciales.

Les circulaires L.I.R. 33 à 33k sont devenues sans objet.

Luxembourg, le 18 juin 1986

Le Directeur des Contributions,

(s) J. Olinger

A n n e x e 1

Relevé des établissements d'utilité publique pouvant recevoir des dons fiscalement favorisés

Etat au 31 mai 1986

1. Croix-Rouge Luxembourgeoise: Arrêté g.-d. du 9 septembre 1970
à partir de l'année d'imposition 1970
2. Comité olympique luxembourgeois: Arrêté g.-d. du 14 avril 1972
à partir de l'année d'imposition 1972
3. Fondation Letzeburger Kannerduerf: Arrêté g.-d. du 26 octobre 1973
à partir de l'année d'imposition 1973
4. Institut Universitaire International de Luxembourg: Arrêté g.-d. du
23 décembre 1976 à partir de l'année d'imposition 1977
5. Fondation Cécile Ginter: Arrêté g.-d. du 26 mai 1978
à partir de l'année d'imposition 1978
6. Fondation Prince Henri - Princesse Maria-Teresa: Arrêté g.-d. du
15 février 1982 à partir de l'année d'imposition 1981
7. Fondation J.P. Pescatore: Arrêté g.-d. du 28 avril 1982
à partir de l'année d'imposition 1981
8. Ligue Luxembourgeoise de prévention et d'action médico-sociales:
Arrêté g.-d. du 17 août 1983 à partir de l'année d'imposition 1983
9. Fondation Hellef fir d'Natur: Arrêté g.-d. du 22 mars 1984
à partir de l'année d'imposition 1984
10. Fondation Luxembourgeoise Raoul Follereau: Arrêté g.-d. du 17 mai 1985
à partir de l'année d'imposition 1985
11. Fondation Oeko Fonds: Arrêté g.-d. du 22 octobre 1985
à partir de l'année d'imposition 1985
12. Fondation A.P.E.M.H.: Arrêté g.-d. du 18 novembre 1985
à partir de l'année d'imposition 1985
13. Fondation I.M.C.-Kraizbiereg: Arrêté g.-d. du 13 décembre 1985
à partir de l'année d'imposition 1985
- *) 14. Institut d'Europe Luxembourg: Arrêté g.-d. du 30 décembre 1985
à partir de l'année d'imposition 1985
- *) 15. Fonds Interculturel: Arrêté g.-d. du 30 décembre 1985
à partir de l'année d'imposition 1985
16. Fondation Déieren Asyl: Arrêté g.-d. du 25 février 1986
à partir de l'année d'imposition 1986
17. Fondation pour le Planning Familial et l'Education Sexuelle: Arrêté
g.-d. du 14 mars 1986 à partir de l'année d'imposition 1986
18. Fondation Bethesda: Arrêté g.-d. du 8 avril 1986
à partir de l'année d'imposition 1986
19. Fédérations nationales sportives: Arrêté g.-d. du 30 mai 1986
à partir de l'année d'imposition 1986
- 20.
- 21.

*) Les établissements d'utilité publique marqués par un astérisque peuvent également recevoir des dons en nature par l'intermédiaire du Fonds culturel national.