DIRECTION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES ET DES ACCISES

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 107/1 du 24 novembre 1992 *)

L.I.R. n° 107/1

Objet: La déduction forfaitaire pour frais d'obtention en relation avec des revenus de location.

1) Introduction

Aux termes de l'article 107, alinéa 6 L.I.R , un règlement grand-ducal peut déterminer, en ce qui concerne les revenus nets provenant de la location de biens, les conditions et limites dans lesquelles la déduction des frais d'obtention effectifs ou d'une partie de ces frais est remplacée, sur la demande du contribuable, par une déduction forfaitaire.

Le règlement grand-ducal modifié du 23 octobre 1980 portant exécution des dispositions susmentionnées établit un certain nombre de règles relatives à ce forfait pour frais d'obtention. Ces règles sont analysées ci-après.

2) Le champ d'application de la déduction forfaitaire

Il ressort du texte de l'article 1er du règlement grand-ducal modifié du 23 octobre 1980 portant exécution de l'article 107, alinéa 6 L.I.R., que l'option pour la déduction forfaitaire ne s'applique qu'aux revenus nets provenant de la location d'immeubles bâtis imposables en vertu de l'article 98, alinéa 1er, numéro 1 L.I.R Il en résulte que les revenus nets de location d'immeubles bâtis non imposables en vertu de l'article 98, alinéa 1er, numéro 1 L I.R , mais relevant d'une des trois catégories de revenus citées à l'article 10 numéros 1 à 3 L.I.R. ne sont pas visés et sont par conséquent exclus du champ d'application de la déduction forfaitaire pour frais d'obtention. Il en est de même des revenus de la location d'immeubles non bâtis et de biens mobiliers

Sont encore exclus du champ d'application de la déduction forfaitaire en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal modifié du 23 octobre 1980 précité:

*) La circulaire L.I.R. n° 107/1 du 24 novembre 1992 remplace la circulaire L.I.R. n° 107/1 du 20 septembre 1991 à partir de l'année d'imposition 1992.

a) les immeubles bâtis dont l'achèvement ne remonte pas, au début de l'année d'imposition, à au moins 15 ans accomplis;

b) les immeubles bâtis qui font partiellement partie de l'actif net investi soit d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, soit d'une exploitation agricole ou forestière ou encore d'une profession libérale exploitée ou exercée par le propriétaire de l'immeuble bâti; cette exclusion résulte de la condition inscrite à l'article 2, alinéa 1er du règlement qui dispose que les immeubles doivent faire partie intégralement du patrimoine privé du contribuable.

Ne sont pas exclus du régime de la déduction forfaitaire des frais d'obtention les immeubles bâtis affectés à un commerce, une industrie ou un métier du locataire de l'immeuble Ne sont dorénavant pas exclus non plus les immeubles bâtis dont le loyer annuel brut dépasse 300.000 francs.

3) <u>Le montant de la déduction forfaitaire</u>

L'article 3 du règlement grand-ducal modifié du 23 octobre 1980 précité fixe la déduction forfaitaire à 35 pour cent du loyer brut sans qu'elle ne puisse dépasser un montant maximum de 105.000 francs par an. Elle couvre tous les frais généralement quelconques pouvant être considérés comme frais d'obtention déductibles au sens de l'article 105 L.I.R. sauf ceux mentionnés audit article 3, à savoir:

a) les frais de gérance et de rémunération des gardes et concierges;

b) les impôts réels et les redevances communales;

c) l'impôt personnel étranger au sens de l'article 13 de la loi concernant l'impôt sur le revenu;

d) les arrérages de rentes et les intérêts débiteurs.

Il est évident que ces frais qui sont déductibles en sus du forfait, doivent se rapporter à l'immeuble bâti pour lequel le régime du forfait pour frais d'obtention est appliqué.

Par frais de gérance au sens de la lettre a) ci-dessus il y a lieu d'entendre les indemnités allouées aux gérants d'immeubles en rémunération de leur fonction de gérant. Par contre les frais de gestion tels que frais de déplacement du propriétaire, frais d'annonces et de téléphone, commissions versées aux agences immobilières pour la recherche de locataires, sont couverts par le forfait.

Les frais mentionnés sub b) comprennent l'impôt foncier, les taxes pour l'utilisation de la canalisation et pour l'enlèvement et l'incinération des ordures ménagères dans la mesure où ces taxes ne sont pas supportées par les locataires.

Les impôts visés sub c) sont les impôts personnels étrangers qui frappent les revenus de la location d'immeubles situés à l'étranger, pour autant que ces revenus ne sont pas exonérés au Luxembourg par une convention contre les doubles impositions. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu étranger qui est susceptible en principe d'être imputé sur l'impôt sur le revenu luxembourgeois en vertu de l'article 134bis L.I.R. ou en vertu d'une convention contre les doubles impositions *), seule la fraction de l'impôt étranger qui n'a pas été imputée sur l'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus étrangers est déductible à titre de frais d'obtention. Pour le calcul de la fraction imputable sur l'impôt luxembourgeois et de la fraction déductible des revenus, il est renvoyé aux dispositions d'exécution relatives à l'article 134bis L.I.R.

En ce qui concerne les rentes mentionnées sub d), il faut évidemment tenir compte des dispositions de l'article 105 alinéa 2 n° 1, deuxième phrase L.I.R., qui limitent la déduction des rentes constituées après le 31 décembre 1959 à titre onéreux et moyennant contre-prestation globale (par exemple rentes constituées lors de la vente à fonds perdu d'un immeuble bâti) à une fraction de 50 %. Il est rappelé encore que les rentes qui sont constituées comme charges lors de la donation d'un immeuble ne sont pas à considérer comme frais d'obtention, mais tombent sous l'application de l'article 109 alinéa 1er n° 1 L.I.R. (dépenses spéciales).

Le loyer brut auquel s'applique le forfait, s'entend des recettes brutes encaissées par le bailleur qui sont en relation juridique ou économique avec la concession de l'usage de l'immeuble. A côté du loyer proprement dit font également partie des recettes les prestations accessoires du locataire sauf les remboursements de frais avancés par le propriétaire tels que frais de chauffage et d'éclairage. L'année d'attribution des recettes résulte de l'article 108, alinéa 1er, numéro 1 L.I.R.

---

*) Actuellement, une seule convention prévoit le régime d'imputation pour les revenus de la location d'immeubles situés dans l'autre Etat contractant: celle conclue avec les Etats-Unis d'Amérique.

4) L'option pour la déduction forfaitaire

L'article 107, alinéa 6 L.I.R., prescrit, pour l'application de la déduction forfaitaire, que le contribuable fasse une demande en ce sens. La possibilité de présenter une telle demande constitue pour le contribuable un véritable droit d'option. A cet effet, l'alinéa 1er de l'article 4 du règlement grand-ducal modifié du 23 octobre 1980 règle la procédure de l'option en prévoyant que le contribuable doit présenter une demande qui est à coucher sur une formule spéciale qui sera mise à la disposition du contribuable par l'administration des contributions.

Pour des raisons de simplification administrative la formule spéciale a été intégrée dans la déclaration modèle 190 intitulée "Revenus de la location de propriétés bâties" et dans la déclaration modèle 210 intitulée "Revenus de la location de propriétés bâties de la communauté" où le contribuable fait reconnaître son choix en cochant une des cases prévues à cet effet.

Il résulte du texte de l'alinéa 2 de l'article 4 du règlement grand-ducal modifié du 23 octobre 1980 que le changement du régime de déduction ne pourra se faire en cours d'année Il coïncidera toujours avec le premier janvier d'une année d'imposition, mais l'option pourra encore être faite avec effet au premier jour de l'an si elle est remise conjointement avec la déclaration d'impôt sur le revenu ou la déclaration pour l'établissement en commun des revenus de copropriétés relatives à l'année d'imposition concernée.

Lorsqu'un contribuable ayant opté pour la déduction forfaitaire y renonce volontairement par la suite et se soumet au régime d'imposition normal, l'alinéa 1er de l'article 5 du règlement grand-ducal modifié du 23 octobre 1980 exclut la possibilité d'une nouvelle option pour le régime de la déduction forfaitaire endéans une période de 15 années suivant celle de la renonciation.

En résumé, il est donc loisible au contribuable de passer de la déduction des frais réels au régime forfaitaire et ensuite de nouveau au système de déduction des frais réels. Par après, une nouvelle option pour le régime forfaitaire ne pourra se faire qu'après une période de carence de 15 ans. Si, d'autre part, le contribuable a opté d'abord pour le régime forfaitaire, il peut ultérieurement passer à la déduction des

frais réels. Par la suite il pourra à nouveau revendiquer l'octroi du système forfaitaire après 15 ans.

Il est stipulé à l'article 1er alinéa 2 du règlement modifié du 23 octobre 1980 que le contribuable qui est propriétaire de plusieurs immeubles bâtis, a la possibilité d'exercer son choix pour chaque immeuble individuellement. Par immeuble bâti au sens de cette disposition, il faut comprendre l'unité économique au sens des §§ 2 et 2bis de la loi d'évaluation des biens et valeurs (Bewertungsgesetz) du 16 octobre 1934.

5) <u>La composition de la déduction forfaitaire</u>

Les 35 % de la déduction forfaitaire se répartissent comme suit.

- 18 % pour les frais d'entretien et de réparation;
- 9 % pour les frais d'exploitation (assurances, ramonage des cheminées, éclairage des escaliers et corridors, nettoyage de la maison, frais d'avocat, taxes pour l'eau);
- 8 % pour l'amortissement

Par l'application suivie de ces taux respectifs, les impositions gagneront en uniformité particulièrement en matière de détermination des revenus nets d'un bien grevé d'usufruit

Luxembourg, le 24 novembre 1992

Le Directeur des Contributions,