

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 152bis/1 du 14 novembre 1994

L.I.R. n° 152bis/1

Objet: Bonification d'impôt pour investissement (article 152bis L.I.R.).

Depuis l'insertion des dispositions régissant l'octroi d'une bonification d'impôt dans la loi de l'impôt sur le revenu (art. 152bis L.I.R.) par la loi du 19 décembre 1986, ces dispositions ont été modifiées et complétées successivement par les lois du 24 décembre 1988, du 6 décembre 1990 et du 22 décembre 1993.

1. La loi du 24 décembre 1988 a complété l'article 152bis L.I.R. par l'ajout d'un paragraphe 7a qui a pour objet de rendre éligibles au titre de l'octroi d'une bonification d'impôt pour investissement les biens visés au paragraphe 4, numéros 2 et 3 et au paragraphe 7, alinéa 2, numéros 2 et 3 du même article, lorsque ces biens sont investis dans le cadre d'un premier établissement.

Il s'agit en l'occurrence des biens acquis par transmission en bloc et à titre onéreux d'une entreprise, d'une partie autonome d'entreprise ou d'une fraction d'entreprise, ainsi que des biens usagés acquis au Grand-Duché autrement que par l'une des opérations prévues.

Par investissements dans le cadre d'un premier établissement au sens du paragraphe 7a il y a lieu d'entendre les biens investis lors de la création d'une nouvelle entreprise au sens de l'article 14 L.I.R. ou durant les trois premières années à partir de la date de la création.

Soit p. ex. une entreprise qui a été créée le 30 juin 1990.

La disposition du paragraphe 7a trouvera application aux immobilisations qui seront investies jusqu'au 30 juin 1993, mais non plus à celles qui seront acquises au cours du deuxième semestre 1993, comme d'aucuns semblent interpréter la disposition en question.

Dans ce même contexte je me dois d'attirer l'attention des bureaux d'imposition sur le fait qu'au niveau des entreprises cédantes la disparition des biens usagés peut, le cas échéant, donner lieu à une récupération de la bonification d'impôt allouée à ces dernières, lorsque l'appartenance desdits biens à l'actif net n'a été que de courte durée (p.ex. en dessous de 2 ans). En effet, dans ces cas le critère de permanence prévu par l'article 21, alinéa 2 L.I.R., à l'endroit des biens réputés immobilisations d'une entreprise fait défaut, de sorte qu'on ne saura dans ces conditions parler d'un investissement au sens de l'article 152bis L.I.R. auprès de l'entreprise cédante.

2.0. La loi du 6 décembre 1990 a restreint le champ d'application de la disposition faisant l'objet du paragraphe 7a de l'article 152bis L.I.R. dont question sub 1 ci-dessus, en ce sens qu'elle a déclaré non éligibles au titre d'une bonification d'impôt les biens usagés investis dans le cadre d'un premier établissement, lorsque ces biens ont antérieurement fait l'objet d'un contrat de leasing dans des conditions ouvrant droit aux bonifications d'impôts auprès du donneur de leasing. Il s'agit en l'occurrence surtout des contrats dits «non full pay out leasing» qui ne prévoient pas le paiement intégral du prix d'acquisition ou de revient du bien au cours de la période de location de base comme tel est le cas en matière de leasing financier. Il est rappelé à ce sujet qu'en vertu du paragraphe 9, alinéa 1er, de l'article 152bis L.I.R. et du règlement grand-ducal du 29 octobre 1987 y afférent, c'est le preneur de leasing qui bénéficie, à l'exclusion du bailleur-donneur de leasing, des bonifications d'impôts en cas d'un investissement par un contrat de leasing financier. Ainsi, la restriction apportée au paragraphe 7a ne sortira pas ses effets à l'endroit de ce genre de contrat de leasing qui est généralement caractérisé par une durée de location de base qui couvre plus ou moins la durée usuelle d'utilisation du bien et au cours de laquelle le prix d'acquisition ou de revient du bien est intégralement versé par le preneur de leasing.

Le champ d'application du paragraphe 7a de l'article 152bis L.I.R. a subi une autre restriction par la loi du 6 décembre 1990 en ce que cette dernière ne considère plus comme biens investis dans le

cadre d'un premier établissement les acquisitions en bloc d'une entreprise, d'une partie autonome d'entreprise ou d'une fraction d'entreprise contre attribution au cédant d'une participation directe ou indirecte dans l'entreprise nouvellement créée.

Cette restriction qui procède du souci de lutter contre une mise à profit sinon abusive, du moins à des fins non voulues par le législateur, de la disposition en question, trouvera application notamment aux cas où le cédant apporte ou cède son entreprise à la valeur estimée de réalisation à une société dont il devient associé ou actionnaire.

Par contre, la restriction ne vise pas les hypothèses où il est fait application d'une disposition permettant d'opérer la transmission sans réalisation des réserves latentes de l'entreprise (p.ex. art. 170, al. 2, art. 59, art. 60 L.I.R.) puisque dans ces cas le paragraphe 6 de l'article 152bis L.I.R. assimile l'opération à une transmission à titre gratuit, de sorte que l'acquéreur est à considérer comme ayant été propriétaire de l'entreprise pendant les cinq exercices précédents. Aussi, l'investissement complémentaire est-il à calculer dans ces cas comme s'il n'y avait pas eu de transmission.

La restriction en question s'applique en matière d'octroi de bonifications d'impôts tant pour investissement complémentaire que global.

- 2.1. Outre les modifications apportées au paragraphe 7a de l'article 152bis L.I.R., la loi du 6 décembre 1990 a modifié et complété les paragraphes 1, 7 et 9 de l'article 152bis L.I.R.
- 2.1.1. La deuxième phrase du paragraphe 1er de l'article 152bis L.I.R. a été remplacée par le texte suivant: «Les investissements doivent être effectués dans un établissement situé au Grand-Duché et destiné à y rester de façon permanente; ils doivent en outre être mis en oeuvre physiquement sur le territoire luxembourgeois.»

Suivant cette nouvelle formulation la notion de critère de permanence vise sans équivoque l'établissement, alors que dans la

version précédente la phrase prêtait à confusion en ce sens qu'il n'était pas évident si c'était l'investissement ou, par contre, l'établissement qui devait satisfaire à la condition de permanence.

Une autre idée poursuivie par le législateur a été d'écarter des bonifications d'impôts les investissements qui matériellement ou physiquement ne sont pas utilisés sur le territoire luxembourgeois, d'où l'insertion au même paragraphe 1er de la condition de la mise en oeuvre du bien sur le territoire luxembourgeois.

Cette disposition rencontre notamment les situations et constructions où un contrat réserve la propriété économique et juridique d'un bien à un bailleur ou donneur de leasing établi au Grand-Duché, alors que le bien en question est mis en oeuvre par l'utilisateur ou le preneur de leasing à l'étranger. A remarquer cependant qu'une utilisation passagère ou temporaire du bien à l'étranger ne devra pas entraîner le refus des bonifications d'impôts pour autant que ladite activité à l'étranger ne sera pas de nature à y créer un établissement stable.

La condition de la mise en oeuvre de l'immobilisation sur le territoire luxembourgeois souffre d'ailleurs une exception à l'endroit des entreprises de navigation maritime agréées au Luxembourg en ce qui concerne les navires exploités en trafic international (art. 107 de la loi du 9 novembre 1990 ayant pour objet la création d'un registre public maritime luxembourgeois, modifié et complété par la loi du 17 juin 1994).

2.1.2. Au paragraphe 7, alinéa 2, n° 4, le seuil minimum du prix d'acquisition ou de revient auquel doit répondre le bien est porté à partir de 1991 de 15.000 francs à 35.000 francs.

Ainsi se trouve rétabli le parallélisme entre cette disposition et celle qui fait l'objet de l'article 34 L.I.R. en matière d'amortissement intégral d'un bien à charge de l'exercice d'acquisition ou de constitution.

2.1.3. La loi du 6 décembre 1990 a finalement complété le paragraphe 9 de l'article 152bis L.I.R. par l'ajout des alinéas 2 à 4.

2.1.3.1. L'alinéa 2 a trait aux contrats de leasing dont les caractéristiques et clauses ne répondent pas à la notion de leasing financier visée à l'alinéa 1er du même paragraphe 9 et du règlement grand-ducal du 29 octobre 1987 y relatif et suivant lequel seul le preneur de leasing est en droit de revendiquer la bonification d'impôt.

Les biens qui font l'objet de tels contrats de leasing sont à attribuer soit au donneur de leasing soit au preneur de leasing suivant que lesdits contrats sont assimilés en matière d'impôt sur le revenu à un contrat de location ou plutôt à un contrat de vente. Il est renvoyé dans ce contexte à la circulaire LGA n° 37 du 4 janvier 1974. Le droit à l'octroi des bonifications d'impôts revient donc en principe au propriétaire économique du bien en question. Toutefois, lorsque le propriétaire économique est le bailleur-donneur de leasing, l'octroi des bonifications d'impôts est subordonné à la condition que le bien faisant l'objet du contrat soit utilisé par le preneur de leasing dans une entreprise située au Grand-Duché et visée à l'article 14 L.I.R.

L'objectif du nouvel alinéa 2 est donc d'exclure d'une bonification d'impôt auprès du donneur de leasing les biens qui sont en fait utilisés à des fins non visées par l'article 152bis L.I.R.

C'est notamment le cas, lorsque l'utilisateur ou le preneur de leasing est un particulier, une personne exerçant une profession libérale ou un exploitant agricole ou forestier.

2.1.3.2. La restriction apportée à l'alinéa 3 vise les cas où l'utilisateur n'est pas imposable au Grand-Duché du chef de l'entreprise en question, p.ex. en vertu d'une exemption décrétée par l'article 161 L.I.R. ou en vertu d'une loi spéciale.

2.1.3.3. L'adjonction de l'alinéa 4 a pour objet d'écartier de la faveur fiscale les navires exploités par des entreprises de navigation maritime et utilisés en trafic international toutes les fois que

l'exploitant-utilisateur n'est pas propriétaire économique du navire.

Cette disposition a donc pour objet d'interdire la répercussion des bonifications d'impôts par le biais d'un contrat de leasing ne répondant pas aux caractéristiques d'un leasing financier au sens du paragraphe 9 de l'article 152bis L.I.R., mais conçu de manière à réserver la propriété économique au donneur de leasing.

Il y a lieu de remarquer à ce propos que l'alinéa 4 a été modifié par l'article 107a de la loi du 17 juin 1994 modifiant et complétant la loi du 9 novembre 1990 ayant pour objet la création d'un registre public maritime luxembourgeois; l'alinéa 4 modifié a actuellement la teneur suivante: «De même, il n'aura pas droit aux bonifications d'impôts, du chef de navires utilisés en trafic international.»

La suppression des termes «battant pavillon luxembourgeois» s'est imposée à la suite de la généralisation, due à des exigences communautaires, de la dérogation à la condition de la mise en oeuvre sur le territoire luxembourgeois au profit des navires exploités en trafic international par toute entreprise maritime agréée.

3.0. La loi du 22 décembre 1993 ayant pour objet la relance de l'investissement dans l'intérêt du développement économique a profondément modifié les paragraphes 3, 4, 7 et 8 de l'article 152bis L.I.R.

3.1. Pour le calcul de l'investissement complémentaire d'un exercice déterminé suivant le paragraphe 3 il y aura lieu d'ajouter dorénavant l'amortissement pratiqué au cours de l'exercice d'investissement sur les biens éligibles au titre de la bonification d'impôt et acquis ou constitués au cours de cet exercice.

Cette modification a non seulement pour objet d'augmenter l'assiette pour le calcul de la bonification d'impôt, mais surtout d'assurer la neutralité au regard du calcul de la bonification d'impôt du choix par l'exploitant de la méthode d'amortissement

(amortissement linéaire, dégressif ou spécial). En d'autres termes, l'exploitant ne se trouvera à l'avenir plus pénalisé par une amputation de l'assiette lorsqu'il opte pour l'application d'un régime d'amortissement accéléré.

Dans le même ordre d'idées, le montant limite de l'investissement complémentaire d'un exercice a été fixé à la valeur de l'investissement réalisé au cours de cet exercice en biens éligibles au titre des bonifications d'impôts et non plus, comme antérieurement, à la valeur comptable attribuée à la clôture de l'exercice auxdits biens.

3.2. Certaines restrictions pour le calcul de l'investissement complémentaire ont été apportées au paragraphe 4.

3.2.1. Aux termes du paragraphe 4, n° 1, ne seront dorénavant plus pris en compte pour l'établissement de la valeur attribuée aux biens éligibles lors de la clôture de l'exercice au cours duquel l'investissement complémentaire a été effectué, les biens amortissables normalement au cours d'une période inférieure à quatre années. Il s'agit en l'occurrence d'une harmonisation des règles définissant l'investissement global avec celles régissant l'investissement complémentaire.

3.2.2. Une autre restriction en matière d'établissement de l'investissement complémentaire a été apportée au paragraphe 4, n° 5, par l'exclusion de certains véhicules automoteurs de l'octroi d'une bonification d'impôt. On notera ici encore un alignement sur la disposition afférente prévue en matière de calcul de l'investissement global (paragraphe 7).

Les véhicules automoteurs suivants pourront dorénavant entrer en ligne de compte pour l'établissement de l'assiette de l'investissement complémentaire:

- a) ceux affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes ou faisant partie de l'actif net investi d'une entreprise de location de voitures;

- b) ceux affectés exclusivement au transport de biens ou de marchandises;
- c) ceux affectés exclusivement au sein d'une entreprise au transport des salariés vers ou en provenance de leur lieu de travail, pour autant que ces véhicules soient admis à la circulation avec une capacité de 9 occupants au moins (y compris le chauffeur);
- d) ceux spécialement aménagés de façon à servir exclusivement à un service de dépannage;
- e) les machines automotrices.

Resteront donc notamment éligibles, les camions des entrepreneurs, les camionnettes de livraison des commerçants ou artisans ainsi que les avions ou navires qui satisferont à la condition de faire exclusivement le transport de personnes, de biens ou de marchandises.

De même, resteront éligibles les véhicules tels que bus et mini-bus qui p.ex. dans le secteur du bâtiment servent au transport des salariés vers leur chantier de travail.

En ce qui concerne les véhicules destinés au service de dépannage, il ne suffira pas que ces véhicules soient passagèrement ou accessoirement affectés à ladite activité et qu'ils subissent à ces occasions un équipement ou aménagement spécial. On mettra donc ici l'accent sur les termes «spécialement aménagés» et «exclusivement».

Par machines automotrices au sens de la lettre e) il y a lieu d'entendre les véhicules automoteurs considérés par le ministère des Transports comme machines automotrices au sens de l'article 2, 8° du Code de la route, p.ex. le bulldozer, le rouleau compresseur, la grue automotrice, l'excavateur, la bétonnière automotrice, etc.

Il importe par ailleurs de noter la différence entre la terminologie empruntée par la loi du 22 décembre 1993 et celle qui a précédemment fait l'objet du paragraphe 7 de l'article 152bis L.I.R. La loi du 22 décembre 1993 écarte les véhicules automoteurs, avec les exceptions dont question ci-dessus, alors que le paragraphe 7 précité a déclaré non éligibles d'une façon générale tous les véhicules de transport.

Il s'ensuit que sous le nouveau régime tous les véhicules qui n'ont pas de force automotrice peuvent entrer en ligne de compte pour l'octroi d'une bonification d'impôt. Tel est notamment le cas des wagons et remorques.

A remarquer finalement que les biens visés au paragraphe 4 seront à exclure lors de l'établissement de la valeur attribuée auxdits biens à la clôture de l'exercice d'investissement, mais à inclure dans le calcul de la valeur de référence lors des clôtures des exercices subséquents.

- 3.3. Les modifications apportées au paragraphe 4 en matière d'admission de certains véhicules automoteurs au bénéfice de la bonification d'impôt pour investissement complémentaire ont été reprises telles quelles par le paragraphe 7, alinéa 2, n° 5, pour le calcul de la bonification d'impôt pour investissement global. Il y a donc lieu de souligner l'assouplissement apporté sur ce point par la loi du 22 décembre 1993, puisque sous le régime antérieur tous les véhicules de transport étaient exclus de la bonification d'impôt pour investissement global, à l'exception de ceux utilisés exclusivement à l'intérieur d'une entreprise.
- 3.4. A la suite des modifications introduites par l'article V de la loi du 22 décembre 1993 au paragraphe 4, il y a lieu de lire au paragraphe 7a, 1ère phrase «par dérogation aux dispositions du paragraphe 4, numéros 2 et 3», au lieu du «paragraphe 4, numéros 1 et 2».
- 3.5. Une dernière modification a été apportée au paragraphe 8 de l'article 152bis L.I.R. en ce sens que le report de la bonification en souffrance, à défaut d'impôt suffisant, a été étendu aux dix années d'imposition subséquentes.
4. Les dispositions introduites par les lois du 24 décembre 1988 et du 6 décembre 1990 ont pris effet respectivement à partir de l'année d'imposition 1989 et 1991. Les modifications apportées par l'article V de

la loi du 22 décembre 1993 sont applicables à partir de l'année d'imposition 1994.

Ceci comporte, par exemple, que le report d'une bonification d'impôt accordée pour un investissement pratiqué à charge d'un exercice qui se termine au cours de l'année d'imposition 1993, s'étendra jusqu'à l'année d'imposition 1997.

En revanche, si un exploitant a un exercice d'exploitation qui couvre p.ex. la période du 1er février 1993 au 31 janvier 1994, les bonifications d'impôts accordées en raison des investissements effectués en 1993, bénéficieront néanmoins du report décennal, puisque, dans ce cas, l'exercice d'exploitation est clôturé au cours de l'année d'imposition 1994. De même, en ce qui concerne ce dernier exemple, les autres dispositions introduites par l'article V de la loi du 22 décembre 1993, tel l'ajout des amortissements, l'éligibilité de certains véhicules automoteurs etc., trouveront application aux biens acquis au cours de la période qui s'étend du 1er février 1993 au 31 janvier 1994.

Luxembourg, le 14 novembre 1994

Le Directeur des Contributions,

