

DIRECTION  
DES  
CONTRIBUTIONS DIRECTES

Circulaire du directeur des contributions  
L.I.R. n° 152bis/2 du 13 décembre 1994

L.I.R. n° 152bis/2

Objet: Règlement grand-ducal du 29 octobre 1987 portant exécution du § 9 de l'article 152bis de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.).

Le règlement sous rubrique reprend les dispositions du règlement grand-ducal du 28 décembre 1979 pris en exécution du § 13 de l'article unique de la loi du 25 juillet 1977 portant aménagement d'une aide fiscale temporaire à l'investissement.

Avec effet à compter de l'année d'imposition 1987 les dispositions de l'article unique de la loi prévue ont été reprises par l'article 152bis L.I.R.

1. La réglementation en matière d'octroi d'une bonification d'impôt pour investissement, en raison de biens financés par la technique du leasing telle que prévue par le règlement grand-ducal sous rubrique, rompt avec les principes généraux régissant en droit fiscal l'attribution de la propriété économique d'un bien en ce sens que le droit à la bonification d'impôt pour investissement ne revient pas nécessairement au contribuable qui est tenu d'inscrire ledit bien à son actif net investi et qui de ce fait a droit à l'amortissement.

L'idée de base de cette réglementation procède de considérations économiques tendant à voir dans la personne de l'utilisateur d'un bien l'investisseur proprement dit et n'attribuant à la partie bailleuse, propriétaire juridique du bien, qu'une activité purement financière.

Ainsi l'article 2, al. 1er du règlement, énonce le principe que le preneur de leasing bénéficie directement de la bonification d'impôt en cas d'un investissement par leasing. Les conditions à remplir pour l'octroi de la bonification d'impôt sont énumérées à l'article 3 et il résulte implicitement de l'article 2 qu'à défaut de satisfaire à toutes ces conditions, la bonification sera refusée au preneur de leasing sans

que le bailleur-donneur puisse s'en prévaloir. Il s'ensuit évidemment que dans ces cas l'immobilisation en question n'est pas fiscalement favorisée.

L'article 2, al. 2, s'emploie à donner une définition de la notion de crédit-bail ou leasing au sens du § 9 de l'article 152bis.

Sont visés les contrats qui prévoient une période de location de base, irrévocable pour les deux parties, au cours de laquelle le preneur est tenu de s'acquitter du prix d'acquisition ou de revient intégral à charge du donneur, y compris les frais accessoires et les frais de financement, du bien faisant l'objet du contrat de leasing. La définition retenue vise notamment les opérations qu'on peut classer parmi le leasing financier (financial lease) qui peut se présenter sous plusieurs variantes caractérisées notamment par les diverses possibilités envisagées à la fin de la période contractuelle:

a) le locataire bénéficie d'un droit d'option d'achat du matériel pour le montant de la valeur résiduelle,

b) le locataire peut renouveler le contrat sur la base de loyers réduits,

c) le locataire peut restituer le matériel.

Par contre, la nouvelle disposition ne trouve pas d'application aux contrats qualifiés d' "operating lease", puisque ce genre de leasing ne comporte en principe pas de période de location de base irrévocable.

Elle ne s'applique pas non plus aux contrats de location-vente (Mietkaufverträge) qui se distinguent notamment des contrats de leasing financier par le fait que le locataire n'est pas tenu au paiement intégral du prix d'acquisition ou de revient du bien loué. L'attribution de ces biens et par conséquent l'octroi de la bonification d'impôt du chef de ces biens restent réglementés par les principes généraux et par la jurisprudence et la doctrine en la matière. En vertu de ces principes un bien est attribué au propriétaire juridique à moins que, d'après l'ensemble des circonstances une autre personne, le propriétaire économique, n'en dispose en fait dans une mesure permettant de priver le propriétaire juridique de la faculté d'agir sur le bien de sorte que son droit à restitution n'est plus d'aucune importance économique.

2. Comme au regard de la loi concernant l'impôt sur le revenu l'attribution d'un bien faisant l'objet d'un contrat de leasing est réservée

au donneur de leasing lorsque le contrat est fiscalement assimilé à un contrat de location, il se peut qu'on n'ait désormais plus d'identité dans la personne du propriétaire-investisseur qui a droit à la bonification d'impôt et de celui qui est autorisé à pratiquer les amortissements du bien en question. Aux termes du § 3 de l'article 152bis l'investissement complémentaire qui doit servir de base au calcul de la bonification d'impôt est égal à la valeur attribuée lors de la clôture de l'exercice d'investissement à la catégorie de biens visés au § 2 du même article, diminuée de la valeur de référence attribuée à la même catégorie de biens. La valeur de référence est déterminée par la moyenne arithmétique des valeurs que ces biens ont respectivement atteintes à la clôture des cinq exercices précédents. Or, d'après les dispositions de la loi de l'impôt sur le revenu les biens qui font l'objet d'un contrat de leasing assimilé fiscalement à un contrat de location ne doivent pas figurer au bilan du preneur de leasing mais dans celui du donneur de leasing et l'amortissement desdits biens incombe également à ce dernier. Il s'ensuit que dans pareils cas le bilan du bénéficiaire de la bonification d'impôt ne fournit pas toutes les données requises pour le calcul des valeurs de référence en ce qui concerne les biens pris en location par contrat de leasing.

Pour y suppléer, l'article 3, al. 1er du règlement, prescrit l'établissement d'un tableau d'amortissement complémentaire faisant état des biens susvisés. Ce tableau devra être tenu selon les règles généralement admises en matière fiscale, de sorte que les valeurs comptables qu'il fait ressortir peuvent servir au calcul des valeurs de référence conformément au § 3 de l'article 152bis pour la catégorie des biens en question.

Au terme de la période contractuelle de leasing le sort des biens au tableau d'amortissement complémentaire dépendra du choix du preneur de leasing parmi les trois options suivantes:

a) Il restitue le bien au donneur de leasing.

Dans ce cas le bien devra être enlevé à la valeur comptable du tableau d'amortissement complémentaire.

b) Il prolonge le contrat de leasing.

L'amortissement du bien se fera sans aucun changement au tableau d'amortissement complémentaire.

c) Il exerce son droit d'option d'achat.

A ce moment le preneur deviendra propriétaire juridique du bien et au vu de l'article 19, al. 1er L.I.R., ce bien fera obligatoirement partie de l'actif net investi de l'entreprise. Il faudra dès lors retirer le bien à sa valeur comptable du tableau d'amortissement complémentaire pour l'incorporer à l'actif immobilisé à la valeur du prix d'acquisition stipulé lors de la levée d'option d'achat.

3. Suivant l'article 3, al. 2, l'amortissement annuel du bien pris en leasing est calculé sur la base du prix d'acquisition ou de revient au sens des articles 25 et 26 L.I.R. Il s'agit en l'occurrence du prix d'acquisition ou de revient financé par le donneur de leasing et ayant servi de base au calcul des termes de leasing.

Ce prix ne doit cependant pas comprendre les intérêts débiteurs mis à charge du preneur dans les termes de leasing, comme il ressort d'ailleurs implicitement de l'article 26 L.I.R.

Comme durée d'utilisation de l'immobilisation on retient sa durée usuelle d'utilisation qui dépend donc du genre et des conditions d'utilisation. Par contre, la période de location de base n'est pas déterminante pour le calcul des annuités d'amortissement (article 3, al. 3).

4. L'alinéa 4 de l'article 3 fait état de certaines indications et déclarations que le preneur de leasing est tenu de joindre sous forme d'un document établi et signé par le donneur de leasing à la demande à introduire en vue de l'obtention de la bonification d'impôt.

Luxembourg, le 13 décembre 1994

Le Directeur des Contributions,

