

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES
ET DES
ACCISES

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 77bis du 11 mars 1988

L.I.R. n° 77bis

Objet: Interprétation de l'article 134ter L.I.R.

Dans le cadre de l'instruction d'une affaire contentieuse j'ai été amené à reconsidérer l'interprétation et la portée attribuées par l'administration des contributions aux dispositions fiscales faisant l'objet de l'article 134ter L.I.R. introduit dans la loi concernant l'impôt sur le revenu par l'article 2 de la loi du 30 novembre 1978.

Ma circulaire L.I.R. n° 77 du 13 juillet 1980 qui s'emploie surtout à illustrer à l'aide d'exemples chiffrés l'application pratique des dispositions prémentionnées et qui se fonde dans une large mesure sur les documents parlementaires relatifs à l'article 134ter L.I.R. procède de la conception de base que cet article n'est pas seulement une mesure tarifaire, mais bien une mesure de détermination du bénéfice, en ce sens qu'elle apporte une restriction au principe de la compensation de pertes avec des revenus positifs, principe ancré dans l'article 7, alinéa 2 L.I.R.

Or, même si, au vu des documents parlementaires, on est fondé à admettre que c'était bien dans l'esprit du législateur de déroger au principe de la compensation des pertes, il appert que le libellé et la formulation retenus à l'article 134ter L.I.R. ne se prêtent pas à maintenir l'interprétation actuellement attribuée à cette disposition.

Aussi, les exemples développés dans la circulaire L.I.R. n° 77 du 17 juillet 1980 sont-ils devenus sans valeur dans la mesure où ils dérogent au principe fondamental de la compensation des pertes avec des revenus positifs tel que ce principe est établi à l'article 7, alinéa 2 L.I.R. La circulaire garde bien entendu toute sa valeur sur les autres points.

Un exemple illustrant l'application de la nouvelle interprétation de l'article 134ter L.I.R. sera reproduit ci-dessous.

Conscient que ce changement d'interprétation ne tourne pas nécessairement dans tous les cas à l'avantage du contribuable, je suis d'accord qu'en vertu du principe de la bonne foi le contribuable puisse se prévaloir, à titre transitoire, de l'une ou de l'autre interprétation - sans pour autant changer arbitrairement d'un exercice à l'autre - ceci jusqu'à l'année d'imposition 1987 inclusivement.

Exemple :

Un contribuable personne physique (classe d'impôt II) dispose pour l'année d'imposition 1988 des revenus suivants:

Bénéfice commercial (entreprise indigène)	800.000
Revenus de capitaux du pays A (pas de Convention) (retenue à la source: 25.000)	100.000
Revenus de location du pays B (pas de Convention)	-54.000
Dépenses spéciales	30.000

Solution :

Bénéfice commercial	800.000
Revenus de capitaux	100.000
Revenus de location	-54.000
Total des revenus nets	846.000
./. Dépenses spéciales	30.000
Revenu imposable (ajusté)	816.000

Pour l'application de la formule $i = \frac{Rt}{1-t}$ permettant de calculer le montant imputable et déductible de l'impôt étranger il y a lieu de déterminer tout d'abord t et R.

a) Détermination de t :

Revenu imposable ajusté	816.000
./. Impôts étrangers	25.000
	791.000

Impôts svf classe II (barème 1988): $84.720 \times 1,05 = 88.956$
(y compris contribution au fonds pour l'emploi)

Pour le calcul du taux d'imposition il y a lieu de négliger les sous-totaux négatifs (article 134ter L.I.R.) et de considérer les impôts étrangers comme intégralement déductibles

$$t = \frac{88.956 \times 100}{(900.000 - 25.000)} = 10,17 \%$$

b) $R = 100.000 - 25.000 = 75.000$

c) Calcul de i (montant imputable) et d (montant déductible)

$$i = \frac{R \cdot t}{1-t} \Rightarrow i = \frac{75.000 \cdot 0,1017}{1-0,1017} = 8.491$$

d'où impôts déductibles: $d = \underline{16.509}$
total de l'impôt étranger: 25.000

D'où imposition :

Bénéfice commercial	800.000
Revenus de capitaux 100.000-16.509	83.491
Revenus de location	<u>-54.000</u>
	829.491
./. Dépenses spéciales	<u>30.000</u>
	799.491

Classe II (tarif 1988, y compris contribution au fonds pour l'emploi) 90.972

./. impôts étrangers imposables : 8.491
impôt dû : 82.481

Luxembourg, le 11 mars 1988
Le Directeur des Contributions,
(s) J. Olinger