DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 99ter/1 du 29 décembre 1994

L.I.R. n° 99ter/1

Objet: Imposition des plus-values immobilières suite aux modifications contenues dans la loi du 6 décembre 1990 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects et dans les règlements d'exécution.

Sommaire :

	page
0. Note préliminaire	3
1. Caractéristiques essentielles de la réforme de l'imposition des plus-values immobilières	3
2. Articles de la loi concernant l'impôt sur le revenu touchés par les modifications du système d'imposition des plus-values immobilières	3
3. Dispositions d'exécution concernant l'imposition des plus-values immobilières	4
4. Plus-values immobilières qui ne déclenchent pas d'imposition au sens des articles 99bis et 99ter L.I.R.	4
5. Modification apportée à l'article 99bis L.I.R.	5
6. Le nouvel article 99ter L.I.R.	5
7. Imposition des plus-values résultant de l'aliénation de droits réels portant sur des immeubles (art. 108bis L.I.R.)	6
8. Exonération de la résidence principale et de ses dépendances normales (art. 102bis L.I.R.)	17
8.1. Résidence principale	17
8.2. Dépendances normales de la résidence principale	22
8.3. Cas particuliers	25
9. Détermination de la plus-value imposable	26
9.1. Le prix de réalisation	26
9.2. Le prix d'acquisition ou de revient	28
9.3. La réévaluation du prix d'acquisition ou de revient	33
9.4. Les amortissements	34
9.5. Les frais d'obtention	34
9.6. Les abattements	35

page

9.6.1. Abattement en faveur des revenus au sens des articles 99ter à 101 (art. 130, al. 4 L.I.R.) 36
9.6.2. Abattement spécial en faveur des revenus provenant de l'aliénation de la résidence principale des parents (art. 130, al. 5 L.I.R.) 40
9.6.3. Revenus divers indigènes et revenus divers étrangers 43
9.7. La compensation des pertes 45
9.8. Nature des revenus visés par les articles 99bis à 101 L.I.R. 47
9.9. Principes d'évaluation en cas d'apport à l'occasion de la création d'entreprise (art. 35 L.I.R.) 47
9.10. Principes d'évaluation en cas d'apport en cours d'exploitation à une entreprise (art. 43 L.I.R.) 49

10. Dispositions particulières concernant la réalisation de terrains agricoles et forestiers 49

11. Contribuables non résidents 52

12. Questions particulières 54
12.1. Détermination, dans certaines hypothèses spéciales, du délai de détention d'un immeuble 54
12.2. Réalisation d'immeubles situés à l'étranger 55
12.3. Immeubles en voie de construction 56
12.4. Prix d'acquisition des immeubles en cas d'acquisition par rentes à fonds perdu 57

13. Le transfert des plus-values (art. 102, al. 8 et règlement gr.-d. du 17.6.1992) 57
13.1. Dispositions générales (art. 1 et 2 du règlement gr.-d. du 17.6.1992) 58
13.2. Cas normal du transfert d'une plus-value au sens de l'article 99ter (art. 3 à 11 du règlement gr.-d. du 17.6.1992) 59
13.2.1. Plus-values pouvant bénéficier du transfert 60
13.2.2. Transfert de la plus-value dans la proportion de la fraction du prix de cession réinvestie 60
13.2.3. Réinvestissement de la plus-value en fonds propres 61
13.2.4. Autres conditions liées au réinvestissement de la plus-value 62
13.3. Conditions que les immeubles de remplacement doivent remplir (art. 7 du règlement gr.-d. du 17.6.1992) 63
13.4. Délai pendant lequel le transfert peut être opéré 66
13.5. Opération de transfert 66
13.6. Imposition ultérieure de la plus-value transférée 68
13.7. Imposition de la plus-value qui n'est pas transférable 69
13.8. Transfert en cas d'expropriation de terrains agricoles et forestiers faisant partie d'une exploitation agricole et forestière et aliénation afin d'échapper à l'expropriation 70
13.8.1. Conditions liées au transfert prévu au titre III du règlement gr.-d. du 17 juin 1992 71
13.8.2. Conditions liées aux terrains agricoles et forestiers acquis en remplacement 71
13.8.3. Opération de transfert et imposition de la plus-value 72

0. Note préliminaire

La présente circulaire est applicable à toutes les plus-values immobilières réalisées à partir du 1er janvier 1991. Outre le commentaire des dispositions nouvelles la circulaire reprend dans les grandes lignes les instructions de la circulaire L.I.R. n° 92 du 20 mai 1983 pour former un seul document (p.ex. dispositions relatives à l'article 108bis). Cette façon de procéder dispense de l'obligation de consulter la circulaire L.I.R. n° 92 en présence d'une plus-value réalisée après le 31 décembre 1990.

1. Caractéristiques essentielles de la réforme de l'imposition des plus-values immobilières

La loi du 6 décembre 1990 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects a modifié le régime d'imposition des plus-values immobilières sur trois points essentiels:

1) généralisation de l'imposition de la plus-value par abolition du traitement fiscal différent appliqué aux plus-values à moyen terme et aux plus-values à long terme (suppression de l'article 99quater);
2) simplification de la détermination du revenu par la non prise en considération de l'amortissement comme facteur pour la détermination du prix d'acquisition;
3) possibilité du transfert de la plus-value sur certains biens acquis en remploi de l'immeuble cédé.

2. Articles de la loi concernant l'impôt sur le revenu touchés par les modifications du système d'imposition des plus-values immobilières

La loi du 6 décembre 1990 a aboli avec effet au 1er janvier 1991 l'article 99quater.

A partir de la même date les articles 99bis, 99ter, 102, 102bis et 130 relatifs à l'imposition des plus-values immobilières et des abattements de cession ont été sensiblement complétés et modifiés.

3. Dispositions d'exécution concernant l'imposition des plus-values immobilières

Les dispositions d'exécution ayant trait au régime d'imposition des plus-values sont contenues dans les trois règlements grand-ducaux suivants:

a) règlement grand-ducal du 16 juin 1992 portant exécution de l'article 99ter, alinéas 3 à 5 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Mém. A 1992, p. 1439);

b) règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102, alinéa 8 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (transfert des plus-values) (Mém. A 1992, p. 1440);

c) règlement grand-ducal du 4 juin 1992 portant exécution de l'article 102bis, alinéa 5 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (dépendances non normales de la résidence principale) (Mém. A 1992, p. 1438).

4. Plus-values immobilières qui ne déclenchent pas d'imposition au sens des articles 99bis et 99ter L.I.R.

Les articles 99bis et 99ter ne sont pas applicables dans la mesure où l'aliénation porte sur un immeuble bâti qui constitue, au sens de l'article 102bis, la résidence principale du contribuable (voir chapitre 8).

Par ailleurs le champ d'application des articles 99bis et 99ter ne s'étend pas à la cession d'immeubles dépendant de l'actif net investi d'une entreprise commerciale ou de l'actif net affecté à l'exercice d'une profession libérale. En ce qui concerne les immeubles investis dans une exploitation agricole ou forestière, il convient de faire la distinction entre les bâtiments et le sol. La plus-value dégagée par la cession des bâtiments est à comprendre dans le bénéfice agricole et forestier, tandis que la plus-value réalisée sur le sol rentre dans les prévisions de l'article 99bis ou de l'article 99ter.

5. Modification apportée à l'article 99bis L.I.R.

Dans le passé la plus-value imposable d'un immeuble bâti était déterminée sur la base du prix d'acquisition ou de revient diminué des amortissements. Parallèlement à l'extension du système d'imposition des plus-values, la diminution du prix d'acquisition à concurrence des amortissements annuels a été abandonnée. Le bénéfice - ou la perte - de spéculation réalisé sur un immeuble est dorénavant égal à la différence entre d'une part le prix de réalisation et d'autre part le prix d'acquisition ou de revient augmenté des frais d'obtention.

Rappelons que le terrain et la construction constituent pour la détermination d'une éventuelle plus-value ou d'un bénéfice de spéculation deux biens distincts pour lesquels la durée de détention doit être déterminée séparément.

6. Le nouvel article 99ter L.I.R.

Le nouvel article rend imposables les plus-values provenant de la réalisation d'immeubles bâtis et non bâtis lorsque la réalisation a lieu plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution. Le système d'imposition applicable de 1979 à 1990 inclusivement, qui faisait une différence entre les plus-values à moyen terme et les plus-values à long terme, a été abandonné à partir de 1991. L'article 99ter rend dorénavant imposables toutes les plus-values immobilières dégagées par la réalisation d'immeubles détenus dans le patrimoine privé au-delà du délai de spéculation de deux ans.

Pour le calcul des délais déterminants, le terrain et la construction sont à considérer comme deux biens distincts.

Exemple

date d'acquisition du terrain: 2.6.1992
achèvement de la construction: 10.2.1994
réalisation de l'immeuble entier: 12.12.1994.

Pour autant que la réalisation concerne le terrain, elle déclenche, le cas échéant, une plus-value au sens de l'article 99ter. Un éventuel bénéfice réalisé sur la construction tombe sous le champ d'application de l'article 99bis (bénéfice de spéculation).

Il va de soi que si les deux éléments constitutifs d'un immeuble ont été acquis ensemble à une même date, une dissociation entre le terrain et la construction ne s'impose pas (p.ex.: acquisition d'une maison de rapport).

7. Imposition des plus-values résultant de l'aliénation de droits réels portant sur des immeubles (art. 108bis L.I.R.)

Les alinéas 2 et 3 de l'article 108bis règlent l'imposition des plus-values rattachées aux droits réels, tels l'usufruit, la nue-propriété et les droits similaires. L'imposition des plus-values ne se limite pas seulement aux opérations de cession concernant la pleine propriété d'un bien, mais elle s'applique également aux opérations se rapportant à la réalisation des éléments démembrés du droit de propriété.

C'est sous cet angle de vue que l'alinéa 2 de l'article 108bis prévoit expressément l'imposition des plus-values réalisées sur la cession à titre onéreux de la nue-propriété ou de l'usufruit. Cette imposition n'a cependant pas lieu à l'occasion de toute cession de nue-propriété ou d'usufruit. En effet, le revenu résultant de l'aliénation de la nue-propriété ou de l'usufruit donne uniquement lieu à imposition dans les cas où la plus-value réalisée sur la pleine propriété aurait été imposable. En vertu de ce principe, la plus-value dégagée par la cession de l'usufruit sur un immeuble, par exemple, constituerait un revenu imposable si la cession de la pleine propriété de l'immeuble déclenchait une imposition au titre d'un des articles 99bis et 99ter L.I.R. Au cas où l'aliénation supposée de l'immeuble ne tomberait pas dans le champ d'application d'un de ces articles, le revenu réalisé sur la cession de l'usufruit serait également exempt d'impôt.

Exemple

Le contribuable acquiert en 1982 la pleine propriété d'un appartement qu'il n'utilise pas dans les conditions de l'article 102bis (résidence principale) et dont il cède en 1994 l'usufruit à titre onéreux à un tiers.

Si le contribuable réalisait en 1994 la pleine propriété de l'appartement, la plus-value de cession deviendrait imposable au titre de l'article 99ter. Dans ces conditions la cession de l'usufruit en 1994 a également le caractère d'une opération imposable.

Au cas où le contribuable aurait utilisé l'appartement pour des besoins personnels d'habitation dans les conditions de l'article 102bis (résidence principale), la cession supposée de l'appartement ne rentrerait pas dans le champ d'application de l'article 99ter. L'exonération s'appliquerait donc également à la plus-value dégagée par l'aliénation du seul usufruit.

Aux termes de l'article 108bis, alinéa 2, phrase 2, les plus-values imposables sur l'usufruit et la nue-propriété d'un bien sont établies en tenant compte des seules plus-values provenant de la variation de valeur de ce bien. Il s'ensuit que les gains et les pertes d'origine aléatoire réalisés en rapport avec la nue-propriété ou l'usufruit sont à éliminer du revenu à imposer. Il en est de même de la plus-value actuarielle de la nue-propriété ou de la moins-value actuarielle de l'usufruit résultant de l'avancement en âge de l'usufruitier.

Les principes posés par l'article 108bis, alinéa 2, en ce qui concerne les plus-values imposables sur la nue-propriété et l'usufruit n'ont pas pour conséquence de soumettre à l'impôt un revenu global supérieur ou inférieur à la plus-value réalisée par la cession de la pleine propriété du bien. La somme des plus-values sur la nue-propriété et sur l'usufruit correspond toujours à la plus-value sur la pleine propriété.

Les principes exposés ci-dessus sont illustrés moyennant l'exemple suivant:

Exemple

Données

Deux personnes acquièrent en 1985 un terrain, dont A détient la nue-propriété et B l'usufruit.

B (usufruitier) est un homme âgé de 60 ans au moment de l'acquisition. Le terrain rapporte un revenu net annuel de 120.000 LUF.

Prix d'acquisition de la nue-propriété 3.750.000 LUF

Prix d'acquisition de l'usufruit:
120.000 x 10,459 (v. circ. L.I.R./N.S.-n° 24) =
1.255.080 arr. *1.250.000* LUF

Prix d'acquisition total 5.000.000 LUF

Le terrain est aliéné en 1995 au prix de 9.000.000 LUF.

La solution de l'exemple est analysée dans deux hypothèses distinctes:

1. *A et B sont en vie en 1995 et se partagent le prix de vente à raison de 7.000.000 LUF pour A (nu-propriétaire) et de 2.000.000 LUF pour B (usufruitier).*
2. *L'usufruitier meurt en 1990 et A (plein propriétaire à partir du décès de B) encaisse l'intégralité du prix de réalisation en 1995.*

Solution (1ère hypothèse)

Pour les besoins de l'application des dispositions de l'article 108bis, alinéa 2, il est procédé comme si A (nu-propriétaire) avait acquis la pleine propriété du terrain au prix de 5.000.000 LUF sous réserve du paiement d'une rente viagère à l'usufruitier (B) correspondant au revenu produit par le terrain et dont la valeur capitalisée représente le prix de l'usufruit (1.250.000 LUF). (Cette fiction admise pour les besoins fiscaux rejoint en quelque sorte la conception inhérente à l'article 108bis, alinéa 1er, au sujet du traitement fiscal des revenus d'un bien grevé d'usufruit. En vertu de cette disposition le nu-propriétaire est réputé acquérir les revenus d'un tel bien et les céder à l'usufruitier).

En fait le nu-propriétaire A est donc supposé avoir un actif de 5.000.000 LUF grevé d'un passif de 1.250.000 LUF. Quant à l'usufruitier B, il est supposé avoir acquis à titre onéreux une rente viagère d'une valeur de 1.250.000 LUF.

En 1995 la valeur capitalisée de l'usufruit, à supposer que le revenu produit par le terrain reste constant, s'élève à 890.000 LUF (usufruitier âgé de 70 ans; 7,414 x 120.000 = 889.680 svt circ. L.I.R./N.S.-n° 24).

A ce moment A dispose d'un actif de 5.000.000 LUF et d'un passif réduit à 890.000 LUF, donc d'une valeur nette de 4.110.000 LUF contre 3.750.000 LUF en 1985. L'usufruitier B, de son côté, dispose d'un

usufruit dont la valeur s'élevant à 1.250.000 LUF en 1985 n'est plus que de 890.000 LUF en 1995.

La différence entre la valeur (nette) dégagée par la nue-propriété en 1995 par rapport à celle en 1985, à savoir 4.110.000 - 3.750.000 = 360.000 LUF, représente la plus-value actuarielle de la nue-propriété. L'écart de valeur de l'usufruit entre 1995 et 1985, à savoir 1.250.000 - 890.000 = 360.000 LUF, constitue la moins-value actuarielle de l'usufruit. La plus-value actuarielle de la nue-propriété correspond donc exactement à la moins-value actuarielle de l'usufruit. Globalement la nue-propriété et l'usufruit fournissent à tout moment une valeur de la pleine propriété de 5.000.000 LUF.

	nue-propriété	usufruit	pleine propriété
1985	3.750.000	1.250.000	5.000.000
1995	4.110.000	890.000	5.000.000

Au cas où l'on ferait abstraction des variations de valeur dues à l'avancement en âge de l'usufruitier, le revenu réalisé en 1995 par A et B se calculerait comme suit:

A (nu-propriétaire)	
Quote-part du prix de vente :	7.000.000
Prix d'acquisition effectif de la nue-propriété :	3.750.000
Plus-value :	3.250.000
B (usufruitier)	
Quote-part du prix de vente :	2.000.000
Prix d'acquisition effectif de l'usufruit :	1.250.000
Plus-value :	750.000

Globalement l'opération de cession dégagerait donc une plus-value de 3.250.000 + 750.000 = 4.000.000 LUF (compte non tenu de la réévaluation du prix d'acquisition).

Ces calculs ne tiennent cependant pas compte de la plus-value et de la moins-value actuarielles de la nue-propriété et de l'usufruit. En vertu de l'article 108bis, alinéa 2, les variations de valeur en question ne peuvent pas affecter le résultat imposable. Redressées sous cet angle de vue les plus-values respectives s'établissent comme suit:

A (nu-propriétaire)		
Quote-part du prix de vente (1995):		*7.000.000*
Prix d'acquisition effectif de la nue-propriété (1985):	*3.750.000*	
Plus-value actuarielle de la nue-propriété (1995):	*+ 360.000*	
Prix d'acquisition corrigé:	*4.110.000*	*4.110.000*
Plus-value imposable:		*2.890.000*
B (usufruitier)		
Quote-part du prix de vente (1995):		*2.000.000*
Prix d'acquisition effectif de l'usufruit (1985):	*1.250.000*	
Moins-value actuarielle de l'usufruit (1995):	*- 360.000*	
Prix d'acquisition corrigé:	*890.000*	*890.000*
Plus-value imposable:		*1.110.000*

La plus-value totale réalisée par A et B s'élève donc à 2.890.000 + 1.110.000 = 4.000.000, ce qui correspond à la plus-value qu'on aurait obtenue en réalisant le terrain entier, à savoir: 9.000.000 - 5.000.000 = 4.000.000 LUF.

Pour des raisons de simplification, il n'est pas tenu compte dans ces calculs de la réévaluation du prix d'acquisition. Le problème en question est traité ci-dessous (p. 11).

Solution (2e hypothèse)

A (nu-propriétaire)

Décès de l'usufruitier B en 1990 (âge de B en ce moment: 65 ans).

En 1990, au décès de l'usufruitier B, la valeur capitalisée de l'usufruit s'élève à 120.000 x 8,949 = 1.073.880 LUF (v. circ. L.I.R./N.S.-n° 24) arr. 1.070.000. Ce même montant représente dans le chef de A la valeur capitalisée de la rente supposée due par le nu-propriétaire en 1990.

La plus-value actuarielle de la nue-propriété s'établit donc en 1990 à: 1.250.000 - 1.070.000 = 180.000 LUF.

A réalise en outre un gain d'origine aléatoire non imposable correspondant à la valeur de la rente qui s'éteint au décès de A, à savoir 1.070.000 LUF.

La plus-value imposable en 1995 dans le chef de A est déterminée comme suit:

Prix de vente (1995):		*9.000.000*
Prix d'acquisition effectivement payé (1985):	*3.750.000*	
Plus-value actuarielle de la nue-propriété (1990):	*180.000*	
Gain d'origine aléatoire suite au décès de B (1990):	*1.070.000*	
Prix d'acquisition corrigé:	*5.000.000*	*5.000.000*
Plus-value imposable:		*4.000.000*

Le prix d'acquisition corrigé correspond donc à la valeur de l'immeuble entier au moment de l'acquisition (nue-propriété et usufruit).

Les calculs ci-dessus ne tiennent pas compte de la réévaluation du prix d'acquisition prévue par l'article 102, alinéa 6 L.I.R. Redressée sur cette base, la détermination des plus-values imposables se présente comme suit:

B (usufruitier)

Hypothèse 1 (usufruitier encore en vie au moment de la réalisation)

A (nu-propriétaire)

Quote-part du prix de vente:		*7.000.000*
Prix d'acquisition effectif de la nue-propriété réévalué: 3.750.000 x 1,16) =*	*4.350.000*	
Plus-value actuarielle réévaluée de la nue-propriété: 360.000 x 1,16) =*	*417.600*	
Prix d'acquisition corrigé et réévalué:	*4.767.600*	*4.767.600*
Plus-value imposable:		*2.232.400*

B (usufruitier)

Quote-part du prix de vente:		*2.000.000*
Prix d'acquisition effectif de l'usufruit réévalué: 1.250.000 x 1,16) =*	*1.450.000*	
Moins-value actuarielle réévaluée de l'usufruit: 360.000 x 1,16) =*	*417.600*	
Prix d'acquisition corrigé et réévalué:	*1.032.400*	*1.032.400*
Plus-value imposable:		*967.600*

**) coefficient relatif à l'année 1985*

La somme des plus-values réalisées par A et B s'élève à 2.232.400 + 967.600 = 3.200.000 LUF. Ce montant correspond exactement à la plus-value imposable dégagée par la cession de la pleine propriété.

Prix de vente:		*9.000.000*
*Prix d'acquisition réévalué: 5.000.000 x 1,16 *) =*		*5.800.000*
Plus-value imposable:		*3.200.000*

Hypothèse 2 (usufruitier décédé avant la réalisation)

Prix de vente:		*9.000.000*
*Prix d'acquisition effectivement payé réévalué: 3.750.000 x 1,16 *) =*	*4.350.000*	
*Plus-value actuarielle réévaluée de la nue-propriété: 180.000 x 1,16 *) =*	*208.800*	
*Gain d'origine aléatoire réévalué: 1.070.000 x 1,16 *) =*	*1.241.200*	
Prix d'acquisition corrigé et réévalué:	*5.800.000*	*5.800.000*
Plus-value imposable:		*3.200.000*

On peut dégager des développements de l'exemple qui précède, les règles fondamentales suivantes:

1. Dans l'hypothèse où l'usufruitier est encore en vie au jour de la réalisation (exemple sans réévaluation):

   La plus-value de cession à retenir dans le chef de l'usufruitier est déterminée par référence à un prix d'acquisition (890.000 LUF dans l'exemple) correspondant à la valeur actuelle de l'usufruit au jour de la réalisation et évaluée en fonction du revenu produit par le bien grevé d'usufruit au moment de l'acquisition.

   L'exemple développé ci-dessus est basé sur l'hypothèse que le revenu produit par le terrain reste constant à partir de l'acquisition jusqu'à la réalisation (revenu net annuel: 120.000 LUF). Dans la plupart des cas ce revenu augmente cependant au fil des années, fait qui se traduit par une augmentation correspondante de la valeur de l'usufruit. En admettant notamment dans l'exemple sous rubrique que le revenu du terrain soit de 250.000 LUF par an au moment de la réalisation, l'usufruit accuserait une valeur de: 250.000 x 7,414 = 1.853.500 arr. 1.850.000 LUF. En tablant sur

*) coefficient relatif à l'année 1985

cette valeur comme prix d'acquisition de l'usufruit, il ne se dégagerait qu'une plus-value de 2.000.000 - 1.850.000 = 150.000 LUF. La différence entre la plus-value de 1.110.000 et celle de 150.000 LUF, donc 960.000 LUF, est l'équivalent de la plus-value de la rente de 250.000 (valeur: 1.850.000) par rapport à la rente de 120.000 (valeur: 890.000). Elle n'est donc pas l'expression de la variation actuarielle de l'usufruit. Le calcul de la plus-value à imposer repose toujours sur la valeur actuelle de l'usufruit au jour de la réalisation déterminée sur la base du revenu de l'époque de l'acquisition.

La plus-value à attribuer au nu-propriétaire est déterminée compte tenu d'un prix d'acquisition (4.110.000 LUF dans l'exemple) correspondant à la valeur de la nue-propriété au jour de la réalisation calculée d'après les principes prévalant à l'endroit de l'usufruit et exposés ci-dessus.

2. Dans l'hypothèse où l'usufruitier n'est plus en vie au jour de la réalisation, le nu-propriétaire, devenu plein propriétaire par suite du décès de l'usufruitier, est traité comme s'il avait possédé dès le début la pleine propriété du bien, le prix d'acquisition de ce dernier étant calculé par référence au prix de la pleine propriété (valeur de l'usufruit et de la nue-propriété dans notre exemple 1.250.000 + 3.750.000 = 5.000.000).

   De cette façon les variations actuarielles de la valeur de l'usufruit et de la nue-propriété sont implicitement neutralisées.

   En ce qui concerne le calcul de la valeur actuelle de l'usufruit on se basera en principe sur les instructions données au sujet de la valeur actuelle des rentes viagères par la note de service L.I.R./N.S.-n° 24 du 29 mai 1972. D'après ces directives, il appartient au contribuable de calculer ou de faire calculer par un expert la valeur actuelle. Le personnel de l'administration se bornera à contrôler les valeurs fournies qui sont, le cas échéant, à redresser si elles ne correspondent pas à la réalité.

   Il peut arriver que des données concrètes pour le calcul de l'usufruit fassent défaut parce que notamment le revenu produit

par le bien grevé d'usufruit se laisse difficilement évaluer. Dans ces cas il est permis de calculer l'usufruit et la nue-propriété en s'appuyant sur les normes établies par l'art. 30 de la loi du 23 décembre 1913 sur l'enregistrement (v. code fiscal, vol. 5, titre 2, chap. VI, p. 7) [v. tableau reproduit en note infrapaginale 1)].

Exemple

Données:

Terrain à bâtir acquis par les époux A et B en 1976 au prix de 800.000 LUF.

Décès de A (époux) le 15.2.1980.

La succession est recueillie par

l'épouse (B) pour 1/2 en pleine propriété et 1/8 en usufruit;

le fils (C) pour 3/8 en pleine propriété et 1/8 en nue-propriété.

La veuve B est âgée de 71 ans au jour de la réalisation du terrain qui intervient le 15.4.1994 au prix de 3.200.000 LUF attribué pour 1.700.000 LUF à la veuve B et pour 1.500.000 LUF au fils C.

---

1) Evaluation de la nue-propriété et de l'usufruit
en vertu de l'art. 30 de la loi du 23 décembre 1913 concernant la revision de la législation qui régit les impôts dont le recouvrement est attribué à l'administration de l'enregistrement et des domaines.

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propriété
Moins de :		
20 ans révolus	7/10*)	3/10*)
30 ans révolus	6/10	4/10
40 ans révolus	5/10	5/10
50 ans révolus	4/10	6/10
60 ans révolus	3/10	7/10
70 ans révolus	2/10	8/10
Plus de 70 ans révolus	1/10	9/10

*) 7/10 resp. 3/10 de la propriété entière (pleine propriété) etc.

Exemple d'application
Personne âgée de 65 ans; valeur de la propriété entière: 3.000.000.
L'usufruit s'élève à 2/10 de 3.000.000 = 600.000.
La nue-propriété à 8/10 de 3.000.000 = 2.400.000.

Solution:

Quote-part du prix d'acquisition de B

4/8 en pleine propriété: 800.000 x 4/8 =	*400.000*
1/8 en usufruit: 800.000 / 8 x 1/10 =	*10.000*
Prix d'acquisition attribué à B	*410.000*

Quote-part du prix d'acquisition de C

3/8 en pleine propriété: 800.000 x 3/8 =	*300.000*
1/8 en nue-propriété: 800.000 / 8 x 9/10 =	*90.000*
Prix d'acquisition attribué à C	*390.000*

Calcul de la plus-value réalisée par B

Quote-part du prix de réalisation	*1.700.000*
Prix d'acquisition réévalué: 410.000 x 1,98 (coeff.1976)	*811.800*
Plus-value	*888.200*

Calcul de la plus-value réalisée par C

Quote-part du prix de réalisation	*1.500.000*
Prix d'acquisition réévalué: 390.000 x 1,98 (coeff.1976)	*772.200*
Plus-value	*727.800*

Plus-value totale: 888.200 + 727.800 = 1.616.000

La réalisation de la pleine propriété aurait dégagé le même résultat:

Prix de réalisation	*3.200.000*
Prix d'acquisition réévalué: 800.000 x 1,98 (coeff.1976)	*1.584.000*
Plus-value	*1.616.000*

Pour le calcul des périodes de détention décisives d'une imposition au titre de l'article 99bis ou de l'article 99ter les règles suivantes sont à observer:

1. En cas d'acquisition de la pleine propriété avec réalisation ultérieure de l'usufruit et/ou de la nue-propriété, le délai est calculé à compter de la date d'acquisition de la pleine propriété.

2. Lorsque l'usufruit et la nue-propriété ont été acquis à des dates différentes et que la réalisation porte sur la pleine propriété, le délai court à partir de la première acquisition (date d'acquisition de l'usufruit ou de la nue-propriété suivant le cas).
3. Au cas où l'usufruit a été acquis séparément et qu'il fait l'objet d'une aliénation séparée, le délai est déterminé par référence à la date d'acquisition de l'usufruit.
4. Au cas où la nue-propriété a été acquise séparément et qu'elle fait l'objet d'une aliénation séparée, le délai commence à la date d'acquisition de la nue-propriété.

Pour les besoins de la réévaluation du prix d'acquisition en cas d'aliénation de droits réels on observera la règle de l'article 102, alinéa 6, qui dispose qu'il y a lieu à application du coefficient relatif à l'année où la dépense constitutive du prix d'acquisition a été engagée. Il s'ensuit que pour le cas où l'usufruit et la nue-propriété n'ont pas été acquis dans la même année, le coefficient à retenir est celui correspondant à l'année d'acquisition des droits respectifs.

Lorsque les droits réels ont été transmis à titre gratuit, les dispositions de l'article 102, alinéa 3, s'appliquent comme si la réalisation portait sur un bien ordinaire. On retiendra comme prix d'acquisition le prix payé par le détenteur antérieur ayant acquis le droit en dernier lieu à titre onéreux et on fera usage du coefficient de réévaluation correspondant à l'année pendant laquelle cette acquisition à titre onéreux a été effectuée.

En vertu de l'article 108bis, alinéa 3 L.I.R., les principes d'imposition prévalant à l'égard de l'usufruit et de la nue-propriété s'appliquent également aux droits similaires à ces éléments. Peuvent notamment entrer en ligne de compte les réalisations d'un droit de passage (art. 682 du Code civil) ou d'un droit de superficie (loi du 10 janvier 1824).

A noter que les dispositions de l'article 108bis, alinéas 2 et 3, ne s'appliquent pas seulement aux immeubles grevés d'un usufruit, mais à tous les biens affectés d'un tel droit (p. ex. une participation importante).

Le privilège de cabaretage est également à considérer comme un droit réel dont la réalisation déclenche une imposition au sens de l'article 108bis, alinéa 3, lorsque le privilège fait partie du patrimoine privé du contribuable.

8. Exonération de la résidence principale et de ses dépendances normales (article 102bis L.I.R.)

8.1. Résidence principale

Il a été signalé au chapitre 4 que la plus-value résultant de la réalisation de l'habitation utilisée par le contribuable à des fins d'habitation personnelle n'est pas soumise à l'impôt. Cette exonération s'applique aussi bien dans l'hypothèse où la réalisation de l'habitation tombe dans le champ d'application de l'article 99bis que dans l'hypothèse où elle rentre dans les prévisions de l'article 99ter.

L'article 102bis qualifie l'habitation qui jouit de l'exonération fiscale de résidence principale. Pour qu'une habitation puisse être considérée comme résidence principale, elle doit répondre aux conditions posées par l'article 102bis. Celui-ci exige que l'habitation soit occupée pendant un certain temps par le contribuable propriétaire.

1. Lorsque l'habitation est occupée par le contribuable au moment de la réalisation, la plus-value n'est pas imposable si l'occupation a eu lieu depuis l'acquisition ou l'achèvement de l'habitation ou au moins pendant les cinq années précédant la réalisation.

Exemples:

Un appartement, nouvellement construit, achevé en 1994 et habité par le propriétaire depuis l'achèvement, est vendu en 1995. Une éventuelle plus-value n'est pas à imposer, parce qu'il s'agit de la réalisation de la résidence principale.

Un appartement, construit en 1985, est habité par son propriétaire à partir de 1992. Avant l'occupation personnelle, l'appartement était loué à une tierce personne. L'appartement est vendu

en 1995. Hormis le cas où les conditions prévues par la deuxième phrase de l'alinéa 1er de l'article 102bis sont remplies, la durée d'occupation est inférieure à cinq années et une éventuelle plus-value est à imposer.

Remarquons encore que la notion "depuis l'acquisition ou l'achèvement de l'habitation" est à interpréter avec discernement. Il faut laisser au contribuable le temps nécessaire pour s'installer dans son habitation nouvellement construite ou achetée. Ainsi, par exemple, lorsqu'une maison est achevée en février et que le contribuable attend la fin de l'année scolaire avant de déménager dans sa nouvelle demeure, on considérera en cas de vente ultérieure que la maison constitue la résidence principale du contribuable depuis l'achèvement de l'habitation. De même, si le contribuable achète une maison ou un appartement, il est normal qu'un délai de quelques mois passe avant qu'il ne puisse occuper la maison nouvellement acquise (entrée en jouissance dans quelques mois, délais prévus par l'ancien propriétaire ou locataire pour quitter les lieux, temps nécessaire aux réparations, rénovations ou transformations). Si l'immeuble est occupé par le propriétaire dans un délai qui correspond à l'usage en cas d'acquisition d'une habitation, on considérera qu'il constitue la résidence principale du contribuable depuis l'acquisition.

Les conditions relatives à la durée de l'occupation de l'habitation n'ont pas besoin d'être remplies si l'aliénation est motivée par des raisons d'ordre familial (p.ex. augmentation du nombre des personnes composant le ménage, divorce) ou par un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint (p. ex. en cas de changement de l'employeur).

2. L'alinéa 2 de l'article 102bis prévoit que dans certains cas une habitation dont le contribuable est propriétaire est assimilée à sa résidence principale, alors même qu'il ne l'occupe pas au moment de la vente. Pour bénéficier de cette assimilation, il faut

- que le contribuable ait occupé l'habitation à la suite de l'acquisition ou de l'achèvement,
- qu'il ne soit pas propriétaire d'une autre habitation, et
- que l'abandon de l'habitation soit motivée par des raisons d'ordre familial ou par un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint.

Ces trois conditions doivent être remplies simultanément.

Lorsque, en cas de transfert dans une nouvelle habitation, le contribuable réalise l'habitation antérieurement occupée au cours de l'année qui suit le transfert, la plus-value est également exonérée.

Il n'est pas nécessaire dans ce contexte que l'aliénation ait lieu dans le délai de 12 mois à compter de la date du transfert. Il suffit, pour les besoins de l'exonération de la plus-value, que l'aliénation intervienne au plus tard jusqu'à la fin de l'année d'imposition qui suit l'année du déménagement dans la nouvelle habitation.

Exemple

Emménagement dans la nouvelle habitation: 12.2.1994.
L'ancienne habitation doit être réalisée au plus tard le 31.12.1995.

En raison du fait que l'exonération de la résidence principale est liée à la condition expresse de son utilisation dans les circonstances prévues par l'article 102bis, la réalisation d'une habitation dont l'occupation ne répond pas aux situations visées par cet article, constitue une opération imposable.

Exemple

Un célibataire achète une maison unifamiliale le 4.5.1990. Comme, pour des raisons personnelles, il continue à faire partie du ménage de ses parents, il donne la maison en location du 15.5.1990 au 10.12.1992. Le 15.12.1992 il se marie et occupe l'habitation à partir de cette même date avec son épouse. Le 1.5.1995 il vend la maison et investit le produit de la réalisation dans une entreprise commerciale.

Le contribuable ne remplit aucune des conditions requises pour l'exonération.

La maison, bien qu'utilisée à des fins propres d'habitation au moment de la vente, n'a pas été occupée par le contribuable ni dès l'acquisition ni pendant au moins cinq ans avant la réalisation. Aucun motif d'ordre familial ou professionnel ne peut être invoqué pour justifier la non-occupation de la maison du 5.5.1990 au 10.12.1992 (voir 1ère condition ci-dessus, p.18). Le contribuable n'emploie pas les fonds reçus à l'acquisition d'une nouvelle habitation (voir 3e condition ci-dessus, p.19).

Le droit à l'exonération revient exclusivement à la personne ayant habité la résidence dans les conditions de l'article 102bis. Il n'est pas dérogé à cette règle si l'habitation occupée par une personne remplissant les conditions nécessaires, fait l'objet d'une transmission à titre gratuit et est réalisée par le nouveau propriétaire sans que celui-ci l'utilise à des fins d'habitation personnelle.

Exemples

Maison unifamiliale achetée par un couple A et B le 5.8.1985 et utilisée comme résidence principale. Le 15.6.1994 A décède. La part de A dans la maison (50 %) est recueillie par les enfants du contribuable qui habitent leurs propres logements. La maison est vendue le 1.8.1994.

Les enfants ne peuvent pas invoquer les dispositions de l'article 102bis pour leur part (50 %). B, par contre, réalise sa résidence principale et une éventuelle plus-value sur sa part (50 %) n'est pas imposable.

La loi ne fixe pas de conditions en ce qui concerne le genre de l'habitation susceptible d'exonération. L'habitation peut donc s'étendre sur une maison entière (maison unifamiliale, bungalow, villa etc.) ou sur une partie d'une maison seulement (appartement dans un immeuble bâti).

Lorsque l'habitation, utilisée dans les conditions de l'article 102bis, se trouve dans un immeuble en copropriété indivise, elle est considérée comme résidence principale dans la

mesure où sa valeur ne dépasse pas la valeur de la quote-part du contribuable dans la copropriété (art. 102bis, al. 4 L.I.R.).

Exemple

A, B, C, D sont propriétaires à parts égales d'une maison de rapport composée de deux habitations à dimensions identiques occupées par les copropriétaires A et B dans les conditions définies par l'article 102bis. La réalisation de l'immeuble dégage une plus-value de 4.000.000 LUF.

Cette plus-value se répartit par parts égales (2 x 2.000.000) sur chaque habitation. Quote-part de copropriété de chaque copropriétaire: 1/4. Plus-value réalisée par chaque copropriétaire: $\frac{4.000.000}{4} = 1.000.000.$

Dans le chef de C et D cette plus-value (1.000.000 LUF chacun) donne lieu à imposition (compte non tenu de l'abattement prévu à l'article 130, al. 4). A et B ne sont pas imposés pour leur part de la plus-value (1.000.000 chacun), parce que celle-ci correspond à leur résidence principale. Bien que A et B aient utilisé à des fins d'habitation la maison entière, l'exonération se limite à leur quote-part de propriété dans l'immeuble, seule considérée comme résidence principale.

Au cas où le copropriétaire habite une partie de la maison qui est inférieure à sa quote-part de propriété, l'exonération ne porte évidemment que sur la quote-part utilisée comme habitation.

Exemple

A et B sont propriétaires à parts égales d'une maison de rapport composée de quatre appartements à dimensions égales dont un est occupé par A, dans les conditions de l'article 102bis.
Plus-value réalisée: 4.000.000 LUF.
Quote-part de la plus-value revenant à chacun des copropriétaires: $\frac{4.000.000}{2} = 2.000.000.$

La plus-value réalisée par B est imposée intégralement (compte non tenu de l'abattement). Dans le chef de A la plus-value correspondant à l'habitation occupée par lui dans l'im-

meuble aliéné (1.000.000 LUF) est exonérée, la partie résiduelle (1.000.000 LUF) étant imposable (compte non tenu de l'abattement).

8.2. Dépendances normales de la résidence principale

L'exonération porte non seulement sur l'habitation proprement dite, mais également sur l'assiette et les dépendances normales de celle-ci.

Dans le passé ces notions étaient réglées par voie de circulaire. Avec effet à compter de l'année d'imposition 1991, un alinéa 5 a été ajouté à l'article 102bis (art. 1er n° 12 de la loi du 6.12.1990). Cet alinéa 5 prévoit que la résidence principale comprend les dépendances normales du bâtiment et du terrain formant l'assiette du bâtiment. Le même alinéa 5 prévoit qu'un règlement grand-ducal peut désigner les parties du bâtiment et du terrain qui ne constituent pas des dépendances normales de la résidence principale. Le règlement grand-ducal pris en exécution de l'alinéa 5 de l'article 102bis porte la date du 4 juin 1992. Les articles 1 et 2 du règlement délimitent les dépendances qui ne tombent pas sous l'exonération des dépendances normales exemptées ensemble avec la résidence principale. L'article 1er n° 1 fixe une limite maximale en superficie au-dessus de laquelle toute partie du terrain est d'office à considérer comme n'étant pas une dépendance normale du terrain formant l'assiette du bâtiment de la résidence principale. Ainsi les parties du terrain qui dépassent quinze fois la surface de l'assiette du bâtiment proprement dit (c'est-à-dire hors dépendances normales) ne constituent jamais des dépendances normales.

Exemple:

Une résidence principale est érigée dans un grand parc de 1,2 ha. La surface de l'assiette du bâtiment proprement dit servant à l'habitation est un rectangle de 25 mètres sur 12 mètres (donc 3 ares). La partie du terrain qui dépasse quinze fois l'assiette du bâtiment est toujours considérée comme dépendance qui n'est pas normale. Dans l'exemple, 75 ares sont donc considérés comme n'étant de toute façon pas des dépendances normales. Les 45 ares restants sont à scinder en dépendances normales et en dépendances non normales de

la résidence principale d'après les stipulations prévues à l'article 2.

Le numéro 2 de l'article 1er a trait aux parties du terrain qui forment elles-mêmes un terrain à bâtir. Une superficie qui constitue d'après les normes prévues par le règlement de bâtisse de la commune de situation un terrain à bâtir ne constitue jamais une dépendance normale de la résidence principale, même si elle est utilisée comme telle par le propriétaire de l'immeuble (p.ex. comme potager).

Les parties du terrain qui dépassent quinze fois l'assiette du bâtiment et les parties qui constituent elles-mêmes un terrain à bâtir ne sont donc jamais des dépendances normales. Les autres parties du terrain et les dépendances du bâtiment doivent être examinées pour déterminer si elles répondent aux conditions des dépendances normales contenues dans les articles 2 à 4 du règlement. S'il n'est pas satisfait aux exigences y arrêtées, les dépendances ne constituent pas des dépendances normales et ne peuvent partant bénéficier de l'exemption. D'après l'article 2 "sont considérées comme dépendances normales de la résidence principale:

1. les parties du terrain qui forment l'assiette du bâtiment et les éléments non bâtis situés auprès du bâtiment et nécessaires à celui-ci,
2. les dépendances situées auprès du bâtiment qui sont nécessaires à l'habitation."

ad 1:

Les parties du terrain qui forment l'assiette du bâtiment et les surfaces non bâties nécessaires au bâtiment sont des dépendances normales du terrain. Il s'agit notamment des chemins d'accès, des cours, des passages, des jardins d'agrément et des potagers. Notons que les bois, les vergers, les vignobles, les parcs à bétail etc. ne constituent pas des dépendances normales.

ad 2:

Par dépendances nécessaires il y a lieu d'entendre les parties d'un bâtiment qui par leur nature ou en raison de leur destination servent ou complètent le bâtiment et qui en constituent partant un élément indispensable. Sont à considérer comme tels, des éléments

bâtis tels les caves, garages, greniers et terrasses. Citons à titre d'exemple d'éléments bâtis qui ne sont pas nécessaires à l'habitation, les hangars, étables, écuries, pavillons, serres, etc.

Cette dépendance doit en outre être située auprès du bâtiment. Pour qu'une dépendance soit considérée comme située auprès du bâtiment au sens du règlement, il faut qu'elle présente un lien de connexité matériel avec le bâtiment ou qu'elle soit érigée immédiatement à côté du bâtiment. Si ce lien est d'une façon générale établi pour les parties indispensables dont question ci-dessus (caves, greniers, terrasses), il peut aussi exister entre le bâtiment et des constructions annexes à l'instar de garages, remises, buanderies, etc. Lorsque les constructions annexes et leur assise ne sont pas situées auprès du bâtiment, elles ne peuvent pas être considérées comme dépendances normales. Tel peut notamment être le cas d'un garage n'attenant pas à la maison d'habitation, dans l'hypothèse, par exemple, où il est situé de l'autre côté de la rue par rapport au bâtiment principal. Par contre, si le garage est séparé de l'habitation par un petit passage, on peut le considérer comme dépendance normale.

Les articles 3 et 4 contiennent des mesures forfaitaires de simplification.

Ainsi l'article 3 stipule que les résidences principales bâties sur un terrain d'une superficie totale inférieure ou égale à 10 ares sont toujours à considérer comme n'ayant que des dépendances normales tant du terrain que du bâtiment, sauf si une partie du terrain est à considérer comme terrain à bâtir séparé au sens de l'article 1er, n° 2 du règlement.

Exemple:

Le contribuable possède deux terrains à bâtir contigus de respectivement 5 et 4,5 ares chacun. Il a fait construire une maison d'habitation sur un des terrains et utilise l'autre comme jardin d'agrément et comme potager. Si sa résidence principale est vendue avec les 9,5 ares, le terrain contigu est considéré comme terrain à bâtir séparé et non pas comme dépendance normale de la résidence principale. Si, par contre, la maison d'habitation est située au

milieu du double terrain, de sorte qu'il n'y a qu'une seule place à bâtir, la vente de la maison avec le terrain de 9,5 ares ne déclenche pas de plus-value imposable.

Pour le cas où la résidence principale est érigée sur un terrain d'une superficie supérieure à 10 ares, l'article 4 permet de considérer d'office une superficie minimale de 10 ares comme dépendance normale du terrain. Cette superficie ne peut pas non plus comprendre un terrain à bâtir séparé. En outre l'article 4 ne vise pas les dépendances normales du bâtiment. Celles-ci doivent donc être jugées d'après les dispositions prévues à l'article 2. L'article 4 est une mesure de simplification. Si les parties du terrain qui forment l'assiette du bâtiment et les éléments non bâtis nécessaires et contigus au bâtiment sont supérieurs à 10 ares, l'article 4 ne joue pas.

Lorsqu'on a recours à la solution forfaitaire de l'article 4, on retiendra pour les 10 ares en premier lieu l'assiette du bâtiment et ensuite les parties du terrain qui se rapprochent le plus de l'assiette du bâtiment.

8.3. Cas particuliers

Si une partie du terrain (avec ou sans construction) sur lequel la résidence principale est érigée est aliénée séparément, l'exemption ne joue pas parce qu'il n'y a pas réalisation de la résidence principale (exemple: vente d'une partie du potager au voisin).

Pour les immeubles dont une partie est affectée à une entreprise ou sert à l'exercice d'une profession libérale et l'autre partie est utilisée à des fins d'habitation personnelle du contribuable, seule la partie habitée est à considérer comme résidence principale.

Il en est de même si une partie du logement sert de cabinet de travail à domicile d'un salarié. La plus-value réalisée sur la partie de l'immeuble utilisée comme cabinet de travail constitue un revenu au sens de l'article 99bis ou 99ter. Par tolérance administrative il est toutefois permis de considérer l'immeuble ou l'appartement entier comme résidence principale si la surface utilisée est de moindre importance pour les cabinets de travail à domicile

ou si la partie d'immeuble qui sert à l'entreprise - à l'exercice d'une profession libérale - n'est pas comprise à l'actif net investi d'après les dispositions de l'article 2 du règlement grand-ducal du 11 août 1970 portant exécution de l'article 20 L.I.R.

9. Détermination de la plus-value imposable

Les revenus nets rentrant dans les prévisions des articles 99bis et 99ter L.I.R. sont déterminés par la différence entre le prix de réalisation et le prix d'acquisition ou de revient augmenté des frais d'obtention en relation économique avec l'aliénation du bien (art. 99bis, al. 3 et 99ter, al. 2).

D'autres dispositions en rapport avec la détermination de la plus-value imposable sont contenues aux articles 102 (règles diverses) et 130, alinéas 4 et 5 (abattements).

Notons que la nouvelle version de l'article 99ter ne prévoit plus que le prix d'acquisition doit être préalablement diminué des amortissements éventuels.

9.1. Le prix de réalisation

La détermination du prix de réalisation ne comporte généralement pas de difficultés majeures, étant donné qu'il figure dans les actes et conventions de vente.

Lorsque l'aliénation du bien se fait par expropriation, l'indemnité d'expropriation tient lieu de prix de réalisation.

Dans l'hypothèse où un bien est échangé contre un autre bien, la valeur estimée de réalisation du bien donné en échange constitue en principe son prix de réalisation. A noter que la jurisprudence traite l'échange de biens comme une réalisation du bien donné en échange suivie de l'acquisition du bien obtenu en échange.

Par dérogation à ce principe l'échange de terrains opéré dans le cadre d'un remembrement effectué en vertu d'une loi n'est pas à considérer comme réalisation (art. 102, al. 9 L.I.R.) (v. également chapitre 10).

Le prix de réalisation, qu'il soit payable en une ou plusieurs tranches, n'est pas à attribuer à l'année d'imposition pendant

laquelle il est mis à la disposition du contribuable. En effet les règles formulées par l'art. 108, al. 1er L.I.R., ne sont pas applicables aux revenus visés par les articles 99bis à 100. En vertu de l'art. 102, al. 10, le prix de réalisation entier est censé se rapporter à l'année de l'aliénation du bien, indépendamment de la date de paiement du prix ou des différentes tranches du prix. A noter que la règle de l'article 102, al. 10, ne s'applique pas à l'article 101 qui contient dans son alinéa 7 des dispositions propres quant à l'époque de la mise la disposition des produits du partage y visés.

Lorsque le prix de réalisation est constitué par des prestations périodiques à caractère aléatoire (p. ex. une rente viagère), il y a imposition au fur et à mesure du paiement des arrérages. Le revenu réalisé ne constitue cependant pas un revenu divers au sens des articles 99bis à 101 L.I.R., mais un revenu résultant de pensions ou de rentes au sens de l'article 96, al. 1er, n° 3, auquel s'appliquent les dispositions de l'article 108 relatives à l'année de prise en considération des recettes (caractère subsidiaire de l'article 99 par rapport à l'article 96).

Lors de l'imposition des prestations périodiques au titre de la catégorie de revenus résultant de pensions ou de rentes, il y a lieu de tenir compte également des dispositions de l'article 115, n° 14 L.I.R. (exonération d'une tranche de 50 % des arrérages nets). Pour ce qui est de la condition posée par le 2e alinéa de l'article 115, n° 14, à savoir que l'exonération des arrérages n'est pas accordée dans la mesure où une prestation unique obtenue en lieu et place des prestations périodiques aurait constitué un revenu imposable, il y a lieu d'appliquer toutes les dispositions du régime d'imposition des plus-values comme tel aurait été le cas si la réalisation s'était effectuée contre une prestation unique. Toutefois, les abattements visés à l'article 130, alinéas 4 et 5, ne sont pas à mettre en compte.

Exemple

Données:

Réalisation en 1994 d'un appartement détenu depuis plus de 2 ans contre paiement d'une rente viagère de 40.000 LUF par mois.

Valeur actuelle de la rente: 6.300.000.

Prix d'acquisition réévalué de l'appartement: 4.000.000.

Solution

Imposition annuelle de la rente (art. 96, al. 1er n° 3)

Revenus résultant de pensions ou de rentes

Recettes: 12 x 40.000 =	*480.000*
Minimum forfaitaire pour frais d'obtention	*12.000*
Revenu net	*468.000*

Calcul du montant exonéré (art. 115, n° 14 L.I.R.)

Prestation unique qui eut été obtenue en lieu et place de la rente (valeur actuelle de la rente)	*6.300.000*
Prix d'acquisition réévalué de l'appartement	*4.000.000*
Plus-value	*2.300.000*

L'exonération n'est pas accordée à concurrence de :

$$\frac{468.000 \times 2.300.000}{6.300.000} = 170.857$$

Arrérages susceptibles de l'exonération de 50%:

468.000 - 170.857 = 297.143

Revenu net de la rente:	*468.000*
Exonération: 50% de 297.143	*148.572*
Revenu net à imposer:	*319.428*

9.2. Le prix d'acquisition ou de revient

A partir de 1991 il n'est plus tenu compte des amortissements pratiqués sur les immeubles bâtis. Les amortissements effectués ne diminuent pas le prix d'acquisition ou de revient à prendre en considération.

Acquisition à titre onéreux

Les notions de prix d'acquisition et de prix de revient sont celles figurant aux articles 25 et 26 L.I.R.

Le prix d'acquisition comprend également les frais d'acte et les autres dépenses relatives à l'acquisition (p. ex. commission à un intermédiaire).

Le prix d'acquisition d'un bien peut se composer de dépenses assumées en plusieurs étapes qui ne se situent pas dans une seule année d'imposition. Dans ce cas le montant total final de la dépense assumée constitue le prix d'acquisition à retenir.

D'après cette conception, le prix d'acquisition d'un immeuble bâti comprend toutes les dépenses d'amélioration ou d'investissements (Herstellungsaufwand) relatives à l'immeuble, quelle que soit l'année où la dépense a été effectuée. En revanche, on exclura du prix d'acquisition les dépenses déductibles à titre de frais d'obtention (frais d'entretien ou de réparation; Erhaltungsaufwand).

Si le bien a été acquis moyennant paiement d'une rente, la valeur actuelle de la rente au jour de l'acquisition représente le prix d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value.

En ce qui concerne les biens obtenus par voie d'échange, le prix d'acquisition du bien reçu en échange correspond à la valeur estimée de réalisation du bien donné en échange. Lorsque l'acquéreur doit payer une soulte, le prix d'acquisition est à majorer en conséquence.

Lorsque l'acquisition du bien remonte à une époque plus lointaine et que les données concernant le prix d'acquisition font défaut, ce dernier doit être évalué. Les solutions suivantes peuvent entrer en ligne de compte.

Si l'acquisition porte sur des terrains ou des immeubles acquis à titre onéreux avant le 1.1.1941, on observera la règle préconisée par les alinéas 4 et 5 de l'article 99ter. Celle-ci prévoit un prix d'acquisition fictif dont la base est constituée par la valeur unitaire au 1.1.1941. Cette valeur est à ajuster par les coefficients résultant de l'article 2 du règlement grand-ducal du 16 juin 1992 (1,5 pour les immeubles bâtis et pour les terrains agricoles et forestiers et 1,3 pour les autres terrains non bâtis). La valeur unitaire ainsi ajustée est réévaluée (v. sous-chapitre 9.3) à l'aide du coefficient de réévaluation de l'année 1940 (article 102, al. 6 L.I.R.). Lors de la réforme fiscale du 6 décembre 1990 il a été omis de changer le terme "terrain" à l'alinéa 5 de l'article 99ter en "immeuble". Les coefficients

d'ajustement s'appliquent néanmoins également aux immeubles (voir art. 2 du règlement grand-ducal du 16 juin 1992).

La valeur unitaire ajustée et réévaluée d'après les dispositions exposées constitue également le prix d'acquisition minimal à mettre en compte. Cette valeur tient lieu de prix d'acquisition chaque fois que le prix d'acquisition effectif du terrain/immeuble acquis avant le 1.1.1941 et réévalué par application du coefficient de réévaluation de l'année d'acquisition (art. 102, al. 6) y est inférieur.

Exemple

Données:

Terrain à bâtir acquis en 1925 pour 2.000 LUF.

Valeur unitaire 1.1.1941: 4.000 LUF.

Réalisation du terrain en 1995.

Solution:

Prix d'acquisition effectif réévalué: 2.000 x 20,62 = 41.240

Prix d'acquisition minimal en vertu de l'article 99ter, alinéas 4 et 5

Valeur unitaire au 1.1.1941 ajustée: 4.000 x 1,3 = 5.200

Valeur unitaire au 1.1.1941 ajustée et réévaluée:

5.200 x 13,96 = 72.592

La plus-value est à déterminer par référence à la valeur unitaire ajustée et réévaluée de 72.592 LUF.

A noter que la règle de détermination du prix d'acquisition sur la base de la valeur unitaire ne vaut que pour les réalisations de terrains et d'immeubles acquis avant le 1.1.1941. Pour les terrains et immeubles acquis après cette date le prix d'acquisition réel doit être réévalué.

Si les données relatives au prix d'acquisition font défaut, on procédera à son estimation en tenant compte de tous les éléments et moyens disponibles et en évitant d'évaluer à un montant inférieur à celui résultant de l'application de la règle exposée ci-dessus pour les acquisitions avant le 1.1.1941.

En ce qui concerne les terrains agricoles et forestiers, l'article 1er du règlement grand-ducal du 16 juin 1992 fixe, en exécu-

tion de l'article 99ter, alinéa 3, des prix d'acquisition forfaitaires variant suivant la nature des terrains. Les forfaits s'élèvent à

50 LUF/m² pour les terrains agricoles
22 LUF/m² pour les terrains forestiers
200 LUF/m² pour les terrains viticoles et
50 LUF/m² pour les autres terrains à caractère agricole et forestier.

Par terrains agricoles et forestiers dans le présent contexte il convient d'entendre les terrains agricoles et forestiers au sens du paragraphe 28 de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs.

Les prix d'acquisition formés sur cette base forfaitaire ne peuvent pas dépasser le prix de réalisation des terrains. Leur mise en compte ne peut donc pas déclencher une perte.

Le prix d'acquisition forfaitaire se substitue au prix d'acquisition basé sur la valeur unitaire au 1.1.1941, ajustée et réévaluée, lorsque cette solution s'avère plus favorable.

Exemple
Données:
Terrain agricole acquis en 1928: 4.000 LUF.
Valeur unitaire au 1.1.1941: 3.500 LUF.
Superficie du terrain: 1 ha.
Réalisation en 1995.

Solution:
Prix d'acquisition effectif réévalué: 4.000 x 13,22 = 52.880
Prix d'acquisition déterminé sur la
base de la valeur unitaire 1.1.1941: 3.500 x 1,5 x 13,96 = 73.290
Le prix d'acquisition à retenir s'élève à 500.000 LUF
(minima forfaitaire de 10.000 m²)

La possibilité de la prise en considération d'un prix d'acquisition forfaitaire n'existe que pour les réalisations de terrains agricoles et forestiers aliénés plus de deux ans après l'acquisition (art. 99ter). Leur application à l'égard de l'article 99bis est exclue.

Acquisition à titre gratuit

En cas d'acquisition à titre gratuit (donation ou succession) d'un bien dont la réalisation déclenche une imposition au sens des articles 99bis à 101 L.I.R., le prix d'acquisition à retenir est constitué par le prix exposé par le détenteur antérieur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux (art. 102, al. 3).

Exemple

Un contribuable réalise en 1994 une maison d'habitation recueillie par voie de succession de ses parents en 1990. Les parents avaient acheté la maison en 1972 pour 1,5 mio francs. Au jour de la succession la valeur estimée de réalisation de l'immeuble s'élève à 4 mio francs. Le prix d'acquisition à mettre en compte est celui exposé par les parents (1,5 mio).

En supposant que la maison ait été acquise à titre onéreux par les grands-parents et transmis, par donation aux parents du contribuable, il faudrait remonter, pour la détermination du prix d'acquisition, aux grands-parents du contribuable.

En cas de transmissions gratuites les délais décisifs pour une imposition éventuelle au titre des articles 99bis à 101 sont toujours calculés à partir de la date d'acquisition du détenteur antérieur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux (dans l'exemple précité, il s'agit, suivant le cas, de la date d'acquisition de l'immeuble par les parents ou les grands-parents du contribuable).

Les mêmes principes s'appliquent en cas d'attribution d'un bien dans le cadre d'un partage successoral, cette attribution étant considérée comme une acquisition à titre gratuit, même en cas de paiement d'une soulte par l'alloti (art. 102, al. 3, 2e phrase). Le prix d'acquisition d'un immeuble acquis par voie de succession ne tient donc pas compte du paiement d'une indemnité compensatrice aux autres héritiers. Cette indemnité est sans effet fiscal en matière de plus-value immobilière: elle ne constitue pas un revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux d'un immeuble dans le

chef du bénéficiaire de l'indemnité et elle n'est pas un élément qui fait partie du prix d'acquisition ou de revient de l'immeuble.

Le droit de succession payé sur un immeuble hérité n'entre pas non plus dans la détermination du prix d'acquisition ou de revient. Cependant, si le contribuable a acquis l'immeuble par voie de succession dans les trois années précédant la réalisation et qu'il a payé de ce fait un droit de succession, l'impôt relatif à la plus-value est réduit sur demande (art. 102, al. 13 et 55, al. 5). La réduction d'impôt ne peut être supérieure au montant de la réduction de droit de succession que le contribuable aurait obtenue si l'impôt relatif à la plus-value avait été pris en considération comme passif de la succession.

Pour ce qui est des immeubles acquis à titre onéreux avant le 1er janvier 1941 et ayant fait l'objet d'une cession à titre gratuit postérieurement à l'acquisition à titre onéreux, le prix d'acquisition effectif peut être remplacé par la valeur minimale déterminée d'après les règles des alinéas 4 et 5 de l'article 99ter (valeur unitaire au 1.1.1941 ajustée et réévaluée par le coefficient de réévaluation de l'année 1940 - voir sub acquisition à titre onéreux ci-dessus).

9.3. <u>La réévaluation du prix d'acquisition ou de revient</u>

Aux termes de l'article 102, alinéa 6, le prix d'acquisition à mettre en compte est à réévaluer par application des coefficients résultant du tableau joint à la disposition en question. Le coefficient à retenir est celui de l'année pendant laquelle la dépense constitutive du prix d'acquisition a été engagée.

Ainsi, le prix d'acquisition d'un terrain non bâti acquis en 1980 est réévalué par application du coefficient de réévaluation correspondant à l'année 1980 (1,62 si la réalisation du terrain intervient en 1994 ou en 1995).

Au cas où le prix d'acquisition se compose de dépenses exposées dans différentes années, les diverses tranches sont réévaluées en tenant compte du coefficient de réévaluation des années où les quotes-parts du prix d'acquisition ont été engagées.

Exemple

Terrain à bâtir acquis en 1960.
Construction de l'immeuble achevée en 1970 et transformations (Herstellungsaufwand) réalisées en 1990.
La partie du prix d'acquisition payée en 1960 (terrain) est réévaluée par le coefficient relatif à l'année 1960, celle effectuée en 1970 (construction) par le coefficient correspondant à l'année 1970 et les transformations faites en 1990 par le coefficient se rapportant à 1990.

La réévaluation du prix d'acquisition n'est pas opérée en cas d'imposition de la plus-value dégagée par application de l'article 99bis L.I.R.

9.4. Les amortissements

Lors de la détermination de la plus-value imposable il n'est pas tenu compte des amortissements pratiqués sur les immeubles bâtis.

Les amortissements pratiqués ne diminuent donc pas le prix d'acquisition ou de revient à prendre en considération.

9.5. Les frais d'obtention

Les frais de réalisation qui sont en relation économique avec l'aliénation des biens visés aux articles 99bis à 101 diminuent la plus-value imposable. Tel est par exemple le cas des commissions payées à un intermédiaire dans le cadre de la réalisation.

Le sort des intérêts débiteurs diffère selon les différentes plus-values.

Les intérêts débiteurs du chef d'un prêt contracté pour l'acquisition du bien cédé ne sont pas en relation directe avec l'opération de réalisation. Ils ne diminuent dès lors pas le revenu net de cession imposable au sens des articles 100 et 101 qui est égal au prix de réalisation, diminué des frais de réalisation, ainsi que du prix d'acquisition (art. 100, al. 3 L.I.R.).

Le revenu au sens des articles 99bis et 99ter est égal à la différence entre, d'une part, le prix de réalisation et, d'autre part, le prix d'acquisition ou de revient augmenté des frais d'obtention (art. 99bis, al. 3 et 99ter, al. 2 L.I.R.), notion bien

plus large que celle des frais de réalisation. Pour cette raison, les intérêts débiteurs - en relation avec l'acquisition ou l'amélioration d'un immeuble - qui sont à prendre en considération, d'après les dispositions de l'article 108, au cours de l'année de la réalisation de l'immeuble, constituent des frais d'obtention susceptibles de diminuer la plus-value ou le bénéfice de spéculation imposable, à moins que les intérêts ne soient en relation avec un autre revenu (p. ex. revenu de location). Pour les années antérieures à la réalisation des immeubles ces intérêts constituent, le cas échéant, des frais d'obtention déductibles dans d'autres catégories de revenus, ou des dépenses spéciales à porter, dans les limites prévues par l'article 109, alinéa 1er, n° 1a L.I.R., en déduction du total des revenus nets.

9.6. Les abattements

La loi du 6 décembre 1990 a relevé sensiblement le montant de l'abattement en faveur des revenus au sens des articles 99ter à 101 et a introduit un abattement spécial en cas de réalisation par les enfants de la résidence principale des parents. Tout comme par le passé, les bénéfices de spéculation dégagés par application de l'article 99bis ne peuvent profiter des abattements. Avant l'application des abattements (art. 130, al. 4 et 5) à la somme des revenus au sens des articles 99ter à 101, ces revenus sont à diminuer d'une perte éventuelle découlant de l'article 99bis (voir section 9.7.).

Bien qu'il s'agisse d'abattements tarifaires, les abattements prévus à l'article 130 sont déductibles respectivement du bénéfice de cession (art. 130, al. 1er) ou de la somme des revenus visés aux articles 99ter à 101 (art. 130, al. 4 et 5) et non pas du revenu imposable. Rappelons que les abattements ne sont cependant pas à mettre en compte pour le calcul de la tranche exempte de l'impôt sur le revenu prévue à l'article 115, numéro 14, du montant net des arrérages de rentes viagères.

9.6.1. Abattement en faveur des revenus au sens des articles 99ter à 101 (art. 130, al. 4 L.I.R.)

La somme des revenus visés aux articles 99ter, 100 et 101 est diminuée d'un abattement de 2.000.000 francs sans qu'il puisse en résulter une perte. Dans le chef des époux résidents imposables collectivement, l'abattement est de 4.000.000 francs.

Cet abattement est réduit des abattements accordés au cours des dix années précédant l'année d'imposition de la plus-value.

Exemple

Un contribuable non marié réalise pendant l'année 1 une plus-value de 1.100.000 LUF au sens de l'article 99ter et pendant l'année 2 une plus-value de 1.400.000 LUF au sens de l'article 100.

La plus-value relative à l'année 1 n'est pas imposable parce qu'elle est inférieure à l'abattement de 2.000.000 LUF.

La plus-value réalisée au cours de l'année 2 devient imposable à concurrence de 1.400.000 - 900.000 (partie résiduelle de l'abattement) = 500.000 LUF.

Pendant les années 3 à 11 inclusivement aucun abattement ne peut plus être admis en déduction.

Pour l'année 12 le contribuable a de nouveau droit à un abattement de 2.000.000 - 900.000 (abattement de l'année 2) = 1.100.000 LUF qui est porté à 2.000.000 LUF pour l'année 13 si aucune plus-value au sens des articles 99ter à 101 ne devient imposable au titre de l'année 12.

L'abattement au sens de l'article 130, alinéa 4 L.I.R., n'est pas lié à des revenus propres de chaque conjoint, il est simplement porté de deux à quatre millions de francs si le mari et l'épouse sont imposables collectivement et s'ils sont contribuables résidents.

Le droit à l'abattement est réglé de la façon suivante:

L'abattement prévu à l'alinéa 4 de l'article 130 L.I.R. n'est pas personnellement attribué à chacun des époux, mais il est simplement porté de 2.000.000 LUF à 4.000.000 LUF dans le chef des époux imposables collectivement en vertu de l'article 3 L.I.R.

En cas d'imposition collective, il convient cependant d'attribuer l'abattement dans la mesure du possible à la personne qui a réalisé la plus-value. Dans l'hypothèse où l'immeuble réalisé pendant le mariage appartient à parts égales aux époux, chaque conjoint a droit à l'abattement (non encore utilisé) de 2.000.000 LUF. Lorsque, par contre, l'immeuble en question était un bien propre de l'un des conjoints, l'abattement de 2.000.000 LUF est censé être utilisé par le conjoint propriétaire. Si la plus-value réalisée dépasse l'abattement de 2.000.000 LUF de cet époux, l'abattement du conjoint non propriétaire est également mis en compte partiellement ou totalement suivant le cas.

Exemples

Hypothèse où la communauté d'imposition de deux conjoints A et B disposait au moment du mariage de l'abattement plein de 2.000.000 LUF, porté à 4.000.000 LUF pour cause d'imposition collective au sens de l'article 3 L.I.R.

a) L'immeuble ou les immeubles réalisé(s) appartient(tiennent) pour 50% à A et B

Plus-value réalisée avant l'octroi des abattements en	*Abattement à attribuer à*	
	A	*B*
1992: 2.000.000	*1.000.000*	*1.000.000*
1993: 5.000.000	*1.000.000*	*1.000.000*

b) L'immeuble ou les immeubles appartient(tiennent) en propre soit à A, soit à B

Plus-value réalisée avant l'octroi des abattements en	*Propriété de*	*Abattement à attribuer à*	
		A	*B*
Hypothèse I:			
1992: 1.500.000	*A*	*1.500.000*	-
1993: 2.300.000	*B*	*300.000*	*2.000.000*
Hypothèse II:			
1992: 5.000.000	*A*	*2.000.000*	*2.000.000*
1993: 2.000.000	*B*	-	-

c) Un des immeubles réalisés appartient pour 50% à A et B et les autres immeubles appartiennent en propre soit à A, soit à B.

Plus-value réalisée avant l'octroi des abattements en		*Propriété de*	*Abattement à attribuer à*	
			A	*B*
Hypothèse I:				
1992:	*1.000.000*	*A et B*	*500.000*	*500.000*
1993:	*2.000.000*	*A*	*1.500.000*	*500.000*
1994:	*1.500.000*	*B*	-	*1.000.000*
Hypothèse II:				
1992:	*2.000.000*	*B*	-	*2.000.000*
1993:	*3.000.000*	*A et B*	*2.000.000*	-
Hypothèse III:				
1992:	*5.000.000*	*B*	*2.000.000*	*2.000.000*
1993:	*3.000.000*	*A et B*	-	-
1994:	*2.000.000*	*A*	-	-

Si avant le mariage, l'abattement de l'un ou/et de l'autre conjoint a été utilisé partiellement, l'abattement maximal dont peuvent se prévaloir les époux mariés s'élève au total des deux parties d'abattement non utilisées. Pour l'octroi des abattements restants il est procédé comme dans les exemples précédents.
En cas d'imposition séparée ultérieure (séparation de fait, divorce, etc.) chacune des personnes concernées garde son abattement résiduel. Ainsi dans l'exemple b) ci-dessus, A garde dans l'hypothèse I un abattement résiduel de 200.000 LUF.

Si la plus-value calculée est supérieure à l'abattement et qu'un transfert de plus-value n'est pas demandé, elle conduit à l'imposition comme revenu divers. Dans ce cas le contribuable est à informer par une remarque sur le bulletin que son abattement est utilisé intégralement.
Au cas où la plus-value calculée est inférieure à l'abattement, le montant de l'abattement résiduel est à communiquer au contribuable soit par une remarque sur le bulletin, soit par une information sous forme de lettre.

Si l'abattement de 1.250.000 LUF applicable jusqu'en 1990 inclusivement a été utilisé partiellement ou intégralement au cours des dix ans précédant l'imposition, le contribuable a droit à la différence entre 2.000.000 LUF et l'abattement utilisé.

Exemples:

abattement utilisé en 1985 par A	*abattement à attribuer à A en 1993*
600.000 LUF	*1.400.000 LUF*
1.250.000 LUF	*750.000 LUF*

En cas d'imposition collective avant 1991 il convient d'attribuer l'abattement de 1.250.000 LUF (ou la partie entamée de l'abattement) soit à celui des époux qui avait réalisé la plus-value, soit conjointement aux époux (A/B) en cas de vente d'un objet commun déclenchant une plus-value.

Exemples:

	abattement utilisé en 1985		*abattement à attribuer en 1993*
par A:	*700.000 LUF*	*à A:*	*1.300.000 LUF*
		à B:	*2.000.000 LUF*
par B:	*1.250.000 LUF*	*à A:*	*2.000.000 LUF*
		à B:	*750.000 LUF*
par A/B:	*800.000 LUF*	*à A:*	*1.600.000 LUF*
		à B:	*1.600.000 LUF.*

Il est à procéder de la même façon si le mariage n'existe plus au moment de l'imposition.

Exemple:

A, marié à B en 1985, a réalisé la même année une plus-value sur la vente d'un immeuble qui lui appartenait en propre, entraînant l'utilisation intégrale de l'abattement de 1.250.000 LUF. A est décédé en 1990. Si B réalise en 1992 une plus-value, B a droit à un abattement de 2.000.000 LUF.

Les dispositions concernant l'octroi des abattements prévus par l'article 130, alinéa 4 L.I.R., sont d'application correspondantes aux revenus visés aux articles 100 et 101 L.I.R.

9.6.2. Abattement spécial en faveur des revenus provenant de l'aliénation de la résidence principale des parents (art. 130, al. 5 L.I.R.)

Il s'agit d'un abattement supplémentaire de 3.000.000 LUF qui est déduit préalablement à l'abattement prévu à l'article 130, alinéa 4 L.I.R. Cet abattement spécial n'est accordé que dans le cas où la plus-value dégagée par application de l'article 99ter porte sur la résidence principale des parents. Etant donné qu'en cas d'imposition collective au sens de l'article 3 L.I.R. chacun des conjoints a droit à un abattement de 3.000.000 LUF pour sa part héréditaire dans la résidence principale de ses parents, il importe de s'assurer que l'abattement est bien réduit, voire utilisé complètement dans la personne qui y a droit et non pas dans celle du conjoint. Il ne suffit pas de réaliser la résidence principale des parents pour bénéficier de l'abattement supplémentaire. Il faut en outre avoir acquis cette résidence principale des parents par voie de succession en ligne directe. Au cas où l'immeuble utilisé par les parents à titre de résidence principale n'a pas été acquis par voie de succession en ligne directe, l'abattement spécial de trois millions n'est pas à accorder.

Exemples:

A hérite de la résidence principale de ses parents. A sa mort, son frère B reçoit la maison par voie de succession. Si B vend la maison, il n'a pas droit à l'abattement spécial. Bien qu'il s'agisse de la résidence principale de ses parents, la condition de l'acquisition par voie de succession en ligne directe n'est pas remplie.

C reçoit par testament la résidence principale R de ses grands-parents. C meurt et son père D reçoit la maison R par voie de succession. En cas de vente de l'immeuble R, D peut bénéficier de l'abattement, parce que la plus-value porte sur la résidence principale de ses parents et parce qu'il a acquis cette résidence par voie de succession en ligne directe.

La notion de résidence principale des parents est à comprendre dans un sens plus large que la résidence principale au sens de l'article 102bis L.I.R. Ainsi l'immeuble en question ne doit pas avoir été habité par les parents au moment de leur décès. Il suffit qu'ils aient occupé l'immeuble à titre de résidence principale à un moment quelconque au cours de la période située avant leur décès.

Exemple:

Les parents vont habiter avec un de leurs enfants ou ils deviennent pensionnaires dans une maison de retraite, et donnent en location la maison qui a constitué leur résidence principale. Si les enfants héritent par après de cette maison et la vendent, la plus-value réalisée par chaque enfant peut bénéficier de l'abattement spécial.

Seule la plus-value réalisée sur l'immeuble occupé en dernier lieu comme résidence principale par les parents peut être diminuée de l'abattement spécial.

Exemple:

Les parents acquièrent un appartement qu'ils occupent en tant que propriétaires. Ils donnent en location la maison qui a constituée jusqu'alors leur résidence principale. Les enfants héritent à leur décès de la maison et de l'appartement. L'abattement spécial entre uniquement en ligne de compte pour une éventuelle plus-value réalisée sur la vente de l'appartement.

Contrairement à l'abattement au sens de l'article 130, alinéa 4 L.I.R., l'abattement spécial de l'alinéa 5 est lié aux revenus propres de chaque conjoint. En cas d'imposition collective au sens de l'article 3 L.I.R., tant le mari que l'épouse ont droit à l'abattement spécial, chacun pour sa part héréditaire. Ainsi si le mari réalise la résidence principale de ses parents, il a droit à l'abattement de trois millions et si sa femme vend la résidence principale de ses parents, la plus-value est également diminuée d'un abattement de trois millions de francs.

L'abattement est strictement limité à la personne du contribuable. Ainsi, si plusieurs enfants ont hérité ensemble de la résidence principale de leurs parents, chacun a droit à l'abattement spécial.

Exemple:

Les enfants A, B et C ont acquis par voie de succession (chacun pour un tiers) la résidence principale de leurs parents. En cas de vente de l'immeuble, chacun des trois enfants a droit à l'abattement de trois millions de francs sur sa quote-part de plus-value réalisée.

Tout comme l'abattement au sens de l'article 130, alinéa 4, l'abattement prévu à l'alinéa 5 du même article ne peut pas conduire à une perte.

Notons finalement que l'abattement n'est accordé pour le contribuable - pour chacun des conjoints en cas d'imposition collective au sens de l'article 3 L.I.R. - qu'au titre d'une seule résidence principale des parents acquise par voie de succession en ligne directe. Si le père et la mère ont occupé de leur vivant chacun une résidence principale qui répond aux conditions de l'alinéa 5, le contribuable doit faire connaître son choix pour quelle résidence principale (celle du père ou de la mère) il veut bénéficier de l'abattement.

Exemple:

Le père et la mère habitent ensemble la résidence principale P. Le père meurt et son fils acquiert par voie de succession 50 % de P., les autres 50 % appartiennent à la mère. P est vendu et la mère achète un appartement P' qu'elle occupe comme résidence principale.

La vente de P ne déclenche pas d'imposition dans le chef de la mère (vente de sa propre résidence principale). Si le fils - qui n'habite pas P - réalise une plus-value sur sa part dans la vente de P, il a droit à l'abattement spécial de trois millions (vente de la résidence principale de son père). Si par après la mère meurt et si le fils, héritier de l'appartement P', vend celui-ci, il n'aura plus droit à l'abattement spécial dont il ne peut bénéficier qu'une seule fois.

Le bureau d'imposition déduira de façon générale l'abattement spécial de trois millions de francs de la plus-value dégagée par la vente de la première résidence principale des parents du contribuable, sauf si celui-ci fait connaître sa préférence pour

réserver l'abattement pour une vente ultérieure d'une deuxième résidence principale des parents.

L'abattement de l'article 130, alinéa 5, est unique et ne peut par conséquent pas être fractionné. S'il n'est utilisé que partiellement, la partie non utilisée ne peut pas être mise en compte pour une deuxième résidence principale des parents.

9.6.3. Revenus divers indigènes et revenus divers étrangers

Lorsqu'un contribuable dispose pendant l'année d'imposition de revenus visés aux articles 99ter à 101 d'origine indigène (revenus divers indigènes) et d'origine étrangère (revenus divers étrangers), l'abattement, ou la partie résiduelle de l'abattement, est, pour la détermination du montant imposable des revenus indigènes et étrangers, à répartir proportionnellement entre les revenus en question. La répartition proportionnelle est à observer quelle que soit la méthode de prise en considération dans l'assiette luxembourgeoise des revenus étrangers. La règle est donc appliquée que les revenus étrangers rentrent dans les prévisions de l'article 134bis (revenus provenant d'un Etat avec lequel le Grand-Duché n'a pas conclu de convention contre la double imposition) ou qu'ils proviennent d'un Etat avec lequel le Grand-Duché est lié par une convention contre la double imposition, sans égard au fait si dans ce dernier cas la double imposition est évitée par le système de l'exonération (mise en compte éventuelle des revenus étrangers exonérés pour la détermination du taux d'impôt applicable aux revenus non exonérés) ou par celui de l'imputation.

Il va de soi que la répartition proportionnelle entre uniquement en ligne de compte si pendant l'année d'imposition la somme des revenus indigènes et étrangers au sens des articles 99ter à 101 dépasse l'abattement ou la partie résiduelle de celui-ci.

Exemple 1:

Contribuable célibataire, revenu indigène au sens de l'art. 100:
2.000.000

Revenu étranger (Etat A) au sens de l'art. 99ter: *500.000*

L'abattement de 2.000.000 LUF est à répartir à raison de 4/5 (1.600.000 LUF) et de 1/5 (400.000 LUF) entre les revenus indigènes et étrangers.

Au cas où l'abattement à considérer ne serait plus que de 500.000 LUF, les revenus indigènes seraient réduits seulement de 400.000 LUF (4/5) et les revenus étrangers de 100.000 LUF (1/5).

Exemple 2

Contribuable célibataire

Revenu indigène au sens de l'art. 99ter	*800.000*
Revenu étranger (Etat A) au sens de l'art. 99ter	*700.000*

Le contribuable n'a pas encore bénéficié d'un abattement au cours des dix années précédant l'année d'imposition.

Les revenus ne sont pas imposables, leur somme étant inférieure à l'abattement.

La partie résiduelle de l'abattement (500.000 LUF) peut être utilisée au cours des années suivantes sans considération du fait que la partie déduite a été mise en compte partiellement au titre de revenus indigènes et partiellement au titre de revenus étrangers.

Lorsque les revenus étrangers au sens des articles 99ter à 101 proviennent de plusieurs Etats étrangers et que les revenus en question sont à déterminer selon la méthode Etat par Etat dans le cadre de l'assiette luxembourgeoise (art. 134ter L.I.R.), chaque revenu étranger (groupe de revenus) est considéré séparément lors de la répartition proportionnelle de l'abattement.

Exemple

Contribuable marié (imposition collective au sens de l'art. 3 L.I.R.)

Revenu indigène au sens de l'art. 99ter	*4.400.000*
Revenu étranger (Etat A) au sens de l'art. 99ter	*2.000.000*
Revenu étranger (Etat B) au sens de l'art. 100	*1.000.000*
Revenu étranger (Etat B) au sens de l'art. 99ter	*600.000*
Total des revenus divers indigènes et étrangers	*8.000.000*

Les revenus de l'Etat B forment un seul groupe de revenus de 1.600.000 LUF.

L'abattement de 4.000.000 LUF est réparti comme suit:

Revenu indigène:	*55 %*	*ou*	*2.200.000*
Revenu Etat A:	*25 %*	*ou*	*1.000.000*
Revenus Etat B:	*20 %*	*ou*	*800.000*
			4.000.000

Lorsqu'un groupe de revenus au sens de l'article 134ter comprend une plus-value visée par l'un des articles 99ter à 101 et un revenu négatif, il doit être tenu compte du fait, lors de la répartition de l'abattement entre revenus indigènes et étrangers, que la compensation entre les revenus positifs et négatifs du groupe peut seulement être opérée après l'application de l'abattement.

Exemple

Contribuable veuf

Revenus indigènes:

Bénéfice commercial: 2.000.000

Revenu divers au sens de l'article 99ter: 2.400.000

Revenus étrangers:

Perte commerciale (Etat A): - 500.000

Revenu divers au sens de l'article 99ter (Etat A): 600.000

L'abattement (2.000.000) est réparti d'après la règle proportionnelle, à savoir: 80 % (1.600.000) sont déduits de la plus-value d'origine indigène et 20 % (400.000) de la plus-value d'origine étrangère. Cette dernière est donc imposable pour: 600.000 - 400.000 = 200.000, montant qui est compensé avec la perte commerciale de 500.000 LUF, de sorte que le revenu total en provenance de l'Etat A s'élève à - 300.000 LUF.

9.7. La compensation des pertes

Les alinéas 11 et 12 de l'article 102 L.I.R. prévoient un régime particulier de compensation des moins-values dégagées par application des articles 99bis à 101.

Chaque revenu rentrant dans les prévisions d'un des articles en question est établi séparément, les revenus positifs et négatifs étant compensés séparément à l'intérieur de chaque article.

Les revenus ainsi dégagés par les articles 99ter à 101 sont globalisés. Dans cette opération les moins-values donnent lieu à compensation avec les plus-values. S'il en résulte en définitive un résultat négatif, celui-ci peut uniquement être compensé avec un revenu positif découlant de l'article 99bis.

Au cas où les revenus au sens de l'article 99bis accusent un résultat négatif, cette perte donne uniquement lieu à compensation avec un revenu positif résultant de la globalisation des revenus dégagés par application des articles 99ter à 101.

Aucune compensation avec des revenus positifs autres que ceux visés aux articles 99bis à 101 n'entre en ligne de compte.

Exemple

Données: Le contribuable réalise pendant l'année d'imposition les revenus suivants au sens des articles 99bis, 99ter et 100:

art. 99bis:	*bénéfice de spéculation:*	*100.000*
	perte de spéculation:	*-400.000*
art. 99ter:	*plus-value:*	*300.000*
	moins-value:	*-500.000*
art. 100:	*plus-value:*	*400.000*

Solution:

a) Revenu net total au sens de l'article 99bis:
100.000 - 400.000 = -300.000

b) Revenu net total au sens de l'article 99ter:
300.000 - 500.000 = -200.000

c) Revenu net au sens de l'article 100: 400.000.

Les revenus visés sous b (art. 99ter) et c (art. 100) donnent d'abord lieu à compensation: 400.000 - 200.000 = 200.000.

Le revenu total au sens de l'article 99bis est ensuite compensé avec le revenu global se dégageant de l'application des articles 99ter et 100, à savoir: 200.000 - 300.000 = -100.000.

Le montant de -100.000 ne peut plus être compensé ni avec un revenu divers au sens de l'article 99, n° 3 ou 4, ni avec des revenus positifs d'autres catégories.

9.8. Nature des revenus visés par les articles 99bis à 101 L.I.R.

Les revenus au sens de l'article 99bis constituent des revenus ordinaires auxquels le tarif normal est applicable.

Quant aux revenus rentrant dans les prévisions des articles 99ter à 101, ils sont considérés par l'article 132, alinéa 2, n° 2 L.I.R., comme revenus extraordinaires imposables par application de la moitié du taux global correspondant au revenu imposable ajusté (art. 131, al. 1er, lettre c L.I.R.).

A noter qu'aux termes de l'article 102, alinéa 13, les dispositions du dernier alinéa de l'article 55 L.I.R. sont applicables aux revenus visés par les articles 99ter à 101. Ces dispositions prévoient une réduction d'impôt en faveur des entreprises acquises par voie de succession et réalisées dans les trois ans après l'acquisition lorsque la succession a donné lieu au paiement d'un droit de succession. Les mêmes règles s'appliquent lorsque la réalisation porte sur un des biens visés par les articles 99ter à 101.

9.9. Principes d'évaluation en cas d'apport à l'occasion de la création d'entreprise (art. 35 L.I.R.)

Les règles d'évaluation applicables en cas d'apport à une entreprise font l'objet de l'article 35 lorsque l'apport s'effectue à l'occasion de la création d'une entreprise, et de l'article 43, si l'apport intervient en cours d'exploitation.

En ce qui concerne les biens non acquis en vue de la création d'une entreprise, l'article 35, alinéa 2 L.I.R. étend le principe de l'évaluation au prix d'acquisition réévalué aux biens qui, en cas d'aliénation à l'époque de l'apport, donneraient lieu à imposition au titre d'un des articles 99ter à 102 L.I.R. Tous les autres biens qui ne déclencheraient pas une telle imposition au moment de l'apport, sont évalués à la valeur d'exploitation.

Le choix du critère d'évaluation à appliquer dépend donc du sort qui serait réservé à la plus-value inhérente au bien dans l'hypothèse où celui-ci serait réalisé au moment de l'apport. En fait le prix d'acquisition réévalué est à retenir chaque fois que, dans l'hypothèse visée, cette plus-value donnerait lieu à imposi-

tion au titre des articles 99ter à 102. Lorsque, par contre, la réalisation supposée du bien à l'époque de l'apport ne déclencherait pas une telle imposition, le bien serait à retenir au bilan d'ouverture de l'entreprise par la valeur d'exploitation.

Exemple 1

Données:

Terrain non bâti acquis le 2.5.1980 pour 1.000.000 LUF. Le terrain qui appartient depuis son acquisition au patrimoine privé du contribuable, est apporté le 10.8.1994 à l'actif net investi d'une entreprise commerciale en voie de création. La valeur d'exploitation du terrain à l'époque de l'apport s'élève à 2.000.000.

Solution:

La réalisation du terrain le 10.8.1994 déclencherait une imposition au sens de l'article 99ter. La valeur d'apport du terrain correspond donc au prix d'acquisition réévalué, à savoir: 1.000.000 x 1,62 = 1.620.000.

Exemple 2

Données:

Maison unifamiliale acquise le 4.6.1978 pour 4.000.000 LUF (résidence principale). A partir de mai 1994, l'immeuble n'est plus utilisé comme résidence principale et est apporté le 20 mai 1994 à l'actif net investi d'une entreprise lors de sa création. Valeur d'exploitation de l'immeuble au moment de l'apport: 10.000.000 LUF.

Solution:

En cas de réalisation de l'immeuble le 20.5.1994, la plus-value de cession ne serait pas imposable (résidence principale du contribuable). La valeur d'apport correspond à la valeur d'exploitation, à savoir 10.000.000.

Lorsque la valeur d'exploitation du bien apporté est inférieure au prix d'acquisition réévalué, la valeur d'exploitation inférieure est à retenir.

Si dans l'exemple 1 ci-dessus la valeur d'exploitation du terrain non bâti s'était élevée à 1.400.000, cette dernière valeur aurait représenté la valeur d'apport.

Au cas où la réalisation fictive du bien au moment de l'apport conduirait à une imposition visée par l'article 99bis, le bien serait à évaluer au bilan d'ouverture de l'entreprise au prix d'acquisition ou à la valeur d'exploitation si elle y était inférieure.

9.10. Principes d'évaluation en cas d'apport en cours d'exploitation à une entreprise (art. 43 L.I.R.)

Les règles d'évaluation applicables en cas d'apport d'un bien à l'actif net investi d'une entreprise en cours d'exploitation correspondent pratiquement à celles qu'il convient d'observer lors de l'apport à une entreprise en voie de création à l'endroit des biens non acquis en vue de cette création (v. chapitre 9.9. ci-dessus).

On retient comme valeur d'apport le prix d'acquisition réévalué au cas où la réalisation, au moment et au lieu de l'apport du bien apporté, aurait déclenché une imposition au sens des articles 99ter à 102. Dans les autres cas la valeur d'exploitation est à retenir, sauf s'il s'agit de l'hypothèse où l'aliénation du bien au moment de l'apport dégagerait un bénéfice de spéculation au sens de l'article 99bis. Dans ce dernier cas le bien est à inscrire au bilan pour son prix d'acquisition, ou pour sa valeur d'exploitation si cette dernière y est inférieure.

10. Dispositions particulières concernant la réalisation de terrains agricoles et forestiers

Les terrains agricoles et forestiers sont considérés pour les besoins de l'application des articles 99bis et 99ter comme des terrains non bâtis.

Les plus-values dégagées par la réalisation de terrains agricoles et forestiers ne sont pas à comprendre dans le bénéfice agricole et forestier (art. 66, al. 2 L.I.R.). Elles font partie de la catégorie des revenus divers au sens de l'article 99 n° 1 (art. 99bis) et n° 2 (art. 99ter).

En revanche, les plus-values provenant de l'aliénation de bâtiments agricoles et forestiers font partie intégrante du bénéfice agricole et forestier.

Depuis l'année d'imposition 1979 l'imposition des bénéfices réalisés sur la vente de terrains agricoles et forestiers a pris en principe un caractère général.

Etant donné que les terrains agricoles et forestiers sont considérés comme terrains non bâtis, toutes les remarques faites aux chapitres 6, 7 et 9 ci-dessus s'appliquent d'une façon générale dans les cas de réalisation de terrains agricoles et forestiers.

Point n'est besoin de revenir en détail sur ces questions. Le régime d'imposition des plus-values contient cependant à l'endroit des terrains agricoles et forestiers un certain nombre de dispositions particulières qui sont examinées ci-après.

Par terrains agricoles et forestiers il y a lieu d'entendre les terrains agricoles et forestiers au sens de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs (BewG-paragr. 28 à 49). Les critères de cette même loi sont également applicables pour les besoins de la délimitation des terrains agricoles et forestiers par rapport aux terrains à bâtir (BewG-paragr. 51). En pratique on considérera donc comme surfaces agricoles et forestières toutes les superficies désignées comme terrains agricoles et forestiers par le service des évaluations immobilières. A partir du moment où ce service procède à un changement de genre des terrains agricoles et forestiers pour leur conférer p.ex. le caractère de terrains à bâtir, ces terrains sont également à considérer comme terrains à bâtir pour les besoins de l'imposition des plus-values.

En matière de prix d'acquisition des terrains agricoles et forestiers il convient de rappeler les dispositions de l'alinéa 3 de l'article 99ter et celles de l'article 1er du règlement grand-ducal du 16 juin 1992 qui ont trait à la fixation d'un prix d'acquisition forfaitaire minimal pour les diverses catégories de terrains agricoles et forestiers. Il est renvoyé aux explications fournies à ce sujet au sous-chapitre 9.2.

Lorsque l'application du prix d'acquisition réévalué ou des dispositions de l'article 99ter, alinéa 4, fait ressortir un prix d'acquisition supérieur aux forfaits minimaux, cette valeur supé-

rieure peut être mise en compte. Il est rappelé que les dispositions de l'art. 99ter, alinéa 4, qui sont commentées au sous-chapitre 9.2., prévoient comme prix d'acquisition minimal des immeubles acquis avant le 1er janvier 1941, la valeur unitaire au 1er janvier 1941 multipliée par un coefficient d'ajustement de 1,5 (dans l'hypothèse d'un terrain agricole et forestier) et par le coefficient de réévaluation correspondant à l'année 1940 se dégageant de l'article 102, alinéa 6. En raison du fait que les valeurs minimales au sens de l'alinéa 3 de l'article 99ter ont été fixées à un niveau relativement élevé, les prix d'acquisition fictifs constitués sur cette base dépassent dans la presque totalité des cas les valeurs déterminées conformément à l'alinéa 4 de l'article en question.

Dans l'hypothèse où la valeur unitaire au 1er janvier 1941 d'un terrain agricole et forestier sert de base à la fixation du prix d'acquisition, il est indispensable d'apporter un correctif à la valeur unitaire en question. Celle-ci ne représente en effet pas la seule valeur du sol agricole et forestier, mais elle comprend également la valeur des bâtiments agricoles et forestiers ainsi que celle du cheptel mort et vif dépendant de l'exploitation. Or, les plus-values de réalisation relatives aux éléments autres que le sol font partie du bénéfice agricole et forestier. Elles ne peuvent donc pas être retenues comme revenus divers au sens des articles 99bis et 99ter. Par voie de conséquence il convient d'éliminer de la valeur unitaire au 1er janvier 1941 à retenir pour les besoins de l'article 99ter, alinéa 4, la quote-part relative aux bâtiments et au cheptel mort et vif.

A cette fin les valeurs unitaires de la fortune agricole et forestière sont à diminuer forfaitairement de 20 %.

En cas d'apport de terrains agricoles et forestiers à une exploitation agricole et forestière, les terrains sont à évaluer au prix d'acquisition. Les prélèvements de terrains agricoles et forestiers s'effectuent également au prix d'acquisition (art. 67, al. 4 L.I.R.).

L'article 102, alinéa 9, règle l'échange de terrains opéré dans le cadre d'un remembrement effectué en vertu d'une loi. Le remembrement vise la réunion en une ou plusieurs grandes parcelles de petites parcelles dispersées en vue d'améliorer rationnellement la producti-

vité et la mise en valeur de terrains agricoles exploités. Les dispositions de l'article 102, alinéa 9, s'appliquent également aux remembrements librement opérés dans le cadre d'une procédure spéciale prévue par une loi.

Les échanges de terrains consentis dans ces cas ne sont pas considérés comme réalisations. L'imposition des plus-values est suspendue jusqu'à l'aliénation du terrain reçu en échange. A cette fin le terrain reçu en échange est réputé avoir un prix d'acquisition égal au prix d'acquisition du terrain donné en échange, ajusté, le cas échéant, d'une soulte en espèces éventuelle.

Lorsque la soulte reçue dépasse la valeur du terrain reçu en échange, l'échange correspond à une réalisation. Dans ce cas l'imposition de la plus-value n'est pas suspendue.

11. Contribuables non résidents

Les articles 99bis et 99ter sont également applicables à l'égard des contribuables non résidents, si les immeubles aliénés sont situés au Grand-Duché.

Les abattements prévus aux articles 130, alinéas 4 et 5, sont également accordés aux personnes physiques non résidentes. A noter cependant que l'abattement de 2.000.000 LUF n'est pas porté à 4.000.000 LUF dans le chef des époux non résidents qui sont imposés collectivement. En effet l'abattement de 2.000.000 LUF visé à l'alinéa 4 de l'article 130 est uniquement porté à 4.000.000 LUF dans le chef des époux résidents imposables collectivement. Il s'ensuit qu'en cas de réalisation d'une plus-value sur un immeuble situé au Grand-Duché et appartenant en propre à un contribuable non résident, ce dernier a droit à un abattement de 2.000.000 LUF. Si par contre l'immeuble cédé appartenait en commun à des époux non résidents, tant le mari que la femme ont droit à l'abattement de 2.000.000 LUF (imposition séparée).

Il est profité de l'occasion pour rappeler que l'imposition collective d'époux non résidents est l'exception et n'a lieu que sur demande (art. 157bis, alinéa 3 L.I.R.).

Exemple

Les époux A et B qui habitent Metz, vendent un immeuble situé au Grand-Duché. L'immeuble leur appartient à parts égales. La plus-value dégagée s'élève à 5.000.000 LUF. A et B touchent en outre un revenu de location au Luxembourg de 200.000 LUF (A: 100.000 LUF; B: 100.000 LUF).

Une imposition séparée est à faire

A:	revenu de location	100.000
	plus-value imposable 5.000.000 x ½ - 2.000.000 =	500.000
	Total des revenus nets	600.000
B:	idem	600.000

Les contribuables non résidents peuvent également bénéficier des taux réduits de l'article 131 prévus à l'endroit des plus-values. Le taux de l'impôt ne peut cependant pas être inférieur à 15 % (art. 157, al. 5 L.I.R.).

Normalement les contribuables non résidents n'ont pas de résidence principale au sens de l'article 102bis L.I.R. au Grand-Duché. Il n'est cependant pas exclu que des personnes non résidentes réalisent un immeuble au Grand-Duché qui est considéré comme leur résidence principale (exemple: Le contribuable a abandonné sa résidence principale au Grand-Duché pour des raisons d'ordre professionnel et il n'est pas propriétaire d'une autre habitation. Si l'immeuble est vendu par la suite, il est assimilé à la résidence principale, art. 102bis, al. 2 L.I.R.). Il se peut également qu'un fonctionnaire de l'Union Européenne qui a gardé son domicile fiscal dans son pays d'origine, habite en tant que propriétaire une maison d'habitation sise au Grand-Duché. Si la maison est vendue, aucune plus-value ne devient imposable si les conditions de l'article 102bis sont remplies.

Les organismes à caractère collectif énumérés à l'article 159, qui n'ont ni leur siège statutaire ni leur principal établissement sur le territoire du Grand-Duché, sont passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités pour leur revenu indigène. Un éventuel revenu résultant d'une plus-value au sens des articles 99bis à 101 est à considérer comme revenu indigène, si les conditions de l'ar-

ticle 156, n° 8, sont remplies (isolierende Betrachtungsweise). L'abattement visé à l'article 130, alinéa 4, n'entre cependant pas en ligne de compte pour les organismes à caractère collectif. Ces mêmes organismes peuvent également transférer les plus-values dans les conditions du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 (chapitre 13).

12. Questions particulières

12.1. Détermination, dans certaines hypothèses spéciales, du délai de détention d'un immeuble

Lorsque dans le cadre de l'aliénation d'un immeuble le cédant et le cessionnaire ont souscrit un compromis de vente revêtant la forme d'un engagement formel d'opérer le transfert de propriété, les délais déterminants pour les besoins de l'application des articles 99bis et 99ter sont calculés sur la base de la date du compromis et non pas sur celle de l'acte notarié de vente. Les actes entre parties ne contenant qu'une simple promesse de vente ne sont pas considérés comme documents réalisant un transfert de propriété.

Les articles 99bis et 99ter se réfèrent pour le calcul des délais décisifs à la date d'acquisition ou de constitution de l'immeuble. Dans ce contexte le terme "constitution" est en principe représentatif pour les constructions (bâtiments) érigées sur le terrain lorsque l'aliénation porte sur un terrain bâti. La construction d'un bâtiment s'étend généralement sur une période plus ou moins longue. Dans ces cas le bâtiment est censé être "constitué" à partir du moment où la construction est achevée.

Il a été exposé au sous-chapitre 9.2. que le prix d'acquisition ou de revient d'un bien peut être constitué en plusieurs étapes à dates différentes. La question se pose dans ces cas à partir de quelle date est calculée la période de détention de l'immeuble.

En principe les délais sont à calculer séparément pour chaque partie de l'immeuble à partir de la date d'acquisition ou de constitution effective. Aucun problème ne se pose dans ce contexte si les parties constitutives de l'immeuble sont représentées par le

terrain acquis en entier à la même date et le bâtiment y érigé postérieurement. Pour la détermination des délais le terrain et le bâtiment sont considérés comme deux biens distincts.

Lorsque, par contre, le terrain a été acquis en plusieurs tranches ou que le bâtiment a été construit en plus d'une étape (par exemple agrandissement après l'acquisition ou la constitution), la question des dates de référence à retenir doit être précisée.

Dans l'hypothèse d'un terrain acquis à des dates différentes, il y a lieu de s'en tenir à la règle générale prévoyant que les délais sont calculés séparément pour chaque partie de terrain sur la base de la date effective d'acquisition. Bien que l'imposition des plus-values réalisées par l'aliénation de terrains revête un caractère général, la question est d'importance, notamment en raison de la circonstance que le traitement fiscal de la plus-value diffère suivant qu'elle rentre dans les prévisions de l'article 99bis ou qu'elle tombe dans le champ d'application de l'article 99ter.

La même règle prévaut à l'endroit des bâtiments.

Exemple

Date d'acquisition de l'immeuble bâti: 5.4.1970
Agrandissement opéré en 1980
Réalisation de l'immeuble en 1994.

Pour le calcul du prix d'acquisition réévalué, le coefficient correspondant à l'année 1970 est applicable au prix d'acquisition initial et le coefficient relatif à l'année 1980 sert à réévaluer le prix de la transformation.

En cas d'expropriation le délai de détention est toujours calculé à partir de la date d'acquisition jusqu'à la date du jugement prononçant l'expropriation. Cette règle s'applique également dans l'hypothèse où l'expropriation porte sur un terrain agricole et forestier.

12.2. Réalisation d'immeubles situés à l'étranger

Dans le chef des contribuables résidents l'imposition au sens des articles 99bis et 99ter porte également sur les immeubles situés à l'étranger.

Au cas où l'immeuble aliéné se trouve dans un Etat avec lequel le Grand-Duché n'a pas conclu de convention contre la double imposition, la plus-value constitue un revenu d'origine étrangère au sens de l'article 134bis, alinéa 2, n° 9. La détermination de la plus-value imposable s'effectue d'après les règles applicables à l'égard des immeubles situés au Grand-Duché.

Lorsque l'immeuble est situé sur le territoire d'un Etat avec lequel le Grand-Duché a conclu une convention contre la double imposition, la situation est la suivante.

Le revenu imposable étranger (plus-value) est déterminé d'après les règles générales de la présente circulaire (pour le traitement de l'abattement dans ces cas, voir sous-section 9.6.3.). Lorsque suivant la convention conclue avec l'Etat de la situation de l'immeuble le droit d'imposition de la plus-value est attribué à cet Etat (même si celui-ci ne l'exerce pas) et que la double imposition de ce revenu est évitée au Luxembourg par le système de l'exonération, la plus-value est comprise comme revenu exonéré dans la base d'imposition pour le calcul de l'impôt luxembourgeois grevant les revenus extraordinaires non exonérés (article 134 L.I.R.).

Lorsqu'en vertu des stipulations conventionnelles la double imposition de la plus-value est évitée par le système de l'imputation, la plus-value est comprise dans la base imposable et l'impôt étranger y correspondant est pris en considération d'après les règles des articles 134ter et 13, alinéa 2 L.I.R. (imputation/ déduction).

12.3. Immeubles en voie de construction

Les immeubles réalisés en cours de construction ne sont pas à considérer comme résidence principale au sens de l'article 102bis L.I.R. Il s'ensuit que les plus-values dégagées par la réalisation d'immeubles en voie de construction ne bénéficient pas de l'exonération que la loi rattache à l'aliénation de la résidence principale.

Pour savoir si une éventuelle plus-value tombe dans le champ d'application de l'article 99bis ou de l'article 99ter, on observera les règles suivantes:

- Le terrain et la construction étant à considérer comme des biens distincts, la date d'acquisition du terrain est à retenir pour le calcul d'une plus-value sur le terrain.
- Si la construction est érigée en plusieurs étapes, il est permis de considérer comme dates d'acquisition des différentes étapes, les jours de réception des travaux (exemple: réception des gros oeuvres).

12.4. Prix d'acquisition des immeubles en cas d'acquisition par rentes à fonds perdu

Le prix d'acquisition des immeubles acquis par rentes à fonds perdu correspond à la valeur actuelle de la rente au jour de l'acquisition de l'immeuble par le débirentier.

13. Le transfert des plus-values (art. 102, al. 8 L.I.R. et règl. gr.-d. du 17.6.1992)

L'article 102, alinéa 8, contient une base habilitante conférant à un règlement grand-ducal la possibilité d'autoriser, sous certaines conditions, le transfert sur des immeubles de remplacement des plus-values dégagées par application des articles 99bis et 99ter à la réalisation d'immeubles bâtis et non bâtis faisant partie du patrimoine privé du contribuable ainsi que des terrains agricoles et forestiers. Ces immeubles de remplacement doivent être destinés à des fins soit de logement, soit d'exploitation agricole ou forestière.

Le règlement grand-ducal pris en exécution de l'article 102, alinéa 8, porte la date du 17 juin 1992 et s'applique à toutes les plus-values réalisées à partir du 1er janvier 1991.

Le règlement transpose la notion du transfert des plus-values connue en matière de bénéfice commercial dans la sphère de la fortune privée. Aussi le transfert des plus-values dégagées par application des articles 99bis et 99ter est-il calqué dans ses grandes lignes sur les articles 53 et 54 L.I.R. (transfert de réserves non découvertes).

Le règlement qui vise uniquement les plus-values réalisées au Grand-Duché, comprend deux grands volets:

a) Le cas normal du transfert de la plus-value inspiré par l'article 54 L.I.R.

b) Le transfert en cas d'expropriation de terrains agricoles et forestiers (et d'aliénation afin d'échapper à l'expropriation) calqué sur l'article 53 L.I.R.

Les plus-values immobilières dégagées par application de l'article 99bis peuvent uniquement être transférées si les conditions du volet b) sont remplies. Dans tous les autres cas les bénéfices de spéculation ne peuvent pas être transférés.

Par contre, toutes les plus-values au sens de l'article 99ter réalisées par l'aliénation d'immeubles bâtis et non bâtis (plus de deux ans après leur acquisition) peuvent en principe être transférées sur des biens de remplacement dans les limites et conditions fixées par le règlement grand-ducal du 17 juin 1992.

13.1. Dispositions générales (art. 1 et 2 du règlement gr.-d. du 17.6.1992)

En règle générale, la plus-value dégagée par application des articles 99bis et 99ter devient imposable au titre de l'année d'imposition pendant laquelle l'immeuble a été aliéné. Le transfert de la plus-value étant une exception à cette règle générale, il ne peut être accordé que sur demande. Cette demande, qui doit être présentée au bureau d'imposition compétent, est à remettre conjointement avec la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année au cours de laquelle la plus-value est réalisée. A défaut de dépôt de la déclaration, la demande du transfert doit néanmoins être faite au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de l'aliénation. La demande doit renseigner pour quel montant de la plus-value le transfert est demandé. Les bureaux d'imposition accepteront également les montants approximatifs dans le genre: "la moitié de la plus-value, l'intégralité moins deux millions, etc."

Seul celui qui a réalisé la plus-value peut opérer le transfert. Il faut donc que la plus-value soit transférée sur un immeuble acquis ou construit par le propriétaire ayant réalisé la plus-value.

Exemple:

A a réalisé en 1994 une plus-value au sens de l'article 99ter de 8.000.000 LUF. S'il désire transférer la plus-value, il doit lui-même devenir propriétaire de l'immeuble de remplacement. En cas de donation par A du produit de la vente à ses enfants, ceux-ci ne peuvent pas demander le transfert de la plus-value réalisée par leur père et

imposable dans le chef de ce dernier. Par contre, si A opère le transfert sur un immeuble acquis en remploi, il peut par après faire don de cet immeuble à ses enfants.

En cas d'imposition collective, chaque conjoint qui a réalisé une plus-value au sens de l'article 99ter, peut la transférer si les conditions du règlement sont remplies. Il est par contre exclu de transférer une plus-value réalisée par l'un des époux sur un bien de remplacement que l'autre époux acquerrait en propre.

Exemple:

A et B sont mariés. A possède en propre un terrain et ensemble avec B (chacun pour la moitié) un appartement. En 1994, le terrain et l'appartement sont vendus. A peut transférer la plus-value réalisée sur le terrain et la plus-value sur sa part (moitié) de l'appartement. B peut transférer la plus-value réalisée sur sa part (moitié) de l'appartement. Le fait que A transfère la plus-value sur un immeuble de remploi acquis en commun n'engage pas B à faire de même. Si B ne demande pas le transfert, sa quote-part de plus-value réalisée sur l'appartement devient imposable au titre de l'année 1994.

En cas de décès du contribuable après la réalisation de la plus-value, mais avant que le transfert ne soit opéré, la plus-value devient imposable dans le chef du de cujus. Cette règle souffre une exception. Le successeur peut faire valoir le transfert, si à l'époque où la plus-value a été réalisée, il a fait l'objet d'une imposition collective avec la personne décédée.

Exemple:

A et B sont mariés, sans enfants. A réalise une plus-value au sens de l'article 99ter en février 1994 et décède en 1995. B recueille la succession de A. Comme A et B ont été imposables collectivement en 1994, l'héritier B peut opérer le transfert dans les délais prévus par le règlement grand-ducal.

13.2. Cas normal du transfert d'une plus-value au sens de l'article 99ter L.I.R. (art. 3 à 11 du règl. gr.-d. du 17.6.1992)

Le système du transfert est calqué sur l'article 54 L.I.R. dont il reprend les principes suivants:

- Transfert intégral de la plus-value.

- Aucune limitation de l'immunisation dans le temps si les conditions du règlement restent observées.
- Le transfert de la plus-value entraîne une diminution du prix d'acquisition de l'immeuble de remploi.
- La plus-value est transférée dans la proportion de la fraction du prix de cession réinvestie.
- Un remploi anticipé sur une année antérieure n'est pas permis.

13.2.1. Plus-values pouvant bénéficier du transfert

Toutes les plus-values dégagées après le 31 décembre 1990 par application de l'article 99ter peuvent être transférées si les conditions du réemploi sont remplies. (Exemples: plus-values réalisées sur la vente d'un terrain agricole, d'une maison de rapport, d'un appartement, d'un terrain à bâtir, etc.) Le contribuable peut transférer au choix la totalité de la plus-value réalisée ou seulement une partie de celle-ci.

13.2.2. Transfert de la plus-value dans la proportion de la fraction du prix de cession réinvestie

Pour que la plus-value puisse être transférée intégralement, il faut réinvestir la totalité du prix de cession de l'immeuble aliéné.

Exemple:

Vente d'un immeuble bâti au prix de 20 millions de francs, plus-value dégagée: 11 millions. Si un transfert intégral de la plus-value est souhaité, il faut acquérir en remploi des immeubles pour une valeur de 20 millions au moins.

Si le prix de cession n'est réinvesti que partiellement, le transfert de la plus-value se fait proportionnellement à la fraction réinvestie.

Exemple:

Vente d'un immeuble bâti au prix de 18 millions de francs, plus-value dégagée: 10 millions. L'immeuble acquis en remploi coûte 12 millions. Maximum de la plus-value transférable:

$$\frac{10 \times 12}{18} = 6{,}666 \text{ millions.}$$

La partie de la plus-value qui n'est pas transférable (3,334 millions dans notre exemple) est imposable au titre de l'année au cours de laquelle la plus-value a été réalisée.

13.2.3. Réinvestissement de la plus-value en fonds propres

Pour que le transfert soit opéré valablement une condition supplémentaire de réinvestissement doit être remplie. L'alinéa 1er de l'article 5 du règlement grand-ducal exige que le contribuable réinvestisse en fonds propres un montant au moins égal à la plus-value transférée. Le financement, par moyen de prêts, d'un immeuble sur lequel une plus-value est transférée est donc limité au montant du prix d'acquisition ou de revient effectif diminué du transfert de la plus-value.

Exemple

A vend un terrain agricole pour 20 millions de francs et réalise une plus-value de 14 millions. La plus-value est transférée sur une maison de rapport nouvellement construite dont le prix de revient s'élève à 26 millions de francs. A doit réinvestir les 14 millions en fonds propres. S'il a recours au financement étranger (p. ex. prêt bancaire), celui-ci ne peut pas dépasser 12 millions de francs pour l'immeuble en question (Prix de revient effectif moins plus-value transférée).

Cette condition de réinvestissement en fonds propres est limitée à la plus-value transférée. Il n'est point besoin de réinvestir en fonds propres tout le prix de cession réinvesti. L'argent provenant de la vente de l'immeuble ayant déclenché la plus-value ne doit pas nécessairement être réinvesti, il suffit que le montant de la plus-value transférée soit réinvesti en fonds propres.

Exemples:

- *Reprenons l'exemple ci-dessus. A fait don à ses enfants des 20 millions touchés par la vente du terrain agricole. Pour le financement de l'immeuble de remploi de 26 millions A emprunte 12 millions de francs. Les 14 millions restants sont financés moyennant prélèvement de 10 millions d'un compte d'épargne et vente de titres pour les 4 millions restants. La condition que les 14 millions soient réinvestis en fonds propres est remplie dans ce cas.*

- *B vend un terrain agricole pour 12 millions de francs à un promoteur et réalise une plus-value de 8 millions. Il ne touche pas d'argent mais reçoit deux appartements nouvellement construits. Il est dans ce cas satisfait à la condition du réinvestissement en fonds propres.*

Pour se conformer à la condition du réinvestissement en fonds propres, le contribuable dispose d'un certain délai. Il suffit en effet que cette condition soit remplie à partir du 31 décembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle le transfert a été opéré.

13.2.4. Autres conditions liées au réinvestissement de la plus-value

Le deuxième alinéa de l'article 5 du règlement prévoit une limitation du transfert sur la quote-part terrain de l'immeuble de remploi. La quote-part de la plus-value qu'on peut transférer sur le terrain destiné au logement locatif est limitée à 50 pour cent du montant total de la plus-value transférée.

Exemple:

Montant de la plus-value que le contribuable désire transférer: 12.000.000 LUF. Immeuble de remploi: 20.000.000 LUF dont quote-part terrain: 8.000.000 LUF. Le montant maximal à transférer sur le terrain s'élève à 6.000.000 LUF (50 % de la plus-value transférée), les 6.000.000 LUF restants sont à transférer sur le prix de la construction.

La limite du montant total de la plus-value à transférer est fonction de la fraction du prix de cession réinvestie (voir sous-chapitre 13.2.2.). La quote-part de la plus-value totale à transférer sur le terrain ne doit pas se faire en fonction du réinvestissement.

* *
*

L'article 6 du règlement a trait à la conservation des pièces justificatives concernant les immeubles et les plus-values transférées. Le contribuable est tenu de conserver tous les documents ayant trait à l'opération de vente de l'immeuble déclenchant la plus-value et aux immeubles acquis en remplacement. Sont notamment

visés les actes notariés, les conventions et les compromis ainsi que les extraits cadastraux des immeubles ayant fait l'objet des mutations. L'obligation de conserver les documents constitue une condition indispensable alors qu'ils fournissent généralement les bases de calcul du prix d'acquisition des immeubles acquis en remplacement. Aux termes de l'article 9 du règlement le prix d'acquisition à retenir est déterminé par la différence entre le prix effectivement payé et la plus-value transférée.

13.3. Conditions que les immeubles de remplacement doivent remplir (art. 7 du règlement gr.-d. du 17.6.1992)

En premier lieu les immeubles de remplacement doivent être situés au Grand-Duché. Le transfert est uniquement permis si tant l'immeuble sur lequel la plus-value a été réalisée que l'immeuble de remplacement se trouvent sur le territoire de notre pays.

Les contribuables qui ne sont pas propriétaires d'une exploitation agricole et forestière peuvent transférer les plus-values uniquement sur des immeubles nouvellement construits destinés exclusivement au logement locatif.

Il faut que les immeubles de remplacement répondent aux quatre conditions suivantes. Les immeubles doivent:

A) être nouvellement construits,
B) être exclusivement destinés au logement locatif,
C) appartenir en pleine propriété ou en nue-propriété au contribuable qui effectue le transfert et
D) être des immeubles bâtis dont tant le terrain que la construction appartiennent au contribuable qui effectue le transfert.

ad A)

Les immeubles de remplacement doivent être nouvellement construits, c'est-à-dire il faut les acquérir à l'état neuf ou les faire construire.

Le commentaire de l'article 7 du règlement stipule que par "immeubles nouvellement construits ou acquis à l'état neuf, il y a lieu de comprendre les constructions dont la date d'achèvement se

situe au plus tôt au cours de l'année d'imposition pendant laquelle la plus-value transférable est réalisée". La rénovation et la transformation d'immeubles ne sont donc pas des investissements sur lesquels une plus-value peut être transférée.

ad B)

Les immeubles de remplacement doivent être destinés exclusivement au logement locatif. Il n'est partant pas permis de transférer la plus-value sur un immeuble qui n'est destiné que partiellement au logement locatif (p.ex.: maison de rapport dont un étage est loué à une entreprise commerciale).

Pour savoir s'il s'agit d'un immeuble (p. ex. maison de rapport) ou de plusieurs immeubles (p. ex. trois appartements acquis dans un immeuble en copropriété divise) on jugera d'après les principes de l'unité économique. Celle-ci est soumise aux critères fixés par les paragraphes 2 et 2bis de la loi d'évaluation.

Les immeubles de remplacement devant exclusivement servir au logement locatif, un transfert sur un immeuble occupé entièrement ou partiellement par le contribuable lui-même est exclu. Tout transfert sur la résidence principale du contribuable conduirait en effet à une exemption de la plus-value transférée, étant donné que lors d'une vente ultérieure de la résidence principale la plus-value (normale et transférée) ne serait pas imposable.

Par tolérance administrative, il est cependant permis de transférer la plus-value également sur des immeubles bâtis destinés au logement et mis gratuitement à la disposition d'un tiers. Dans ces cas, il n'y a en effet pas d'obstacle à une imposition future de la plus-value lors de la vente de l'habitation.

ad C)

Les immeubles doivent appartenir en pleine propriété ou en nue-propriété au contribuable. Le transfert sur l'usufruit d'un immeuble n'est donc pas possible.

ad D)

Le contribuable doit être propriétaire de l'immeuble bâti, c'est-à-dire du terrain et de la construction. Ainsi, si la construction est érigée sur un terrain qui n'appartient pas au contribuable, cet immeuble n'est pas à considérer comme immeuble de remplacement.

Si plusieurs personnes achètent ensemble un logement locatif tout copropriétaire qui désire opérer un transfert de plus-value sur ce logement doit être copropriétaire tant du terrain que de la construction (p.ex. 1/3).

Souvent le contribuable achète dans une première étape un terrain pour y ériger plus tard un immeuble. Les terrains sont des immeubles de remplacement sur lesquels la plus-value peut être transférée dans certaines conditions et limites. Les immeubles doivent être acquis en remplacement, c'est-à-dire la date d'acquisition doit se situer dans l'année d'imposition de la réalisation de l'immeuble dégageant la plus-value à transférer ou dans les deux années d'imposition suivantes. La construction sur le terrain doit être entamée dans le même délai et être terminée au plus tard à la fin de la quatrième année d'imposition après la réalisation de la plus-value.

Le montant de la plus-value pouvant être transférée sur le terrain à bâtir ne peut être supérieur à 50 % du montant total transféré.

Si un terrain a été acquis avant l'année d'imposition où la plus-value a été réalisée, le transfert ne peut se faire que sur la construction.

* *
*

Les propriétaires d'une exploitation agricole et forestière peuvent non seulement transférer d'éventuelles plus-values au sens de l'article 99ter sur des immeubles destinés au logement locatif, mais également sur des terrains agricoles et forestiers ainsi que sur des immeubles bâtis investis dans une exploitation agricole et forestière. Le but de cette disposition est d'éviter que l'imposition de la plus-value ne prive l'exploitant des fonds nécessaires à l'acquisition de terrains et d'immeubles de remplacement indispensables au fonctionnement normal de son exploitation.

Le transfert est uniquement possible sur des terrains agricoles et forestiers dépendant d'une exploitation agricole et forestière en activité. La plus-value à transférer peut, par contre, venir de n'importe quelle opération visée à l'article 99ter.

Rappelons que la loi d'évaluation des biens et valeurs considère comme terrains agricoles et forestiers les terrains agricoles, forestiers, viticoles, horticoles, ainsi que les terrains à autre usage agricole et forestier.

Les propriétaires d'une exploitation agricole et forestière peuvent également transférer une plus-value dégagée par application de l'article 99ter sur les immeubles bâtis investis dans leur exploitation. Il s'agit des immeubles bâtis proprement dits et des annexes (granges, étables, écuries, etc.). La condition d'avoir une comptabilité en due forme exigée par l'article 54 L.I.R. n'est pas de mise pour le transfert des plus-values faisant l'objet du règlement grand-ducal du 17 juin 1992.

13.4. Délai pendant lequel le transfert peut être opéré

La plus-value réalisée peut être transférée sur des immeubles acquis en remplacement pendant l'année d'imposition au cours de laquelle la plus-value deviendrait imposable en l'absence d'un transfert ou pendant les deux années d'imposition suivantes. Un transfert sur un immeuble acquis avant l'année d'imposition au cours de laquelle la plus-value est réalisée n'est pas possible.

Sur demande à adresser à l'administration des contributions (bureau d'imposition), le délai des deux années d'imposition qui suivent la réalisation de la plus-value, peut exceptionnellement être prolongé pour une période supplémentaire de deux ans, si l'immeuble sur lequel le contribuable entend transférer la plus-value est en voie de construction à l'expiration de la première période de deux ans.

13.5. Opération de transfert

La plus-value transférée diminue le prix d'acquisition de l'immeuble acquis ou construit en remplacement.

Exemple:

L'immeuble de remplacement est une maison unifamiliale achetée pour 18.000.000 LUF (terrain 4.000.000 LUF, construction 14.000.000 LUF). Une plus-value de 6.000.000 LUF est transférée sur cet immeuble à raison de 50 % sur le terrain et de 50 % sur la construction. Le prix d'acquisition à retenir pour les besoins de l'impôt sur le revenu s'élève à 12.000.000 LUF (terrain 1.000.000 LUF, construction 11.000.000 LUF). Le prix de 12.000.000 LUF est à retenir pour le calcul d'une éventuelle plus-value ultérieure et la base d'amortissement s'élève à 11.000.000 LUF.

Pour le calcul de la plus-value au sens de l'article 99ter sur la réalisation de terrains agricoles et forestiers un montant forfaitaire par unité de surface se substitue au prix d'acquisition si ce prix est inférieur au forfait (voir chapitre 10). Si une plus-value a été antérieurement transférée sur le terrain cédé, les minima forfaitaires fixés à l'article 1er du règlement grand-ducal du 16 juin 1992 sont diminués du montant de la plus-value transférée.

En règle générale, le transfert est opéré au moment de l'acquisition pour les terrains agricoles et forestiers et au moment de l'achèvement pour les immeubles destinés au logement locatif.

Pour les immeubles destinés au logement locatif cette règle n'est cependant pas absolue. Si pour une raison quelconque (p.ex. fin du délai, décès du contribuable) le transfert ne peut pas être opéré à la date d'achèvement, on procédera au transfert au fur et à mesure de la réception des travaux réalisés avant la date à laquelle la possibilité de transférer expire.

Exemple:

A a réalisé en 1992 une plus-value de 8.000.000 LUF (prix de cession de l'immeuble 20.000.000 LUF). Il a demandé le transfert de la plus-value pour 6.000.000 LUF. En 1993 A achète un terrain à bâtir (prix d'acquisition: 5.000.000 LUF) sur lequel il entend ériger une maison unifamiliale destinée au logement locatif. Lorsque A décède en 1995 l'immeuble est en voie de construction. Les gros oeuvres sont achevés et il y a eu réception de la part de A (prix de revient des gros oeuvres: 6.000.000 LUF).

Au moment du décès de A, une partie seulement du prix de cession a été réinvestie. Le transfert ne peut s'opérer que sur le terrain et la partie réceptionnée des travaux.

Le maximum de la plus-value transférable pour l'investissement de 11.000.000 LUF s'élève dans l'exemple à

$$\left(\frac{8.000.000 \times 11.000.000}{20.000.000}\right) = 4.400.000 \text{ LUF.}$$

Cette plus-value de 4.400.000 LUF vient diminuer le prix d'acquisition du terrain de 2.200.000 LUF (maximum transférable 50 %) et la partie de la construction du même montant de 2.200.000 LUF. Le montant de la plus-value pour lequel le transfert n'a pas été demandé (2.000.000 LUF) et le montant qui ne peut pas être transféré (6.000.000 - 4.400.000 = 1.600.000 LUF) deviennent imposables dans le chef de A au titre de l'année d'imposition 1992.

En cas de transfert de la plus-value sur un immeuble bâti investi dans une exploitation agricole et forestière, le transfert se fait toujours au fur et à mesure de la réception des travaux d'investissement. La plus-value transférée passe définitivement de la sphère privée de l'exploitant dans le patrimoine de son exploitation.

13.6. Imposition ultérieure de la plus-value transférée

En règle générale la plus-value transférée reste exposée à une imposition ultérieure reportée jusqu'au moment où l'immeuble ayant bénéficié du transfert est cédé à titre onéreux. Etant donné que la plus-value transférée diminue le prix d'acquisition, une aliénation ultérieure dégage une plus-value plus importante. Un nouveau transfert de la plus-value est d'ailleurs possible.

Pour déclencher une plus-value, il faut que l'immeuble soit aliéné à titre onéreux (vente, expropriation, échange, etc.). La transmission à titre gratuit (donation, succession) ne déclenche pas de revenu imposable. De même la donation et la succession ne mettent pas fin au transfert d'une plus-value. Le prix d'acquisition à retenir dans le chef de la personne ayant acquis l'immeuble à titre gratuit (donataire, successeur) est celui retenu dans le chef du détenteur antérieur. Il va de soi que si le nouveau propriétaire ne

respecte pas les conditions liées au transfert, la plus-value transférée devient imposable.

Exemple:

A habite en tant que locataire une maison unifamiliale qui appartient à son père. A la mort de son père, il hérite de la maison et continue à l'habiter. La maison devient de ce fait sa résidence principale et la plus-value transférée est imposable dans son chef au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle il devient propriétaire.

Normalement la plus-value transférée par le biais de la diminution du prix d'acquisition ou de constitution, ne réapparaîtra plus de façon séparée, mais augmentera une éventuelle plus-value ultérieure. Le montant de la plus-value transférée deviendra cependant imposable après le transfert si l'immeuble qui a bénéficié du transfert, est apporté en tant que logement locatif à une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale ou s'il cesse de remplir les conditions d'immeuble de remplacement.

Tel est notamment le cas si le logement est transformé en bureaux ou en local commercial, s'il est utilisé par le propriétaire comme résidence principale, si une exploitation agricole cesse son activité, etc.

En cas d'apport à une entreprise ou en cas de non-observation des conditions auxquelles l'immeuble de remplacement doit correspondre, la plus-value antérieurement transférée devient imposable au cours de l'année d'imposition où un des faits visés ci-dessus intervient. Il est évident que cette plus-value sera diminuée de l'abattement prévu à l'article 130, alinéa 4 L.I.R. et qu'elle sera soumise à l'imposition au taux réduit prévu à l'article 131, alinéa 1er, litt. c L.I.R. Parallèlement le prix d'acquisition de l'immeuble de remplacement augmentera du montant de la plus-value qui n'est plus immunisée.

13.7. Imposition de la plus-value qui n'est pas transférable

La partie de la plus-value qui n'est pas transférée est imposable au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle la plus-value a été réalisée d'après les dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu.

Cette partie comprend tant le montant de la plus-value que le contribuable ne veut pas transférer que la partie qu'il entend transférer, mais qui n'est pas susceptible de transfert (ex.: le prix de cession réinvesti ne permet que le transfert partiel de la plus-value, la plus-value transférée n'est pas réinvestie en fonds propres, le délai de remploi n'est pas respecté, le contribuable décède avant d'avoir acquis un bien de remplacement, etc.). L'article 11 du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 règle l'imposition de la plus-value pour laquelle le transfert est demandé, mais qui n'est pas ou ne peut pas être transférée. Il prévoit dans ce cas une imposition rectificative pour l'année d'imposition au cours de laquelle la plus-value a été réalisée.

13.8. Transfert en cas d'expropriation de terrains agricoles et forestiers faisant partie d'une exploitation agricole et forestière et aliénation afin d'échapper à l'expropriation

Le titre III du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 est calqué sur l'article 53 L.I.R. et règle le transfert en cas d'expropriation de terrains faisant partie d'une exploitation agricole et forestière ou en cas d'aliénation de ces terrains afin d'échapper à l'expropriation.

Le titre III vise tant les plus-values au sens de l'article 99ter L.I.R. que les bénéfices de spéculation visés à l'article 99bis.

Les conditions liées au transfert sont plus larges que celles prévues pour le transfert faisant l'objet du titre II, les exigences à l'égard des terrains de remplacement sont par contre très strictes.

Rappelons qu'il n'est pas nécessaire de tenir une comptabilité régulière pour opérer le transfert prévu par le règlement grand-ducal du 17 juin 1992. Toutefois, si l'expropriation porte également sur les bâtiments d'exploitation et qu'un transfert des plus-values réalisées sur ces bâtiments est envisagé d'après les dispositions de l'article 53 L.I.R., la tenue d'une comptabilité régulière est exigée.

13.8.1. Conditions liées au transfert prévu au titre III du règlement gr.-d. du 17 juin 1992

Il suffit de réinvestir un montant correspondant à la plus-value pour laquelle le transfert est demandé.

Exemple:

L'exploitant A cède en vue d'échapper à une expropriation un terrain agricole et forestier de 2,5 hectares pour 8 millions de francs. Il réalise une plus-value de 5 millions qu'il entend transférer. Pour bénéficier du transfert intégral, il ne faut pas réinvestir le prix de cession, mais il suffit de réinvestir 5 millions dans un terrain de remplacement.

La condition du réinvestissement en fonds propres, telle qu'elle est prévue à l'article 5 du règlement, n'est pas non plus applicable. L'exploitant peut partant avoir recours à un emprunt couvrant la totalité du prix d'acquisition pour payer le terrain de remplacement.

La condition de conserver les pièces et données relatives à l'aliénation des terrains et à l'acquisition des terrains de remplacement (art. 6) ainsi que les conditions de délai (art. 8) sont à observer. Ainsi il faut que le remploi s'effectue au cours de l'année de l'expropriation, ou au plus tard jusqu'à la fin de la deuxième année d'imposition suivant cette année.

13.8.2. Conditions liées aux terrains agricoles et forestiers acquis en remplacement

Les plus-values que l'exploitant veut immuniser d'après les dispositions du titre III du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 peuvent uniquement être transférées sur des terrains agricoles et forestiers acquis en remplacement qui remplissent dans l'exploitation agricole et forestière la même fonction économique que les terrains expropriés ou cédés afin d'échapper à l'expropriation. De ce fait un terrain agricole peut uniquement être remplacé par un terrain agricole et non pas, par exemple, par un terrain viticole. Point n'est besoin cependant que le terrain de remploi ait la même superficie que le terrain exproprié.

Il est souvent difficile pour l'exploitant de trouver dans les délais prévus un terrain qui remplit dans son exploitation la même fonction économique que les terrains expropriés ou y assimilés. Il se peut également que l'exploitant ne désire pas investir dans des terrains agricoles. Dans ces cas, il peut renoncer au transfert prévu spécialement au titre III du règlement et demander le transfert d'après les dispositions prévues au titre II.

13.8.3. Opération de transfert et imposition de la plus-value

La plus-value est transférée intégralement sur le prix d'acquisition et diminue partant le prix d'acquisition à mettre en compte pour le terrain de remplacement. Ce prix d'acquisition après transfert est le nouveau prix d'acquisition à retenir pour le calcul d'une éventuelle plus-value future à réaliser lors de la vente du terrain de remplacement. Pour le calcul de cette plus-value on retiendra le cas échéant comme prix d'acquisition minimal le montant tel qu'il résulte de l'application des minima fixés par le règlement grand-ducal du 16 juin 1992 diminué du montant de la plus-value transférée.

Les articles 15 et 16 du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 règlent le système d'imposition des plus-values si les conditions liées au transfert ne sont pas remplies ou si la plus-value n'est transférée que partiellement.

Si les conditions prévues pour le transfert ne sont pas remplies, la plus-value devient imposable au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle le terrain agricole ou forestier a été cédé.

Si la plus-value n'est transférée qu'en partie, la partie non transférée est imposable au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle la plus-value a été réalisée.

Exemple

L'exploitant A cède en 1993 pour 1.800.000 LUF un terrain agricole d'une surface de 1 ha en vue d'échapper à l'expropriation.

En 1995, il fait l'acquisition d'un terrain agricole de remplacement de 0,8 ha pour 1.100.000 LUF.

Prix de vente:	*1.800.000*
Prix d'acquisition (minima)	*500.000*
Plus-value transférable	*1.300.000*

Prix d'acquisition du terrain de remplacement:	*1.100.000*
Plus-value transférable	*1.300.000*
Plus-value non transférable	*200.000*

La plus-value de 200.000 LUF est imposable au titre de l'année d'imposition 1993. (Imposition rectificative si le bureau a déjà procédé à l'imposition).

Le prix d'acquisition à retenir pour le terrain de remplacement s'élève à 0 LUF dans notre exemple.

Contrairement à la plus-value transférée d'après les dispositions du titre II sur des terrains agricoles et forestiers, la plus-value transférée d'après les dispositions du titre III ne devient pas imposable si les terrains agricoles et forestiers de remplacement cessent de faire partie d'une exploitation agricole et forestière en activité (exemple: prélèvement lors de la cessation des activités de l'exploitation).

Luxembourg, le 29 décembre 1994

Le Directeur des Contributions,