

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 99ter/2 du 7 mars 2003

—
L.I.R. n° 99ter/2

Objet: Loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation : mesures touchant les impôts relevant de la compétence de l'Administration des contributions directes

Introduction

La loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation (loi du 30 juillet 2002; Mém. A 2002, p.1718) a introduit d'une part, des dispositions temporaires relatives à l'imposition des revenus découlant de l'aliénation de certains biens fonciers. D'autre part, elle a ajouté un nouveau paragraphe 8bis à la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs (BewG), ainsi qu'un nouvel article 32ter à la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.). Le paragraphe 8bis BewG définit la date du transfert à titre onéreux de droits réels immobiliers. L'article 32ter L.I.R. a trait à l'amortissement accéléré applicable aux immeubles bâtis affectés au logement locatif et faisant partie de l'actif net investi. L'amortissement accéléré des immeubles bâtis affectés au logement locatif et faisant partie du patrimoine privé, a été modifié par un règlement grand-ducal du 30 juillet 2002¹.

La loi du 30 juillet 2002 comporte, en outre, des dispositions relatives aux droits d'enregistrement et à la TVA qui ne seront pas traitées par la présente circulaire.

¹ Règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 modifiant

- le règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 portant exécution de l'art 106, alinéas 3 et 4 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (base d'amortissement forfaitaire et taux d'amortissement pour immeubles locatifs);
- le règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation occupée en vertu du droit de propriété ou occupée à titre gratuit ou en vertu d'un droit de jouissance viager ou légal;
- le règlement grand-ducal modifié du 19 décembre 1969 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation faisant partie du domaine agricole.

Les mesures fiscales temporaires

Les mesures temporaires en matière d'impôts directs des articles 1 à 3 de la loi du 30 juillet 2002 dérogent à celles actuellement en vigueur exclusivement pour les années d'imposition 2002, 2003 et 2004. Cette validité limitée des nouvelles mesures, qui sont fiscalement plus avantageuses, tend à atteindre l'objectif de la loi, à savoir l'augmentation à bref délai de l'offre de terrains et de logements sur le marché immobilier.

Dans la suite seront analysées les trois situations suivantes:

1. le contribuable, personne physique, est considéré comme exploitant d'une entreprise commerciale ayant pour objet le lotissement de terrains en terrains à bâtir (article 1^{er} de la loi du 30 juillet 2002)
2. le contribuable, personne physique, réalise un bénéfice de cession au sens des articles 99bis, alinéa 1^{er}, numéro 1, lettre a) et 99ter L.I.R. (article 2 de la loi du 30 juillet 2002)
3. le contribuable vend un terrain à bâtir, mais ne remplit pas toutes les conditions des numéros 1 et 2 ci-dessus (article 3 de la loi du 30 juillet 2002)

1) Contribuable, personne physique, considéré comme exploitant d'une entreprise commerciale ayant pour objet le lotissement de terrains en terrains à bâtir

La personne physique qui participe activement aux opérations d'aménagement d'un terrain lui appartenant en terrains à bâtir, et qui par cette activité dépasse le cadre de la gestion du patrimoine privé, est considérée comme exploitant d'une entreprise commerciale relevant de l'article 14, numéro 1 ou 2 L.I.R..

Le terrain à lotir constitue un bien de l'actif net investi par destination. L'apport à l'entreprise se fait généralement au prix d'acquisition réévalué. Les bénéfices provenant de la vente ou du prélèvement constituent normalement un bénéfice commercial et sont soumis à l'impôt sur le revenu et à l'impôt commercial communal. En particulier, lorsque l'exploitant désire utiliser un terrain à bâtir pour ses propres besoins, il doit le prélever du patrimoine d'exploitation pour le transférer dans son patrimoine privé. De même, en cas de cessation définitive de l'entreprise, les terrains non cédés de l'actif net sont transférés au patrimoine privé de l'exploitant. Dans les deux cas, il y aura, au moment du prélèvement ou du transfert, réalisation d'un bénéfice

imposable dans la mesure où la valeur d'exploitation du terrain, ou, en cas de cessation de l'entreprise, sa valeur estimée de réalisation, dépasse la valeur comptable. Cette valeur comptable est en règle générale la valeur d'apport du terrain augmentée des frais de lotissement, tels que frais d'aménagement et d'infrastructure (cf. articles 25 et 26 L.I.R.). Les frais de lotissement sont à ventiler sur les différents terrains à bâtir en fonction de leur surface.

Les contribuables, personnes physiques, considérés comme exploitants (co-exploitants) d'une entreprise commerciale (entreprise commerciale collective) ayant pour objet le lotissement de terrains, peuvent, sur leur demande, bénéficier pour les années d'imposition 2002, 2003 et 2004 du régime d'imposition temporaire spécial suivant:

- En cas d'aliénation d'un terrain à bâtir faisant partie de l'entreprise de lotissement, ce terrain est réputé prélevé à la valeur comptable et transféré dans le patrimoine privé de l'exploitant, préalablement à l'acte de transmission de propriété.
- En cas de donation d'un terrain à bâtir faisant partie de l'entreprise de lotissement, ce terrain est également réputé prélevé à la valeur comptable et transféré dans le patrimoine privé de l'exploitant, préalablement à l'acte de transmission de propriété. Le régime spécial ne s'applique cependant qu'à la donation d'un seul terrain par bénéficiaire.
- En cas de prélèvement d'un terrain à bâtir et de son transfert dans le patrimoine privé de l'exploitant en vue de la construction d'un immeuble destiné au moins à raison de 50% à des fins de logement, ce prélèvement peut se faire également à la valeur comptable. Le prélèvement est alors supposé avoir lieu au moment où sont entamés les travaux de construction. A la fin de la troisième année d'imposition qui suit l'année du transfert du terrain dans le patrimoine privé, l'immeuble doit être achevé et ne peut pas être affecté à plus de 50% à des fins autres que celles de logement. Dans le cas contraire, il est procédé, au titre de l'année du prélèvement, à une imposition rectificative du bénéfice de l'entreprise de lotissement (prélèvement respectivement à la valeur d'exploitation ou à la valeur estimée de réalisation) et du revenu du contribuable. Il y aura de même une imposition rectificative, si l'immeuble est vendu en cours de construction. La vente de l'immeuble achevé n'entraîne une rectification de l'imposition que si l'immeuble n'est pas destiné au moins à raison de 50% à des fins de logement.

Pour pouvoir profiter du régime fiscal spécial, il faut que dans les trois cas le terrain satisfasse aux conditions suivantes:

- le terrain doit avoir fait l'objet d'un apport à l'entreprise en vue d'un lotissement;
- à la date de l'apport à l'entreprise, l'acquisition, à titre onéreux, du terrain à lotir doit remonter à au moins 10 ans. Lorsque l'apporteur a acquis le terrain à titre gratuit, la date d'acquisition à considérer est celle de l'acquisition par le détenteur antérieur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux;
- les terrains à bâtir issus de l'entreprise de lotissement doivent se trouver dans une zone d'habitation.

Il faut de plus que l'aliénation ou la donation porte sur la pleine propriété du terrain à bâtir.

Si l'une des conditions fait défaut, les dispositions de l'article 1^{er} de la loi du 30 juillet 2002 ne peuvent s'appliquer. Toutefois, l'exemption prévue par l'article 3 de la même loi n'est, dans ce cas, pas exclue. Si seulement une partie des terrains répond aux conditions requises, la quote-part des terrains pouvant bénéficier du régime spécial est déterminée sur la base du rapport entre la surface de ces terrains et la surface totale des terrains appliqué à la surface des terrains vendus.

Exemple:

A possède un terrain de 300 ares depuis 1950. En 1999, il achète un terrain avoisinant de 100 ares et procède au lotissement de l'ensemble des terrains. En 2003, il vend un terrain à bâtir de 10 ares.

Quote-part pouvant bénéficier des mesures temporaires spéciales:

$$\frac{300}{100+300} \times 10 = 7,5 \text{ ares}$$

Le prélèvement à la valeur comptable n'influence donc pas le bénéfice de l'entreprise de lotissement. L'aliénation ou la donation du terrain se fait au niveau du patrimoine privé de l'exploitant et donne, le cas échéant, lieu à un bénéfice de cession au sens de l'article 99ter L.I.R.. Le prix d'acquisition à retenir pour le calcul du bénéfice de cession est la valeur attribuée au terrain lors du prélèvement, c.-à-d. la valeur comptable (article 102, alinéa 5 L.I.R.). Pour l'imposition de ce bénéfice, il est renvoyé au point 2 ci-dessous. Il faut cependant remarquer que le transfert des plus-values ainsi dégagées sur des immeubles acquis en remploi, n'est pas permis.

Lorsque le bénéfice commercial est établi séparément conformément à l'ordonnance du 3 janvier 1944, le bureau d'imposition auquel incombe la compétence en matière d'établissement séparé, communiquera la valeur comptable à laquelle le terrain est réputé prélevé de l'entreprise, au

bureau d'imposition compétent pour l'imposition de l'exploitant. La même communication est à faire par le bureau compétent en cas d'établissement séparé et en commun des revenus, conformément au §215 AO.

Exemple:

Le contribuable C (imposé collectivement avec D) a hérité de ses parents un terrain agricole en 1995. Ses parents avaient déjà acquis le terrain par héritage en 1980. C décide le lotissement du terrain agricole en terrains à bâtir. De 1997 à 2001, il collabore activement à l'exécution du plan d'aménagement.

Le lotissement a donné lieu à 6 terrains à bâtir identiques. La valeur comptable des terrains s'élève au 31.12.2001 à 270.000 €. En 2002, C fait donation des terrains T1 et T2 à son enfant E et vend le terrain T3 pour 100.000 €. En 2003, sont vendus les terrains T4 et T5 au prix de 110.000 € chacun. En 2004, C débute la construction sur le dernier terrain T6 d'un immeuble qu'il destine à la location.

2002

au niveau de l'entreprise de lotissement

T1: prélèvement à la valeur comptable; pas d'influence sur le bénéfice commercial

T2: seul 1 terrain par bénéficiaire peut être prélevé à la valeur comptable

actif net investi à la fin de l'exercice	135.000,00
- actif net investi au début de l'exercice	-270.000,00
+ prélèvement de T1 et T3 (2 x 45.000,00)	90.000,00
+ prélèvement de T2 à la valeur d'exploitation	100.000,00
	<hr/>
bénéfice commercial :	55.000,00

T3: prélèvement à la valeur comptable; pas d'influence sur le bénéfice commercial

au niveau du revenu imposable de C

T1: pas d'influence sur le revenu imposable de C

en cas de vente ultérieure du terrain par E, le prix d'acquisition à mettre en compte pour calculer une éventuelle plus-value sera la valeur retenue lors du prélèvement. Cette valeur sera réévaluée avec le coefficient de l'année du prélèvement.

T2: bénéfice commercial ²	55.000,00
abattement commercial	-2.750,00
	<hr/>
bénéfice commercial à imposer d'après le tarif normal en matière d'impôt sur le revenu:	52.250,00

T3: bénéfice de cession (art. 99ter L.I.R.):

prix de réalisation	100.000,00
prix d'acquisition	-45.000,00
	<hr/>

	55.000,00
abattement art. 130(4) L.I.R.	-55.000,00
	<hr/>
	0,00

2003

au niveau de l'entreprise de lotissement

T4: prélèvement à la valeur comptable; pas d'influence sur le bénéfice commercial

T5: prélèvement à la valeur comptable; pas d'influence sur le bénéfice commercial

²Le bénéfice commercial est en principe également soumis à l'impôt commercial communal.

au niveau du revenu imposable de C

T4: bénéfice de cession (art. 99ter L.I.R.):			
	prix de réalisation	110.000,00	
	prix d'acquisition	-45.000,00	
		<hr/>	65.000,00
T5:	prix de réalisation	110.000,00	
	prix d'acquisition	-45.000,00	
		<hr/>	65.000,00
			<hr/>
			130.000,00
	abattement art. 130(4) L.I.R. (solde)		-45.000,00
			<hr/>
			85.000,00

2004

au niveau de l'entreprise de lotissement

- T6: a) au 1.1.2008, l'immeuble est loué au moins à 50% à des fins de logement:
pas d'influence sur le bénéfice commercial
- b) au 1.1.2008, l'immeuble est loué à moins de 50% à des fins de logement, ou l'immeuble n'est pas achevé:
réalisation d'un bénéfice commercial à hauteur de la différence entre la valeur estimée de réalisation et la valeur comptable du terrain T6

au niveau du revenu imposable de C

T6: hypothèse a) ci-dessus:

le cas échéant, réalisation d'un revenu net provenant de la location de biens

hypothèse b) ci-dessus:

imposition d'un bénéfice commercial et, le cas échéant, réalisation d'un revenu net provenant de la location de biens

2) Contribuable, personne physique, réalisant un bénéfice de spéculation (article 99bis L.I.R.) ou un bénéfice de cession au sens de l'article 99ter L.I.R.

Le régime d'imposition temporaire spécial déroge pour les années d'imposition 2002, 2003 et 2004 sur deux points au régime d'imposition normal.

D'abord, l'abattement prévu à l'article 130, alinéa 4 L.I.R. est étendu aux revenus nets réalisés aux termes de l'article 99bis L.I.R.. Il est précisé que cette extension vaut pour tous les bénéfices de spéculation et ne se limite pas à ceux résultant de la réalisation d'immeubles. En cas de concours d'un bénéfice de spéculation et d'un ou de plusieurs revenus visés aux articles 99ter à 101 L.I.R., l'abattement diminue le bénéfice de spéculation avant de diminuer la somme des autres revenus.

Ensuite, tant les bénéfices de spéculation résultant de la réalisation de biens immeubles récemment acquis et visés à l'article 99bis, alinéa 1^{er}, numéro 1, lettre a) L.I.R., que les bénéfices de cession visés à l'article 99ter L.I.R. sont à considérer comme revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131, alinéa 1, lettre d) L.I.R.. Ils sont donc

imposés par application d'un taux égal au quart du taux global. Rappelons que le régime commun prévoit pour les premiers une imposition d'après le tarif normal sans bénéfice de l'abattement de l'article 130, alinéa 4 L.I.R. et pour les deuxièmes l'imposition au demi-taux global. Les bénéficiaires de spéculation autres que ceux visés à l'article 99bis, alinéa 1^{er}, numéro 1, lettre a) L.I.R. restent imposables d'après le tarif normal.

Les mesures temporaires des articles 1^{er} et 3 de la loi du 30 juillet 2002 ne s'appliquent qu'aux terrains à bâtir. Celles de l'article 2 ne s'y limitent cependant pas. Un bénéfice de cession dû à la réalisation de tout bien immobilier, de quelque nature qu'il soit (terrain à bâtir, maison unifamiliale, appartement, maison de commerce, etc.), est concerné par les mesures temporaires.

A l'exception d'une éventuelle réévaluation, la réalisation d'un bien immobilier au cours des années d'imposition 2002, 2003 et 2004 est donc fiscalement traitée de la même manière, indépendamment de l'intervalle de temps qui se trouve entre l'acquisition et la réalisation du bien immobilier en question.

Exemple:

Soit un revenu imposable ajusté de 150.000 €. Ce revenu se compose de revenus ordinaires de 50.000 € et d'un bénéfice de cession (au sens des articles 99bis, alinéa 1^{er}, numéro 1, lettre a) ou 99ter L.I.R.) de 100.000 € (classe d'impôt: 2.0).

Calcul de l'impôt:

impôt correspondant à 41.670 (tarif 2002)

$$\text{taux global: } \frac{41.670 \times 100}{150.000} = 27,78\%$$

$$\text{quart: } 27,78 : 4 = 6,94\%$$

$$\text{impôt grevant le bénéfice de cession: } 6,94\% \text{ de } 100.000 = 6.940 \text{ €}^3$$

3) Contribuable ne remplissant pas toutes les conditions des numéros 1 et 2 ci-dessus

Les contribuables ne remplissant pas toutes les conditions des articles 1 ou 2 de la loi du 30 juillet 2002, peuvent, sous certaines conditions, bénéficier pour les années d'imposition 2002, 2003 et 2004 d'une exemption de 25% du bénéfice provenant de l'aliénation de terrains à bâtir.

Sont en l'occurrence visés par cette mesure, les contribuables (personnes physiques et organismes à caractère collectif) qui réalisent, lors de l'aliénation de terrains à bâtir, un bénéfice commercial, un bénéfice agricole et forestier ou un bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale. En particulier, les personnes physiques considérées

³ Abstraction faite de la contribution au fonds pour l'emploi et de la contribution-dépendance.

comme exploitants d'une entreprise de lotissement et ne pouvant profiter des mesures décrites sous le numéro 1 ci-dessus, peuvent bénéficier des dispositions de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002. Sont également visés les rares organismes à caractère collectif résidents qui réaliseraient un revenu net divers lors de la vente de terrains (et non un bénéfice commercial).

Pour avoir droit à cette exemption, il faut que le contribuable en fasse la demande, que le terrain à bâtir se situe dans une zone d'habitation et que l'aliénation porte sur la pleine propriété. L'aliénation d'un terrain sur lequel a débuté la construction d'un immeuble, ne donne pas droit à l'exemption de 25%.

Exemple:

La S.à r.l. X est propriétaire d'un terrain à bâtir (valeur comptable figurant au bilan: 40.000 €). Le terrain est vendu au prix de 100.000 €. Les frais en relation avec la vente s'élèvent à 3.000 €.

bénéfice sur l'opération de vente:

<i>prix de vente:</i>	<i>100.000 €</i>
<i>- prix d'acquisition (valeur comptable)</i>	<i>40.000 €</i>
<i>- frais de réalisation:</i>	<i>3.000 €</i>
	<hr/>
<i>= bénéfice</i>	<i>57.000 €</i>
<i>exemption 25%</i>	<i>14.250 €</i>
<i>montant retranché hors bilan du bénéfice de l'entreprise</i>	

4) Contribuables non résidents

Les mesures fiscales temporaires sont d'application correspondante aux revenus indigènes réalisés par des contribuables non résidents.

Ainsi une personne physique, contribuable non résident, qui est considérée comme exploitant d'une entreprise commerciale ayant pour objet le lotissement de terrains situés au Grand-Duché de Luxembourg, peut, dans les conditions de l'article 1^{er} de la loi du 30 juillet 2002, bénéficier du régime temporaire spécial.

La personne physique, contribuable non résident, qui réalise, en cas d'aliénation d'un bien immeuble situé au Grand-Duché, un revenu indigène au sens de l'article 156 n°8 L.I.R., a droit à l'abattement prévu à l'article 130, alinéa 4 L.I.R. Ce revenu indigène sera imposé par application d'un taux égal au quart du taux global. A remarquer que ce taux peut être inférieur aux taux minimaux prévus à l'article 157, alinéa 5 L.I.R..

Les contribuables non résidents qui ne tombent pas sous les deux hypothèses ci-dessus et qui réalisent un revenu indigène au sens de l'article 156 n°1 à 3 L.I.R. en cas d'aliénation d'un terrain à bâtir, peuvent, dans les conditions de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002, bénéficier d'une exemption de 25% du bénéfice provenant de cette aliénation. Les organismes à caractère collectif non résidents qui disposent d'un patrimoine

immobilier non affecté à un actif net investi, et qui réalisent un revenu indigène au sens de l'article 158 n° 8 L.I.R., peuvent également profiter de cette exemption.

Les mesures fiscales définitives

1) Le paragraphe 8bis de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs

L'article 15 de la loi du 30 juillet 2002 introduit un nouveau paragraphe 8bis dans la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs (BewG).

Ce paragraphe détermine, pour les besoins de l'imposition, de manière explicite la date du transfert à titre onéreux d'un droit réel portant sur un bien immobilier. Dorénavant la date de transfert est définie comme étant celle de l'acte notarié. Si le transfert s'opère par un jugement ou par un acte administratif, la date du transfert est celle du jugement ou de l'acte administratif. Les modalités de promesses de ventes précédant l'acte notarié ne sont donc plus à analyser pour la détermination de la date du transfert.

Cependant, lorsque l'acte notarié ou les actes assimilés contiennent des conditions suspensives ou résolutoires, les paragraphes 4 à 8 BewG s'appliquent.

La date du transfert sera déterminée d'après ces nouvelles dispositions pour tous les actes notariés et pour tous les actes administratifs ou jugements en tenant lieu respectivement dressés ou rendus à partir du 5 août 2002.

2) L'article 32ter L.I.R.

L'article 16 de la loi du 30 juillet 2002 introduit un nouvel article 32ter dans la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Cet article traite de la détermination du taux d'amortissement à l'endroit d'immeubles ou parties d'immeubles bâtis, faisant partie de l'actif net investi et affectés au logement locatif.

Luxembourg, le 7 mars 2003

Le Directeur des Contributions,