

**DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES**

Circulaire du directeur des contributions

L.I.R. n° 14/2 du 23 mai 2003

—
L.I.R. n° 14/2

Objet : Traitement fiscal d'une personne physique exploitant une installation photovoltaïque.

Sommaire :

1. Introduction
2. Aides étatiques
 - 2.1. Règlement grand-ducal du 30 mai 1994
 - 2.2. Règlement grand-ducal du 17 juillet 2001
 - 2.3. Règlement grand-ducal du 28 décembre 2001
3. Nature fiscale de l'installation photovoltaïque
4. Traitement fiscal d'une personne physique exploitant une installation photovoltaïque
 - 4.1. L'exploitant vend la production totale au gestionnaire du réseau électrique
 - 4.1.1. Cas spécial : personne physique exploitant une petite installation photovoltaïque (puissance : 1 – 4 kW)
 - 4.2. L'exploitant consomme lui-même l'électricité qu'il produit
 - 4.2.1. L'électricité produite sert exclusivement à alimenter le ménage du contribuable en énergie
 - 4.2.2. L'électricité produite est utilisée exclusivement dans le cadre
 - d'une entreprise commerciale,
 - d'une exploitation agricole et forestière,
 - de l'exercice d'une profession libérale
 - 4.2.3. L'électricité produite sert à couvrir les besoins en énergie du ménage privé de l'exploitant ainsi que ceux de son entreprise commerciale
 - 4.2.4. L'électricité produite sert à couvrir les besoins en énergie du ménage privé de l'exploitant ainsi que ceux de sa profession libérale
 - 4.2.5. L'électricité produite sert à couvrir les besoins en énergie du ménage privé de l'exploitant ainsi que ceux de son exploitation agricole ou forestière
 - 4.2.6. L'électricité produite sert à couvrir les besoins en énergie d'un locataire dans le cadre de la location d'un immeuble bâti

1. Introduction

A l'heure actuelle, une personne physique qui exploite une installation photovoltaïque possède trois options en ce qui concerne l'utilisation de l'électricité produite. Soit elle consomme elle-même l'électricité, soit elle vend la production totale au gestionnaire du réseau électrique, soit elle consomme la quantité d'électricité dont elle a besoin à titre privé ou à titre professionnel, et ne vend qu'un éventuel surplus.

En pratique, la dernière option n'est pour le moment pas exercée, voilà pourquoi la présente circulaire analyse uniquement les aspects fiscaux relatifs aux deux premières options.

2. Aides étatiques

Dans le cadre du programme gouvernemental en matière d'énergies renouvelables, l'Etat a pris différentes mesures dans le but de promouvoir l'investissement dans des sources d'énergie renouvelables, dont notamment l'énergie solaire.

2.1. Règlement grand-ducal du 30 mai 1994

A la demande de l'exploitant, l'Etat reprend ainsi les quantités d'électricité produites à l'aide d'une installation photovoltaïque, sur la base du règlement grand-ducal du 30 mai 1994 (Mém. A 1994, p. 1140). La rémunération pour l'électricité produite est déterminée en fonction du type et de la puissance de l'installation à l'aide d'une formule définie dans les contrats-types régissant le raccordement des micro-centrales au réseau des Services Publics. A cette rémunération, il s'ajoute, en principe, une prime supplémentaire calculée en fonction des kWh injectés dans le réseau électrique d'un gestionnaire de réseau.

2.2. Règlement grand-ducal du 17 juillet 2001

Le règlement grand-ducal du 17 juillet 2001 (Mém. A 2001, p. 1767) instituant un régime d'aides pour la promotion de l'utilisation rationnelle de l'énergie et la mise en valeur des sources d'énergie renouvelables, a introduit une subvention en capital, entre autres, pour l'investissement dans une installation photovoltaïque. Le montant de cette aide financière est déterminé en principe en fonction de la taille et de l'usage de l'immeuble servant de support à l'installation, quoique d'autres supports ne soient pas non plus exclus. Sont éligibles les investissements qui sont réalisés entre le 1^{er} janvier 2001 et le 31 décembre 2004

inclusivement, par des personnes physiques ou morales de droit privé poursuivant un but non lucratif.

2.3. Règlement grand-ducal du 28 décembre 2001

Le règlement grand-ducal du 28 décembre 2001 (Mém. A 2001, p. 3615) instituant une prime d'encouragement écologique pour l'électricité produite à partir de l'énergie éolienne, hydraulique, solaire, de la biomasse et du biogaz, a créé une prime d'encouragement écologique pour l'électricité produite sur le territoire national à partir de l'énergie solaire, destinée à alimenter le réseau électrique d'un gestionnaire de réseau établi sur le territoire national.

Le montant de cette prime est déterminé en fonction de la source d'énergie utilisée, de la quantité d'électricité produite, de la date de la mise en opération de l'installation, ainsi que de la qualité de l'exploitant. La prime est accordée à partir du 1^{er} janvier 2001 et concerne les installations qui sont opérationnelles avant le 31 décembre 2004 inclusivement. Cette prime peut être accordée, dans le cadre des limites budgétaires, pour une période allant jusqu'à 20 ans, à des personnes physiques ou à des personnes morales de droit privé ou de droit public. Elle est calculée en fonction des kWh injectés dans le réseau électrique d'un gestionnaire de réseau.

Alors que l'octroi de la subvention en capital ne dépend pas de l'affectation de l'électricité produite, l'octroi de la prime d'encouragement écologique, ainsi que de la prime supplémentaire, est lié notamment à la condition que l'électricité produite est injectée dans le réseau électrique d'un gestionnaire de réseau.

Par ailleurs, à l'opposé de la subvention en capital et de la prime d'encouragement écologique, qui sont liquidées directement par l'Etat, tant la rémunération que, le cas échéant, la prime supplémentaire sont réglées par l'intermédiaire du gestionnaire du réseau.

3. Nature fiscale de l'installation photovoltaïque

En principe, il y a lieu de distinguer deux types d'installations photovoltaïques. Alors que le premier type est une installation autonome, fixée soit sur le toit d'un immeuble bâti, soit sur un autre support, le deuxième type est intégré dans le matériel (p.ex. : les tuiles) servant de toiture à un immeuble bâti donné. Au point de vue fiscal, les deux types d'installations photovoltaïques sont à considérer comme des installations.

La durée usuelle d'utilisation d'une installation photovoltaïque s'élève à 20 ans au moins. En conséquence, et sous condition que l'exploitation de l'installation photovoltaïque rentre parmi une des catégories de revenus visées par l'article 10 L.I.R., le taux d'amortissement est fixé à 5% par an.

Au cas où l'installation photovoltaïque fait partie de l'actif net investi d'une entreprise commerciale au sens de l'article 14, numéro 1 L.I.R., l'installation donne droit à une bonification d'impôt pour investissement conformément à l'article 152bis L.I.R. Par ailleurs, l'amortissement spécial prévu à l'article 32bis L.I.R. est applicable dans les conditions y visées.

Si l'installation appartient à l'actif net investi d'une exploitation agricole au sens de l'article 61 L.I.R., à l'exception d'une exploitation forestière, l'installation donne droit au dégrèvement fiscal conformément à l'article 36 de la loi du 24 juillet 2001 concernant le soutien au développement rural.

4. Traitement fiscal d'une personne physique exploitant une installation photovoltaïque

L'analyse fiscale de l'exploitation d'une installation photovoltaïque diffère en fonction du choix opéré par la personne physique. Au cas où cette dernière décide de vendre la production totale, il y a lieu d'examiner si l'exploitation de l'installation photovoltaïque constitue une activité commerciale au sens de l'article 14, numéro 1 L.I.R. ou si on est en présence d'une activité d'amateur.

Par contre, si la personne physique consomme elle-même l'électricité produite, il échet de déterminer, sur la base de l'affectation de la production, si l'exploitation de l'installation photovoltaïque fait, le cas échéant, partie d'une des catégories de revenus énumérées à l'article 10 L.I.R..

4.1. L'exploitant vend la production totale au gestionnaire du réseau électrique

En vertu de l'article 14, numéro 1 L.I.R., est réputée entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière, ni l'exercice d'une profession libérale.

Afin de pouvoir qualifier l'exploitation d'une installation photovoltaïque comme commerciale, il faut par conséquent vérifier, dans chaque cas d'espèce, si tous les critères susvisés, et plus spécialement ceux du but de lucre, de la permanence et de la participation à la vie économique générale, sont remplis.

Dans le chef d'une personne physique qui exploite une installation photovoltaïque et qui vend la production totale au concessionnaire du réseau électrique, il est évident que les critères de la permanence et de la participation à la vie économique en général se trouvent remplis. Reste par conséquent à vérifier, dans le cas individuel, si la production d'électricité est réalisée dans un but de lucre.

A cette fin, il y a lieu d'analyser si l'installation photovoltaïque est conçue de manière à ce que l'on puisse s'attendre à moyen terme à un bénéfice. Les aides étatiques sont bien entendu à prendre en considération lors de ces calculs. L'interprétation fiscale du critère du but de lucre se distingue ainsi clairement de l'interprétation adoptée par le Ministère de l'Environnement.

Dans l'affirmative, la production d'électricité est à considérer comme activité commerciale au sens de l'article 14, numéro 1 L.I.R.. L'installation photovoltaïque est à considérer comme bien investi par destination. La rémunération touchée lors de la vente de l'électricité, le cas échéant, la prime supplémentaire et la prime d'encouragement écologique constituent des revenus imposables, alors qu'une éventuelle subvention en capital diminue le prix d'acquisition de l'installation, et partant, la base imposable. Les dépenses en rapport avec l'installation photovoltaïque, y compris l'amortissement, sont intégralement déductibles.

Dans la négative, la production d'électricité est à considérer comme activité d'amateur qui n'est pas prise en compte lors de la détermination du revenu imposable du contribuable. En l'occurrence, les aides étatiques ne sont pas imposables et les frais de fonctionnement constituent des dépenses privées non déductibles. Toutefois, lorsque l'exploitant a financé l'installation entièrement ou en partie par un crédit bancaire, les intérêts s'y rapportant sont en principe déductibles en tant que dépenses spéciales conformément à l'article 109, alinéa 1^{er}, numéro 1a L.I.R..

A noter encore que dans les cas susvisés, l'exploitation de l'installation photovoltaïque n'est en général pas à considérer comme activité accessoire, soit d'une autre activité commerciale, soit d'une activité agricole et forestière, soit d'une activité déployée dans le cadre de l'exercice d'une profession libérale, à moins qu'il n'existe un lien direct entre l'activité principale et l'exploitation de l'installation photovoltaïque. Tel serait notamment le cas lorsqu'un maître installateur érige une installation photovoltaïque destinée à servir de modèle de démonstration aux clients potentiels.

4.1.1. Cas spécial : personne physique exploitant une petite installation photovoltaïque (puissance : 1 – 4 kW)

En ce qui concerne l'exploitation d'une petite installation photovoltaïque (puissance : 1 – 4 kW), il y a lieu d'admettre, dans un souci de simplification et par tolérance administrative, que la production d'électricité est, en général, à considérer comme activité d'amateur, que l'installation soit exploitée à titre individuel ou collectivement.

En l'espèce, respectivement l'exploitant ou les coexploitants sont dispensés aussi bien de la déclaration que de la justification des revenus et des dépenses se rapportant à l'exploitation de l'installation photovoltaïque pendant la période globale de fonctionnement.

Reste à souligner que par petite installation photovoltaïque, il y a lieu d'entendre tout ensemble de cellules solaires, délimité par un compteur électrique, dont la puissance s'élève à au moins 1 kW sans dépasser 4 kW.

4.2. L'exploitant consomme lui-même l'électricité qu'il produit

4.2.1. L'électricité produite sert exclusivement à alimenter le ménage du contribuable en énergie

L'exploitation de l'installation photovoltaïque n'est pas à considérer comme entreprise commerciale, car elle ne constitue notamment pas une participation à la vie économique en général. Par ailleurs, cette activité ne rentre pas parmi une des autres catégories de revenus énumérées à l'article 10 L.I.R. Partant, les frais de fonctionnement de l'installation constituent des dépenses privées non déductibles, alors qu'une éventuelle subvention en capital représente un revenu non imposable dans le chef de l'exploitant.

Au cas où l'exploitant finance l'installation en partie ou intégralement par un crédit bancaire, les intérêts débiteurs y relatifs sont déductibles en tant que dépenses spéciales dans les limites des plafonds fixés à l'article 109, alinéa 1^{er}, numéro 1a L.I.R..

4.2.2. L'électricité produite est utilisée exclusivement dans le cadre

- d'une entreprise commerciale,
- d'une exploitation agricole et forestière,
- de l'exercice d'une profession libérale

L'installation photovoltaïque fait partie de l'actif net investi, soit de l'entreprise commerciale,

soit de l'exploitation agricole et forestière, soit de la profession libérale de l'exploitant.

La subvention en capital éventuellement accordée diminue le prix d'acquisition de l'installation. Les dépenses en rapport avec l'installation photovoltaïque, y compris l'amortissement, sont intégralement déductibles en tant que dépenses d'exploitation.

4.2.3. L'électricité produite sert à couvrir les besoins en énergie du ménage privé de l'exploitant ainsi que ceux de son entreprise commerciale

Il échet de déterminer tout d'abord l'utilisation professionnelle de l'installation photovoltaïque sur la base du rapport entre la consommation professionnelle et la consommation totale d'électricité. En fonction du degré de l'utilisation professionnelle, il y a lieu de distinguer les trois hypothèses suivantes :

a) utilisation professionnelle > 50% :

Si l'utilisation professionnelle est supérieure à 50%, l'installation photovoltaïque fait partie de l'actif net investi du commerce de l'exploitant. Les conséquences fiscales sont en principe les mêmes que celles figurant au point 4.2.2., sauf qu'il y a lieu d'éliminer la quote-part privée des frais du résultat imposable ;

b) utilisation professionnelle < 10% :

Si l'utilisation professionnelle est inférieure à 10%, l'installation photovoltaïque est à considérer comme bien privé par destination. Toutefois, la quote-part professionnelle des dépenses (frais de fonctionnement, amortissement) en rapport avec l'installation constitue des dépenses d'exploitation déductibles ;

c) utilisation professionnelle $\geq 10\%$ et $\leq 50\%$:

Si l'utilisation professionnelle est inférieure ou égale à 50% tout en atteignant 10% au moins, il est loisible au contribuable disposant d'une comptabilité régulière de considérer l'installation photovoltaïque comme bien de l'actif net investi par option. Dans ce cas, le traitement fiscal est le même que celui exposé sous a) ci-dessus. S'il considère le bien comme bien privé, le traitement fiscal est identique à celui exposé sous b) ci-dessus.

4.2.4. L'électricité produite sert à couvrir les besoins en énergie du ménage privé de l'exploitant ainsi que ceux de sa profession libérale

A l'endroit de la profession libérale, l'actif net investi ne comprend que les biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'exercice de cette profession. Partant, il y a lieu de déterminer si l'installation photovoltaïque est à considérer soit comme bien investi par destination, soit comme bien privé par destination sur la base du rapport entre la consommation professionnelle et la consommation totale d'électricité. Il y a lieu de distinguer les hypothèses suivantes :

a) utilisation professionnelle > 50% :

Si l'utilisation professionnelle est supérieure à 50%, l'installation photovoltaïque fait partie de l'actif net investi de la profession libérale du contribuable. Le traitement fiscal est identique à celui exposé à la lettre a) du point 4.2.3.

b) utilisation professionnelle \leq 50% :

Si l'utilisation professionnelle est inférieure ou égale à 50%, l'installation photovoltaïque est à considérer comme bien privé par destination. Le traitement fiscal est identique à celui exposé à la lettre b) du point 4.2.3.

4.2.5. L'électricité produite sert à couvrir les besoins en énergie du ménage privé de l'exploitant ainsi que ceux de son exploitation agricole et forestière

A l'instar de la profession libérale, seuls les biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'exploitation, font partie de l'actif net investi d'une exploitation agricole et forestière. En conséquence, le traitement fiscal est identique à celui exposé au point 4.2.4. ci-dessus.

Dans ce contexte, il convient de souligner qu'à l'endroit des exploitants agricoles et forestiers, l'habitation de l'exploitant fait souvent partie de l'actif net investi de l'exploitation agricole ou forestière. En l'occurrence, la valeur unitaire de l'exploitation établie conformément au § 33 de la loi du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et des valeurs (BewG) comprend la valeur unitaire de l'habitation de l'exploitant. Si tel est le cas, le traitement fiscal est identique à celui exposé au point 4.2.2. ci-dessus, et toutes les dépenses en rapport avec l'installation sont intégralement déductibles en tant que dépenses d'exploitation.

4.2.6. L'électricité produite sert à couvrir les besoins en énergie d'un locataire dans le cadre de la location d'un immeuble bâti

La subvention en capital éventuellement accordée diminue le prix d'acquisition de l'installation. Les frais de fonctionnement de l'installation sont déductibles en tant que frais d'obtention dans le cadre de la détermination du revenu net de la location de biens. Les intérêts débiteurs en relation avec un emprunt contracté pour financer l'installation photovoltaïque sont également déductibles en tant que frais d'obtention.

Luxembourg, le 23 mai 2003

Pour le Directeur des Contributions

sous-directeur