



L.I.R. n° 129e/1

Objet: Abattement immobilier spécial

Par la loi du 19 décembre 2020 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2021, un nouvel article 129e a été inséré, à partir de l'année d'imposition 2021, dans la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (« L.I.R. »). L'article 129e L.I.R. introduit un abattement de revenu imposable qualifié d'« abattement immobilier spécial » à partir de l'année d'imposition 2021.

La fonction de l'abattement immobilier spécial est de réduire le revenu imposable du contribuable prenant en compte des amortissements accélérés de 4% (diminué le cas échéant de l'abattement pour charges extraordinaires prévu par les articles 127 et 127bis L.I.R. et de l'abattement extraprofessionnel prévu par l'article 129b L.I.R.) à concurrence d'un montant égal à 1% des valeurs à la base du calcul de ces amortissements accélérés, sans que celles-ci puissent dépasser le total de 1 000 000 euros. Par le biais de l'abattement immobilier spécial, le contribuable bénéficie d'un « amortissement supplémentaire » de 1% des valeurs à la base du calcul de ces amortissements accélérés ; les valeurs à la base du calcul des amortissements accélérés prises en compte sont cependant limitées à 1 000 000 euros.

L'abattement immobilier spécial est un abattement tarifaire accordé d'office au contribuable lors de la détermination de sa cote d'impôt par le bureau d'imposition compétent. Il ne s'agit pas d'une déduction au niveau de la détermination des revenus nets relatifs aux immeubles bâtis amortis au taux de 4%.

L'abattement immobilier spécial est seulement accordé à un contribuable personne physique. Lors de la détermination de la cote d'impôt d'un organisme à caractère collectif énuméré à l'article 159 L.I.R., l'abattement immobilier spécial n'entre pas en compte.

Alinéa 1^{er}

L'article 129e, alinéa 1^{er} L.I.R. a été modifié par la loi du 23 décembre 2022 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2023.

A partir de l'année d'imposition 2023 :

La loi du 23 décembre 2022 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2023 a modifié l'article 129e, alinéa 1^{er} L.I.R. en ce sens qu'il comprend désormais deux phrases.

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 129e/1 du 30 mai 2022 à partir de l'année d'imposition 2023.

Conformément à l'alinéa 1^{er}, première phrase, le contribuable qui réalise un revenu net au sens de l'article 10, numéro 7 L.I.R., imposable au Grand-Duché de Luxembourg et déterminé par la prise en compte d'un amortissement accéléré de 4% en vertu de l'article 106, alinéa 4 L.I.R. en raison d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble bâti acquis ou constitué après le 31 décembre 2020 et affecté au logement locatif, dont l'achèvement remonte au 1^{er} janvier de l'année d'imposition à moins de cinq ans, a droit à un abattement de revenu imposable qualifié d'abattement immobilier spécial. Le contribuable a ainsi droit à l'abattement immobilier spécial s'il réalise un revenu net provenant de la location de biens.

Conformément à l'alinéa 1^{er}, deuxième phrase, le contribuable qui réalise un revenu net au sens de l'article 10, numéros 1, 2 ou 3 L.I.R., imposable au Grand-Duché de Luxembourg et déterminé par la prise en compte d'un amortissement accéléré de 4% en vertu de l'article 32^{ter}, alinéa 1^{er} L.I.R., en raison d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble bâti acquis ou constitué avant le 1^{er} janvier 2023 et affecté au logement locatif, dont l'achèvement remonte au 1^{er} janvier de l'année d'imposition à moins de cinq ans, a droit à un abattement de revenu imposable qualifié d'abattement immobilier spécial.

L'abattement immobilier spécial continue ainsi à s'appliquer en présence d'immeubles ou parties d'immeubles bâtis acquis ou constitués avant le 1^{er} janvier 2023 auxquels s'applique l'amortissement accéléré de 4% en vertu de l'article 32^{ter}, alinéa 1^{er} L.I.R. L'article 129e L.I.R. n'est toutefois plus à appliquer aux immeubles ou parties d'immeubles affectés à l'actif net investi du contribuable acquis ou constitués à partir du 1^{er} janvier 2023.

La disposition qui est insérée à l'alinéa 1^{er}, 2^e phrase, a le caractère d'une mesure transitoire qui permet à un contribuable, réalisant un revenu net au sens de l'article 10, numéros 1, 2 ou 3 L.I.R., de continuer à bénéficier de l'abattement immobilier spécial pour les immeubles ou parties d'immeubles bâtis acquis ou constitués avant le 1^{er} janvier 2023 et affectés au logement locatif dont l'achèvement remonte au 1^{er} janvier de l'année d'imposition à moins de cinq ans.

Pour les années d'imposition 2021 et 2022 :

Conformément à l'article 129e, alinéa 1^{er} L.I.R. (version initiale), le contribuable qui réalise un revenu net au sens de l'article 10, numéros 1, 2, 3 ou 7 L.I.R. imposable au Grand-Duché de Luxembourg et déterminé par la prise en compte d'un amortissement accéléré de 4% en vertu de l'article 32^{ter}, alinéa 1^{er} L.I.R. ou de l'article 106, alinéa 4 L.I.R. en raison d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble bâti acquis ou constitué après le 31 décembre 2020 et affecté au logement locatif, dont l'achèvement remonte au 1^{er} janvier de l'année d'imposition à moins de cinq ans, a droit à un abattement de revenu imposable qualifié d'abattement immobilier spécial. Le contribuable a ainsi droit à l'abattement immobilier spécial s'il réalise au moins un revenu net tel que décrit à l'alinéa 1^{er} (version initiale).

Alinéa 2

L'alinéa 2 détermine le montant de l'abattement immobilier spécial. Celui-ci est égal à 1% de la somme des valeurs qui se trouvent à la base du calcul des amortissements accélérés de 4% mentionnés à l'alinéa 1^{er}, sans pouvoir dépasser 10 000 euros.

Exemple 1:

Un contribuable, célibataire, est propriétaire d'un immeuble bâti, sis au Luxembourg et affecté au logement locatif.

L'immeuble fait partie du patrimoine privé du contribuable et présente les caractéristiques suivantes:

- date d'achèvement: 31 décembre 2021
- date d'acquisition: 2 janvier 2023
- prix d'acquisition du terrain: 100 000 euros
- prix d'acquisition de la construction: 500 000 euros.

L'amortissement de l'immeuble bâti pour l'année d'imposition 2023 est calculé comme suit:
 $4\% \times 500\,000 = 20\,000$ euros.

Le contribuable réalise un revenu net au sens de l'article 10, numéro 7 L.I.R. imposable au Grand-Duché de Luxembourg et déterminé par la prise en compte d'un amortissement accéléré de 4%² en vertu de l'article 106, alinéa 4 L.I.R. en raison d'un immeuble bâti affecté au logement locatif, dont l'achèvement remonte au 1^{er} janvier 2023 à moins de 5 ans. Conformément à l'article 129e, alinéa 1^{er} L.I.R., le contribuable a donc droit à l'abattement immobilier spécial.

Valeur à la base du calcul de l'amortissement accéléré de 4% : 500 000 euros.

Somme des valeurs à la base du calcul des amortissements accélérés de 4% : 500 000 euros.

Montant de l'abattement immobilier spécial conformément à l'article 129e, alinéa 2 L.I.R. :
 $1\% \times 500\,000 = 5\,000$ euros < 10 000 euros.

Le montant de l'abattement s'élève à 5 000 euros.

Exemple 2:

Un contribuable, célibataire, exploite une entreprise commerciale au sens de l'article 14 L.I.R. dont l'exercice d'exploitation cadre avec l'année civile.

Il est propriétaire des immeubles bâtis suivants, sis au Luxembourg et affectés au logement locatif:

l'immeuble 1, présentant les caractéristiques suivantes:

- fait partie de l'actif net investi du contribuable
- durée usuelle d'utilisation: 50 ans
- date d'achèvement: 31 décembre 2021
- date d'acquisition: 2 janvier 2022
- prix d'acquisition du terrain: 100 000 euros
- prix d'acquisition de la construction: 500 000 euros;

l'immeuble 2, présentant les caractéristiques suivantes:

- fait partie du patrimoine privé du contribuable
- date d'achèvement: 30 juin 2019
- date d'acquisition: 1^{er} juillet 2020
- prix d'acquisition du terrain: 150 000 euros
- prix d'acquisition de la construction: 700 000 euros;

² A partir de l'année d'imposition 2023, un taux d'amortissement de 4% est à appliquer à deux immeubles ou parties d'immeubles bâtis affectés au logement locatif au maximum.

l'immeuble 3, présentant les caractéristiques suivantes:

- fait partie du patrimoine privé du contribuable
- date d'achèvement: 30 juin 2017
- date d'acquisition: 1^{er} juillet 2021
- prix d'acquisition du terrain: 200 000 euros
- prix d'acquisition de la construction: 800 000 euros;

l'immeuble 4, présentant les caractéristiques suivantes:

- fait partie du patrimoine privé du contribuable
- date d'achèvement: 30 juin 1980
- date d'acquisition: 1^{er} juillet 2000
- prix d'acquisition du terrain: 50 000 euros
- prix d'acquisition de la construction: 300 000 euros.

Année d'imposition 2021 :

immeuble	calcul	amortissement
2	6% x 700 000	42 000 euros
3	(6/12) x 4% x 800 000	16 000 euros
4	2% x 300 000	6 000 euros

Le contribuable réalise par le biais de l'immeuble 3 un revenu net au sens de l'article 10, numéro 7 L.I.R. imposable au Grand-Duché de Luxembourg et déterminé par la prise en compte d'un amortissement accéléré de 4% en vertu de l'article 106, alinéa 4 L.I.R. en raison d'un immeuble bâti acquis après le 31 décembre 2020 et affecté au logement locatif, dont l'achèvement remonte au 1^{er} janvier 2021 à moins de 5 ans. Conformément à l'article 129e, alinéa 1^{er} L.I.R., le contribuable a donc droit à l'abattement immobilier spécial.

Valeur à la base du calcul de l'amortissement accéléré de 4% : $(6/12) \times 800\,000 = 400\,000$ euros.

Somme des valeurs à la base du calcul des amortissements accélérés de 4% : 400 000 euros.

Montant de l'abattement immobilier spécial conformément à l'article 129e, alinéa 2 L.I.R. :

$1\% \times 400\,000 = 4\,000$ euros < 10 000 euros.

Le montant de l'abattement s'élève à 4 000 euros.

Année d'imposition 2022 :

immeuble	calcul	amortissement
1	4% x 500 000	20 000 euros
2	6% x 700 000	42 000 euros
3	4% x 800 000	32 000 euros
4	2% x 300 000	6 000 euros

Le contribuable réalise par le biais des immeubles 1 et 3 des revenus nets au sens de l'article 129e, alinéa 1^{er} L.I.R et a droit à l'abattement immobilier spécial.

Valeurs à la base du calcul des amortissements accélérés de 4% : 500 000 euros et 800 000 euros.

Somme des valeurs à la base du calcul des amortissements accélérés de 4% : 1 300 000 euros.

Montant de l'abattement immobilier spécial conformément à l'article 129e, alinéa 2 L.I.R. :
 $1\% \times 1\,300\,000 = 13\,000$ euros > 10 000 euros.

Le montant de l'abattement s'élève à 10 000 euros.

Année d'imposition 2023 :

immeuble	calcul	amortissement
1	$4\% \times 500\,000$	20 000 euros
2	$6\% \times 700\,000$	42 000 euros
3	$2\% \times 800\,000$	16 000 euros
4	$2\% \times 300\,000$	6 000 euros

Le contribuable réalise par le biais de l'immeuble 1 un revenu net au sens de l'article 129e, alinéa 1^{er} L.I.R. et a droit à l'abattement immobilier spécial.

Valeur à la base du calcul de l'amortissement accéléré de 4% : 500 000 euros.

Somme des valeurs à la base du calcul des amortissements accélérés de 4% : 500 000 euros.

Montant de l'abattement immobilier spécial conformément à l'article 129e, alinéa 2 L.I.R. :
 $1\% \times 500\,000 = 5\,000$ euros < 10 000 euros.

Le montant de l'abattement s'élève à 5 000 euros.

Exemple 3:

Un contribuable, veuf, est propriétaire d'un immeuble bâti, sis au Luxembourg et affecté au logement locatif.

L'immeuble fait partie du patrimoine privé du contribuable et présente les caractéristiques suivantes:

- date d'achèvement: 30 juin 1980
- date d'acquisition: 1^{er} juillet 2000
- prix d'acquisition du terrain: 50 000 euros
- prix d'acquisition de la construction: 300 000 euros.

Des travaux de rénovation de cet immeuble bâti sont réalisés au cours de l'année 2021:

- date d'achèvement des travaux: 31 décembre 2021
- dépenses d'investissement: 200 000 euros.

Les dépenses d'investissement sont réparties comme suit:

- dépenses d'investissement relatives à une rénovation énergétique durable (après déduction de l'aide financière visée à l'article 4 de la loi modifiée du 23 décembre 2016): 50 000 euros
- dépenses d'investissement non relatives à une rénovation énergétique durable: 150 000 euros.

L'amortissement de l'immeuble bâti pour l'année d'imposition 2022 est calculé comme suit:
 $(2\% \times 300\,000) + (4\% \times 150\,000) + (6\% \times 50\,000) = 15\,000$ euros.

Bien que dans cet exemple le contribuable réalise un revenu net au sens de l'article 10, numéro 7 L.I.R. imposable au Grand-Duché et déterminé par la prise en compte d'un amortissement accéléré de 4% en vertu de l'article 106, alinéa 4 L.I.R., l'immeuble n'a pas été acquis ou constitué après le 31 décembre 2020. De plus, son achèvement remonte au 1^{er} janvier 2022 à plus de 5 ans. Partant, le contribuable n'a pas droit, pour l'année d'imposition 2022, à l'abattement

immobilier spécial. En effet, l'article 129e L.I.R. ne prévoit pas la mise en compte de cet abattement en cas de de rénovation, fût-elle encore importante, d'un logement ancien.

Exemple 4:

Un contribuable, divorcé et habitant à Rumelange, est propriétaire d'un appartement, sis à Kayl et affecté au logement locatif.

L'appartement fait partie du patrimoine privé du contribuable et présente les caractéristiques suivantes:

- date d'achèvement: 30 juin 2019
- date d'acquisition: 15 juillet 2021
- prix d'acquisition du terrain: 100 000 euros
- prix d'acquisition de la construction: 500 000 euros.

Le contribuable et sa sœur (habitant à Bascharage) sont copropriétaires à parts égales d'une maison, sise à Oberpallen (commune de Beckerich) et affectée au logement locatif.

La maison fait partie du patrimoine privé du contribuable et de sa sœur et présente les caractéristiques suivantes:

- date d'achèvement: 31 décembre 2021
- date d'acquisition (par le contribuable et sa soeur): 2 janvier 2022
- prix d'acquisition du terrain: 300 000 euros
- prix d'acquisition de la construction: 800 000 euros.

L'amortissement de l'appartement pour l'année d'imposition 2022 est calculé comme suit:
 $4\%^3 \times 500\ 000 = 20\ 000$ euros.

L'amortissement de la maison (constaté lors de l'établissement séparé et en commun des revenus de la copropriété) pour l'année d'imposition 2022 est calculé comme suit:
 $4\% \times 800\ 000 = 32\ 000$ euros.

Conformément à l'article 129e, alinéa 1^{er} L.I.R., le contribuable a droit à l'abattement immobilier spécial.

Valeurs à la base du calcul des amortissements accélérés de 4% mis en compte dans le chef du contribuable: 500 000 euros et 400 000 euros (étant donné que le contribuable est copropriétaire à 50% de la maison sise à Oberpallen, la valeur à la base du calcul de l'amortissement accéléré de 4% pris en compte dans son chef est de $50\% \times 800\ 000 = 400\ 000$ euros).

Somme des valeurs à la base du calcul des amortissements accélérés de 4% dans le chef du contribuable: 900 000 euros.

Montant de l'abattement immobilier spécial conformément à l'article 129e, alinéa 2 L.I.R.:
 $1\% \times 900\ 000 = 9\ 000$ euros < 10 000 euros.

Le montant de l'abattement pour le contribuable s'élève à 9 000 euros.

³ L'immeuble n'ayant pas été acquis par le contribuable avant le 1^{er} janvier 2021, la disposition transitoire de l'article 3, alinéa 4, lettre a) du règlement grand-ducal modifié du 19 novembre 1999 ne sort pas ses effets. L'immeuble tombe par contre sous le régime de la disposition transitoire de l'article 3, alinéa 4, lettre b) dudit règlement.

Alinéa 3

S'agissant d'un abattement tarifaire qui, conformément à l'article 129e, alinéa 3 L.I.R., est porté en déduction du revenu imposable, diminué le cas échéant de l'abattement pour charges extraordinaires prévu par les articles 127 et 127bis L.I.R. et de l'abattement extraprofessionnel prévu par l'article 129b L.I.R., l'abattement immobilier spécial est accordé d'office, si les conditions sont remplies, par le bureau d'imposition fixant la cote d'impôt du contribuable. Afin que ce bureau ait à sa disposition tous les éléments permettant le calcul exact de l'abattement immobilier spécial, les bureaux d'imposition établissant séparément des revenus nets du contribuable faisant intervenir un amortissement accéléré de 4% lui communiquent les valeurs qui se trouvent à la base du calcul des amortissements accélérés de 4%.

Dans l'exemple 4, le bureau d'imposition Redange-sur-Attert (compétent pour la commune de Beckerich) procède à l'établissement séparé et en commun du revenu net provenant de la location des biens des copropriétaires (le contribuable et sa sœur). Ce bureau d'imposition communique ensuite la valeur à la base du calcul de l'amortissement accéléré de 4% (contribuable: 400 000 euros, sœur du contribuable: 400 000 euros) au bureau d'imposition fixant l'impôt du contribuable (en principe le bureau d'imposition Esch-sur-Alzette 3) et au bureau d'imposition fixant l'impôt de la sœur du contribuable (en principe, le bureau d'imposition Pétange). Ces deux bureaux d'imposition sont finalement les seuls compétents pour accorder l'abattement immobilier spécial au contribuable et à sa sœur.

Alinéa 4

L'alinéa 4 dispose qu'en cas d'imposition collective, chaque conjoint ou partenaire obtient le bénéfice de l'abattement immobilier spécial dans les conditions définies aux alinéas 1^{er} à 3.

Exemple 5:

Soient les partenaires résidents X et Y, imposables collectivement.

X et Y sont propriétaires à parts égales (patrimoine privé) d'une maison sise à Wiltz et affectée au logement locatif.

La maison présente les caractéristiques suivantes:

- date d'achèvement: 30 juin 2020
- date d'acquisition: 2 janvier 2022
- prix d'acquisition du terrain: 500 000 euros
- prix d'acquisition de la construction: 1 500 000 euros.

Y est seul propriétaire (patrimoine privé) d'un appartement sis à Remich et affecté au logement locatif.

L'appartement présente les caractéristiques suivantes:

- date d'achèvement: 30 juin 2021
- date d'acquisition: 2 janvier 2022
- prix d'acquisition du terrain : 200 000 euros
- prix d'acquisition de la construction : 600 000 euros.

L'amortissement de la maison pour l'année d'imposition 2022 est calculé comme suit:

$4\% \times 1\,500\,000 = 60\,000$ euros.

L'amortissement de l'appartement pour l'année d'imposition 2022 est calculé comme suit:

$4\% \times 600\,000 = 24\,000$ euros.

Calcul de l'abattement pour X:

- somme des valeurs à la base du calcul des amortissements accélérés de 4%:
 $50\% \times 1\,500\,000 = 750\,000$ euros
- montant de l'abattement immobilier spécial pour X: $1\% \times 750\,000 = 7\,500$ euros.

Calcul de l'abattement pour Y:

- somme des valeurs à la base du calcul des amortissements accélérés de 4%:
 $750\,000 + 600\,000 = 1\,350\,000$ euros
- montant de l'abattement immobilier spécial pour Y : $1\% \times 1\,350\,000 = 13\,500$ euros, limité à 10 000 euros.

Dans le cadre de l'imposition collective des partenaires X et Y, le bureau d'imposition accorde un abattement total de 17 500 euros.

Luxembourg, le 9 janvier 2024

Le directeur des contributions f.f.,



Luc SCHMIT