



Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 105/8 du 18 août 2023¹
98/1

L.I.R. n° 105/8
98/1

Objet: Aspects de la détermination du revenu net provenant de la location de biens immobiliers bâtis faisant partie du patrimoine privé

I) La déductibilité des frais d'obtention

L'article 105, alinéa 4 L.I.R. dispose que les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent et n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec des revenus imposables.

Pour trancher la question de la déductibilité de frais dans le cadre de la détermination du revenu net provenant de la location de biens, il convient d'analyser si des dépenses constituent des frais d'obtention en rapport avec un revenu au sens de l'article 98 L.I.R.

- a) Lorsqu'un immeuble bâti est donné en location, il y a, conformément à l'article 98, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R., réalisation d'un revenu, et les frais d'obtention sont à déduire des recettes.
- b) Lorsque l'immeuble est utilisé ou destiné à être utilisé comme habitation par le propriétaire, la valeur locative de l'habitation constitue, au vu de l'article 98, alinéa 1^{er}, numéro 5 L.I.R., un revenu. Ce revenu est fixé de manière forfaitaire sur la base de la valeur unitaire de l'habitation dès que le propriétaire peut librement en disposer pour ses besoins personnels d'habitation, ou bien habituels et prépondérants ou bien secondaires. La valeur locative ainsi déterminée et réduite, sous certaines conditions, des intérêts passifs et des arrérages de rente viagère déductibles comme frais d'obtention², correspond à un revenu net.
- c) Le propriétaire d'un immeuble bâti réalise encore un revenu au sens de l'article 98 L.I.R. lorsque, en l'absence de recettes, il expose des dépenses faites directement en vue d'acquiescer les recettes (article 105, alinéa 1^{er} L.I.R.). Dans ce cas de figure, il y a lieu de distinguer les deux situations suivantes :

1) Les dépenses sont faites dans le but de réaliser un revenu de location visé par le numéro 1 de l'article 98, alinéa 1^{er} L.I.R.

Ces dépenses constituent des frais d'obtention, même si des recettes font encore défaut, « lorsqu'il existe un lien de cause à effet entre les dépenses effectuées et les recettes à naître. Pour que de telles dépenses puissent être considérées comme dépenses faites en vue d'acquiescer des recettes, il faut de plus qu'elles soient objectivement en relation avec le

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 105/8 – 98/1 du 31 octobre 2017 avec effet à partir de l'année d'imposition 2023.

² Voir précisions sous le point III), 1) de la présente circulaire.

revenu et que ces dépenses aient été provoquées par la recherche d'un revenu net » (TA 9569, 11387).

Le lien entre lesdites dépenses et des recettes futures est à établir en se basant sur les faits se rapportant à l'année d'imposition en question grâce à des indices objectifs; l'intention subjective du contribuable n'étant pas suffisante. Il est donc possible, comme les frais d'obtention dépassent dans ce cas les recettes (nulles), que le revenu net provenant de la location d'un bien puisse être négatif.

Les bureaux d'imposition pourront, par mesure de simplification, admettre qu'un tel lien entre dépenses effectuées et recettes à naître existe lorsque les recettes (loyer) font défaut pendant moins de deux ans. A ce sujet, il est rappelé que les documents parlementaires commentent : « Comme il est toutefois de la nature d'un immeuble de produire un revenu, l'existence d'un rapport avec des revenus imposables peut cependant être admise même si ces revenus font passagèrement défaut (doc. parl. 571-4, page 194) ».

Par contre, si ce rapport ne peut être établi, les frais ne sont pas déductibles en vertu de l'article 105, alinéa 4 L.I.R. Tel est par exemple le cas, lorsque l'état délabré de l'immeuble n'en permet plus une utilisation par voie de location, ou encore lorsque le contribuable ne recherche point la réalisation d'un revenu net au sens de l'article 98 L.I.R.

Exemples :

- Les frais relatifs à la remise en état de l'appartement après le départ de l'ancien locataire et avant la venue du nouveau sont déductibles. Bien que les recettes fassent passagèrement défaut, le rapport avec un revenu imposable subsiste.
- Les intérêts débiteurs relatifs au financement d'un terrain à bâtir ne sont déductibles comme frais d'obtention que si l'on peut s'attendre objectivement à la réalisation d'un revenu de location sous forme de perception d'un loyer [voir le point 2) reproduit ci-après pour le cas d'un revenu de location sous la forme de valeur locative forfaitaire]. L'intention subjective du contribuable de vouloir entamer la construction d'un immeuble n'est pas suffisante pour que les intérêts débiteurs soient fiscalement reconnus comme frais d'obtention déductibles.

2) Les dépenses sont faites en vue de réaliser un revenu de location visé par le numéro 5 de l'article 98, alinéa 1^{er} L.I.R.

La fixation forfaitaire de la valeur locative d'une habitation intervient dès que le propriétaire peut librement en disposer pour ses besoins personnels d'habitation, ou bien habituels et prépondérants ou bien secondaires. A partir de l'année d'imposition 2023, toute habitation fait en principe l'objet d'une fixation de la valeur locative dans le chef de son propriétaire, à moins qu'elle ne soit affectée au logement locatif ou soit comprise à un actif net investi. Une utilisation personnelle sera présumée dans tous les cas où le propriétaire ne fait pas état, de façon explicite, d'une affectation différente. La fixation de la valeur locative d'un immeuble dans le chef de son propriétaire intervient avec l'achèvement de l'habitation. Pour que le propriétaire puisse en disposer pour ses besoins personnels d'habitation, il faut que l'immeuble remplisse les critères permettant de le qualifier comme habitation (voir sous le point III) 1)). Trois situations peuvent alors se présenter :

- Le propriétaire a acheté son habitation par un acte de vente en état futur d'achèvement. Le propriétaire ne peut librement disposer de l'habitation qu'une fois qu'elle est achevée.
- Le propriétaire a acheté un immeuble qui se trouve dans un état de vétusté ou de délabrement tel qu'il ne remplit plus les conditions permettant de le considérer comme habitation. Une utilisation en tant qu'habitation est exclue, notamment parce que l'état

de l'immeuble ne permet pas d'assurer les besoins de base de logement qui sont le chauffage (central ou d'appoint), des sanitaires de base, un point de cuisine et une pièce offrant l'abri nécessaire au séjour et au repos. Le propriétaire ne pourra pas être considéré comme disposant librement d'une habitation avant que les travaux de rénovation et de remise en état soient achevés.

- Le propriétaire possède un immeuble qui, pour quelque raison que ce soit, se retrouve dans un état de destruction, de vétusté ou de délabrement tel qu'il ne remplit plus les conditions permettant de le considérer comme habitation. Une utilisation en tant qu'habitation est exclue, notamment parce que l'état de l'immeuble ne permet pas d'assurer les besoins de base de logement qui sont le chauffage (central ou d'appoint), des sanitaires de base, un point de cuisine et une pièce offrant l'abri nécessaire au séjour et au repos. Le propriétaire ne pourra pas être considéré comme disposant librement d'une habitation avant que les travaux de rénovation et de remise en état soient achevés.

Dans les trois cas ci-avant, le propriétaire ne peut déduire, pour la période qui précède l'achèvement de l'habitation, que les intérêts débiteurs et d'éventuels frais d'ouverture de crédit liés au financement de l'acquisition ou des travaux de rénovation et de remise en état. Comme la disposition de l'article 4a du 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, soit la limitation des intérêts débiteurs au plafond légalement prévu, ne sort ses effets qu'à partir de la fixation de la valeur locative, les intérêts débiteurs peuvent être déduits intégralement.

II) Les frais d'entretien et de réparation ainsi que l'amortissement en tant que frais d'obtention

1) Généralités

Dans le cadre de la détermination du revenu net provenant de la location de biens immobiliers bâtis, les frais d'entretien, ainsi que les frais de réparation de l'immeuble en cause constituent des frais d'obtention (article 105, alinéa 2, numéro 2 L.I.R.). Ils sont déductibles, selon les modalités prévues par l'article 108 L.I.R. pour autant que ces dépenses se rapportent à des biens qui procurent des revenus au contribuable [voir le point I) 1) reproduit ci-dessus].

Est également déductible en tant que frais d'obtention, l'amortissement pour usure (article 105, alinéa 2, numéro 3 L.I.R.) d'un bien immobilier qui est source de revenus pour le contribuable. L'amortissement pour usure d'un immeuble bâti est en principe fixé forfaitairement sur la base soit du prix d'acquisition ou de revient diminué de la quote-part relative au terrain, soit du triple de la valeur unitaire (article 106, alinéa 4 L.I.R.).

Le prix d'acquisition correspond à l'ensemble des dépenses faites pour mettre le bien envisagé dans l'état où il se trouve au moment de l'évaluation. Il comprend non seulement le prix d'achat proprement dit, mais également tous les frais accessoires tels les frais de l'acte d'acquisition et le droit de mutation³. De plus, le prix d'acquisition initial est susceptible d'être augmenté à hauteur de dépenses dites d'investissement.

Le prix de revient comprend toutes les dépenses assumées par le contribuable en raison de la construction et de l'aménagement de l'immeuble, y compris les investissements ultérieurs.

³ Il est rappelé que les droits de succession n'entrent pas dans le prix d'acquisition et ne constituent pas des frais d'obtention déductibles.

2) Les dépenses d'investissement

Lors de travaux touchant un immeuble bâti, il y a donc lieu de distinguer entre, d'une part, les frais d'entretien et de réparation déductibles intégralement au cours de l'année d'imposition où ils sont payés et, d'autre part, les dépenses d'investissement qui, augmentant le prix d'acquisition ou de revient, sont déductibles par voie d'amortissement.

Des dépenses sont à considérer comme dépenses d'investissement (TA 10111, 10835, 11541) lorsque les travaux aboutissent à :

- a) un changement de la nature du bâtiment, ou
- b) une augmentation essentielle de la substance du bâtiment, ou encore
- c) une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment.

Si aucun des trois critères énoncés ci-dessus n'est rempli, les dépenses sont à considérer comme frais d'entretien ou de réparation.

Par contre, lorsque des parties d'un immeuble délabré et inutilisable servent à la reconstruction, il y a création d'un nouvel immeuble, et les dépenses y relatives sont à intégrer au prix de revient de l'immeuble nouvellement créé.

Exemple: Un immeuble détruit par un incendie est reconstruit.

Par mesure de simplification, les bureaux d'imposition admettront cependant que des dépenses relatives à des travaux touchant un immeuble bâti et n'excédant pas 2 500 euros (TVA comprise) sont toujours intégralement déductibles au cours de l'année d'imposition pendant laquelle elles sont faites, même si elles sont à qualifier de dépenses d'investissement.

a) Changement de la nature du bâtiment (Änderung der Wesensart)

Il y a changement de la nature de l'immeuble lorsque des travaux de transformation sont entrepris pour permettre une modification d'affectation ou d'utilisation de l'immeuble.

Exemple: Un appartement servant de cabinet médical est transformé en logement.

b) Augmentation essentielle de la substance du bâtiment (Vermehrung der Substanz)

Il y a augmentation essentielle de la substance du bâtiment lors

- de la surélévation de l'immeuble ou de l'ajout d'une annexe,
Exemple : Une maison unifamiliale est agrandie par l'ajout d'une véranda.
- de l'agrandissement de la surface utile d'habitation,
Exemple : Les combles d'une maison unifamiliale sont aménagés en chambres à coucher.
- de l'ajout de nouveaux éléments, pour autant qu'ils remplissent de nouvelles fonctions.
Exemple : Installation première d'un chauffage central, d'un ascenseur.

Lorsque le nouvel élément, tout en répondant aux standards techniques actuels, continue à remplir la même fonction que l'élément remplacé, les travaux y relatifs ne conduisent pas à une augmentation essentielle de la substance du bâtiment.

Exemple : Le remplacement d'une fenêtre existante n'engendre pas de dépenses d'investissement ; il en est de même pour l'agrandissement d'une fenêtre existante.

Il y a donc toujours augmentation essentielle de la substance lors de la création d'éléments nouveaux qui augmentent l'essence, c'est-à-dire l'ensemble des caractères constitutifs de la substance du bâtiment, et ce indépendamment de l'envergure des travaux.

c) Amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment (erhebliche Verbesserung)

Si des travaux de remise en état ou de modernisation d'une habitation améliorent en principe toujours l'immeuble, l'amélioration est à qualifier de considérable uniquement lorsque ces travaux, considérés dans leur ensemble, dépassent la simple rénovation de l'immeuble et en augmentent clairement les possibilités d'utilisation par rapport à celles existantes à la date d'acquisition, de façon qu'il y ait naissance d'un bien économique nouveau.

Suite à plusieurs jugements du tribunal administratif (TA 10111, 10835, 11541), il convient d'abandonner la pratique administrative consistant en la requalification de dépenses d'entretien en dépenses d'investissement dès lors que le montant des dépenses faites consécutivement à l'acquisition d'un immeuble dépasse certains seuils (anschaffungsnaher Herstellungsaufwand).

L'importance du montant total des frais de rénovation par rapport au prix d'acquisition initial ne suffit dorénavant plus, à elle seule, pour conclure à une amélioration considérable. Néanmoins, elle peut en être un indice important.

Par mesure de simplification, les bureaux d'imposition peuvent admettre que lorsque le total des frais de remise en état ou de modernisation ne dépasse pas 20% du prix d'acquisition initial du bâtiment (prix d'acquisition hors terrain), lesdits frais ne conduisent pas à une amélioration considérable.

En ce qui concerne les logements locatifs, il est rappelé que les dépenses d'investissement sont susceptibles de bénéficier de l'amortissement accéléré prévu par l'article 2, alinéa 2, numéro 4 du règlement grand-ducal modifié du 19 novembre 1999 portant exécution de l'article 106, alinéas 3 et 4 L.I.R., lorsqu'elles dépassent 20% du prix d'acquisition du bâtiment. Au cas où il s'agit de dépenses d'investissement relatives à une rénovation énergétique durable, elles sont susceptibles de bénéficier de l'amortissement au taux de 6% prévu par l'article 2, alinéa 2, numéro 3 du règlement grand-ducal modifié du 19 novembre 1999 portant exécution de l'article 106, alinéas 3 et 4 L.I.R lorsqu'elles dépassent 20% du prix d'acquisition du bâtiment et remplissent les autres conditions y prévues.

L'envergure des travaux constitue un autre indice permettant, le cas échéant, de conclure à une amélioration considérable.

Ainsi, des travaux de remise en état ou de modernisation améliorant significativement l'état de plusieurs éléments majeurs de l'équipement d'une habitation, telles que fenêtres, installation électrique, installation sanitaire ou installation de chauffage, peuvent conduire, dans leur ensemble, à une amélioration considérable de l'immeuble. Le fait que chaque mesure considérée isolément serait à apprécier comme une mesure d'entretien, n'empêche pas cette qualification globale.

Exemple : Le propriétaire d'un immeuble remplace l'ancienne installation électrique monophasée par un raccordement triphasé et ajoute de nombreuses prises. Les fenêtres à simple vitrage sont remplacées par de nouvelles fenêtres à double vitrage. L'ancien chauffage central fonctionnant au charbon est remplacé par un nouveau chauffage fonctionnant au gaz. Les travaux ont nettement amélioré trois éléments majeurs de l'équipement de manière que, dans leur ensemble, ils ont considérablement amélioré l'immeuble. Les

dépenses relatives à ces travaux sont à qualifier de dépenses d'investissement.

De même, des travaux de remise en état allant de pair avec des travaux augmentant la substance du bâtiment peuvent globalement améliorer l'habitation de manière considérable.

Exemple : Le propriétaire aménage les combles de son habitation par l'installation d'une salle de bains et d'une nouvelle chambre à coucher. De plus, il remplace l'ancienne installation électrique monophasée par un raccordement triphasé et ajoute de nombreuses prises. Les fenêtres à simple vitrage sont remplacées par de nouvelles fenêtres à double vitrage. L'aménagement des combles (augmentation de la substance) conduit de toute façon à des dépenses d'investissement. Les renouvellements de l'installation électrique et des fenêtres, ensemble avec l'aménagement des combles, conduisent, dans le cas d'espèce, à une amélioration considérable. Les frais relatifs auxdits renouvellements sont à inclure au prix d'acquisition de l'immeuble.

Il incombe au bureau d'imposition d'apprécier, à la vue de l'ensemble des travaux effectués, si, dans le cas d'espèce sous examen, la modernisation ou la remise en état a amélioré considérablement l'immeuble. Parmi les indices à retenir lors de cette appréciation figurent l'importance du coût des travaux, ainsi que leur étendue. L'époque de l'amélioration (consécutivement à l'acquisition ou ultérieurement) n'a cependant aucune influence sur la qualification des travaux.

3) Séparation des frais d'entretien et de réparation des dépenses d'investissement

Lors d'importants travaux de modernisation, il est fréquent que des travaux conduisant à une augmentation essentielle de la substance du bâtiment ou à une amélioration considérable d'une habitation vont de pair avec d'autres travaux. Dans ces cas, les dépenses sont, en principe, à séparer en dépenses d'investissement et en frais d'entretien.

Cette séparation s'opère en relevant d'abord tous les travaux qui ont donné lieu à une augmentation essentielle de la substance du bâtiment. Les dépenses y relatives constituent des dépenses d'investissement. Ensuite, il faut examiner si des travaux ont conduit à une amélioration considérable. Dans l'affirmative, les dépenses afférentes à l'amélioration considérable sont également à qualifier de dépenses d'investissement. Les dépenses restantes sont à considérer comme frais d'entretien ou de réparation.

Exemple : Le propriétaire d'un immeuble remplace l'ancienne installation électrique monophasée par un raccordement triphasé et ajoute de nombreuses prises. Les fenêtres à simple vitrage sont remplacées par de nouvelles fenêtres à double vitrage. L'ancien chauffage central fonctionnant au charbon est remplacé par un nouveau chauffage fonctionnant au gaz. De plus, trois portes intérieures sont remplacées. Les frais relatifs aux améliorations des installations et fenêtres sont à qualifier de dépenses d'investissement (voir plus haut), ceux concernant le remplacement des portes intérieures de frais d'entretien.

Les dépenses qui, prises isolément, constitueraient des frais d'entretien, sont néanmoins à englober parmi les dépenses d'investissement lorsqu'il existe un lien matériel avec des travaux d'investissement.

Exemple : Pour agrandir la cuisine par l'ajout d'une verrière, le propriétaire enlève en grande partie le mur de la cuisine donnant sur le jardin. La remise en peinture du reste des murs de la cuisine est à intégrer aux dépenses d'investissement. Si, de plus, le hall, non touché par l'agrandissement, est repeint, la dépense y relative est à considérer comme dépense d'entretien. La séparation est, le cas échéant, à faire par voie de taxation.

4) Amortissement en cas de travaux d'investissement

L'amortissement se calcule sur la base du prix d'acquisition augmenté des dépenses d'investissement à partir de l'achèvement des travaux d'investissement. Le taux d'amortissement reste en principe celui qui est applicable en fonction de la date de l'achèvement de la construction initiale.

III) Questions diverses

1) Valeur locative de l'habitation occupée ou destinée à être occupée par le propriétaire

Il est rappelé que la fixation de la valeur locative d'une habitation intervient dès que le propriétaire peut librement en disposer pour ses besoins personnels d'habitation, ou bien habituels et prépondérants ou bien secondaires.

A titre d'exemple : La valeur locative d'une habitation existante est fixée dès l'acte d'acquisition⁴. La valeur locative d'une habitation en voie de construction est fixée dès l'achèvement de l'habitation.

Est à considérer comme habitation un immeuble ou partie d'immeuble qui permet d'assurer les besoins de base de logement qui sont le chauffage (central ou d'appoint), des sanitaires de base, un point de cuisine et une pièce offrant l'abri nécessaire au séjour et au repos.

Le propriétaire d'une habitation est imposable au titre de la valeur locative, lorsqu'il l'occupe personnellement, lorsqu'il en cède la jouissance de façon bénévole à un tiers, proche parent ou non, lorsqu'il cède à titre gratuit le droit d'habitation ou le droit d'usufruit à une personne qui, en cas de besoin, pourrait lui réclamer des aliments, et lorsqu'il n'occupe pas cette habitation parce qu'elle fait l'objet de travaux quels qu'ils soient ou reste inoccupée pour toute autre raison.

Par « habitation occupée par le propriétaire ou destinée à être occupée par le propriétaire », il faut entendre tout immeuble ou partie d'immeuble qui, selon sa construction et son état, peut servir au logement – qu'il soit considéré par son propriétaire comme habitable dans l'état dans lequel il se trouve ou non – et que son propriétaire entend utiliser comme tel, pour ses propres besoins et les besoins de l'une des personnes visées à l'alinéa suivant.

Ainsi, toute habitation fait en principe l'objet d'une fixation de la valeur locative dans le chef de son propriétaire, à moins qu'elle ne soit affectée au logement locatif ou soit comprise à un actif net investi. Tout propriétaire n'ayant ni cédé à titre onéreux ni transmis en vertu d'une obligation particulière le droit d'habitation à une personne envers laquelle il n'est pas lié par une obligation alimentaire, est considéré comme pouvant pleinement disposer de l'habitation selon sa volonté et l'utiliser conformément à sa finalité première, pour ses besoins de logement, ce qui vaudra fixation de la valeur locative forfaitaire nette. Toute autre affectation étant soumise à une obligation de déclaration particulière, une utilisation personnelle sera présumée dans tous les cas où le propriétaire ne fait pas état, de façon explicite, d'une affectation différente.

⁴ L'acte d'acquisition est à interpréter au sens large et peut comprendre non seulement un acte d'acquisition, mais notamment également un acte d'échange, acte de donation, acte de partage, déclaration de succession.

2) Frais d'obtention

Les frais d'obtention déductibles de la valeur locative sont limités aux seuls intérêts débiteurs et arrérages de rentes viagères dans les limites du plafond fixé par le règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968 portant exécution de l'article 98, alinéa 4 L.I.R. De plus, les intérêts passifs et les arrérages de rentes viagères ne sont pas déductibles lorsqu'ils sont en rapport économique avec une résidence secondaire. Etant donné que depuis l'année d'imposition 2017, la valeur locative relative à une résidence secondaire est de zéro euro, celle-ci n'influence donc pas le revenu imposable.

A ce sujet, il est rappelé que lorsque le contribuable n'est propriétaire que d'une seule habitation pour laquelle une valeur locative est fixée dans son chef, les intérêts débiteurs sont toujours déductibles dans les limites du plafond applicable. En effet, la notion de résidence secondaire présuppose que le contribuable soit propriétaire d'au moins deux habitations pour lesquelles une valeur locative soit, du moins en principe, mise en compte. Il est encore précisé que, contrairement à la valeur locative forfaitaire, le plafond des intérêts déductibles n'est pas sujet à ventilation au prorata temporis de la période d'occupation.

Suite aux modifications applicables à partir de l'année d'imposition 2023, le plafond des intérêts débiteurs déductibles de la valeur locative, tel que déterminé dans l'article 4a du 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, s'applique dès l'année de fixation de la valeur locative et donc dès l'acte d'achat ou dès la date d'achèvement de l'habitation.

Des subventions d'intérêts, accordées par l'Etat en vertu de la loi modifiée du 25 février 1979 concernant l'aide au logement, réduisent la charge d'intérêts incombant au bénéficiaire. Du moment que les intérêts échus rentrent dans le cadre des frais d'obtention ou des dépenses spéciales, la subvention d'intérêts accordée doit passer en diminution de la totalité des intérêts, ce qui entraîne, le cas échéant, une réduction de la dépense fiscalement déductible.

Des bonifications ou économies d'intérêts accordées par l'employeur et dépassant le montant exempté par le règlement grand-ducal visé par l'article 115, numéro 22 L.I.R. sont imposables en tant que recettes provenant d'une occupation salariée et déductibles, en principe, en tant que frais d'obtention lorsque le prêt est en relation économique avec l'habitation personnelle du salarié.

Exemple : L'employeur a accordé à son employé un prêt à taux réduit en relation avec l'habitation personnelle de l'employé :
intérêts effectivement payés par le salarié: 1 500 euros
supposons que l'économie d'intérêts s'élève à 7 000 euros⁵,
avantage en nature imposable : $7\,000 - 6\,000$ ⁶ = 1 000 euros
intérêts déductibles sous réserve du plafond applicable pour l'année en cause :
 $1\,500 + 1\,000 = 2\,500$ euros

En ce qui concerne les frais d'obtention déductibles avant la fixation de la valeur locative, il est renvoyé au point I), c), 2) ci-dessus. Il est rappelé que la déduction de dépenses d'entretien et de réparation, et notamment la déduction de dépenses importantes d'entretien et de réparation visées par le règlement grand-ducal du 31 juillet 1980 portant exécution de l'article 108, alinéa 2, dernière phrase L.I.R. ne peut pas être accordée dans les cas où le contribuable a exposé

⁵ Article 2 du règlement grand-ducal modifié du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 L.I.R.

⁶ Règlement grand-ducal modifié du 11 décembre 1991 portant exécution de l'article 115, numéro 22 L.I.R.

lesdites dépenses importantes en vue de réaliser un revenu de location au sens de l'article 98, alinéa 1^{er}, numéro 5 L.I.R.

Aussi, l'article 1^{er}, alinéa 1 du règlement précise que les frais importants ne peuvent être étalés que si le contribuable réalise un revenu imposable en vertu de l'article 98, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R. L'article 2, alinéa 2 dudit règlement du 31 juillet 1980 précise qu'au cas où un immeuble auparavant donné en location est occupé par la suite par le propriétaire au cours de la période de l'étalement des dépenses d'entretien et de réparation, la part non encore déduite de ces dépenses continue à être déductible selon les fractions et la périodicité initialement prévues. Cette règle constitue une exception par rapport à la disposition de l'article 4, alinéa 2 du règlement grand-ducal du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative qui ne permet de déduire de la valeur locative que les intérêts débiteurs, les arrérages de rentes et le cas échéant les frais de financement.

Les dépenses importantes d'entretien et de réparation exposées alors que l'immeuble était encore donné en location peuvent être étalées, comme le rapport des dépenses avec un revenu imposable au sens de l'article 98, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R. reste établi. Si, par la suite le propriétaire occupe lui-même l'immeuble en question, l'article 2, alinéa 2 du règlement grand-ducal du 31 juillet 1980 prévoit que la part non encore déduite de ces dépenses importantes continue à être déductible selon les fractions et la périodicité initialement prévues.

Précisons enfin que le principe de la déductibilité de frais se détermine par référence à la période à laquelle se rapportent les frais. La date du paiement n'a d'influence que pour la détermination de l'année d'imposition au titre de laquelle la dépense est prise en considération.

3) Base d'amortissement d'un immeuble prélevé de l'actif net investi

Lorsqu'un immeuble bâti est prélevé de l'actif net investi et utilisé, à la suite de ce prélèvement, à des fins de location dans le cadre de la gestion du patrimoine privé, la base d'amortissement de l'immeuble correspond à la valeur de prélèvement de laquelle il convient d'éliminer la valeur du terrain au jour du prélèvement.

4) Amortissement en cas de location d'immeubles meublés

Les meubles sont à amortir séparément de l'immeuble sur la base de leur prix d'acquisition et de leur durée usuelle d'utilisation. Dans ce cadre, les bureaux d'imposition accepteront pour des biens mobiliers des durées d'utilisation déclarées de 5 ans ou plus. Il est rappelé que les biens mobiliers, dont le prix d'acquisition ne dépasse pas 870 euros, peuvent être amortis intégralement à charge de l'année d'acquisition.

Luxembourg, le 18 août 2023
Le directeur des contributions,

