



Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 102ter/1 du 19 novembre 2024¹

L.I.R. n° 102ter/1

Objet : Exemption des bénéfices de spéculation et des bénéfices de cession provenant de l'aliénation de biens immobiliers à l'État, aux communes, aux syndicats de communes et au Fonds du Logement

1) Introduction

L'exemption des bénéfices de spéculation et des bénéfices de cession provenant de l'aliénation de biens immobiliers à l'État, aux communes et aux syndicats de communes a été initialement introduite par l'article 29 de la loi modifiée du 22 octobre 2008 portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes (Mém. A 2008, N° 159, p. 2229).

Avec effet à partir de l'année d'imposition 2024, l'exemption a été intégrée dans la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après « L.I.R. ») sous un article 102ter nouveau². Il convient de signaler les adaptations suivantes concernant la disposition :

1. Le Fonds du Logement a été ajouté à la liste des acquéreurs pouvant donner lieu à l'exemption ;
2. L'exemption n'est pas applicable aux aliénations d'immeubles via l'exercice d'un droit de préemption légal, que ce soit celui prévu par la loi précitée de 2008 ou tout autre droit de préemption légal.

L'article 102ter L.I.R. dispose ainsi que « les bénéfices de spéculation visés à l'article 99bis et les bénéfices de cession visés à l'article 99ter, sont exemptés de l'impôt sur le revenu s'ils sont réalisés par des personnes physiques sur des immeubles aliénés respectivement à l'Etat, aux communes, aux syndicats de communes, et au Fonds du Logement. La première phrase n'est pas applicable lorsque les immeubles en question sont aliénés moyennant l'exercice d'un droit de préemption légal. ».

Il y a lieu de relever à ce titre, et de manière non-exhaustive, les textes législatifs suivants prévoyant un droit de préemption :

- loi modifiée du 22 octobre 2008 portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes³;

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 99ter/3 du 16 février 2009, avec effet à partir de l'année d'imposition 2024.

² Article 19 de la loi du 22 mai 2024 portant introduction d'un paquet de mesures en vue de la relance du marché du logement (Mém. A n° 219 du 31 mai 2024).

³ Il est prévu d'abroger le droit de préemption prévu dans cette loi et de l'intégrer dans une nouvelle loi (Projet de loi relative au droit de préemption en faveur de la promotion de l'habitat et modifiant 1° la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 2° loi modifiée du 22 octobre 2008 sur le droit d'emphytéose et le droit de superficie et introduisant différentes mesures administratives et fiscales en faveur de la promotion de l'habitat (n° 8216).

- loi modifiée du 18 juillet 2018 concernant la protection de la nature et des ressources naturelles ;
- loi modifiée du 17 avril 2018 concernant l'aménagement du territoire.

Les immeubles aliénés via l'exercice d'un tel droit de préemption prévu par voie légale, sont ainsi imposables comme bénéfice de spéculation au sens de l'article 99*bis* L.I.R. ou comme bénéfice de cession au sens de l'article 99*ter* L.I.R.

2) Conditions régissant l'exemption des bénéficiaires de spéculation et des bénéficiaires de cession

Il découle de l'article 102*ter* L.I.R. que le bénéfice de spéculation au sens de l'article 99*bis*, alinéa 1^{er}, numéro 1, lettre a) L.I.R. ou le bénéfice de cession au sens de l'article 99*ter*, alinéa 1^{er} L.I.R. ne sont pas imposables dans le chef du vendeur ou cédant si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

1. En absence de l'exemption, le revenu dégagé lors de l'aliénation de l'immeuble constituerait un revenu d'après les dispositions des articles 99*bis*, alinéa 1^{er}, numéro 1, lettre a) L.I.R. ou 99*ter*, alinéa 1^{er} L.I.R. Est ainsi exclu de l'exemption, le bénéfice réalisé sur l'aliénation d'un immeuble, si ce bénéfice rentre dans une des trois premières catégories de revenus au sens de l'article 10 L.I.R. ;
2. Le cédant ou le vendeur qui réalise le revenu au sens de l'article 99*bis*, alinéa 1^{er}, numéro 1, lettre a) L.I.R. ou de l'article 99*ter*, alinéa 1^{er} L.I.R. doit être une personne physique. Les revenus au sens des articles 99*bis* et 99*ter* L.I.R. réalisés par des personnes morales sont exclus de l'exemption.

Par contre, le revenu au sens de l'article 99*bis*, alinéa 1^{er}, numéro 1, lettre a) L.I.R. ou de l'article 99*ter*, alinéa 1^{er} L.I.R. qu'un associé personne physique réalise par l'intermédiaire d'une société fiscalement transparente (par exemple lors de la vente d'un immeuble appartenant à une société civile immobilière) n'est pas exclu de l'exemption.

En ce qui concerne plus particulièrement les sociétés civiles immobilières, il y a lieu de rappeler dans ce contexte également l'article 175, alinéa 2, L.I.R. qui dispose :

« L'aliénation à titre onéreux de parts sociales dans une société civile immobilière est à considérer comme réalisation des immeubles investis pour la fraction que représentent dans le capital social de la société les parts cédées. » ;

3. L'aliénation doit porter sur des immeubles. Le terme « aliénation » comprend outre la vente, également l'échange, l'apport en société et l'expropriation.

Sont visés tous les immeubles susceptibles de déclencher un bénéfice de spéculation ou un bénéfice de cession dans le chef du cédant.

Toutefois, certains immeubles sont soumis à un droit de préemption légal à exercer par un pouvoir préemptant. Les pouvoirs préemptant, qui peuvent être l'Etat, les communes, les syndicats de communes ou encore le Fonds du Logement, peuvent en effet exercer un droit de préemption qui s'applique à toute aliénation à titre onéreux des immeubles soumis au droit de préemption. L'exemption des revenus visés aux articles 99*bis*, alinéa 1^{er}, numéro 1, lettre a) et 99*ter*, alinéa 1^{er} L.I.R. est exclue si l'immeuble est aliéné dans le cadre de l'exercice d'un tel droit de préemption.

4. L'exemption des revenus dégagés par les opérations de cessions immobilières dans le chef du cédant dépend finalement de la qualité de l'acquéreur.

Pour que les revenus réalisés par le cédant bénéficient de l'exemption de l'impôt sur le revenu, le cédant doit aliéner son immeuble à l'Etat, à une commune, à un syndicat de communes ou encore au Fonds du Logement.

Exemple 1

Un contribuable, personne physique, achète en 2015 un immeuble qui n'est pas destiné à devenir sa résidence principale. En 2024, il vend directement à la commune le même immeuble faisant partie de son patrimoine privé pour un prix de réalisation supérieur au prix d'acquisition.

Le bénéfice de cession réalisé constitue un revenu au sens de l'article 99ter L.I.R., mais est ici exempté de l'impôt sur le revenu par l'application des dispositions de l'article 102ter L.I.R., le bien étant vendu à une commune dans le cadre d'une transaction directe, sans usage par la commune de son droit de préemption.

Les abattements prévus à l'article 130, alinéas 4 et 5 L.I.R. ne trouvent par ailleurs pas application, le bénéfice de cession étant exempté en raison de l'application de l'article 102ter L.I.R.

Exemple 2

Un contribuable, personne physique, achète en 2015 un immeuble qui n'est pas destiné à devenir sa résidence principale. En 2024, il vend directement à la commune le même immeuble faisant partie de son patrimoine privé pour un prix de réalisation inférieur au prix d'acquisition.

La moins-value réalisée constitue un revenu négatif au sens de l'article 99ter L.I.R. A l'instar du bénéfice de cession, une éventuelle moins-value est également exemptée de l'impôt sur le revenu par l'application des dispositions de l'article 102ter L.I.R., le bien étant vendu à une commune dans le cadre d'une transaction directe, sans usage par la commune de son droit de préemption.

Comme le revenu est exempté, il ne peut pas être compensé avec des revenus positifs se dégageant de l'application des articles 99ter à 101 L.I.R.

Exemple 3

Un contribuable, personne physique, achète en 2016 un immeuble qui n'est pas destiné à devenir sa résidence principale. En 2024, il trouve un acquéreur pour son bien à un prix de réalisation supérieur au prix d'acquisition. L'acquéreur et le vendeur signent un compromis de vente au prix convenu. Après notifications de la vente projetée effectuées par le notaire aux pouvoirs préemptant, la commune souhaite exercer son droit de préemption et se porter acquéreur du bien au prix convenu initialement entre l'acquéreur et le vendeur.

Le bénéfice de cession réalisé constitue un revenu au sens de l'article 99ter L.I.R. Même si le bien a été vendu par le contribuable à la commune, l'exemption prévue à l'article 102ter L.I.R. ne s'applique pas car le bien a été aliéné moyennant l'exercice d'un droit de préemption. Les abattements prévus à l'article 130, alinéas 4 et 5 L.I.R. sont éventuellement à déduire du bénéfice de cession réalisé par le contribuable.

3) Contrôle et application de l'exemption par les bureaux d'imposition

Les bureaux d'imposition compétents pour l'imposition des personnes physiques ayant réalisé un bénéfice de spéculation au sens de l'article 99bis L.I.R. et/ou des revenus au sens de l'article 99ter L.I.R., sont chargés d'exempter ces revenus, si les conditions liées à l'exemption sont remplies.

L'information relative à l'éventuel exercice du droit de préemption par un pouvoir préemptant est à trouver dans l'acte notarié officialisant l'aliénation de l'immeuble par le cédant au pouvoir préemptant.

En cas d'établissement séparé et en commun d'après les dispositions du § 215 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), le bureau compétent pour cet établissement fixe – le cas échéant après avoir complété l'instruction du dossier par des données récoltées auprès des bureaux compétents pour l'imposition des personnes physiques – le revenu à 0 euro.

L'exemption est à accorder sur le montant des revenus au sens de l'article 99ter L.I.R., avant déduction des abattements visés à l'article 130, alinéas 4 et 5 L.I.R.

A relever encore qu'en cas d'aliénation d'un immeuble sur lequel une plus-value a été transférée⁴, la plus-value transférée devient imposable au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle l'immeuble est aliéné, même si les conditions au sens de l'article 102ter L.I.R. sont remplies et que le résidu du prix de réalisation tombe dès lors sous l'exemption.

Hesperange, le 19 novembre 2024

Le directeur des contributions,



⁴ En vertu de l'article 102quater L.I.R. ou du 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) abrogé par le règlement grand-ducal du 13 juin 2014 abrogeant le 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).