

**DIRECTION**

Circulaire du directeur des contributions

**DES**

L.I.R. n° 106/2 du 7 février 2000

**CONTRIBUTIONS DIRECTES**

---

L.I.R. n° 106/2

Objet: Base et taux d'amortissement des immeubles bâtis ne faisant pas partie d'un actif net investi.

L'article 106, alinéa 4 L.I.R. prévoit qu'un règlement grand-ducal peut, par dérogation aux autres dispositions de l'article 106 L.I.R., fixer forfaitairement la base d'amortissement et le taux d'amortissement des immeubles bâtis par référence soit aux valeurs unitaires, soit au prix d'acquisition. L'article 106, alinéa 3 L.I.R. permet à un règlement grand-ducal de déterminer une date avant laquelle le prix d'acquisition ou de revient est remplacé par le prix que l'acquéreur aurait dû payer, s'il avait acquis le bien à la date déterminée.

Le règlement grand-ducal pris en exécution de l'article 106, alinéas 3 et 4 L.I.R. porte la date du 19 novembre 1999 et entre immédiatement en vigueur, c'est-à-dire trois jours après sa publication au Mémorial (Mémorial A n° 141 du 10 décembre 1999 et Mémorial A n° 149 du 28 décembre 1999 - rectificatif). Le nouveau règlement remplace avec effet immédiat le paragraphe 9 de l'ordonnance d'exécution de 1941 et le règlement grand-ducal du 17 décembre 1991.

L'exposé des motifs du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 remonte aux sources du paragraphe 9 et des dispositions d'exécution:

" L'article 106 L.I.R. s'est inspiré du paragraphe 9 de l'" Einkommensteuergesetz " applicable avant 1968 ainsi que de l'ordonnance d'exécution y relative (EStDV) (modifiée par l'arrêté ministériel du 29 mai 1961 et le règlement ministériel du 29 juillet 1964) ainsi que des directives émises au sujet du prédit paragraphe 9 (Einkommensteuerrichtlinien 1941, section 102 et circulaire du directeur des contributions I.R. n° 151 du 18 février 1966).

L'article 106 L.I.R. prévoit que la base d'amortissement est constituée en principe par le prix d'acquisition ou de revient. L'alinéa 2 reprend en outre la règle du paragraphe 9, numéro 2b EStDV selon laquelle les biens acquis à titre gratuit sont à évaluer, en vue du calcul de l'amortissement,

au prix que l'acquéreur aurait payé s'il avait acquis le bien à la même époque à titre onéreux.

Les alinéas 3 et 4 de l'article 106 L.I.R. disposent qu'un règlement grand-ducal peut prévoir des exceptions à la règle générale. Ce règlement, qui jusqu'ici n'a pas encore été émis, devait reconduire les exceptions prévues par le paragraphe 9 de l'ordonnance d'exécution relative à l'" Einkommensteuergesetz ". Les dispositions du prédit paragraphe 9 sont donc actuellement toujours en vigueur en vertu de l'article 187 L.I.R.. De même, les taux d'amortissement figurant à la section 102 des EStR 1941 et à la circulaire du directeur des contributions I.R. n° 151 du 18 février 1966 restent applicables aux immeubles bâtis dans la mesure où les taux fixés par le règlement grand-ducal du 17 décembre 1991, relatif aux logements locatifs, ne les ont pas remplacés.

Les dispositions du paragraphe 9 de l'ordonnance visant les biens économiques autres que les immeubles, ont été reprises en 1967 dans le texte même de l'article 106 L.I.R. et ne sont partant pas concernées par le présent projet de règlement. "

Le règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 portant exécution de l'article 106, alinéas 3 et 4 L.I.R. fixe forfaitairement la base d'amortissement des immeubles bâtis faisant partie du patrimoine privé (art. 1<sup>er</sup> du règlement) et le taux d'amortissement (art. 2 du règlement).

#### Amortissement des immeubles du patrimoine privé.

Au vœu de l'article 105, alinéa 2, numéro 3 L.I.R., l'amortissement fait partie des frais d'obtention. Le début de la déduction de l'amortissement se situe au moment de l'achèvement de l'immeuble. L'amortissement pour usure concerne uniquement la déperdition normale tant technique qu'économique. Ainsi, l'amortissement extraordinaire tel qu'il est prévu à l'article 31 L.I.R. est écarté en cas d'application de l'article 106, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R.. D'autre part, l'amortissement n'entre en ligne de compte que pour les biens qui sont sources de revenus pour le contribuable. Un bâtiment délabré, inapte à la location, ne peut plus être amorti.

Une conséquence directe de la fixation forfaitaire tant de la base que du taux d'amortissement est que la déduction de l'amortissement continue à être pratiquée, même si l'immeuble est complètement amorti.

#### Base de l'amortissement

L'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 distingue entre les immeubles acquis à titre onéreux (alinéa 1<sup>er</sup>) et les immeubles acquis à

titre gratuit par l'actuel propriétaire (alinéa 2). Une nouvelle différenciation apparaît d'après la date d'acquisition de l'immeuble. La lettre a) des alinéas 1<sup>er</sup> et 2 vise les immeubles acquis avant le 1.1.1941, et la lettre b) des mêmes alinéas a trait aux immeubles acquis à titre onéreux après le 31.12.1940.

" (1) La base de l'amortissement pour usure des immeubles et parties d'immeubles bâtis acquis à titre onéreux est fixée: a) au triple de la valeur unitaire au 1.1.1941 pour les immeubles acquis avant le 1.1.1941;

b) au prix d'acquisition ou de revient, diminué de la quote-part relative au terrain, pour les immeubles acquis après le 31.12.1940.

(2) La base de l'amortissement pour usure des immeubles et parties d'immeubles bâtis acquis à titre gratuit est fixée comme s'il n'y avait pas eu de transmission, à savoir:

a) au triple de la valeur unitaire au 1.1.1941 si le détenteur antérieur, ayant acquis l'immeuble en dernier lieu à titre onéreux, a acquis l'immeuble avant le 1.1.1941;

b) au prix d'acquisition ou de revient, diminué de la quote-part relative au terrain, payé après le 31.12.1940 par le détenteur antérieur ayant acquis l'immeuble en dernier lieu à titre onéreux. "

#### Elimination du terrain de la base de l'amortissement

Comme l'amortissement ne concerne que les biens qui perdent leur valeur au fil des années, les terrains sont éliminés du prix d'acquisition ou de revient. En règle générale, le prix du terrain n'est pas détaillé dans le prix d'acquisition global de l'immeuble et doit donc être évalué par voie d'estimation. Sauf situation spéciale (situation géographique particulière, petit immeuble érigé sur un grand terrain, etc.), il est permis d'évaluer la quote-part du terrain à vingt pour-cent du prix d'acquisition global.

En ce qui concerne les immeubles pour lesquels le triple de la valeur unitaire constitue la base d'amortissement, une quote-part terrain n'est pas à éliminer. Les taux d'amortissement applicables aux valeurs unitaires sont agencés de telle manière qu'ils peuvent être appliqués à la valeur unitaire intégrale.

#### Acquisition à titre gratuit des immeubles

L'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 dispose qu'en cas d'acquisition à titre gratuit des immeubles, la base d'amortissement des immeubles est constituée soit par le prix d'acquisition ou de revient, diminué de la quote-part relative au terrain, que le détenteur antérieur

ayant acquis l'immeuble en dernier lieu à titre onéreux, a payé après le 30.12.1940, soit par le triple de la valeur unitaire, si le détenteur antérieur a acquis l'immeuble avant le 1.1.1941.

Par acquisition à titre gratuit il y a lieu de comprendre les immeubles reçus par voie de donation ou de succession. Il est rappelé que d'éventuels droits de succession relèvent de l'article 12 L.I.R. et ne sont pas un élément du prix d'acquisition ou de revient. Il en est de même du paiement d'une soulte dans le cadre d'un partage successoral.

#### Prix d'acquisition ou de revient

L'article 25 L.I.R. définit le prix d'acquisition d'un bien comme étant l'ensemble des dépenses assurées par le contribuable pour mettre le bien dans son état au moment de l'évaluation.

Par analogie à l'article 26 L.I.R., le prix de revient de l'immeuble 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.

En cas d'acquisition à titre gratuit, le prix d'acquisition et de revient comprend également toutes les dépenses assumées par le ou les détenteur(s) antérieur(s) pour acquérir ou construire l'immeuble, ainsi que les frais d'investissement postérieurs.

Au prix d'achat ou de revient proprement dit, il convient donc d'ajouter les frais d'acte, le droit de mutation, la T.V.A. grevant la construction ou l'investissement, d'éventuelles commissions à un intermédiaire et, le cas échéant, les frais d'améliorations postérieures à l'achat ou à la construction.

A noter que sous certaines conditions, les frais d'investissement peuvent être amortis de façon accélérée (voir ci-après les taux d'amortissement relatifs aux logements locatifs).

Lorsqu'un subside est alloué en vue de l'acquisition de l'immeuble, le prix d'acquisition se réduit à due concurrence. De même, le remboursement partiel de la T.V.A. sur la construction ou l'amélioration de certains immeubles, réduit le prix d'acquisition ou de revient de ces immeubles du montant de la T.V.A. récupérée.

Un éventuel transfert d'une plus-value dans les conditions du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102, alinéa 8 L.I.R., réduit également à due concurrence le prix d'acquisition de l'immeuble acquis en remploi (article 9 du règlement).

Taux d'amortissement

Les taux d'amortissement qui s'appliquent aux immeubles et parties d'immeubles bâtis faisant intégralement partie du patrimoine privé du contribuable sont repris dans un tableau qui fait l'objet de l'article 2, alinéa 2 du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 :

	Taux	
	Usure normale	Usure plus forte dûment justifiée
1. immeubles ou parties d'immeubles bâtis, non visés sub 2 et 3 ci-dessous, dont l'achèvement remonte au 1er janvier de l'année d'imposition à  moins de 30 ans  30 ans jusqu'à 60 ans incl.  plus de 60 ans	1,5%	2%
	2%	2,5%
	3%	4%
2. immeubles ou parties d'immeubles bâtis pour lesquels la base d'amortissement est constituée par le triple de la valeur unitaire	2,5%	3%
3. immeubles ou parties d'immeubles bâtis, affectés au logement locatif dont l'achèvement remonte au 1er janvier de l'année d'imposition à  moins de 5 ans  5 ans jusqu'à 60 ans incl.  plus de 60 ans	Taux	
	4%	
	2%	
		3%
Ces dispositions sont d'application correspondante aux dépenses d'investissement effectuées en cas de rénovation d'un logement ancien, à condition qu'elles dépassent 20% du prix d'acquisition du bâtiment.		

De façon générale les taux basent sur une durée normale d'utilisation des immeubles d'au moins 60 ans. S'agissant d'un système forfaitaire, l'amortissement peut dépasser la valeur totale de la construction et ne s'arrête pas lorsque l'immeuble est intégralement amorti.

Les taux d'amortissement varient notamment suivant l'âge de la construction, la date de l'achèvement étant le point de départ pour le calcul de cet âge, et le 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition en étant l'échéance. De ce fait il y a lieu de distinguer les immeubles bâtis ayant moins de 30 ans, les immeubles ayant 30 ans et plus sans avoir dépassé 60 ans et les immeubles ayant plus de 60 ans accomplis. En fonction de l'âge de la construction, le taux d'amortissement est soit de 1,5%, 2% et 3%.

Les taux prévus en cas d'usure plus forte, laissant prévoir une durée d'utilisation plus courte que la normale, sont à accorder si l'usure plus forte est dûment justifiée.

Dans le calcul des taux d'amortissement des immeubles pour lesquels la base d'amortissement est constituée par le triple de la valeur unitaire, la valeur du terrain est comprise forfaitairement avec un montant égal à 20%. Le taux qui s'applique à la valeur unitaire intégrale est donc légèrement moins élevé que le taux qui s'applique à une base d'amortissement constituée par le prix d'acquisition effectif, diminué de la valeur du terrain " (commentaire du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999).

Les dispositions qui figuraient antérieurement dans le règlement grand-ducal du 17 décembre 1991 portant exécution de l'article 106, alinéa 4 L.I.R. (taux d'amortissement pour logements locatifs) sont intégrées dans le règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 qui reprend sous le numéro 3 du tableau d'amortissement (article 2, alinéa 2) les différents taux forfaitaires pour les immeubles affectés au logement locatif.

Le taux d'amortissement accéléré de 4% est accordé pour les constructions nouvelles qui sont définies par rapport à la date de leur achèvement. L'amortissement accéléré - réservé aux seuls logements locatifs dont l'achèvement de la nouvelle construction ou de la rénovation de l'ancienne construction se situent après la date du 31 décembre 1990 - est limité dans le temps et ne peut pas dépasser 6 années au maximum. Le taux d'amortissement normal des immeubles affectés au logement locatif est de 2% pour les immeubles n'ayant pas dépassé l'âge de 60 ans accomplis et de 3% pour les immeubles de plus de 60 ans.

En ce qui concerne les immeubles substantiellement rénovés, les dépenses de rénovation bénéficient également de l'amortissement accéléré. Il y a rénovation lorsque les dépenses d'investissement (Herstellungsaufwand) dépassent 20% du prix d'acquisition du bâtiment. Dès lors que cette limite est dépassée, le total des dépenses d'investissement accède à la faveur du taux majoré de 4% pendant 5 ans au moins et 6 ans au plus. Le prix d'acquisition initial de la construction est amorti en fonction de la date d'acquisition ou d'achèvement de l'immeuble.

Les taux d'amortissement forfaitaires faisant l'objet de l'article 2, alinéa 2 du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 ne s'appliquent pas aux constructions - aménagées à des fins spéciales - qui ont normalement une durée d'utilisation plus courte que 60 ans. Sont cités de façon non limitative les bâtiments hôteliers et les bâtiments industriels.

Comme les taux forfaitaires ne sont pas applicables à l'endroit de ces constructions, le taux d'amortissement est déterminé d'après la durée usuelle d'utilisation (article 106, alinéa 1<sup>er</sup> et article 32 L.I.R.). Il est renvoyé aux circulaires L.I.R. n° 69 du 11 décembre 1978 (dernier chapitre) et L.I.R. n° 69bis du 20 avril 1988 en ce qui concerne la durée usuelle d'utilisation des bâtiments hôteliers.

Ne s'agissant pas d'un taux fixé forfaitairement, l'amortissement des constructions aménagées à des fins spéciales doit se faire d'après un tableau d'amortissement et s'arrêter lorsque la valeur du bâtiment est complètement amortie.

Luxembourg, le 7 février 2000

Le Directeur des Contributions, f.f.