



Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 32bis/1 du 6 octobre 2021¹

L.I.R. n° 32bis/1

Objet: Amortissement spécial
Article 32bis L.I.R.

L'article 32bis L.I.R. a pour objet l'amortissement spécial pour les immobilisations acquises ou constituées dans l'intérêt de la protection de l'environnement, de la réalisation d'économies d'énergie et de l'intégration des personnes handicapées dans la vie professionnelle. Le contribuable a, ainsi, le choix d'avoir recours à une prise en considération accélérée de certains coûts d'investissement.

1. Alinéa 1^{er}

Sont admis à l'amortissement spécial les investissements en immobilisations, qu'elles soient neuves ou usagées, pour autant qu'elles rentrent dans l'énumération limitative des alinéas 2 et 3.

Alors que l'alinéa 1^{er} renvoie aux dispositions des alinéas qui le suivent pour ce qui est des conditions et limites d'application, il renferme lui-même déjà deux conditions préalables à l'octroi de l'amortissement spécial:

- les immobilisations doivent être acquises ou constituées à des fins d'installation dans une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale telle qu'elle est définie à l'article 14 L.I.R. L'article 32bis L.I.R. est également applicable aux contribuables soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités.
- l'entreprise doit être située au Grand-Duché. Il n'est pas fait de distinction entre les contribuables résidents et les contribuables non résidents. Ainsi, ces derniers peuvent pratiquer l'amortissement spécial sur les immobilisations installées dans un établissement stable situé sur le territoire national.

2. Alinéas 2 et 3

L'énumération des immobilisations donnant droit à l'amortissement est limitative. Il faut, en outre, que ces immobilisations servent aux fins qui leur sont assignées par les alinéas 2 et 3. Il en résulte que l'immobilisation doit servir aux fins nommées dans l'entreprise propre du contribuable prétendant à l'amortissement spécial. Dès lors, sont écartés du bénéfice de la mesure les contribuables pratiquant notamment la location de pareilles immobilisations servant dans l'entreprise d'un tiers. En ce qui concerne les contrats de crédit-bail (« leasing »), il échet de trancher, du point de vue fiscal, suivant que c'est le preneur ou le donneur qui porte l'immobilisation en question à l'actif immobilisé de son bilan.

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 97 du 8 janvier 1985.

En ce qui concerne les immobilisations acquises ou constituées dans l'intérêt de la protection de l'environnement, l'alinéa 2 restreint le champ d'application de l'amortissement spécial aux immobilisations qualifiées de spécifiques en considération de leur finalité de prévention, de réduction et d'élimination des pollutions, nuisances ou déchets. La spécificité des immobilisations susceptibles d'un amortissement spécial se détermine, en outre, par le caractère improductif de ces immobilisations. En effet, ces immobilisations ne constituent pas des moyens d'exploitation proprement dits normalement requis à la réalisation de l'objet de l'entreprise, mais elles visent à réduire l'impact des activités de l'entreprise sur l'environnement. Sont visées les immobilisations qui ont été acquises ou constituées uniquement dans le but de la protection de l'environnement, ainsi que celles dont le degré de spécificité écologique est de 50% au moins. Cette approche pragmatique permet de tenir compte du fait qu'une installation de production forme souvent un tout cohérent et qu'il n'est pas aisé de distinguer la partie de l'investissement directement productif de celle concernant la protection de l'environnement.

Conformément à l'alinéa 3, les immobilisations acquises ou constituées qui sont destinées à améliorer l'efficacité énergétique dans les entreprises (lettre a) ou à intégrer des personnes handicapées dans la vie professionnelle (lettre b) peuvent également bénéficier de l'amortissement spécial.

3. Alinéa 4

Ne sont éligibles que les immobilisations visées aux alinéas 2 et 3 susceptibles d'amortissement pour usure au sens de l'article 29 L.I.R. et dont le prix d'acquisition ou de revient s'élève au moins à 2 400 euros hors taxe sur la valeur ajoutée (« T.V.A. »). Ce montant limite s'applique distinctement à chaque immobilisation considérée isolément.

4. Alinéa 5

L'alinéa 5 précise la procédure administrative à observer par le contribuable pour demander le certificat d'agrément à joindre à la déclaration pour l'impôt sur le revenu. La demande est à introduire auprès de l'Administration des contributions directes au plus tard dans les 3 mois qui suivent la clôture de l'exercice d'exploitation pendant lequel les immobilisations ont été acquises ou constituées. L'administration transmettra la demande aux ministères qui ont dans leurs attributions l'environnement, l'énergie ou le travail. La compétence est fonction de la nature de l'immobilisation acquise ou constituée qui se détermine d'après le but poursuivi. Si, p.ex., l'immobilisation acquise ou constituée sert à économiser de l'énergie, la décision est du ressort du ministre de l'énergie.

Le contribuable ayant obtenu le certificat d'agrément le transmettra en même temps que la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'exercice d'exploitation de l'acquisition ou de la constitution de l'immobilisation au bureau d'imposition compétent de l'Administration des contributions directes.

5. Alinéa 6

Il est indispensable que le contribuable manifeste son intérêt à l'amortissement spécial en le demandant. Cette demande² doit être faite lors du dépôt de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'exercice d'exploitation de l'acquisition ou de la constitution de l'immobilisation, car le calcul de l'amortissement normal dépend directement de celui de l'amortissement spécial en ce sens que ce dernier diminue la base amortissable du premier dès l'exercice d'exploitation de

² A cette fin, le modèle 113a est mis à la disposition du contribuable sur le site de l'Administration des contributions directes.

l'acquisition ou de la constitution de l'immobilisation, indépendamment de l'exercice d'exploitation de déduction de l'amortissement spécial.

A condition de joindre le certificat d'agrément à la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'exercice d'exploitation pendant lequel l'immobilisation a été acquise ou constituée, le contribuable peut pratiquer l'amortissement spécial au rythme qui lui convient, sans que toutefois le pourcentage arrêté par l'alinéa 6 puisse être dépassé. Ce droit d'option confère au contribuable la possibilité de pratiquer l'amortissement spécial de trois manières différentes qui s'excluent mutuellement:

- l'amortissement spécial est effectué intégralement au cours de l'exercice d'exploitation de l'acquisition ou de la constitution de l'immobilisation;
- l'amortissement spécial est effectué intégralement au cours de l'un des quatre exercices d'exploitation suivant celui de l'acquisition ou de la constitution de l'immobilisation;
- l'amortissement spécial est effectué par tranches égales réparties sur deux exercices d'exploitation au moins et sur cinq au plus.

Le choix du rythme de l'amortissement ne peut s'exercer rétroactivement. Il faut, en effet, éviter que des déclarations pour l'impôt sur le revenu déjà déposées doivent être modifiées, voire des impositions déjà établies le cas échéant redressées.

L'amortissement spécial ne peut excéder 80 pour cent du prix d'acquisition ou de revient des immobilisations.

6. Alinéa 7

Le recours à l'amortissement spécial n'exclut pas l'application de l'amortissement linéaire normal tel qu'il est prévu à l'article 32, alinéa 1^{er} L.I.R. Cependant, ce dernier se calcule sur la valeur nette restante et sur la base de la durée usuelle d'utilisation. En d'autres termes, la base amortissable constituée par le prix d'acquisition ou de revient de l'immobilisation doit être diminuée de l'intégralité de l'amortissement spécial avant que ne soit effectué l'amortissement normal, même si l'amortissement spécial n'est effectivement pratiqué que lors d'un ou de plusieurs exercices d'exploitation ultérieurs.

Exemple

Soit un contribuable qui clôture son exercice d'exploitation régulièrement au 31 décembre et qui acquit une immobilisation éligible à l'amortissement spécial le 30 juin 2011 d'un prix d'acquisition de 120 000 euros hors T.V.A. et d'une valeur estimée de récupération de 0 euro. La durée usuelle d'utilisation du bien investi est de 10 ans. Le contribuable opte pour la déduction intégrale de l'amortissement spécial à hauteur de 80% du prix d'acquisition au cours de l'exercice d'exploitation 2013.

a) Amortissement déductible en 2011

		en euros
Prix d'acquisition		120 000
- Amortissement spécial	$120\,000 \times 80\% = 96\,000$	
<hr/>		
= Base amortissable pour amortissement normal	$120\,000 - 96\,000 = 24\,000$	
Amortissement normal	$24\,000 \times 10\% \times 6/12$	- 1 200
Valeur comptable au 31/12/2011 :		<hr/> 118 800

b) Amortissement déductible en 2012

Amortissement normal	24 000 x 10%	- 2 400
Valeur comptable au 31/12/2012 :		<u>116 400</u>

c) Amortissement déductible en 2013

Amortissement normal	24 000 x 10%	- 2 400
Amortissement spécial	120 000 x 80%	- 96 000
Valeur comptable au 31/12/2013 :		<u>18 000</u>

d) Amortissement déductible de 2014 à 2020

Amortissement normal	24 000 x 10% x 7	- 16 800
Valeur comptable au 31/12/2020 :		<u>1 200</u>

e) Amortissement déductible en 2021

Amortissement normal		- 1 200
Valeur comptable au 01/07/2021 :		<u>0</u>

Représentant par lui-même un amortissement accéléré et largement abandonné à la volonté de l'investisseur, l'amortissement spécial exclut l'application des dispositions de l'article 32, alinéa 3 L.I.R. relatives à l'amortissement dégressif.

A noter que l'amortissement spécial se calcule sans égard au temps restant à courir jusqu'à la clôture de l'exercice d'exploitation. Ainsi, en cas d'acquisition ou de constitution d'une immobilisation éligible au cours d'un exercice d'exploitation, il n'y a pas lieu de fixer l'annuité au prorata du temps restant à courir jusqu'à la clôture de l'exercice d'exploitation. La pleine annuité est à déduire au titre de l'exercice d'exploitation de l'acquisition ou de la constitution suivant l'option choisie par le contribuable conformément à l'article 32bis, alinéa 6 L.I.R.

Exemple

Soit un contribuable qui clôture son exercice d'exploitation régulièrement au 31 août et qui acquiert une immobilisation éligible à l'amortissement spécial le 30 août 2021. En l'occurrence, l'exploitant peut prétendre à l'intégralité de l'amortissement spécial au titre de l'exercice d'exploitation 2021.

Luxembourg, le 6 octobre 2021
Le directeur des contributions,

