



Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° A 21/1 du 21 octobre 2021¹

L.I.R. n° A 21/1

Objet : Abattement pour réductions de loyer accordées

I. Introduction

L'article 5 de la loi du 19 décembre 2020 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2021 a introduit un abattement pour réductions de loyer accordées. La loi du 21 juin 2021 portant modification de la loi du 19 décembre 2020 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2021 a prolongé l'abattement pour réductions de loyer accordées aux renoncations de loyers ou de parties de loyers dus au titre de l'année civile 2021.

II. Abattement pour réductions de loyers accordées au titre de l'année civile 2020

A) Conditions à remplir

Afin de pouvoir bénéficier de l'abattement pour réductions de loyer accordées, plusieurs conditions doivent être remplies :

A.1. Conditions relatives au contribuable et au revenu réalisé

Le contribuable peut être une personne physique au sens de l'article 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après « L.I.R. ») ou un organisme à caractère collectif au sens des articles 159 et 160, alinéa 1^{er} L.I.R. Le contribuable doit réaliser un revenu net au sens de l'article 10, numéros 1, 2, 3 ou 7 L.I.R., c'est-à-dire un bénéfice commercial, un bénéfice agricole ou forestier, un bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale ou un revenu net provenant de la location de biens.

Le contribuable doit être le propriétaire ou le copropriétaire d'un immeuble ou d'une partie d'un immeuble, ce qui implique qu'un bailleur qui donne un immeuble ou une partie d'immeuble en sous-location ne pourra pas bénéficier de l'abattement.

En cas de démembrement de propriété, les principes de l'article 108bis L.I.R. sont applicables lorsque les droits concernés se trouvent dans le patrimoine privé du contribuable.

Le contribuable peut également être l'associé d'un organisme fiscalement transparent au sens de l'article 175 L.I.R. lorsque cet organisme est le propriétaire d'un immeuble ou d'une partie d'un immeuble.

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. A 21/1 du 7 avril 2021.

Le contribuable doit avoir renoncé au plus tard jusqu'au 31 décembre 2020 intégralement ou en partie aux loyers dus au titre de l'année civile 2020 par des locataires. Il ne suffit dès lors pas que le contribuable a simplement accordé un délai de paiement au locataire, par exemple en attendant le retour du locataire à meilleure fortune, mais il faut une renonciation définitive intégrale ou partielle aux loyers.

A.2. Conditions relatives à l'immeuble

L'immeuble ou la partie d'immeuble doit être situé au Luxembourg et doit être donné en location par le contribuable suivant un contrat de bail commercial au sens de l'article 1762-3 du Code civil. Afin de rentrer dans les prévisions du précité article, il faut que le contrat de bail de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble soit destiné à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou artisanale à défaut de toute autre activité ou utilisation. Ainsi notamment, le contrat de bail d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble destiné à l'exercice d'une activité médicale ou juridique n'est pas éligible pour l'abattement dans le chef du contribuable, propriétaire.

L'abattement est accordé par immeuble ou partie d'immeuble donné en location et par contrat de bail commercial. Au cas où un contribuable dispose de plusieurs immeubles ou parties d'immeubles qui remplissent les conditions de l'abattement, il peut se prévaloir de l'abattement plusieurs fois.

A.3. Conditions relatives au locataire

Le locataire, qui peut être une personne physique ou morale, doit se trouver dans une situation précaire, engendrée par la situation économique dans le contexte de la pandémie Covid-19. La motivation du contribuable pour renoncer à des loyers doit être la situation financière difficile du locataire qui est due à la pandémie. Au cas où la situation précaire du locataire est due à une autre raison, notamment si le locataire se trouvait déjà en difficultés financières avant le début de l'état de crise, le contrat de bail commercial conclu entre le locataire et le contribuable n'est pas éligible pour l'abattement.

Lorsque le locataire change au cours de l'année 2020 et que le propriétaire a déjà renoncé à des loyers pour le premier locataire, de sorte qu'il a intégralement utilisé l'abattement, aucun abattement supplémentaire ne pourra lui être accordé pour ce deuxième contrat de bail portant sur le même immeuble ou la même partie d'immeuble. Au cas où la renonciation de loyers pour le premier locataire n'a pas conduit à une utilisation intégrale de l'abattement, le contribuable pourra demander le solde de l'abattement pour ce deuxième contrat de bail.

B) Montant de l'abattement

L'abattement est accordé par immeuble ou partie d'immeuble donné en location et par contrat de bail commercial.

Le montant de l'abattement correspond au double du montant du loyer auquel le propriétaire a définitivement renoncé.

Par loyer, il y a lieu d'entendre le prix du bail hors charges locatives dues par le locataire.

Afin de déterminer le montant de l'abattement, entrent seuls en ligne de compte les montants des loyers dus pour la période du 1^{er} janvier 2020 au 31 décembre 2020. Des augmentations de loyer prenant effet au cours de l'année 2020 ne sont prises en considération que si ces augmentations étaient déjà contractuellement fixées avant la date du 18 mars 2020.

Le montant maximal de l'abattement est de 15 000 euros par immeuble ou partie d'immeuble donné en location. Ainsi, les montants des loyers auxquels il est renoncé et pouvant donner droit à l'abattement sont limités à 7 500 euros par contrat de bail commercial et par immeuble ou partie d'immeuble. La renonciation peut être faite pour un seul mois de loyer ou, au contraire, s'échelonner sur plusieurs mois de l'année 2020. Dans l'hypothèse où la renonciation s'échelonne sur plusieurs mois de l'année 2020, elle peut se faire tant pour des mois consécutifs que pour des mois discontinus.

L'abattement est déduit du revenu net et non du revenu imposable. L'abattement par immeuble ou partie d'immeuble ne peut être supérieur aux recettes ou aux produits diminués préalablement des dépenses d'exploitation ou des frais d'obtention en relation avec le bien immobilier donné en location. Ainsi, l'abattement ne peut ni conduire à un revenu net négatif, ni augmenter un revenu net négatif.

Exemple 1:

Un contribuable est propriétaire de quatre immeubles M, N, O et P.

Pour l'immeuble M, le loyer brut hors charges de 2020 suivant contrat de bail est de 38 000 euros. Le contribuable renonce définitivement pour cet immeuble à 8 000 euros de loyer, de sorte que le loyer brut hors charges mis à disposition du contribuable en 2020 est de 30 000 euros et les frais d'obtention s'élèvent à 4 000 euros.

Pour l'immeuble N, le loyer brut hors charges de 2020 suivant contrat de bail est de 27 000 euros. Le contribuable renonce définitivement pour cet immeuble à 7 000 euros de loyer, de sorte que le loyer brut hors charges mis à disposition du contribuable en 2020 est de 20 000 euros et les frais d'obtention s'élèvent à 10 000 euros.

Pour l'immeuble O, le loyer brut hors charges de 2020 suivant contrat de bail est de 54 000 euros. Le contribuable renonce définitivement pour cet immeuble à 9 000 euros de loyer, de sorte que le loyer brut hors charges mis à disposition du contribuable en 2020 est de 45 000 euros et les frais d'obtention s'élèvent à 8 000 euros.

Pour l'immeuble P, le loyer brut hors charges de 2020 suivant contrat de bail est de 28 000 euros. Le contribuable renonce définitivement pour cet immeuble à 3 000 euros, de sorte que le loyer brut hors charges mis à disposition du contribuable en 2020 est de 25 000 euros et les frais d'obtention s'élèvent à 40 000 euros.

| | <i>Immeuble M</i> | <i>Immeuble N</i> | <i>Immeuble O</i> | <i>Immeuble P</i> |
|------------------------------------|--|---|--|--|
| <i>Revenu net avant abattement</i> | $30\ 000 - 4\ 000 = 26\ 000$ | $20\ 000 - 10\ 000 = 10\ 000$ | $45\ 000 - 8\ 000 = 37\ 000$ | $25\ 000 - 40\ 000 = -15\ 000$ |
| <i>Abattement</i> | $2 \times 8\ 000$ limité à 15 000 $= 15\ 000$ | $2 \times 7\ 000$ mais sans conduire à un revenu négatif $= 10\ 000$ | $2 \times 9\ 000$ limité à 15 000 $= 15\ 000$ | $2 \times 3\ 000$ mais sans pouvoir augmenter une perte $= 0$ |
| <i>Revenu net</i> | 11 000 | 0 | 22 000 | - 15 000 |

Au total, le contribuable peut bénéficier d'un abattement à hauteur de 15 000 + 10 000 + 15 000 = 40 000 euros.

Exemple 2:

Un organisme à caractère collectif, propriétaire, clôture régulièrement ses exercices d'exploitation au 30 septembre de l'année civile. En 2020, il a renoncé définitivement aux loyers des mois avril à juin et août à octobre à raison de chaque fois 2 700 euros.

Le contribuable a renoncé définitivement à 6 mois de loyers, faisant $6 \times 2\,700$ euros = 16 200 euros. L'abattement s'élève à $2 \times 16\,200$ euros = 32 400 euros, mais est limité à 15 000 euros. Au titre de l'année d'imposition 2020 sont mis en compte ($5 \times 2\,700 = 13\,500$ euros / $16\,200$ euros x 15 000 euros =) 12 500 euros et, au titre de l'année d'imposition 2021, le sixième restant de l'abattement, soit 2 500 euros.

Au cas où le revenu net est établi en commun conformément au paragraphe 215 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« AO »), le montant de l'abattement est déterminé proportionnellement à la quote-part de propriété du contribuable et est déduit de la quote-part de revenu attribuée au contribuable. Ceci vaut tant pour les organismes fiscalement transparents au sens de l'article 175 L.I.R., propriétaires d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble, pour lesquels l'abattement est ventilé en fonction des quotes-parts et mis en compte au niveau des revenus nets des associés de l'organisme, que pour les copropriétaires, détenant en indivision un immeuble ou une partie d'immeuble.

Exemple 3:

Soit un immeuble appartenant à trois copropriétaires A, B et C et pour lequel un loyer brut mensuel de 3 000 euros a été convenu. Les copropriétaires font valoir des frais d'obtention pour 5 000 euros. D'avril à juin 2020, les copropriétaires décident de renoncer définitivement à la totalité du loyer. Les copropriétaires ont les parts suivantes :

| | |
|---|-----|
| A | 2/4 |
| B | 1/4 |
| C | 1/4 |

L'établissement en commun des revenus se présente comme suit :

Loyer brut mis à disposition: 36 000 – 9 000 (loyers renoncés) = 27 000

Frais d'obtention : 5 000

Revenu net provenant de la location de biens : 22 000

| | A (2/4) | B (1/4) | C (1/4) |
|---|---|---|---|
| Revenu net avant abattement | 11 000 | 5 500 | 5 500 |
| Abattement $2 \times 9\,000 = 18\,000$ limité à 15 000 | $\frac{2}{4} \times 15\,000$ = 7 500 | $\frac{1}{4} \times 15\,000$ = 3 750 | $\frac{1}{4} \times 15\,000$ = 3 750 |
| Revenu net | 3 500 | 1 750 | 1 750 |

En ce qui concerne les contribuables soumis à l'impôt commercial, le bénéfice commercial déterminé d'après les critères applicables en matière de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur le revenu des collectivités, mis en compte pour déterminer le bénéfice d'exploitation tel que défini au paragraphe 7 de la loi modifiée du 1^{er} décembre 1936 sur l'impôt commercial (« Gewerbesteuer-gesetz ») est à considérer comme le bénéfice commercial après déduction de l'abattement.

III. Abattement pour réductions de loyer accordées au titre de l'année civile 2021

Comme précisé ci-avant, la loi du 21 juin 2021 portant modification de la loi du 19 décembre 2020 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2021 a étendu l'abattement pour réductions de loyers accordées aux renonciations de loyers ou de parties de loyers dus au titre de l'année civile 2021.

Les conditions de fond prévues par l'article 5 de la loi du 19 décembre 2020 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2021 ne sont pas modifiées, de sorte que les points A et B de la section II. de la présente circulaire sont également applicables au contribuable qui renonce à l'intégralité ou à une partie des loyers dus par le locataire au titre de l'année civile 2021.

L'abattement pour réductions de loyers accordées est accordé au propriétaire qui a renoncé entre le 1^{er} janvier 2021 et le 31 décembre 2021 inclus intégralement ou en partie aux loyers dus au titre de l'année civile 2021 par le locataire.

La renonciation accordée par le propriétaire peut ainsi seulement être prise en compte au titre de l'année civile au cours de laquelle le loyer est dû par le locataire.

Comme déjà précisé ci-avant pour l'abattement accordé pour les renonciations de loyers ou de parties de loyers dus au titre de l'année civile 2020, une augmentation de loyer prenant effet au cours de l'année civile 2021 n'est prise en considération pour la détermination de l'abattement que si l'augmentation avait déjà été fixée contractuellement avant le 18 mars 2020.

Un contribuable qui a renoncé définitivement à des loyers dus au titre de l'année civile 2020 et qui a renoncé définitivement à des loyers dus au titre de l'année civile 2021 peut demander un abattement pour chacune des deux années.

Exemples :

Exemple 1.:

Le contribuable établit en date du 1^{er} décembre 2020 un écrit par lequel il renonce à 25% des loyers des mois de janvier à avril 2021 et demande à obtenir l'abattement pour réduction de loyers accordées pour l'année d'imposition 2020.

Le contribuable se verra refuser l'abattement pour réduction de loyers dans le cadre de son imposition de l'année d'imposition 2020. Si le contribuable fait toutefois une demande pour l'abattement pour réductions de loyers accordées pour l'année d'imposition 2021, l'abattement lui sera accordé.

Exemple 2:

Le contribuable et son locataire ont convenu en septembre 2020 que le loyer augmentera de 3 000 à 3 500 euros à partir du 1^{er} décembre 2020. En janvier 2021, le contribuable renonce à 30% des loyers de février à mai 2021.

Etant donné que l'augmentation de loyer a été convenue après le 18 mars 2020, elle ne sera pas prise en considération pour déterminer l'abattement dont peut bénéficier le contribuable. L'abattement total au titre de l'année 2021 s'élève à $[30\% \times 3\,000 \text{ euros} = 1\,000 \text{ euros} \times 4 \text{ mois} = 4\,000] \times 2 = 8\,000 \text{ euros}$.

Exemple 3:

Un contribuable clôture régulièrement ses exercices d'exploitation au 30 septembre de l'année civile. En août 2020, il renonce définitivement aux loyers dus pour les mois de septembre à décembre 2020 à raison de 2 000 euros par mois.

L'abattement total au titre de l'année civile 2020 s'élève à (4 x 2 000 euros x 2 = 16 000 limité à) 15 000 euros. Au titre de l'année d'imposition 2020 sont mis en compte 2 000 / 8 000 euros x 15 000 euros = 3 750 euros.

En 2021, le contribuable renonce définitivement aux loyers dus pour les mois de janvier à avril 2021 à raison de 2 000 euros par mois. L'abattement total au titre de l'année civile 2021 s'élève à (4 x 2 000 euros x 2 = 16 000 limité à) 15 000 euros.

Au titre de l'année d'imposition 2021 sont mis en compte l'abattement dû au titre de l'année civile 2021, soit 15 000 euros, et le restant de l'abattement dû au titre de l'année civile 2020, soit 11 250 euros. L'abattement total qui sera accordé au contribuable au titre de l'année d'imposition 2021 sera de 15 000 + 11 250 euros, soit 26 250 euros.

IV. Formalités

L'abattement peut être accordé au contribuable qui en fait la demande en remplissant le formulaire 191F ou 191D, annexe à la déclaration pour l'impôt sur le revenu.

En ce qui concerne les personnes physiques, les copropriétaires et les organismes fiscalement transparents, le formulaire 191 permet de compléter le modèle 190 (ligne 25) ou le modèle 210 (ligne 70). Lorsque l'immeuble est affecté à un actif net investi d'une entreprise individuelle, l'abattement est à déduire du bénéfice déclaré au formulaire 100 (feuille C/A, cellules 501 à 504 et 536 à 539 ou feuille I, cellules 601 à 604).

En ce qui concerne les organismes à caractère collectif, le formulaire 500 prévoit des lignes spécifiques : la ligne G2900 étant une ligne informative, et la ligne R1900 reprenant le total des abattements, déterminé dans le formulaire 191.

Le contribuable doit remplir un formulaire séparé pour chaque contrat de bail commercial et il doit joindre au formulaire une copie du contrat de bail conclu avec le locataire. Il s'agit du contrat de bail initial conclu avec le locataire et non de l'avenant ou autre document signé entre les parties pour convenir de la réduction de loyers.

Le contribuable doit en outre justifier par des documents probants la renonciation au loyer ou à une partie du loyer qu'il a concédée au locataire.

V. Mise en vigueur

La présente circulaire s'applique à partir de l'année d'imposition 2020. Il est spécifié que la prolongation de l'abattement précisée dans la section III. ne s'applique qu'à partir de l'année d'imposition 2021.

Luxembourg, le 21 octobre 2021

Le directeur des contributions,

