

Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 102, alinéa 8, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu

Nous Henri, Grand-Duc de Luxembourg, Duc de Nassau,

Vu la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et notamment son article 102, alinéa 8 ;

Vu les avis de ;

Les avis de ayant été demandés ;

Le Conseil d'État entendu ;

Sur le rapport du Ministre des Finances et après délibération du Gouvernement en conseil ;

Arrêtons :

Art. 1^{er}.

(1) Les plus-values réalisées au Grand-Duché de Luxembourg et dégagées par application de l'article 99^{ter} de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « loi », peuvent être transférées sur demande par le contribuable sur un ou plusieurs immeubles de remplacement aux conditions déterminées aux articles ci-après.

(2) Seul celui qui a réalisé la plus-value peut opérer le transfert. Toutefois, en cas de décès du contribuable avant le transfert sur des immeubles de remplacement, le ou les successeurs peuvent demander le transfert.

(3) En cas d'imposition collective au sens de l'article 3, de l'article 3^{bis} ou de l'article 157^{ter} de la loi, chaque conjoint est en droit d'opérer le transfert pour la part lui revenant dans la plus-value réalisée.

Art. 2.

Le transfert de la plus-value doit être demandé au bureau d'imposition compétent lors de la remise de la déclaration d'impôt pour l'année au cours de laquelle a eu lieu l'aliénation de l'immeuble donnant droit à un transfert. La demande renseigne le montant de la plus-value pour laquelle le transfert est demandé.

Art. 3.

La plus-value dégagée peut être transférée sur un immeuble visé à l'article 6 acquis en remploi du prix de cession. Lorsque le prix de cession n'est réinvesti que partiellement, la plus-value est transférée dans la proportion de la fraction réinvestie. La partie de la plus-value pour laquelle le transfert n'est pas demandé est imposable au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle la plus-value a été réalisée.

Art. 4.

(1) Pour que la plus-value puisse être transférée, il faut qu'un montant au moins égal à la plus-value à transférer soit réinvesti en fonds propres au plus tard à la fin de l'année d'imposition qui suit l'aliénation de l'immeuble donnant droit à un transfert.

(2) La quote-part de la plus-value transférée sur le terrain ne peut être supérieure à 50 pour cent du montant total de la plus-value pour laquelle le transfert est demandé.

Art. 5.

Le contribuable et ses successeurs doivent conserver les pièces et les données relatives à l'aliénation d'immeubles et celles concernant les immeubles acquis en remplacement dans des conditions permettant la vérification ultérieure de la plus-value transférée.

Art. 6.

(1) Les plus-values sont à transférer soit sur des immeubles acquis ou constitués situés au Grand-Duché de Luxembourg utilisés à des fins de gestion locative sociale prévue à l'article 49 de la loi du 7 août 2023 relative au logement abordable, soit sur des bâtiments d'habitation atteignant le niveau A+ dans les classes de performance énergétique, d'isolation thermique et de performance environnementale, telles que définies par le règlement grand-ducal modifié du 9 juin 2021 concernant la performance énergétique des bâtiments.

(2) Les immeubles acquis ou constitués en remploi doivent être des immeubles nouvellement construits.

(3) Les immeubles doivent appartenir en pleine propriété ou en nue-propriété au contribuable qui doit être propriétaire ou nu-propriétaire tant du bâtiment que du terrain sur lequel il est construit. En cas de transfert sur un immeuble en copropriété indivise, les parts du copropriétaire dans le terrain et dans la construction doivent être du même pourcentage.

Art. 7.

(1) Le transfert sur un ou des immeubles de remplacement doit s'effectuer au plus tard au cours de l'année d'imposition 2026.

(2) Sur demande motivée et pièces à l'appui, le délai prévu à l'alinéa 1^{er} peut être prorogé de deux années supplémentaires par le bureau d'imposition compétent si, à son expiration, l'immeuble sur lequel la plus-value doit être transférée est en voie de construction.

(3) Un transfert anticipé à charge d'une année d'imposition antérieure à celle au cours de laquelle la plus-value a été réalisée n'est pas permis.

Art. 8.

(1) La plus-value transférée sur l'immeuble acquis ou constitué en remploi réduit à due concurrence le prix d'acquisition ou de revient de cet immeuble.

(2) Le prix d'acquisition ou de revient ainsi réduit constitue le prix d'acquisition ou de revient au sens des articles 99^{ter}, alinéa 2 et 106, alinéa 1^{er} de la loi.

Art. 9.

La plus-value transférée devient imposable au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle l'immeuble ou une partie de l'immeuble acquis en remplacement

- a) est apporté à une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale ;
- b) cesse de remplir une des conditions prévues à l'article 6 ;
- c) devient la résidence principale du contribuable au sens de l'article 102^{bis} de la loi.

Art. 10.

(1) La partie de la plus-value pour laquelle le transfert n'est pas demandé est imposable au titre de l'année de l'aliénation du bien dégageant une plus-value.

(2) En cas de transfert d'un montant inférieur au transfert demandé, la partie de la plus-value non transférée devient imposable et donne lieu à une imposition rectificative de l'année au cours de laquelle la plus-value a été réalisée.

(3) La non-observation des conditions et charges prévues aux articles 4 à 7 entraîne l'imposition de la plus-value et donne lieu à une imposition rectificative des années en cause. Hormis les dispositions de l'article 1^{er}, alinéa 2, il en est de même si le contribuable décède avant d'avoir réalisé le réinvestissement.

Art. 11.

Le présent règlement est applicable aux plus-values réalisées au cours de l'année d'imposition 2024.

Art. 12.

Le ministre ayant les Finances dans ses attributions est chargé de l'exécution du présent règlement qui sera publié au Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg.

EXPOSÉ DES MOTIFS

Le présent projet de règlement grand-ducal réintroduit le régime de transfert en neutralité fiscale d'une plus-value sur un bien de remploi en vertu de l'article 102, alinéa 8 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), tout en prévoyant une condition supplémentaire spécifique tenant à la finalité sociale du logement dans lequel la plus-value est réinvestie.

Pour rappel, 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) prévoyait le report de l'imposition de plus-values réalisées par la cession de biens immeubles au cours d'une année d'imposition donnée sur une année d'imposition ultérieure, à condition d'acquérir, en remploi du prix de cession obtenu lors de cette aliénation, un immeuble de remplacement devant remplir certaines conditions, notamment celle d'être situé au Grand-Duché de Luxembourg. En 2014, le règlement grand-ducal précité du 17 juin 1992 a été 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) pour les plus-values réalisées après le 31 décembre 2014.

Dans le contexte de l'accord de coalition 2023-2028, il a été considéré de réintroduire le mécanisme afin d'inciter les investisseurs à céder leurs terrains et immeubles et de réinvestir dans le logement abordable.

C'est ainsi que le présent projet de règlement grand-ducal réintroduit en grande partie le texte du règlement grand-ducal de 1992. Il s'applique aux plus-values dégagées par application de l'article 99ter L.I.R. par la réalisation d'immeubles bâtis et non bâtis faisant partie du patrimoine privé du contribuable qui peuvent uniquement être transférées sur

- des catégories d'immeubles de remplacement qui sont destinés à des fins de gestion locative sociale prévue à l'article 49 de la loi du 7 août 2023 relative au logement abordable ;
ou
- des catégories d'immeubles de remplacement qui sont des bâtiments d'habitation atteignant le niveau A+ dans les classes de performance énergétique, d'isolation thermique et de performance environnementale, telles que définies par le règlement grand-ducal modifié du 9 juin 2021 concernant la performance énergétique des bâtiments

Le présent règlement sera uniquement applicable aux plus-values réalisées au cours de l'année d'imposition 2024.

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Ad article 1^{er}

L'article 1^{er} définit les personnes qui sont autorisées à transférer les plus-values. Il faut en principe que la plus-value soit transférée sur un immeuble acquis ou construit par le même contribuable qui a réalisé la plus-value. En cas de décès du contribuable, le successeur peut cependant faire valoir le transfert. En cas d'imposition collective, chaque conjoint peut opérer le transfert dans les conditions et limites déterminées ci-après, pourvu qu'il ait réalisé une plus-value pouvant être transférée.

En outre, le règlement grand-ducal ne s'applique qu'aux revenus réalisés par l'aliénation pendant l'année d'imposition 2024, à titre onéreux plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d'immeubles faisant partie du patrimoine privé du contribuable ou de terrains agricoles et forestiers. Les bénéfices de spéculation prévus à l'article 99*bis* L.I.R. sont donc exclus du transfert.

Ad article 2

Le transfert de la plus-value doit être demandé au bureau d'imposition compétent lors de la remise de la déclaration d'impôt pour l'année 2024. La demande renseigne le montant de la plus-value pour laquelle le transfert est demandé.

Ad article 3

L'article 3 précise que la plus-value dégagée peut être transférée sur un immeuble visé à l'article 6 acquis en remploi du prix de cession. Lorsque le prix de cession n'est réinvesti que partiellement, la plus-value peut être transférée dans la proportion de la fraction réinvestie. La partie de la plus-value pour laquelle le transfert n'est pas demandé est imposable au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle la plus-value a été réalisée, c'est-à-dire l'année d'imposition 2024.

Ad article 4

L'article 4 donne des précisions sur le transfert de la plus-value. Ainsi, il faut qu'un montant au moins égal à la plus-value à transférer soit réinvesti en fonds propres au plus tard à la fin de l'année d'imposition qui suit l'aliénation de l'immeuble donnant droit à un transfert, c'est-à-dire l'année d'imposition 2025. La quote-part de la plus-value transférée sur le terrain ne peut pas non plus être supérieure à 50 pour cent du montant total de la plus-value pour laquelle le transfert est demandé.

Article 5

L'article 5 a trait à la conservation des pièces justificatives concernant les immeubles et les plus-values transférées.

Article 6

En ce qui concerne l'article 6, l'alinéa 1^{er} détermine les immeubles de remplacement sur lesquels la plus-value peut être transférée.

En tant que première possibilité, le bien immobilier de remploi doit être mis à disposition dans le cadre d'une gestion locative sociale selon l'article 49 de la loi du 7 août 2023 relative au logement abordable dès son achèvement. La gestion locative sociale consiste en la location de logements et la mise à disposition de ces logements à des communautés domestiques à faible revenu. Il faut en plus qu'il s'agisse d'un immeuble nouvellement construit qui se situe au Grand-Duché de Luxembourg. Cette condition est retenue afin de faire face à la pénurie de logements abordables et locatifs en

favorisant l'offre de logements abordables. Cet objectif clair en matière de politique sociale est également en ligne avec la jurisprudence récente de la Cour de Justice de l'Union européenne¹.

Alternativement, le bien immobilier de remploi doit répondre aux conditions du règlement grand-ducal modifié du 9 juin 2021 concernant la performance énergétique des bâtiments pour les bâtiments d'habitation atteignant le niveau A+ dans les trois classes de performance, à savoir la performance énergétique totale, l'isolation thermique et les émissions de CO₂. Ce niveau doit être documenté par un certificat de performance énergétique établi par un expert agréé au Luxembourg sur base du règlement grand-ducal précité du 9 juin 2021.

L'alinéa 2 précise que ces immeubles de remplacement sont nouvellement construits. Par immeubles nouvellement construits, il y a lieu de comprendre les constructions dont la date d'achèvement se situe au plus tôt au cours de l'année d'imposition pendant laquelle la plus-value transférable est réalisée.

L'alinéa 3 exige qu'il y ait identité de propriétaire pour le terrain et pour la construction. Il faut en outre que l'immeuble appartienne en pleine propriété ou en nue-propriété au contribuable. Le transfert sur un immeuble en copropriété indivise est permis, si le contribuable est propriétaire du terrain et de la construction dans la même proportion (p.ex. 1/3; 23 millièmes etc.).

Article 7

L'article 7 fixe le délai pendant lequel le transfert peut être opéré. En ligne avec l'ancien règlement grand-ducal de 1992, le transfert sur un ou des immeubles de remplacement doit s'effectuer au cours de l'année d'imposition pendant laquelle la plus-value a été réalisée ou au cours des deux années d'imposition suivantes. Comme l'application du présent règlement grand-ducal est limitée aux plus-values réalisées au cours de l'année d'imposition 2024, le transfert doit s'effectuer au plus tard au cours de l'année d'imposition 2026. Ce délai peut être prorogé dans ces cas exceptionnels de deux années supplémentaires sur demande à faire par le contribuable.

Article 8

L'article 8 a pour objet de régler la procédure du transfert de la plus-value dégagée par application de l'article 99ter L.I.R. sur un immeuble acquis en remplacement. La plus-value à transférer provient toujours de la réalisation d'un immeuble du patrimoine privé. Le prix d'acquisition ou de revient ainsi réduit constitue le prix d'acquisition ou de revient au sens des articles 99ter, alinéa 2 et 106, alinéa 1^{er} L.I.R.

Article 9

L'article 9 précise que la plus-value transférée devient imposable au titre de l'année d'imposition au cours de laquelle l'immeuble ou une partie de l'immeuble acquis en remplacement est apporté à une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale ou elle cesse de remplir une des conditions prévues à l'article 6.

Article 10

L'article 10 règle l'imposition de la plus-value que le contribuable entendait transférer, mais qui pour une raison ou une autre n'a pas pu être transférée (p.ex. l'intégralité du prix de cession n'a pas été réinvestie, l'immeuble de remplacement ne répond pas aux conditions exigées, le délai du remploi n'est pas respecté, etc.).

L'article 10 prévoit dans ce cas une imposition rectificative pour l'année d'imposition où la plus-value a été réalisée et éventuellement des autres années concernées. L'article 1^{er} prévoit qu'en principe seul le contribuable qui a réalisé la plus-value peut en demander le transfert. Ce principe

¹ Arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne (première chambre), C-670/21, du 12 octobre 2023

souffre une exception : le successeur peut également demander le transfert. Si le successeur ne remplit pas cette condition, il y a lieu de procéder à des impositions rectificatives dans le chef du de cujus.

FICHE FINANCIERE

(Article 79 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le Budget, la Comptabilité et la Trésorerie de l'Etat)

Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 102, alinéa 8, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu

Le projet de règlement grand-ducal sous rubrique est en lien direct avec le projet de loi portant introduction d'un paquet de mesures en vue de la relance du marché du logement. Les répercussions budgétaires en lien avec le régime de transfert en neutralité fiscale d'une plus-value immobilière sont décrites dans la fiche financière du projet de loi.