



Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 3ter/2 du 24 mai 2023¹

L.I.R. n° 3ter/2

Objet : Imposition individuelle dite « avec réallocation de revenu » des conjoints en vertu de l'article 3ter, alinéas 1^{er} et 3 L.I.R.

Depuis l'année d'imposition 2018, les conjoints qui remplissent les conditions pour qu'une imposition collective ait lieu, peuvent, sous certaines conditions, également demander d'être imposés individuellement avec ou sans réallocation de revenu (imposable ajusté).

Jusqu'à l'année d'imposition 2021 comprise, la demande conjointe non révocable pour l'imposition individuelle avec ou sans réallocation de revenu doit être soumise au plus tard le 31 mars de l'année d'imposition suivant l'année d'imposition concernée.

Avec effet à partir de l'année d'imposition 2022, le délai pour la demande conjointe non révocable pour l'imposition individuelle avec ou sans réallocation de revenu a été étendu au 31 décembre de l'année d'imposition suivant l'année d'imposition concernée.² Le nouveau délai du 31 décembre s'applique donc pour la première fois à la demande conjointe non révocable concernant l'année d'imposition 2022, qui est à soumettre jusqu'au 31 décembre 2023.

La présente circulaire traite de l'imposition individuelle dite « avec réallocation de revenu » visée aux alinéas 1^{er} et 3 de l'article 3ter L.I.R. L'imposition individuelle dite « pure » et l'imposition collective des conjoints sont traitées par des circulaires spécifiques, à savoir la circulaire L.I.R. n° 3ter/1 du 24 mai 2023 et la circulaire L.I.R. n° 3/1 du 24 mai 2023. Les précisions qui suivent ne concernent donc que les conjoints imposables individuellement avec réallocation de revenu (imposable ajusté) entre conjoints.

Conditions requises

L'imposition individuelle de contribuables mariés résidents ne peut avoir lieu que sur demande conjointe des deux conjoints. Il est donc nécessaire que l'un et l'autre demande ce mode d'imposition. En cas de désaccord entre conjoints, une imposition individuelle est exclue.

En plus de la demande conjointe, il faut que les conjoints soient visés à l'article 3 L.I.R., c'est-à-dire que sans demande conjointe il y aurait imposition collective de ces conjoints en vertu de l'article 3 L.I.R. Peuvent donc demander une imposition individuelle suivant les modalités de calcul visées à l'article 3ter, alinéa 3 L.I.R. :

- les époux qui au début de l'année d'imposition sont contribuables résidents et ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire ;

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 3ter/2 du 6 décembre 2018 avec effet à partir de l'année d'imposition 2022.

² Loi du 23 décembre 2022 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2023 (Mémorial A N° 649 du 23 décembre 2022).

- les contribuables résidents qui se marient en cours de l'année d'imposition ;
- les époux qui deviennent contribuables résidents en cours de l'année d'imposition et qui ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire ;
- les époux qui ne vivent pas en fait séparés, dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente, à condition que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pour cent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition et que l'époux non résident justifie ses revenus annuels par des documents probants.

Ainsi, plus particulièrement, les personnes divorcées, séparées de corps et celles séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition ne peuvent demander une imposition individuelle. Il est renvoyé aux circulaires L.I.R. n° 3/1 du 24 mai 2023 traitant de l'imposition collective des conjoints et L.I.R. n° 3/2 du 6 décembre 2018 concernant l'imposition collective d'un contribuable résident avec son conjoint non résident quant à des explications supplémentaires relatives aux différents cas de figure.

La demande conjointe, en principe non révocable, doit être soumise au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit l'année d'imposition pour laquelle l'imposition individuelle est demandée. Elle peut se faire dans le cadre de l'émission ou de la modification d'une fiche de retenue d'impôt ou encore dans celui de la remise de la déclaration des revenus de l'année d'imposition concernée.

La demande faite avant le 31 décembre de l'année qui suit l'année d'imposition concernée, notamment en matière de retenue sur traitements et salaires, pourra être révoquée ou modifiée jusqu'au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit l'année d'imposition concernée pour autant qu'aucun bulletin d'impôt relatif à l'année d'imposition concernée n'ait été émis.

Exemple :

Les conjoints A et B, tous les deux salariés, demandent fin décembre 2022 une imposition individuelle avec réallocation de revenu pour l'année d'imposition 2023. Les fiches de retenue d'impôt de A et B seront émises en fonction de ce choix. Il en est de même de la fixation des avances.

Ils pourront révoquer leur demande jusqu'au 31 décembre 2024, notamment dans le cadre de la remise de la déclaration des revenus de l'année 2023. Dans ce cas, A et B seront imposés collectivement suivant les modalités de l'article 3 L.I.R. Ils pourront également demander l'imposition individuelle dite « pure » jusqu'au 31 décembre 2024. Le délai du 31 décembre 2024 dépassé, sans que le choix initial n'ait été modifié ou révoqué, ce choix initial devient irrévocable et A et B seront, pour l'année d'imposition 2023, forcément imposés individuellement suivant les modalités de l'article 3^{ter}, alinéa 3 L.I.R. Pour 2024, et les années d'imposition postérieures, le choix pour l'un des trois modes d'imposition leur est de nouveau ouvert.

Lorsque pour une année d'imposition donnée plusieurs demandes conjointes successives ont été formulées, la dernière exprimée au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit l'année d'imposition concernée et conforme aux exigences de l'article 3^{ter} L.I.R. deviendra irrévocable pour l'année d'imposition concernée.

Modalités relatives à la détermination du revenu imposable ajusté

En cas d'imposition individuelle avec réallocation de revenu (imposable ajusté), les conjoints peuvent procéder à une réallocation du revenu imposable ajusté commun. Avant de procéder à cette réallocation, il faudra déterminer le revenu imposable ajusté de la même façon que dans le cas d'une imposition collective. Il y aura donc dans un premier temps cumul des revenus des deux conjoints comme s'il y avait imposition collective.

Ainsi, en cas d'imposition collective avec un enfant mineur suivant les modalités de l'article 4 L.I.R., les revenus concernés sont également intégrés dans le revenu imposable ajusté commun et ensuite répartis sur les deux conjoints imposés individuellement.

Les restrictions de l'article 48, numéros 2 et 3 L.I.R. s'appliquent au conjoint comme le revenu est déterminé de la même façon que dans le cas de l'imposition collective.

Les forfaits et plafonds applicables pour certaines dépenses sont déterminés comme ils le sont dans le cadre de l'imposition collective. Ce n'est que dans un deuxième temps que le revenu imposable ajusté ainsi établi sera réparti sur les deux conjoints suivant leur choix commun.

Exemple :

Les contribuables mariés A et B, âgés de respectivement 42 et 39 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition demandent conjointement une imposition individuelle avec réallocation de revenu (imposable ajusté). Ils habitent depuis 3 ans dans leur maison unifamiliale ensemble avec leur enfant E donnant droit au paiement de l'allocation familiale.

Plafond pour intérêts déductibles de la valeur locative de l'habitation³:

En cas d'imposition collective: $3\ 000 + 3\ 000 + 3\ 000 = 9\ 000$

En cas d'imposition individuelle avec réallocation : 9 000

Plafond pour cotisations versées à une caisse d'épargne-logement :

En cas d'imposition collective: $1\ 344 + 1\ 344 + 1\ 344 = 4\ 032$

En cas d'imposition individuelle avec réallocation : 4 032

Plafond pour prime unique assurance solde restant dû :

En cas d'imposition collective :

Pour A : majoration : $6\ 000 + 1\ 200 = 7\ 200$

surmajoration : $7\ 200 \times 12 \times 8\% = 6\ 912$

Pour B : majoration : 6 000

surmajoration : $6\ 000 \times 9 \times 8\% = 4\ 320$

En cas d'imposition individuelle avec réallocation :

Pour A : majoration : 7 200 ; surmajoration : 6 912

Pour B : majoration : 6 000 ; surmajoration : 4 320

Il en est de même en ce qui concerne les abattements de revenu imposable.

Le revenu imposable ajusté commun ainsi déterminé sera, dans le cadre de l'imposition individuelle avec réallocation, réparti sur les deux conjoints. La loi présume que le revenu imposable ajusté commun soit réparti à raison de 50 pour cent sur chacun des deux conjoints.

³ Sous réserve de l'approbation du projet de règlement grand-ducal portant modification du règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation occupée en vertu du droit de propriété ou occupée à titre gratuit ou en vertu d'un droit de jouissance viager ou légal, le plafond annuel des intérêts débiteurs déductibles est fixé à partir de l'année d'imposition 2023 à 3 000 euros pour l'année de la fixation de la valeur locative et les cinq années suivantes.

En effet, avec cette répartition il est évité qu'une partie du revenu commun ne soit imposée à un taux marginal plus important que dans le cas de la répartition moitié - moitié.

Il est cependant loisible aux conjoints de demander conjointement une autre répartition. Pour des raisons d'ordre pratique, les conjoints indiqueront la répartition du revenu imposable commun en pourcentage. Ce procédé revient en fin de compte au même résultat que celui obtenu lors de la réallocation d'un montant fixe en diminuant le revenu de l'un des conjoints de ce montant et en l'ajoutant à l'autre conjoint.

Exemple : revenu imposable ajusté commun 100 000
 revenu de A 40 000
 revenu de B 60 000
répartition choisie : A 75%, B 25%
revenu imposable dans le chef de A :
 $100\ 000 \times 75\% = 75\ 000 = 40\ 000 + 35\ 000$
revenu imposable dans le chef de B :
 $100\ 000 \times 25\% = 25\ 000 = 60\ 000 - 35\ 000$

Hormis les cas où les conjoints décident d'un commun accord de réallouer le revenu imposable ajusté commun suivant une répartition autre que celle de moitié-moitié, il convient donc de diviser le revenu imposable ajusté commun en deux parts égales.

Modalités relatives au calcul de l'impôt

Outre les remarques formulées ci-avant au sujet des abattements de revenu imposable, il faut relever qu'en vertu de la dernière phrase de l'article 3^{ter}, alinéa 3 L.I.R., l'impôt frappe toujours le revenu imposable ajusté attribué au conjoint après réallocation du revenu imposable ajusté commun en application de la classe d'impôt 1. Un contribuable marié demandant ensemble avec son conjoint une imposition individuelle avec réallocation n'est donc pas rangé en classe 1a lorsqu'il a droit à une modération d'impôt pour enfant, ni lorsqu'il a terminé sa 64^e année au début de l'année d'imposition. Dans ce contexte, il est rappelé que la définition de la classe d'impôt 2, contenue à l'article 121 L.I.R., ne fait intervenir que la classe d'impôt 1 et ignore également le droit à la modération d'impôt pour enfant ou l'âge du contribuable. Pour le reste, l'article 3^{ter}, alinéa 3 L.I.R. indique que pour l'application des autres dispositions fiscales que celles ayant trait à la détermination du revenu imposable ajusté il y a lieu de procéder comme dans le cas d'une imposition collective des conjoints.

Ainsi, la modération d'impôt pour enfant sous forme de dégrèvement et la bonification d'impôt pour enfant sont réparties sur les deux conjoints en fonction du même pourcentage de réallocation choisi lors de la détermination des revenus imposables ajustés soumis à l'imposition individuellement dans le chef de chacun des deux conjoints. Le montant global de la bonification d'impôt pour enfant sera, le cas échéant, déterminé sur base du revenu imposable ajusté commun.

Compétence

En cas d'imposition individuelle avec réallocation, chaque conjoint est imposé individuellement sur base de son revenu imposable ajusté qui lui revient après répartition du revenu imposable ajusté commun suivant le pourcentage indiqué par les conjoints ou, par défaut, suivant la répartition moitié – moitié.

Au cas où les conjoints demandant conjointement l'imposition individuelle avec réallocation auraient des domiciles fiscaux (paragraphe 13 Steueranpassungsgesetz - StAnpG) distincts, qui les rattacheraient le plus souvent à des bureaux d'imposition distincts (paragraphe 73a, alinéa 2 Abgabenordnung - AO), ces bureaux recourront systématiquement à un règlement de compétence selon le paragraphe 78, alinéa 1^{er} AO pour éviter le double emploi et le risque de divergences qu'entraînerait le déroulement parallèle de deux procédures.

A cette fin, le bureau d'imposition compétent pour le conjoint le plus âgé s'entendra avec le bureau du conjoint le plus jeune et informera ce dernier à toutes fins utiles à l'aide d'un imprimé dont le modèle est joint en annexe de la circulaire L.I.R. n° 3/1 du 24 mai 2023 que, conformément au paragraphe 78, alinéa 1^{er} AO, il est seul compétent à son égard en matière d'impôt sur le revenu tant qu'il sera susceptible d'être imposé individuellement avec son conjoint en vertu de l'article 3^{ter} L.I.R. Cette information qui n'est pas susceptible de voie de recours, paraît nécessaire pour permettre au conjoint le plus jeune de remplir ses obligations de déclaration et de communication.

Bien entendu, le règlement de compétence ci-dessus décrit est inapplicable aux cas où les règles de compétence en vigueur rattachent l'un des conjoints, en raison de sa profession et du lieu où il l'exerce, à un bureau qui n'est pas nécessairement celui de son domicile fiscal. La compétence spéciale prévaut aussi sur le domicile fiscal du conjoint imposable individuellement.

Lorsque l'un des conjoints quitte le Luxembourg et que les dispositions de l'article 154, alinéa 6 L.I.R. sont invoquées, il revient au bureau d'imposition compétent pour le conjoint résident de procéder à l'imposition par voie d'assiette.

Procédure

Les conjoints imposables individuellement sont deux contribuables distincts ayant leurs droits et obligations propres, notamment dans la procédure d'imposition. La demande d'une imposition individuelle entraîne une imposition par voie d'assiette et donc la remise d'une déclaration de revenus après écoulement de l'année d'imposition concernée par la demande.

Luxembourg, le 24 mai 2023

Le directeur des contributions,

