

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 153/1 du 4 février 2000*

—
L.I.R. n° 153/1

Objet: Assiette des revenus passibles d'une retenue d'impôt à la source

Sommaire :

- I. Introduction et résumé succinct de l'art. 153
- II. Définition de certaines notions
 - a) Revenu imposable
 - b) Revenu imposable ajusté
 - c) Revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions
 - d) Revenus passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux
- III. Commentaire de l'art. 153 premier et deuxième alinéas L.I.R.
 - 1) ad al. 1er numéro 1
 - a) limite générale d'assiette
 - b) limite spéciale d'assiette
 - 2) ad alinéa premier, numéro 2
 - 3) ad alinéa premier, numéro 3
 - 4) ad deuxième alinéa
- IV. Commentaire du troisième alinéa de l'art. 153 L.I.R.
- V. " " quatrième " " " " "
- VI. " " cinquième " " " " "
- VII. " " sixième " " " " "
- VIII. Imposition par voie d'assiette en vue de l'obtention de l'abattement à l'investissement mobilier (art. 129c, § 4 L.I.R.)
- IX. Questions diverses
 - 1) Pensions payées par une caisse établie à l'étranger
 - 2) Salaires en provenance de l'étranger
 - 3) Application de l'art. 134 L.I.R. lorsque le contribuable a réalisé des revenus exonérés au Luxembourg en vertu des conventions contre les doubles impositions.

* La présente circulaire - qui tient compte des limites d'assiette fixées par le règlement grand-ducal du 20 mai 1999 - remplace la circulaire L.I.R. n° 153/1 du 17 décembre 1997.

Remarque préliminaire: Les montants des cotisations sociales des exemples qui suivent ne reflètent pas l'exacte réalité.

I. Introduction et résumé succinct de l'art. 153 L.I.R.

L'art. 153 L.I.R. répond à la question de savoir sous quelles conditions les contribuables dont le revenu imposable se compose en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue à la source (retenue d'impôt sur les salaires, sur les pensions ou sur les revenus de capitaux) sont à assujettir à une régularisation ultérieure par voie d'assiette.

L'alinéa premier énumère trois cas d'imposition par voie d'assiette. Les alinéas deux et trois prévoient qu'un règlement grand-ducal pourra instituer, en dehors des cas visés à l'alinéa premier, une imposition par voie d'assiette à charge de certains salariés ou retraités, tandis que le quatrième alinéa autorise le salarié ou le retraité à demander une imposition par voie d'assiette en vue de la prise en considération de certains revenus de capitaux passibles de la retenue d'impôt sur le revenu de capitaux ou de pertes provenant d'une catégorie de revenu autre que celle ayant subi la retenue à la source. Le cinquième alinéa institue un abattement dégressif pour les cas d'imposition visés au n° 2 du premier alinéa. Le dernier alinéa, enfin, énonce le principe que dans les cas non visés soit au premier alinéa de l'art. 153, soit aux règlements dont question aux deuxième et troisième alinéas du même article, une imposition par voie d'assiette des revenus passibles d'une retenue d'impôt n'a pas lieu, à moins qu'elle n'intervienne à la suite d'une demande faite en vertu du quatrième alinéa.

II. Définition de certaines notions

Il convient d'abord de définir ce qu'il faut entendre

- a) par revenu imposable,
- b) par revenu imposable ajusté (dernière phrase de l'al. 1er de l'art. 153 L.I.R.),
- c) par revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les salaires et sur les pensions,
- d) par revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux.

a) Revenu imposable

L'art. 7 alinéa 1er L.I.R. dispose que le revenu imposable est obtenu par la déduction des dépenses spéciales visées à l'art. 109 L.I.R. du total des revenus nets. Il s'agit donc du revenu imposable avant déduction

- de la franchise selon l'art. 153 alinéa 1, n° 2 L.I.R.,
- des abattements tarifaires visés aux articles 127, 127bis, 127ter, 129, 129a, 129b, 129c et 153 alinéa 5 L.I.R.,
- des abattements prévus par différentes lois spéciales visées à l'annexe A1 sub D du code fiscal 2,
- de l'abattement spécial agricole visé par la loi du 1.12.1992 modifiant et complétant la loi modifiée du 18.12.1986 promouvant le développement de l'agriculture (annexe A1 sub B du code fiscal 2).

L'abattement agricole (art. 128 L.I.R.), l'abattement commercial (art. 128bis L.I.R.) et les abattements de cession ou de cessation (art. 130 L.I.R.) sont à prendre en considération le cas échéant lors de la détermination des revenus nets dans les différentes catégories de revenus nets.

b) Revenu imposable ajusté

Par revenu imposable ajusté il y a lieu d'entendre le revenu imposable (Einkommen) diminué des abattements tarifaires mentionnés dans la 2e phrase sous a) ci-dessus.

c) Revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires et, par extension, sur les pensions

Sont à considérer comme revenus passibles de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires tous les revenus au sens de l'art. 95 L.I.R. et le cas échéant, au sens de l'article 95a L.I.R.

Certaines allocations, bien que dispensées de la retenue d'impôt sur les salaires, sont considérées comme passibles de retenue (voir art. 2 n° 1 du règl. g.-d. du 28.12.1990 ad art. 153 L.I.R.). L'impôt sur le revenu de ces revenus est perçu par voie d'assiette en vertu du troisième alinéa, deuxième phrase de l'art. 153 L.I.R., combiné avec les dispositions de l'art. 4 du règlement prémentionné. Il en sera question au chapitre IV.

L'art. 1er du règl. g.-d. précité dispose que pour autant qu'elles visent l'imposition par voie d'assiette des traitements et salaires, les dispositions des premier et dernier alinéas de l'art. 153 L.I.R. s'appliquent également aux pensions et rentes passibles de la retenue d'impôt. Ces pensions et rentes sont donc assimilées aux revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires lors de l'application des dispositions légales prémentionnées.

Sont passibles de la retenue d'impôt les pensions ou rentes visées aux numéros 1 et 2 de l'art. 96, alinéa 1er L.I.R. (art. 144 L.I.R.), c'est-à-dire:

1. les pensions de retraite et les pensions de survivants touchées en vertu d'une ancienne occupation salariée et les autres allocations et avantages, même non périodiques ou bénévoles, touchés du même chef;

2. les arrérages de rentes, pensions ou autres allocations périodiques et les prestations accessoires servis par une caisse autonome de retraite alimentée en tout ou en partie par des cotisations des assurés.

En résumé, les revenus suivants sont passibles de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions: les salaires ou autres rémunérations relatifs aux contrats de louage de service actuels, y compris les prestations énumérées à l'article 95a L.I.R. pour autant qu'elles se substituent à des salaires visés à l'article 95 L.I.R., les pensions ou autres allocations servies par les employeurs en vertu de contrats de louage de service anciens, les pensions servies par la Caisse de prévoyance des fonctionnaires et employés communaux, les pensions servies par la Caisse de pension des employés privés (y compris celles servies aux travailleurs intellectuels indépendants), les pensions servies par l'Etablissement d'assurance contre la vieillesse et l'invalidité et les pensions servies par les caisses de pension des non-salariés, à savoir la Caisse de pension des artisans, la Caisse de pension agricole et la Caisse de pension des commerçants et industriels.

Les revenus ci-dessus mentionnés sur lesquels il n'a pas été retenu d'impôt pour le motif qu'ils n'ont pas atteint le minimum cotisable, constituent néanmoins un revenu passible de retenue d'impôt au sens de l'art. 153 L.I.R.

Pour ce qui concerne les salaires et pensions en provenance de l'étranger, voir chapitre IX, rubriques 1 et 2.

d) Revenus passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

Il s'agit des revenus indigènes visés à l'al. 1er de l'art. 146 L.I.R. et non exemptés en vertu de l'art. 147 L.I.R. ou en vertu d'autres dispositions légales.

Exemples de revenus passibles de la retenue sur les revenus de capitaux: dividendes et autres revenus d'actions ou de parts de sociétés de capitaux luxembourgeoises (art. 97(1) n° 1 L.I.R.), intérêts d'obligations pour autant qu'ils sont visés par l'art. 146(1) n° 3 L.I.R. (art. 97(1) n° 3 L.I.R.), ainsi que les revenus du bailleur de fonds avec participation aux bénéfices d'une entreprise commerciale luxembourgeoise (art. 97(1) n° 2 L.I.R.).

Exemples de revenus non passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux: les intérêts de prêts, de livrets d'épargne, de comptes en banque, d'obligations pour autant qu'ils ne sont pas visés par l'article 146(1) n° 3 L.I.R., les revenus d'actions distribués par les sociétés hol-

ding luxembourgeoises et les revenus d'actions distribués par des sociétés étrangères.

III. Commentaire de l'art. 153 premier et deuxième alinéas L.I.R.

Lorsque le revenu imposable se compose en tout ou en partie de revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires, sur les pensions ou sur les revenus de capitaux, il y a imposition par voie d'assiette si l'une quelconque des limites spécifiées aux numéros 1 à 3 de l'alinéa premier de l'art. 153 L.I.R. est dépassée.

Nous examinerons dans la suite les différentes limites de revenu décidant de l'imposition par voie d'assiette.

1) ad art. 153 alinéa premier, numéro 1 L.I.R.

a) En vertu des dispositions de l'art. 153 al. 1er n° 1 L.I.R., ensemble avec celles du règlement d'exécution du 28.12.1990, les bénéficiaires de revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires, sur les pensions et sur les revenus de capitaux sont imposables par voie d'assiette lorsque le revenu imposable dépasse la limite générale d'assiette de 2.300.000 F au sens de l'article 3 n° 1 du règl. g.-d. prémentionné. C'est le revenu imposable effectif qui compte et non pas le revenu imposable arrondi.

Exemple 1

Le salarié A a touché en 1999 un traitement brut de 2.530.600 F (charges sociales non déduites 192.500 F). Il a en outre réalisé des revenus nets de la location de 17.000 F.

Solution

Détermination du revenu imposable:

| | | |
|--|-------------|-------------|
| Revenus nets d'une occupation salariée [2.530.600 - 36.600*) =] | | 2.494.000 F |
| Revenus nets de la location | | 17.000 F |
| Total des revenus nets | | 2.511.000 F |
| Dépenses spéciales: | | |
| a) cotisations de sécurité sociale | 192.500 F | |
| b) minimum forfaitaire | 18.000 F**) | 210.500 F |
| Revenu imposable | | 2.300.500 F |
| - abattement compensatoire | | 24.000 F |
| Revenu imposable ajusté | | 2.276.500 F |
| | arr. | 2.276.000 F |
| | | ===== |

Le contribuable est imposable par voie d'assiette; dépassement de la limite générale d'assiette. L'imposition porte sur 2.276.000 F. Les retenues d'impôt sont imputées sur la cote d'impôt déterminée selon les règles valables en matière d'assiette.

*) minimum forfaitaire pour frais d'obtention (art.107 et 107bis L.I.R.)

***) minimum forfaitaire pour dépenses spéciales (art.113 L.I.R.)

Exemple 2

Le contribuable B, classe d'impôt 2, fonctionnaire retraité, a touché en 1999 une pension de l'Etat de 1.024.100 F (charges sociales non déduites 53.000 F). Accessoirement il a encore exercé une activité salariée auprès d'une entreprise privée (Brut: 345.600 F). Il n'a pas d'autres revenus.

Solution

Détermination du revenu imposable:

| | | |
|--|--------------|-------------|
| Recettes provenant d'une occupation salariée (art. 95 L.I.R.) | 345.600 F | |
| - Minimum forfaitaire pour frais d'obtention | 36.600 F | |
| Revenus nets au sens de l'art. 95 | | 309.000 F |
| Recettes résultant de pensions ou de rentes (art. 96 L.I.R.) | 1.024.100 F | |
| - Minimum forfaitaire pour frais d'obtention | 12.000 F | |
| Revenus nets au sens de l'art. 96 | | 1.012.100 F |
| Total des revenus nets | (à reporter) | 1.321.100 F |

| | | |
|------------------------------------|----------|-------------|
| | Report: | 1.321.100 F |
| Dépenses spéciales: | | |
| a) cotisations de sécurité sociale | 53.000 F | |
| b) minimum forfaitaire | 18.000 F | 71.000 F |
| | <hr/> | <hr/> |
| Revenu imposable | | 1.250.100 F |
| - abattement compensatoire | 24.000 F | |
| - abattement de retraite | 24.000 F | 48.000 F |
| | | <hr/> |
| Revenu imposable ajusté | | 1.202.100 F |
| | arr. | 1.202.000 F |
| | | ===== |

Le contribuable est imposable par voie d'assiette; dépassement de la limite spéciale d'assiette.

b) La limite de revenu imposable décisive pour déclencher l'assiette est réduite à la limite spéciale d'assiette (1.250.000 F pour les classes d'impôt 1 et 2; 1000.000 F pour la classe d'impôt 1a) au sens de l'article 3 n° 4 dudit règlement, lorsqu'une personne ou des époux imposables collectivement (art. 3 L.I.R.) cumulent plusieurs revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions.

La limite spéciale d'assiette a pour but de permettre la régularisation de la situation fiscale des salariés, retraités ou époux imposables collectivement qui disposent pendant l'année d'imposition de revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions selon les taux prévus à l'art. 14 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions (voir ad art. 137 L.I.R.).

La définition du terme "cumul" donnée par le n° 4 de l'art. 3 du règlement grand-ducal du 28.12.1990 embrasse plusieurs situations différentes:

1) simultanéité, dans le chef du même salarié, de plusieurs contrats de louage de service;

2) exercice d'une activité salariée par deux époux imposables collectivement;

3) exercice d'une activité salariée par un contribuable touchant une pension de retraite de la part d'une personne autre que l'employeur actuel;

4) exercice d'une activité salariée par l'un des deux époux imposables collectivement, tandis que l'autre touche une pension de retraite;

5) cumul, par un contribuable ou des époux imposables collectivement, de plusieurs pensions de retraite ou d'une pension de retraite payée par une caisse de retraite et d'une allocation même bénévole payée par l'ancien employeur.

Ne sont par contre pas visées les situations suivantes:

- a) simple changement d'employeur au cours de l'année d'imposition;
- b) mise à la retraite d'un salarié au cours de l'année d'imposition sans qu'il y ait simultanéité de perception d'un salaire et d'une pension;
- c) perception par un salarié d'un traitement et d'une gratification ou d'une autre rémunération accessoire de la part du même employeur;

d) perception, par le même salarié ou retraité, de plusieurs salaires ou pensions de la part d'un même employeur ou de plusieurs pensions de la part de la même caisse; en effet, selon les dispositions de l'art. 3, alinéa 1er du règlement g.-d. portant exécution de l'art. 137 L.I.R., l'ensemble des allocations touchées par une seule et même personne de la part du même employeur ou de la même caisse est à considérer comme un seul revenu passible de la retenue d'impôt.

Le seuil de la limite spéciale d'assiette est choisi en fonction des taux de retenue fixés par le susdit règlement grand-ducal. Il vise à garantir l'exacte perception de l'impôt en cas de cumul de plusieurs salaires ou pensions, les taux prévus au règlement prémentionné étant basés sur un revenu égal ou inférieur à la limite spéciale d'assiette.

L'art. 4(1) n° 2 du règlement grand-ducal du 28.12.1990 portant exécution de l'art. 153 vise à garantir aux contribuables dépassant la limite spéciale d'assiette, la franchise se dégageant de l'alinéa premier, numéro 2 et l'abattement prévu à l'alinéa 5 de l'article 153 si le revenu imposable ne dépasse pas la limite générale d'assiette.

Cette mesure est destinée à assurer l'égalité quant à l'imposition des revenus accessoires entre tous les salariés et retraités dont le revenu imposable ne dépasse pas la limite générale d'assiette.

Exemple 3

Mêmes données que pour l'exemple 2, sauf que le contribuable a encore réalisé des revenus nets de la location de 26.000 F.

Solution

L'imposition porte sur le revenu imposable ajusté ci-après:

| | | |
|--|----------|--------------------|
| Revenus nets d'une occupation salariée | | 309.000 F |
| Revenus nets résultant de pensions ou de rentes | | 1.012.100 F |
| Revenus nets de la location | | 26.000 F |
| Total des revenus nets | | <u>1.347.100 F</u> |
| Dépenses spéciales: | | |
| a) cotisations de sécurité sociale | 53.000 F | |
| b) minimum forfaitaire | 18.000 F | 71.000 F |
| Revenu imposable | | <u>1.276.100 F</u> |
| - abattement compensatoire | 24.000 F | |
| - abattement de retraite | 24.000 F | |
| - abattement au sens de l'al. 5 de l'art. 153 (36.000-26.000) | 10.000 F | 58.000 F |
| Revenu imposable ajusté | | <u>1.218.100 F</u> |
| | arr. | 1.218.000 F |
| | | ===== |

Le contribuable est imposé par voie d'assiette; dépassement de la limite spéciale d'assiette.

Exemple 4

Les époux C et D sont imposables collectivement. Ils ont exercé chacun une activité salariée et ont touché en 1999 chacun un traitement de 743.600 F (charges sociales non déduites 124.000 F). Ils ont en outre réalisé un revenu net de la location de 5.000 F.

Solution

L'imposition collective portera sur le revenu imposable ajusté ci-après:

| | | |
|--|--------------|--------------------|
| Recettes d'une occupation salariée | | 1.487.200 F |
| - double minimum forfaitaire pour frais d'obtention (2 x 36.600=) | | 73.200 F |
| Revenus nets d'une occupation salariée | | <u>1.414.000 F</u> |
| Revenus nets de la location | | 5.000 F |
| Total des revenus nets | | <u>1.419.000 F</u> |
| Dépenses spéciales: | | |
| a) cotisations de sécurité sociale | 124.000 F | |
| b) double minimum forfaitaire | 36.000 F | 160.000 F |
| Revenu imposable | (à reporter) | <u>1.259.000 F</u> |

| | | |
|--|---------|-------------|
| | Report: | 1.259.000 F |
| Franchise se dégageant de l'al. 1er de l'art. 153 L.I.R.*) | | 5.000 F |
| | | <hr/> |
| | | 1.254.000 F |
| - abattement compensatoire (2 x 24.000) | | 48.000 F |
| - abattement extra-professionnel | | 180.000 F |
| | | <hr/> |
| Revenu imposable ajusté | | 1.026.000 F |
| | | ===== |

Dans les différents exemples la cote d'impôt sur le revenu est à déterminer selon les règles valables en matière d'assiette. Les retenues d'impôt sur les salaires et les pensions sont déduites de l'impôt.

On notera que c'est le montant du revenu imposable qui est déterminant pour savoir si les limites de 1.250.000 F ou 1.000.000 F (limite spéciale) et 2.300.000 F (limite générale) sont dépassées. Si dans l'exemple 4 le revenu imposable s'était élevé à plus de 2.300.000 F, la franchise se dégageant de l'al. 1er n° 2 de l'art. 153 L.I.R.*), ne jouerait plus.

*) et du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 article 4.

2) ad art. 153, alinéa premier, numéro 2 L.I.R.

En vertu du numéro 2 de l'alinéa 1er de l'art. 153 L.I.R. les bénéficiaires de revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires, sur les pensions et sur les revenus de capitaux sont imposables par voie d'assiette, lorsque leur revenu imposable comprend, en plus des revenus passibles de retenue d'impôt, des revenus nets non passibles de retenue qui, après déduction des abattements visés aux articles 128 (abattement agricole), 128bis (abattement commercial) et 130 (abattement de cession), s'élèvent au total à plus de 18.000 F.

Il faut que la somme des revenus nets non passibles de retenue, après déduction des abattements prémentionnés et après compensation des pertes avec des revenus positifs, soit supérieure à 18.000 F.

D'autre part, on n'oubliera pas d'ajuster le revenu imposable par la déduction de l'abattement dégressif prévu à l'alinéa 5 de l'art. 153 L.I.R., si les revenus nets non passibles de retenue sont inférieurs à 36.000 F. Il en sera question dans le chapitre VI.

Les revenus exempts de l'impôt sur le revenu en vertu de l'art. 115 L.I.R. ne sont à mettre en compte ni lors du calcul du revenu imposable ni lors du calcul des revenus non passibles de retenue, à l'exception des revenus exemptés en vertu d'une convention contre les doubles impositions (voir Chapitre IX).

Exemple 5

Le retraité E a réalisé en 1999 les revenus ci-après:

| | |
|--|-----------|
| a) pension de l'Etablissement d'assurance contre la vieillesse et l'invalidité (charges sociales non déduites 8.000 F) | 336.000 F |
| b) revenus nets de la location | 26.000 F |

Solution

Le contribuable est imposable par voie d'assiette. L'imposition porte sur le revenu imposable ajusté ci-après:

| | |
|--|-----------|
| Revenus nets résultant de pensions ou de rentes [336.000 - 12.000*) =] | 324.000 F |
| Revenus nets de la location | 26.000 F |
| Total des revenus nets | 350.000 F |
| Dépenses spéciales: | |
| a) cotisations de sécurité sociale | 8.000 F |
| b) minimum forfaitaire | 18.000 F |
| Revenu imposable | 324.000 F |
| - abattement svt art. 153 alinéa 5 L.I.R. | 10.000 F |
| - abattement de retraite (art. 129a L.I.R.) | 24.000 F |
| Revenu imposable ajusté | 290.000 F |

*) minimum forfaitaire pour frais d'obtention (art. 107 L.I.R.)

Exemple 6

Le contribuable F, célibataire, a réalisé en 1999 les revenus suivants:

| | |
|--|-----------|
| a) traitement brut (charges sociales non déduites: 28.000) | 850.000 F |
| b) bénéfice agricole (avant déduction de l'abattement prévu à l'art. 128 L.I.R.) | 95.000 F |
| c) perte d'une entreprise commerciale | 15.000 F |
| d) revenus nets de la location | 10.000 F |
| e) intérêts d'un livret à la Banque et Caisse d'Epargne de l'Etat | 70.000 F |
| f) dividendes passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux (art. 146 alinéa 1, n° 1 L.I.R.) | 20.000 F |

Solution

Revenus non passibles de retenue:

| | | |
|---|-----------|-----------|
| Bénéfice agricole | 95.000 F | |
| Abattement agricole (art.128 L.I.R.) | 90.000 F | |
| | <hr/> | |
| | 5.000 F | 5.000 F |
| Perte commerciale | -15.000 F | -15.000 F |
| Revenus nets de la location | 10.000 F | 10.000 F |
| Revenus nets de capitaux: | | |
| intérêts BCEE | 70.000 F | |
| -exemption (art.115 n° 15 L.I.R.) | 52.500 F | |
| -forfait frais d'obtention (art.107 L.I.R.) | 875 F | |
| | <hr/> | |
| | 16.625 F | 16.625 F |
| | | <hr/> |
| | | 16.625 F |

détermination exemption art. 115 n° 15 se rapportant aux revenus non soumis à retenue:

$$[10.000 + 70.000 = 80.000]$$

$$60.000 \times 7/8 = 52.500$$

détermination forfait frais d'obtention se rapportant aux revenus non soumis à retenue:

$$1.000 \times 7/8 = 875$$

Le contribuable n'est pas imposable par voie d'assiette en vertu de l'art. 153 al. 1er n° 2 L.I.R., puisque la somme des revenus nets non passibles de retenue ne dépasse pas 18.000 F., mais il peut demander l'imposition par voie d'assiette en vue de la prise en considération des revenus nets passibles de la retenue à la source (art. 153 alinéa 4 L.I.R.). Dans ce cas l'imposition porte sur le revenu imposable suivant:

| | | |
|--|--------------|-----------|
| Bénéfice agricole | 95.000 F | |
| ./. Abattement agricole | 90.000 F | |
| | <hr/> | |
| | 5.000 F | 5.000 F |
| Perte commerciale | -15.000 F | -15.000 F |
| Revenu net d'une occupation salariée (850.000 - 36.600) | | 813.400 F |
| Revenus nets de capitaux: | | |
| dividendes bruts | 20.000 F | |
| ./. exemption (art.115 n° 15 a) L.I.R. | 10.000 F | |
| | <hr/> | |
| | 10.000 F | |
| + intérêts BCEE | 70.000 F | |
| ./. exemption (art.115 n° 15 L.I.R.) | 60.000 F | |
| | <hr/> | |
| | 20.000 F | |
| ./. forfait frais d'obtention | 1.000 F | |
| | <hr/> | |
| | 19.000 F | 19.000 F |
| Revenus nets de la location | 10.000 F | 10.000 F |
| Total des revenus nets | (à reporter) | <hr/> |
| | | 832.400 F |

| | | |
|---|---------|-------------|
| | Report: | 832.400 F |
| ./. Dépenses spéciales: | | |
| a) cotisations sociales: | 28.000 | |
| b) minimum forfaitaire: | 18.000 | |
| | <hr/> | |
| | 46.000 | 46.000 F |
| Revenu imposable | | <hr/> |
| | | 786.400 F |
| ./. Abattement compensatoire | | 24.000 F |
| ./. Franchise (art.153 alinéa 1, n° 2 L.I.R., et art. 4 alinéas 1 et 2 du règl. gr.-d. du 28.12.90) | | 16.625 F |
| = Revenu imposable ajusté | | <hr/> |
| | | 745.775 F |
| | arr. | 745.000 F |
| | | <hr/> <hr/> |

3) ad art. 153, alinéa premier, numéro 3 L.I.R.

L'article 153, alinéa 1er, numéro 3 L.I.R. précise les conditions dans lesquelles un contribuable touchant des revenus de capitaux au sens de l'article 146, alinéa 1er, L.I.R., passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, devient imposable par voie d'assiette. L'objet de cette mesure qui consiste à éviter que la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux ne confère à certains contribuables un avantage démesuré par rapport à leur situation de revenu effective, a perdu, à partir de l'année d'imposition 1994, une grande partie de son importance par le relèvement du taux de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de 15 % à 25 % (art. IV numéro 2 de la loi du 22.12.1993) et l'exonération de la moitié de certains des revenus de capitaux soumis à la retenue à la source (art. IV numéro 1 de la loi du 22.12.1993). A l'heure actuelle, l'idée à la base de cette disposition ne reste justifiée qu'à l'endroit des parts de bénéfice touchées par le bailleur de fonds du chef de sa mise de fonds dans une entreprise commerciale (art. 97 alinéa 1 n°2 L.I.R.) qui, par opposition aux autres revenus de capitaux soumis à la retenue à la source de 25 %, ne bénéficient pas de l'exemption de 50 % en vertu de l'article 115, n° 15a L.I.R. Par contre, la disposition s'avérera régulièrement à l'avantage du contribuable lorsque l'imposition par voie d'assiette est déclenchée par des revenus de capitaux soumis à une retenue de 25 % et bénéficiant de l'exemption de 50 %. Il est renvoyé dans ce contexte au chapitre V.

Les revenus passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux ont été définis à la rubrique d) du chapitre II.

Exemple 7

Le contribuable G a réalisé en 1999 les revenus suivants:

| | |
|--|-------------|
| 1) Traitement brut | 1.600.000 F |
| (charges sociales non déduites 50.000 F) | |
| 2) Parts de bénéfice touchées en tant que bailleur de fonds (nettes d'impôt) | 100.000 F |

Le fait que les parts de bénéfice ont été payées "nettes d'impôt" ne les rend pas "non passibles de la retenue", puisque la société débitrice doit le cas échéant prendre à sa charge l'impôt à retenir qui s'élève à 33,33% de 100.000 = 33.330 F (art. 148 alinéa 1 L.I.R.). Les revenus nets passibles de la retenue sur revenu de capitaux s'élèvent en l'occurrence à 133.330 - 60.000 (art. 115, n° 15 L.I.R.) - 1.000* = 72.330 F.

Le contribuable est dès lors imposable par voie d'assiette en vertu de l'article 153 alinéa 1, n° 3 L.I.R.

L'imposition porte sur le revenu imposable suivant:

| | |
|--|------------------|
| Revenu net d'une occupation salariée (1.600.000 - 36.600*) | 1.563.400 F |
| Revenu net de capitaux | 72.330 F |
| Total des revenus nets | 1.635.730 F |
| Dépenses spéciales: a) cotisations sociales: | 50.000 |
| b) minimum forfaitaire: | 18.000 |
| | 68.000 |
| Revenu imposable | 1.567.730 F |
| Abattement compensatoire | 24.000 F |
| Revenu imposable ajusté | 1.543.730 F |
| | arr. 1.543.000 F |
| | ===== |

Les retenues d'impôt sur les salaires et les retenues d'impôt sur les revenus de capitaux sont imputées sur la cote d'impôt sur le revenu qui est à établir selon les règles valables en matière d'assiette.

*) minimum forfaitaire pour frais d'obtention (art. 107 et 107bis L.I.R.)

Exemple 8

Le contribuable H a réalisé en 1999 les revenus suivants:

| | |
|---|-----------|
| 1) Traitement brut | 680.600 F |
| (charges sociales non déduites 22.000 F) | |
| 2) Revenus de capitaux | |
| a) intérêts d'un emprunt de l'Etat grand-ducal | 8.000 F |
| b) intérêts d'un livret à la Banque et Caisse d'Epargne de l'Etat | 65.000 F |
| c) dividendes d'une société holding luxembourgeoise | 4.000 F |

Solution

Les intérêts sub 2a) et 2b) et les dividendes sub 2c) (art. 147 n° 3 L.I.R.) ne sont pas passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux.

Les intérêts sub 2a) et 2b) et les dividendes sub 2c) sont exemptés d'impôt sur le revenu en vertu de l'art. 115 n° 15 L.I.R. à raison de 60.000 F.

Comme les revenus non passibles de la retenue d'impôt (8.000 + 65.000 + 4.000 - 60.000 = 17.000 - 1.000 = 16.000) ne dépassent pas la limite prévue à l'art. 153 al. 1er n° 2 L.I.R., il n'y a pas lieu de faire une imposition par voie d'assiette.

Lorsque le contribuable tombe sous l'application tant du n° 2 (dépassement de 18.000 F de revenus non passibles de retenue) que du n° 3 (dépassement de 60.000 F de revenus de capitaux passibles de retenue) de l'alinéa 1er de l'art. 153 L.I.R., l'application du n° 2 prime. C'est dire que dans cette hypothèse le contribuable peut, le cas échéant, se prévaloir de l'abattement dégressif dont question à l'alinéa 5 de l'art. 153 L.I.R.

4) ad deuxième alinéa de l'art. 153 L.I.R.

Les cas d'imposition y visés ont été commentés sub b) de la rubrique 1) du présent chapitre.

IV. Commentaire du troisième alinéa de l'art. 153 L.I.R.

a) La première phrase de cet alinéa vise les pensions et rentes passibles de la retenue en vertu de l'art. 144 L.I.R. (v. rubr. c) du chap. II). L'art. 1er du règlement grand-ducal portant exécution de l'art. 153 L.I.R. assimile lesdites pensions et rentes aux revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires pour l'application de l'art. 153 L.I.R.

b) La deuxième phrase de l'alinéa 3 de l'art. 153 L.I.R. prévoit qu'un règlement grand-ducal fixera les modalités de l'assiette des traitements et salaires qui, sans être exonérés, sont dispensés de la retenue d'impôt.

Il existe certaines espèces de rémunérations qui ne se prêtent pas sans difficultés sérieuses à la retenue d'impôt sur les salaires ou sur les pensions. Dans cette hypothèse, un règlement grand-ducal peut accorder dispense de la retenue d'impôt (art. 136 L.I.R.). Le règlement grand-ducal concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions a dispensé certaines rémunérations de la retenue à la source sur les salaires, dont notamment le casuel des ecclésiastiques et le casuel et les indemnités similaires des greffiers et des personnes exerçant des fonctions comparables. La dispense de retenue à l'endroit de ces revenus salariés ne confère pas à ceux-ci le caractère de revenus non passibles de retenue au sens de l'alinéa 1er n° 2 et de l'alinéa 5 de l'art. 153 L.I.R. (art. 2 du règl. portant exécution de l'art. 153 L.I.R.). Le contribuable dont le revenu imposable se compose en tout ou en partie de salaires ou de pensions pour lesquels dispense de la retenue a été accordée et qui ne se trouve pas déjà dans une des situations mentionnées à l'alinéa 1er de l'art. 153 L.I.R., est soumis à l'imposition par voie d'assiette (art. 25 du règl. concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions).

Exemple 9

Le greffier I a touché en 1999, en dehors de son traitement proprement dit de 906.600 F (charges sociales non déduites 25.000 F), un casuel de 10.000 F. Il a en outre réalisé un revenu net de la location de 16.000 F.

Solution

Le contribuable est imposable par voie d'assiette, conformément au troisième alinéa de l'art. 153, combiné au règl. du 28.12.90, article 3, 3°. L'imposition portera sur le revenu imposable ci-après:

Revenu d'une occupation salariée:

906.600 + 10.000 = 916.600 - 36.600*) = 880.000 F

Revenu de location 16.000 F

Total des revenus nets 896.000 F

Dépenses spéciales:

a) cotisations de sécurité sociale 25.000 F

b) minimum forfaitaire 18.000 F 43.000 F

Revenu imposable 853.000 F

Franchise (art. 153 alinéa 1, n° 2 L.I.R., et art. 4 alinéa 1, n° 2 du règl. g.-d. du 28.12.1990) -16.000 F

Revenu imposable 837.000 F

- Abattement compensatoire 24.000 F

Revenu imposable ajusté 813.000 F

=====

*) minimum forfaitaire pour frais d'obtention (art. 107 et 107bis L.I.R.)

L'imposition du casuel a lieu quel que soit le montant du revenu imposable et quel que soit le montant du casuel, donc indépendamment des limites de revenu prévues à l'al. 1er de l'art. 153 L.I.R.

Exemple 10

Le contribuable K a réalisé en 1999 les revenus ci-après:

| | |
|---|-----------|
| Traitement (charges sociales non déduites 19.000 F) | 680.300 F |
| Casuel | 26.300 F |
| Revenus nets de la location | 26.000 F |

Solution

Le contribuable est imposable en vertu du numéro 2 de l'al. 1er de l'art. 153 L.I.R.**), parce que les revenus de la location dépassent 18.000 F. L'imposition portera sur le revenu imposable ajusté ci-après:

| | |
|---|-----------|
| Revenus d'une occupation salariée | |
| (680.300 + 26.300 =) 706.600 - 36.600*) = | 670.000 F |
| Revenus nets de la location | 26.000 F |
| Total des revenus nets | 696.000 F |

Dépenses spéciales:

| | | |
|------------------------------------|----------|-----------|
| a) cotisations de sécurité sociale | 19.000 F | |
| b) minimum forfaitaire | 18.000 F | 37.000 F |
| Revenu imposable | | 659.000 F |

| | | |
|---|----------|-----------|
| - Abattement compensatoire | 24.000 F | |
| - Abattement selon l'al. 5 de l'art. 153 (36.000 - 26.000 =) | 10.000 F | 34.000 F |
| Revenu imposable ajusté | | 625.000 F |

=====

*) minimum forfaitaire pour frais d'obtention (art.107 et 107bis L.I.R.)

***) et du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974, art. 3, 2°

V. Commentaire du quatrième alinéa de l'art. 153 L.I.R.

En vertu de cette disposition, le salarié ou le retraité non soumis à l'imposition par voie d'assiette en vertu des dispositions des alinéas 1 à 3 de l'art. 153 L.I.R., peut demander l'assiette en vue de la prise en considération de pertes, provenant d'une catégorie de revenu autre que celle ayant subi la retenue à la source ou de certains revenus de capitaux passibles de la retenue à la source.

Dans la première hypothèse le contribuable obtiendra le remboursement de la partie de l'impôt sur les salaires ou les pensions qui dépasse la cote d'impôt sur le revenu calculée en fonction du revenu imposable qui est inférieur au traitement ou à la pension en raison de la compensation des pertes avec des revenus positifs.

Dans la seconde hypothèse le contribuable ayant touché des revenus de capitaux soumis à la retenue à la source autres que les parts de bénéficiaire attribuées au bailleur de fonds peut demander à être imposé par voie d'assiette en vue d'un remboursement partiel ou même intégral de la retenue à la source de 25 %. Cette disposition a été introduite à partir de l'année d'imposition 1994 par l'article IV de la loi du 24 décembre 1993. Le fait de porter le taux de la retenue à la source sur les revenus de capitaux à 25 % (point 2 de l'art. IV de la loi du 24.12.1993) et d'exempter en même temps la moitié desdits revenus de capitaux dans le chef du bénéficiaire (point 1 de l'article IV de la loi du 24.12.1993) comporte une imposition effective de ces revenus nets au taux de 50 %, donc supérieur au taux marginal de 46 % prévu par le tarif de 1999. (Il est fait abstraction de la tranche exonérée de 60.000 F prévue par l'art. 115 n° 15 L.I.R. et des frais d'obtention). Le remboursement de l'excédent de la retenue à la source a nécessité la suppression de la première phrase de l'alinéa 6 (act. alinéa 5) de l'article 154 L.I.R. qui dans le temps rendait impossible tout remboursement de retenues sur revenus de capitaux dûment opérées. Cette suppression a fait l'objet du point 4 de l'article IV de la loi du 24.12.1993.

Exemple 11

Le salarié L exploite accessoirement une petite entreprise commerciale qui a donné lieu en 1999 à une perte compensable de 30.000 F. Son traitement a été de 668.600 F (charges sociales non déduites 36.000 F). Il a en outre réalisé un revenu de la location de 5.000 F.

Solution

Le contribuable ne tombe sous aucune des hypothèses prévues aux alinéas 1 à 3 de l'art. 153*). Il peut cependant demander une imposition par voie d'assiette en vertu de l'al. 4 du même article**).

*) et du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, art. 3 (1° à 5°)

***) et du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, art. 3 (6°)

L'imposition portera sur le revenu imposable ci-après:

| | | |
|------------------------------------|----------|---------------------------|
| Perte d'une entreprise commerciale | | -30.000 F |
| Revenu d'une occupation salariée: | | |
| (668.600 - 36.600***) = | | 632.000 F |
| Revenu de la location | | 5.000 F |
| Total des revenus | | <u>607.000 F</u> |
| Dépenses spéciales: | | |
| a) cotisations de sécurité sociale | 36.000 F | |
| b) minimum forfaitaire | 18.000 F | 54.000 F |
| Revenu imposable | <u></u> | <u>553.000 F</u> |
| Abattement compensatoire | | 24.000 F |
| Revenu imposable ajusté | | <u>529.000 F</u> ===== |

Il est précisé que L ne peut prétendre à la franchise du loyer net de 5.000 F, de même qu'il ne pourrait solliciter la déduction de l'abattement de l'alinéa 5 de l'art. 153 L.I.R., si le loyer net dépassait 18.000 F.

La question se pose encore de savoir si l'alinéa 4 de l'art. 153 L.I.R. est également applicable, lorsque le salarié ou le retraité a subi une perte dans son entreprise commerciale (ou dans son exploitation agricole ou dans l'exercice d'une profession libérale) non pas au cours de l'exercice 1999, mais au cours des exercices antérieurs et que cette perte est reportable en vertu de l'art. 114 L.I.R. La question comporte une réponse affirmative.

***) minimum forfaitaire pour frais d'obtention (art. 107 et 107bis L.I.R.)

Exemple 12

Le contribuable X a réalisé en 1999 les revenus suivants:

| | |
|---|-------------|
| Traitement brut | 1.000.000 F |
| (charges sociales non déduites: 55.000) | |

| | |
|--|-----------|
| Revenus bruts passibles de la retenue sur revenus de capitaux (25% = 25.000 F) (art.146 alinéa 1, n° 1 L.I.R.) | 100.000 F |
|--|-----------|

Le contribuable ne tombe sous aucune des hypothèses prévues aux alinéas 1 à 3 de l'art. 153 L.I.R. Il peut cependant demander une imposition par voie d'assiette en vue de la prise en considération des revenus nets visés à

l'art. 146 alinéa 1, n° 1 L.I.R. et ce en vertu de l'art. 153 alinéa 4 L.I.R.

| | |
|---|-----------|
| Revenu net d'une occupation salariée (1.000.000 - 36.600*) | 963.400 F |
|---|-----------|

Revenu net de capitaux mobiliers:

| | | |
|--------------------------------|---------|-----|
| dividende brut: | 100.000 | |
| ./. exemption: art. 115 n° 15a | 50.000 | |
| ./. exemption: art. 115 n° 15 | 50.000 | |
| | <hr/> | |
| | 0 | 0 F |

| | | |
|------------------------|-------|-----------|
| Total des revenus nets | <hr/> | 963.400 F |
|------------------------|-------|-----------|

Dépenses spéciales:

| | | |
|-------------------------------------|--------|----------|
| a) cotisations de sécurité sociale: | 55.000 | |
| b) minimum forfaitaire: | 18.000 | |
| | <hr/> | |
| | 73.000 | 73.000 F |

| | | |
|------------------|-------|-----------|
| Revenu imposable | <hr/> | 890.400 F |
|------------------|-------|-----------|

| | | |
|--------------------------|--|----------|
| Abattement compensatoire | | 24.000 F |
|--------------------------|--|----------|

| | | |
|-------------------------|-------|-----------|
| Revenu imposable ajusté | <hr/> | 866.400 F |
|-------------------------|-------|-----------|

| | | |
|------|--|-----------|
| arr. | | 866.000 F |
|------|--|-----------|

* minimum forfaitaire pour frais d'obtention

Pourvu que la retenue sur le traitement ait été opérée correctement, le contribuable obtiendra le remboursement intégral de la retenue effectuée sur les revenus de capitaux, à savoir 25.000 F.

VI. Commentaire du cinquième alinéa de l'art. 153 L.I.R.

La fixation de la limite d'imposabilité par voie d'assiette pour les revenus non passibles de retenue sans aucune clause-limite entraînerait une différence importante entre la charge d'impôt grevant les revenus dépassant légèrement 18.000 F et ceux égaux ou inférieurs à ce montant. Dans ces conditions, l'alinéa 5 de l'art. 153 L.I.R. prévoit un abattement de revenu dégressif pour les salariés et retraités qui tombent sous l'application du numéro 2 de l'alinéa 1er de l'art. 153 L.I.R., c'est-à-dire pour ceux qui sont imposables par voie d'assiette en raison du fait que leurs revenus non passibles de retenue dépassent 18.000 F.

L'abattement est lié aux conditions suivantes qui doivent être remplies simultanément:

1° il faut qu'il s'agisse d'un contribuable tombant sous l'application des dispositions de l'art. 153 alinéa 1er n° 2 L.I.R.;

2° il faut que le revenu passible de la retenue provienne en majeure partie d'une occupation salariée, de revenus s'y substituant et visés à l'art. 95a L.I.R., ou de pensions ou rentes visées aux numéros 1 et 2 de l'art. 96 L.I.R.;

3° il faut que le revenu non passible de retenue soit, après déduction des abattements visés aux articles 128 L.I.R. (abattement agricole), 128bis L.I.R. (abattement bénéfique commercial) et 130 L.I.R. (abattement de cession), inférieur à 36.000 F.

L'abattement est également accordé dans les cas où le contribuable tombe sous l'application de la limite spéciale d'assiette.

Du moment que le revenu imposable dépasse la limite générale d'assiette, l'abattement n'est plus à accorder.

Dans les cas où le contribuable tombe simultanément sous l'application des numéros 2 et 3 de l'alinéa premier de l'art. 153 L.I.R., l'application du numéro 2 prime, ce qui a pour conséquence que l'abattement prévu à l'alinéa 5 peut jouer.

L'abattement est égal à la différence entre la somme de 36.000 F et le montant du revenu non passible de retenue.

L'abattement prévu à l'alinéa 5 de l'art. 153 L.I.R. est à déduire après fixation du revenu imposable en tant qu'abattement tarifaire. Il n'influence donc pas la notion de revenu imposable qui s'entend du total des revenus nets diminué des dépenses spéciales. Aussi la charge normale dont question à l'alinéa 4 de l'art. 127 L.I.R. est-elle à calculer sur le montant du revenu imposable non diminué des abattements tarifaires.

Exemple 13

Le contribuable M a réalisé en 1999 les revenus suivants:

| | |
|--|-----------|
| Traitement brut | 663.000 F |
| (charges sociales non déduites 36.000 F) | |
| Intérêts d'un livret à la Banque et Caisse d'Epargne de l'Etat | 34.000 F |
| Revenus nets de la location | 26.000 F |

Solution

Le contribuable est imposable par application du n° 2 de l'al. 1er de l'art. 153 L.I.R. Les intérêts du livret d'épargne (34.000 F) sont exemptés de l'impôt sur le revenu en vertu de l'art. 115 n° 15 L.I.R. et ne sont pas mis en compte.

L'imposition portera sur le revenu imposable ajusté ci-après:

| | | |
|---|----------|-----------|
| Revenus nets d'une occupation salariée: | | |
| [663.000 - 36.600 ^{*)}] = | | 626.400 F |
| Revenus nets de capitaux: | | 0 F |
| Revenus nets de la location | | 26.000 F |
| | | <hr/> |
| Total des revenus nets | | 652.400 F |
| Dépenses spéciales: | | |
| a) cotisations de sécurité sociale | 36.000 F | |
| b) minimum forfaitaire | 18.000 F | 54.000 F |
| | <hr/> | <hr/> |
| Revenu imposable | | 598.400 F |
| Abattement compensatoire | 24.000 F | |
| Abattement selon l'al. 5 de l'art. 153 L.I.R. | | |
| (36.000 - 26.000 =) | 10.000 F | 34.000 F |
| | <hr/> | <hr/> |
| Revenu imposable ajusté | | 564.400 F |
| | arr. | 564.000 F |
| | | ===== |

Si, dans l'exemple reproduit ci-dessus, le traitement brut avait été plus élevé de sorte que le revenu imposable du contribuable aurait dépassé la limite générale d'assiette de 2.300.000 F (numéro 1 de l'alinéa 1er de l'art. 153 L.I.R. combiné avec l'art. 3 n° 1 du règlement grand-ducal du 28.12.90, l'abattement dégressif ne jouerait plus.

VII. Commentaire du sixième alinéa de l'art. 153 L.I.R.

Lorsque le bénéficiaire de revenus passibles de la retenue d'impôt ne tombe sous aucune des hypothèses prévues aux alinéas 1 à 3 de l'art. 153 L.I.R. et qu'il ne demande pas non plus l'imposition en vertu de l'alinéa 4 du même article, il n'y a pas lieu d'établir une imposition par voie d'assiette. Dans ce cas le bénéficiaire de revenus passibles d'une retenue d'impôt est déchargé de l'impôt grevant ces revenus, à condition que sa responsabilité pouvant exister du chef de la retenue soit éteinte.

La responsabilité n'est pas éteinte dans les cas visés à l'alinéa 5 de l'art. 136 et à l'alinéa 2 de l'art. 149 L.I.R.

La question se pose de savoir comment il faut procéder lorsque la retenue sur les salaires n'a pas été dûment opérée. Les services s'en tiendront à la pratique suivante (v. EStR n° 146).

1°) Le contribuable ne tombe pas sous l'application des alinéas 1 à 4 de l'art. 153 L.I.R. Dans cette hypothèse, le recouvrement des suppléments d'impôt sur les salaires se fera dans le cadre de la procédure de la retenue d'impôt ou par décompte annuel.

^{*)} minimum forfaitaire pour frais d'obtention (art. 107 et 107bis L.I.R.)

2°) Le contribuable tombe sous l'application des dispositions précitées. Dans cette hypothèse il y a lieu de réclamer le supplément d'impôt par voie d'assiette, à moins que l'administration n'envisage de rendre l'employeur ou la caisse de pension personnellement responsable afin de garantir la rentrée de l'impôt (art. 136 al. 4 L.I.R.).

VIII. Imposition par voie d'assiette en vue de l'obtention de l'abattement à l'investissement mobilier (art. 129c § 4 L.I.R.)

Les contribuables qui, dans les conditions et limites spécifiées à l'article 129c L.I.R., acquièrent des actions ou parts sociales représentatives d'apports en numéraire dans les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, peuvent, en vue de l'obtention de l'abattement à l'investissement mobilier, demander l'imposition par voie d'assiette, nonobstant les dispositions de l'article 153 L.I.R.

IX. Questions diverses

1) Pensions payées par une caisse de retraite établie à l'étranger

Les pensions de l'espèce constituent un revenu dispensé de retenue (art. 2 litt. d) du règl. grand-ducal du 28.12.1990 portant exécution de l'art. 153 al. 3 phrase 2 L.I.R.). Il convient donc d'appliquer à leur égard les directives contenues dans le chapitre IV b.

Il se peut que les rentes en question soient payées par une caisse de retraite établie dans un pays avec lequel le Luxembourg a conclu une convention contre les doubles impositions. Dans cette hypothèse, l'imposition dépend évidemment des dispositions de cette convention. Si celle-ci exonère les rentes de l'impôt luxembourgeois, il convient d'appliquer l'art. 134 L.I.R. ("Progressionsvorbehalt").

2) Salaires en provenance de l'étranger

Certains salariés résidents luxembourgeois touchent des salaires en provenance d'employeurs établis en Allemagne, Belgique et France. Tel est p.ex. le cas des ouvriers frontaliers luxembourgeois. Les conventions contre les doubles impositions conclues avec les trois pays attribuent le droit d'imposition en principe au pays étranger (Etat de l'activité).

Lorsque les revenus de source étrangère sont exonérés au Grand-Duché en vertu des dispositions des conventions contre les doubles impositions, il convient d'appliquer l'art. 134 L.I.R.

Pour les cas exceptionnels où le droit d'imposition revient au Luxembourg, le débiteur des revenus échappe à l'emprise du fisc luxembourgeois. Il ne pratique, en règle générale, pas de retenue luxembourgeoise. Toutefois, plusieurs employeurs établis à l'étranger font la retenue de leur propre gré à charge des salariés luxembourgeois et au profit du fisc luxem-

bourgeois. Certains salariés luxembourgeois touchant des rémunérations de l'étranger procèdent eux-mêmes à la retenue et la versent au fisc luxembourgeois.

Les revenus de l'espèce qui, bien qu'ils soient imposables au Luxembourg en vertu des dispositions des conventions contre les doubles impositions, ne sont pas soumis à une retenue d'impôt luxembourgeois ni de la part de l'employeur, ni de la part du salarié, sont imposables par voie d'assiette. Les services traiteront lesdits revenus de la même manière que les salaires qui, sans être exonérés, sont dispensés de la retenue d'impôt sur les salaires. Voir exposé relatif à l'alinéa 3 phrase 2 de l'art. 153 L.I.R. (chapitre IV b).

Lorsque l'employeur étranger ou le salarié luxembourgeois font la retenue au profit du fisc luxembourgeois selon les prescriptions applicables en matière d'impôt sur les salaires, lesdits salaires sont à assimiler aux salaires passibles de la retenue d'impôt et la question de savoir s'il y a lieu à imposition par voie d'assiette se règle selon les dispositions des alinéas 1er, 4 et 6 de l'art. 153 L.I.R.

3) Application de l'art. 134 L.I.R., lorsque le contribuable a réalisé des revenus exonérés au Luxembourg en vertu des conventions contre les doubles impositions

Lorsqu'un contribuable résident a des revenus entièrement exonérés par des conventions contre les doubles impositions, l'administration fixe l'impôt en ajoutant ces revenus au total des revenus nets et en déduisant de l'impôt la part correspondant aux revenus exonérés, conformément à l'art. 134 L.I.R.

a) Article 153 L.I.R.

Pour déterminer s'il y a imposition par voie d'assiette du fait du dépassement des limites générale ou spéciale d'assiette, c'est le revenu imposable englobant les revenus exonérés en vertu d'une convention internationale qui entre en ligne de compte.

Pour déterminer si la limite de 18.000 F déclenchant l'assiette en vertu de l'article 153, al. 1 n° 2 L.I.R. est dépassée, il y a lieu de tenir compte également des revenus exonérés (en vertu d'une convention contre les doubles impositions) englobés au revenu imposable. A ce sujet tous les revenus exonérés par la convention et compris dans le revenu imposable sont des "revenus non passibles de retenue" au sens de la disposition précitée.

Pour calculer l'abattement prévu à l'article 153, al. 5 L.I.R., il faut tenir compte des revenus exonérés en vertu d'une convention contre les doubles impositions tant en ce qui concerne la composition du revenu imposable qu'en ce qui concerne les "revenus non passibles de retenue" intervenant dans le calcul de l'abattement.

b) Autres dispositions L.I.R.

Pour le calcul de l'abattement pour charges extraordinaires (art. 127 L.I.R.) qui est fonction du revenu imposable, c'est le revenu imposable englobant les revenus exonérés (en vertu d'une convention contre les doubles impositions) qui entre en ligne de compte (idem pour l'abattement audiovisuel et l'abattement pour capital-risque).

Exemple 14

Le contribuable N a réalisé en 1999 les revenus suivants:

| | |
|---|-------------|
| Revenus bruts d'une occupation salariée au Luxembourg (charges sociales non déduites 92.000 F) | 2.076.000 F |
| Revenus nets de la location | |
| immeuble à Luxembourg | 26.000 F |
| immeuble situé en France | 350.000 F |

Solution

Le revenu net de l'immeuble situé en France, bien qu'exonéré en vertu de la convention franco-luxembourgeoise contre la double imposition, est mis en compte pour l'application de l'art. 153 al. 1er L.I.R. Le revenu imposable s'établit donc à $2.039.400^{1)}$ + 26.000 + 350.000 = $2.415.400 - 110.000^{2)}$ = 2.305.400 F.

Comme la limite du numéro 1er de l'al. 1er est dépassée, le contribuable est imposable par voie d'assiette. L'impôt est établi selon l'art. 134 L.I.R.

| | | | | |
|----|-----------|----|---------|----------------------|
| 1) | 2.076.000 | 2) | 92.000 | cotisations sociales |
| | -36.600 | | +18.000 | minimum forfaitaire |
| | <hr/> | | <hr/> | |
| | 2.039.400 | | 110.000 | |

Exemple 15

Le contribuable O a réalisé en 1999 les revenus suivants:

| | |
|--|-----------|
| Revenus bruts d'une occupation salariée au Luxembourg (charges sociales non déduites) | 632.000 F |
| Revenus nets de la location | |
| d'un immeuble à Luxembourg | 12.000 F |
| d'un immeuble en France | 21.000 F |

Solution

Le revenu net de l'immeuble en France, bien qu'exonéré en vertu de la convention franco-luxembourgeoise contre la double imposition, est mis en compte pour l'application de l'art. 153 al. 1er L.I.R. Comme la limite inscrite au numéro 2 de la disposition prémentionnée est dépassée, le contribuable est imposable par voie d'assiette. L'impôt est établi selon l'art. 134 L.I.R. A noter que l'abattement selon l'al. 5 de l'art. 153 L.I.R. s'élève à $(36.000 - 33.000 =)$ 3.000 F.

Le Directeur des Contributions,
f.f.