

**DIRECTION**  
**DES**  
**CONTRIBUTIONS DIRECTES**

Circulaire du directeur des contributions  
L.I.R. N° 109bis/1 du 1<sup>er</sup> juillet 2002\*

—  
L.I.R. N° 109bis/1

Objet: Traitement fiscal des rentes payées à l'ex-conjoint après le divorce.

L'article 109bis L.I.R. a été introduit dans la loi concernant l'impôt sur le revenu par l'article 1<sup>er</sup>, numéros 8 et 9 de la loi du 23 décembre 1997 modifiant certaines dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu, de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs et de la loi générale sur les impôts, et modifié par l'article 1<sup>er</sup>, 16° de la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects.

L'article 109bis L.I.R. a pour objet de créer un traitement uniforme des rentes tirant leur origine dans un divorce prononcé après le 31 décembre 1997. L'ajout, avec effet à partir de l'année d'imposition 2002, d'un numéro 3 à l'article 109bis, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R. par l'article 1<sup>er</sup>, 16° de la loi précitée du 21 décembre 2001 permet aux personnes divorcées avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998 de demander, sous certaines conditions, le traitement fiscal applicable aux rentes fixées dans le cadre d'un divorce prononcé après le 31 décembre 1997.

A partir de l'année d'imposition 2002, les situations suivantes peuvent se présenter:

1. Pensions versées à l'ex-conjoint après le divorce par consentement mutuel

Les rentes payées à l'ex-conjoint dans le cadre d'un divorce par consentement mutuel rentrent dans le champ d'application de l'article 109 L.I.R. et sont déductibles dans les limites et conditions fixées par l'article 109bis L.I.R.

Par rapport à la situation applicable avant l'année d'imposition 1998, rien n'est changé quant à l'exigence de l'article 109 L.I.R. qui

---

\* La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. - n° 109bis/1 du 3 mars 1998 avec effet à partir de l'année d'imposition 2002.

réserve la déduction des arrérages de rentes et de charges permanentes aux seules rentes et charges permanentes dues en vertu d'une obligation particulière. D'après les documents parlementaires relatifs à la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (doc. parl. 571-4) "entrent seules en ligne de compte les rentes et charges permanentes stipulées dans une décision judiciaire devenue définitive ou dans un acte authentique". D'après ces mêmes documents parlementaires "l'obligation particulière doit être susceptible d'exécution forcée, manifestée clairement dans un titre constitutif et garantie d'une certaine publicité."

Depuis l'année d'imposition 2002, la charge déductible est limitée à un montant de 20.400 euros par conjoint divorcé.

Exemple:

A verse une rente annuelle de 16.000 euros à son ex-conjoint B et une rente de 30.000 euros à son ex-conjoint C.

Dans le chef de A, la rente versée à B est intégralement déductible, et la rente versée à C est déductible à raison de 20.400 euros.

Si le contribuable n'est pas assujéti à l'impôt durant toute l'année, le montant maximum déductible est à prendre en considération en proportion des mois entiers d'assujéttissement.

Dans le chef du bénéficiaire, les arrérages de rentes constituent un revenu imposable au sens de l'article 96, alinéa 1<sup>er</sup>, numéro 3 L.I.R. Ils sont en effet servis en vertu d'un titre et sont déductibles "en principe, comme charges auprès du débiteur ou donateur". Ces termes de l'article 96, alinéa 3 L.I.R. visent, dans le chef des particuliers et des entreprises, les dépenses d'exploitation, les frais d'obtention et les dépenses spéciales. Il est rappelé que l'alinéa 3 a pour objet de ne pas conduire à une double imposition économique, c'est-à-dire d'imposer la rente dans le chef du bénéficiaire, alors que le débiteur se voit refuser le droit de déduction.

L'article 1<sup>er</sup>, 9° de la loi du 21 décembre 2001 a complété l'article 96, alinéa 3 L.I.R. par une disposition en vertu de laquelle les rentes reçues de la part d'un conjoint divorcé résident ne sont imposables que dans les limites où elles sont déductibles suivant l'article 109bis L.I.R.

Exemple:

Reprenons l'exemple ci-dessus.

B et C sont imposés sur un revenu résultant de pensions de respectivement 16.000 et 20.400 euros.

La déduction de la rente n'est pas exclue du fait que le bénéficiaire habite à l'étranger et n'est pas imposable au Luxembourg.

Dans ces cas, il est laissé au pouvoir discrétionnaire des fonctionnaires en charge du dossier, de transmettre par le biais de la Direc-

tion, service des relations internationales, les informations aux administrations fiscales étrangères concernées.

## 2. Pensions versées à l'ex-conjoint en vertu d'une décision judiciaire

Au vœu de l'article 109bis L.I.R. "les arrérages de rentes et de charges permanentes payés à un conjoint divorcé" constituent des dépenses spéciales au sens de l'alinéa 1<sup>er</sup>, numéro 1, de l'article 109 L.I.R. "à condition que les rentes et charges soient fixées par décision judiciaire dans le cadre d'un divorce prononcé après le 31 décembre 1997".

Le traitement fiscal des rentes alimentaires fixées par décision judiciaire est donc différent selon que le divorce ait été prononcé avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998 ou après le 31 décembre 1997.

### 2.1. Rente alimentaire fixée par décision judiciaire dans le cadre d'un divorce prononcé après le 31 décembre 1997

L'objet de l'article 109bis L.I.R. est l'instauration d'un régime fiscal unique de déduction, à titre de dépenses spéciales, des rentes payées à l'ex-conjoint et de l'imposition de cette rente dans le chef du bénéficiaire comme revenu résultant de pensions ou de rentes.

Il n'est donc plus fait de distinction fiscale - ni au niveau du débirentier, ni au niveau du bénéficiaire - entre rentes stipulées entre parties à l'occasion d'un divorce par consentement mutuel et rentes fixées par décision judiciaire, à condition que le divorce soit irrévocablement prononcé après le 31 décembre 1997.

A noter que c'est la date du divorce qui est déterminante pour savoir si l'ancien ou le nouveau régime est applicable.

Le fait que le montant de la rente soit modifié après le 31 décembre 1997 reste sans influence pour connaître le traitement fiscal applicable suivant les dispositions de l'article 109bis ou de l'article 127 L.I.R.

#### Exemple:

A et B ont divorcé en 1995. A l'époque, chacun des époux disposait de revenus suffisants et aucune rente alimentaire n'a été fixée. En 2002, A ne dispose plus de revenus suffisants et B est obligé, par décision judiciaire, de payer une rente alimentaire à A.

Le divorce ayant été prononcé avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998, l'article 109bis L.I.R. n'est pas applicable, sauf si les ex-époux font usage de la disposition de l'article 109bis, alinéa 1<sup>er</sup>, numéro 3 (voir ci-après sub 2.2.2.).

Dans tous les cas où le divorce est prononcé après le 31 décembre 1997, la rente versée à l'ex-conjoint constitue une dépense spéciale dé-

ductible dans la limite de l'article 109bis L.I.R. (20.400 euros par année d'imposition).

Dans le chef du bénéficiaire, les allocations perçues constituent un revenu imposable au sens de l'article 96, alinéa 1<sup>er</sup>, numéro 3 L.I.R. (rentes servies en vertu d'un titre et en principe déductibles comme charges auprès du débiteur).

## 2.2. Rente alimentaire fixée par décision judiciaire dans le cadre d'un divorce prononcé avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998

Dans le but de ne pas entraîner des préjudices pour les bénéficiaires de rentes, la loi du 23 décembre 1997 n'avait rien changé au traitement fiscal en matière d'impôt sur le revenu en ce qui concerne les rentes dont le droit a existé avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998.

Avec un recul de quelques années, il a néanmoins été constaté que le nouveau régime était souvent considéré comme plus favorable et qu'un certain assouplissement s'imposait.

Aussi la loi du 21 décembre 2001 vient-elle de compléter l'article 109bis, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R. par un numéro 3 qui permet aux personnes divorcées avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998, d'opter pour le régime applicable aux rentes stipulées dans le cadre d'un divorce prononcé après le 31 décembre 1997.

A partir de l'année d'imposition 2002, il faut par conséquent distinguer entre la règle générale et l'exception.

### 2.2.1. Règle générale

A moins que les contribuables intéressés n'optent pour l'exception (voir sub 2.2.2. ci-après), le traitement fiscal des rentes alimentaires fixées par décision judiciaire dans le cadre d'un divorce prononcé avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998, se fait d'après les errements du passé.

La rente est fiscalement à considérer comme dépense privée en vertu de l'article 12 L.I.R.; elle est une allocation susceptible d'exécution forcée servie à une personne qui est en droit, si elle est dans le besoin, de réclamer des aliments au contribuable. N'étant pas spécialement qualifiés par la loi comme faisant partie des dépenses spéciales, ces arrérages de rentes ne sont pas déductibles du total des revenus nets. Le paiement de la rente constitue néanmoins une charge extraordinaire et inévitable pour des raisons juridiques et peut donner lieu - si les conditions de l'article 3 L.I.R. ne sont pas remplies - à un abattement pour charges extraordinaires, dans la mesure où les charges dépassent les pourcentages de revenus prévus par l'alinéa 4 de l'article 127 L.I.R.

Bien que servies en vertu d'un titre, ces rentes ne constituent pas un revenu imposable dans le chef du bénéficiaire, parce qu'elles sont en principe non-déductibles dans le chef du débirentier. L'abattement tari-

faire pour charges extraordinaires ne remplit pas les conditions de l'article 96, alinéa 3 L.I.R. (voir point 1).

#### 2.2.2. Exception

L'article 1<sup>er</sup>, 16° de la loi du 21 décembre 2001 a introduit un numéro 3 dans l'article 109bis, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R. A côté de la règle générale énoncée ci-dessus (sub 2.2.1.), les dispositions du numéro 3 nouvellement introduites permettent aux contribuables qui versent à leur ex-conjoint une rente fixée par décision judiciaire dans le cadre d'un divorce prononcé avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998, contribuables exclus en principe du bénéfice de l'article 109bis L.I.R., de demander la déduction, au titre de dépenses spéciales, des rentes versées à leur conjoint divorcé. Comme la déduction de la rente dans le chef du débirentier entraîne l'imposition du revenu dans le chef du bénéficiaire, ce dernier se trouve le plus souvent dans une situation fiscale moins avantageuse qu'avant et subit de ce fait éventuellement un préjudice non négligeable. Pour cette raison, l'article 109bis, alinéa 1<sup>er</sup>, numéro 3 prévoit que l'ex-conjoint doit également demander l'application du régime fiscal basé sur la déduction de la rente dans le chef du débirentier et l'imposition de la rente auprès du bénéficiaire.

La demande conjointe des ex-époux est à produire par le contribuable qui invoque la déduction au sens de l'article 109bis, alinéa 1<sup>er</sup>, numéro 3. La demande vaut pour une année d'imposition entière et ne saurait être révoquée, ni en cours, ni en fin d'année.

Le Directeur des Contributions,