

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES

Circulaire du directeur des contributions

L.I.R. n° 3/2 du 23 janvier 2002

—
L.I.R. n° 3/2

Objet: Imposition collective d'un contribuable résident avec son conjoint non résident (art. 1^{er}, numéros 1, 2 et 3 de la loi du 21 décembre 2001 modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs et complétant le code des assurances sociales).

L'article 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu vient d'être complété d'une lettre d) par l'article 1^{er}, numéro 1 de la loi du 21 décembre 2001 modifiant certaines dispositions en matière d'impôts directs et complétant le code des assurances sociales.

L'objectif de l'ajout d'une lettre d) à l'article 3 L.I.R. est de permettre à des époux non séparés ni de fait, ni sur base d'une décision de justice, mais dont un époux est contribuable résident au Luxembourg et l'autre une personne qui vit à l'étranger, d'opter, sous certaines conditions, pour l'imposition collective.

Les nouvelles dispositions sont applicables à partir de l'année d'imposition 2000.

1. Conditions

1.1. Condition de revenu

L'objectif de la modification des articles 3, 4 et 6 L.I.R. par l'article 1^{er}, numéros 1, 2 et 3 de la loi du 21 décembre 2001 est de ne pas exclure du bénéfice de l'imposition collective suivant l'article 3 L.I.R., les époux dont l'un est résident et l'autre non résident.

Etant donné que l'imposition collective entraîne le cumul des revenus des conjoints, le bénéfice de l'imposition collective s'amenuise si les deux époux ont des revenus propres. En présence de revenus imposables propres d'une certaine importance, le conjoint non résident peut bénéficier dans son pays de résidence des mesures fiscales destinées à tenir compte de ses charges personnelles et familiales (minimum exempt, classes d'impôt, enfants à charge, etc.). Pour ces raisons, l'imposition collective en vertu de l'arti-

cle 3 d) L.I.R. ne peut être invoquée que si l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90% des revenus professionnels du ménage.

Par analogie avec l'article 157bis, alinéa 1^{er} L.I.R., il y a lieu d'entendre par revenus professionnels, les revenus visés à l'article 10, numéros 1 à 5, à l'exclusion:

1. des revenus désignés à l'article 10, numéro 4 L.I.R., réalisés par un enfant mineur imposable collectivement avec le contribuable en vertu de l'article 4, alinéa 1^{er};
2. des pensions et rentes visées à l'article 96, alinéa 1^{er}, numéros 3 et 4 L.I.R.

Il s'agit évidemment des revenus indigènes et étrangers réalisés par les époux et par leurs enfants mineurs pendant l'année d'imposition.

La détermination du revenu a lieu d'après les règles de notre droit interne. Ainsi les revenus exemptés en vertu de l'article 115 L.I.R. (p.ex. rente-accidents) ou d'une loi spéciale (p.ex. salaire d'un fonctionnaire d'une institution de l'Union Européenne) ne sont pas à considérer pour le calcul du seuil de 90% des revenus professionnels du ménage. Il en est de même d'éventuelles rentes alimentaires touchées par les enfants.

1.2. Demande

Contrairement à l'imposition collective des époux visée à l'article 3, lettres a), b) et c) L.I.R. qui est octroyée d'office aux époux, l'imposition collective d'un contribuable résident et de son conjoint non résident est sujette à demande. La demande doit être introduite annuellement par les deux époux. L'option pour l'imposition collective entraîne que le conjoint non résident est imposé comme s'il avait été contribuable résident respectivement pendant toute l'année d'imposition ou, si l'assujettissement du conjoint résident n'a pas existé durant toute l'année, pendant les mois entiers de l'assujettissement du conjoint résident (art. 6, al. 4 L.I.R.).

2. Base imposable

En vertu de l'article 6, alinéa 4 L.I.R., la personne non résidente est assimilée à un contribuable résident soumis à l'obligation fiscale personnelle portant sur son revenu mondial. La combinaison des dispositions des articles 3, lettre d) et 6, alinéa 4 L.I.R. permet de calquer l'imposition collective des époux, dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente, sur l'imposition collective de deux époux résidents.

Tout comme pour l'imposition collective des époux résidents et de leurs enfants mineurs, le revenu que les enfants mineurs tirent d'une occupation salariée ne rentre cependant pas dans l'imposition collective.

En ce qui concerne tant les revenus professionnels que les autres revenus de toutes les personnes qui font partie de la communauté d'imposition, il y a lieu de distinguer entre les revenus indigènes et étrangers.

Les revenus étrangers entrent en principe dans la base imposable et sont à imposer d'après les dispositions des articles 134bis, 134ter et 13 L.I.R. Si un membre de la communauté d'imposition a des revenus étrangers exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, l'article 134 L.I.R. est applicable. Les revenus exonérés sont incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126 L.I.R.

Le conjoint non résident doit justifier ses revenus annuels par des documents probants. Les termes "documents probants" laissent tant à l'administration qu'au contribuable une certaine souplesse dans le choix des moyens justificatifs.

Aussi, les bureaux d'imposition et de retenue sur traitements et salaires sont-ils invités à agir avec discernement lorsqu'il s'agit d'accepter des documents probants. S'il paraît normal d'exiger un bulletin ou un certificat de revenu établi par l'administration fiscale étrangère en présence de personnes à revenus élevés susceptibles d'avoir des revenus de plusieurs catégories, d'autres documents peuvent être parfaitement reconnus notamment pour les contribuables à revenus faibles ou moyens.

3. Classe d'impôt

Les personnes imposées collectivement en vertu de l'article 3 L.I.R. sont rangées dans la classe d'impôt 2. Les modérations d'impôt visées à l'article 122 L.I.R. sont à accorder pour les enfants qui remplissent les conditions de l'article 123 L.I.R. vis-à-vis de l'un des époux. Les enfants de l'époux résident et de l'époux non résident entrent évidemment en ligne de compte.

4. RTS

La classe d'impôt 2 ou 2+ est à accorder sur demande aux salariés et pensionnés dès le début de l'année d'imposition, mais sous réserve de régularisation. Il faut en effet attendre la fin de l'année pour connaître avec certitude le pourcentage des revenus professionnels indigènes du contribuable par rapport au total des revenus professionnels du ménage.

5. Imposition collective et notification du bulletin d'impôt

Les époux qui optent pour l'imposition en vertu de l'article 3, lettre d) L.I.R., sont toujours imposables collectivement par voie d'assiette. Le bulletin d'impôt est à notifier tant à l'époux résident qu'à l'époux non résident. Les bureaux d'imposition inviteront l'époux non résident à désigner un représentant au Luxembourg destiné à recevoir les bulletins (§ 89 AO).

6. Personne résidente tant au Luxembourg que dans un autre Etat

L'article 3, lettre d) L.I.R. permet d'établir sous certaines conditions une communauté d'imposition qui comprend un contribuable résident marié à une personne non résidente.

Certains cas se présentent où une première appréciation ne permet pas d'établir si le contribuable qui réalise ses revenus professionnels au Luxembourg y est à considérer comme contribuable résident ou non résident, et où il se recommande d'approfondir l'instruction avant de déterminer si les articles 3, lettre d) et 119 L.I.R. sont applicables ou si, au contraire, la classe d'impôt et l'imposition collective obéissent aux dispositions des articles 157bis et 157ter L.I.R. qui visent les non-résidents qui touchent un revenu professionnel au Luxembourg.

Il faut décider en premier lieu si, aux termes de la législation luxembourgeoise et notamment de l'article 2 L.I.R. et des paragraphes 13 et 14 StAnpG, une personne est contribuable résident.

Si tel est le cas, il se pourra que cette personne soit également une personne résidente fiscale d'un autre Etat. Dans ce cas, la "tie-breaker rule" est applicable, et il convient de déterminer la résidence fiscale sur la base de la ConvDI qui lie le Luxembourg à l'autre Etat. Cette primauté du droit international a été confirmée comme suit par la Cour Administrative:

"Considérant que la Convention belgo-luxembourgeoise, en tant que traité international, donc de norme juridique d'un niveau hiérarchique supérieur, doit jouir d'une préférence par rapport aux dispositions du droit interne (...) que la qualité de contribuable résident ou non résident de l'appelant, en vue de l'application éventuelle des dispositions de l'article 157bis L.I.R., doit dès lors être établie sur base des dispositions de ladite Convention" (C.A. n° 12521C).

La plupart des ConvDI que le Luxembourg a conclues avec d'autres Etats disposent qu'une personne est considérée comme résidente de l'Etat contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits, c'est-à-dire de l'Etat contractant où elle a le centre de ses intérêts vitaux.

Au sujet de la double résidence fiscale, le commentaire de la Convention-modèle OCDE retient:

"Si une personne qui a une habitation dans un Etat établit une deuxième habitation dans un autre Etat, tout en conservant la première, le fait que l'intéressé conserve cette première habitation dans le milieu où il a toujours vécu, où il a travaillé et où il garde sa famille et ses biens, peut, avec d'autres éléments, contribuer à démontrer qu'il a conservé le centre des intérêts vitaux dans le premier Etat."

Dans l'arrêt n° 12521C précité, la Cour Administrative motive son arrêt, entre autres, par le considérant suivant:

"Considérant que la jurisprudence luxembourgeoise est dans le sens des arguments de l'appelant, soit que «les intérêts personnels et économiques d'une personne sont plus étroits avec (le pays) où elle retrouve sa famille

qu'avec (le pays) où elle n'exerce que son activité professionnelle» (C.E. 31 mai 1989, P 29.148)."

Les fonctionnaires des bureaux d'imposition et de retenue sur traitements et salaires analyseront les faits compte tenu des instructions et considérations qui précèdent.

Luxembourg, le

Le Directeur des Contributions,