

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 157ter/1 du 8 janvier 2003*

—
L.I.R. n° 157ter/1

Objet: Modifications en matière d'imposition des contribuables non résidents.

L'article 157ter L.I.R. introduit un traitement fiscal équivalent entre les contribuables non résidents et les contribuables résidents, au cas où les contribuables non résidents sont imposables au Grand-Duché d'un certain pourcentage de leurs revenus professionnels indigènes et étrangers.

La nécessité de l'introduction de la présente disposition se dégage des arrêts de la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE) du 14 février 1995, C-279/93 dans l'affaire "Schumacker" et du 11 août 1995, C-80/94 dans l'affaire "Wielockx".

Conformément à l'alinéa 1^{er} de l'article 157ter, les contribuables non résidents sont, sur demande, assimilés aux contribuables résidents, s'ils sont imposables au Grand-Duché d'au moins 90 pour cent de leurs revenus professionnels indigènes et étrangers.

L'article 157ter L.I.R. fait dépendre l'assimilation des contribuables non résidents de deux conditions fondamentales, à savoir:

a) le contribuable non résident doit avoir réalisé l'ensemble ou la très large part de ses revenus professionnels imposables au Grand-Duché.

Les revenus professionnels en question sont ceux spécifiés à l'article 157bis, alinéa 1^{er} L.I.R. Si l'on fait abstraction des pensions et des rentes au sens de l'article 96, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 2 L.I.R., le champ d'application des revenus professionnels est formé par les revenus du travail dépendant et du travail indépendant.

L'article 157ter L.I.R. a choisi la situation des revenus professionnels comme critère d'assimilation, parce que le principe communautaire d'égalité de traitement en matière de libre circulation des travailleurs et de liberté de droit d'établissement s'applique précisément aux activités économiques engendrant ces revenus.

* La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 157ter/1 du 2 mars 1998 à compter de l'année d'imposition 2002.

D'autre part, la non-mise en compte des revenus autres que les revenus professionnels en relation avec les conditions d'assimilation constitue une mesure de simplification administrative importante, tant pour les contribuables non résidents que pour l'administration fiscale.

b) le contribuable non résident doit être imposable d'au moins 90% du total de ses revenus professionnels indigènes et étrangers au Grand-Duché.

Le seuil prévisé de 90% a été choisi, parce qu'il faisait entre autres l'objet de la question préjudicielle qui avait été posée à la CJCE dans l'affaire Schumacker.

Conformément à l'alinéa 1^{er} de l'article 157ter, les contribuables non résidents remplissant les deux conditions d'assimilation susvisées sont, sur demande, imposés, par dérogation aux dispositions correspondantes des articles 157 et 157bis L.I.R., en ce qui concerne leurs revenus imposables au Grand-Duché, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents du Grand-Duché et y étaient imposables en raison de leurs revenus indigènes et de leurs revenus professionnels étrangers.

Pour ce qui est des revenus indigènes, il s'agit des revenus énumérés à l'article 156 L.I.R., et ceci indépendamment de l'attribution du droit d'imposition en vertu des conventions fiscales internationales bilatérales.

L'on constate que le régime d'imposition du nouvel article 157ter n'est applicable que sur demande des contribuables non résidents et ne peut par conséquent jouer qu'en leur faveur. En effet, au cas où les dispositions de l'article 157ter s'avéreraient être en défaveur des contribuables non résidents, l'impôt relatif à leurs revenus indigènes est à déterminer conformément aux dispositions des articles 157 et 157bis L.I.R.

Ensuite, le nouveau régime d'imposition de l'article 157ter assimile, par dérogation aux dispositions correspondantes des articles 157 et 157bis L.I.R., les contribuables non résidents aux contribuables résidents tant sur le plan de la détermination du revenu imposable que sur celui de la détermination de l'impôt.

Ainsi, en vue de la détermination du revenu à soumettre à l'impôt, les contribuables non résidents pourront bénéficier, tout comme les contribuables résidents, de la déduction des dépenses spéciales au sens de l'article 109, alinéa 1^{er}, numéros 1 à 3 L.I.R. (arrérages de rentes et de charges permanentes, intérêts débiteurs, primes et cotisations d'assurances, libéralités), de l'abattement pour charges extraordinaires (article 127 L.I.R.) et de l'abattement à l'investissement mobilier (article 129c L.I.R.).

En vue du calcul de l'impôt, les contribuables non résidents seront rangés dans les mêmes classes d'impôt que les contribuables résidents qui se trouvent dans la même situation de famille. Il est à remarquer dans ce contexte que la nouvelle version des alinéas 3 et 4 de l'article 157bis L.I.R. conduit en matière de classes d'impôt à des effets largement identiques à ceux du nouvel article 157ter.

D'après l'article 157ter l'impôt grevant les revenus indigènes des contribuables non résidents est à calculer d'après le taux de l'impôt qui correspond à leurs revenus indigènes et à l'ensemble de leurs revenus professionnels étrangers. Il en suit que l'impôt relatif aux revenus indigènes des contribuables non résidents est déterminé - dans une certaine mesure - compte tenu de la règle de progressivité.

Toutefois, par dérogation au régime d'imposition des contribuables résidents, où la règle de progressivité peut s'appliquer à l'ensemble des revenus dont le droit d'imposition est attribué à d'autres Etats, le régime de la clause de progressivité de l'article 157ter ne s'applique qu'aux seuls revenus professionnels étrangers des contribuables non résidents.

La phrase 2 de l'alinéa 1^{er} de l'article 157ter règle les conditions d'imposition collective des époux non résidents dans le cadre du régime d'imposition de l'article 157ter, alinéa 1^{er}, phrase 1 L.I.R.

Conformément à l'approche de l'article 157bis, alinéa 3 L.I.R. la deuxième phrase de l'alinéa 1^{er} de l'article 157ter ne soumet à l'imposition collective que les époux qui ne vivent pas en fait séparés, c.-à-d. les époux dont les rapports personnels, économiques et juridiques sont très étroits.

L'article 157ter règle donc le régime d'imposition collective des époux non résidents de façon différente de celui des époux résidents. En effet, l'extension, à l'instar du régime d'imposition des époux résidents, de l'imposition collective à des situations où les époux non résidents vivent en fait séparés ou sont en instance de divorce, aurait pour conséquence qu'à défaut de données sur la situation fiscale du conjoint, de nombreux contribuables non résidents seraient d'emblée écartés de l'application de la disposition de l'article 157ter.

L'alinéa 2 de l'article 157ter contient une série de précisions concernant la détermination du seuil des revenus professionnels visés à l'alinéa 1^{er} du même article, entrant en ligne de compte en vue de l'assimilation fiscale des contribuables non résidents aux contribuables résidents.

Tout d'abord, l'alinéa 2 précise qu'en vue du calcul dudit seuil, entrent en ligne de compte l'ensemble des revenus professionnels que les contribuables non résidents ont réalisés au cours de l'année civile (année d'imposition) tant au Grand-Duché qu'à l'étranger.

En vertu de la deuxième phrase de l'alinéa 2, le seuil d'assimilation fiscale de 90 pour cent des revenus professionnels se détermine dans le chef des époux non résidents mariés, ne vivant pas en fait séparés (c.-à-d. des époux qui, aux termes de l'article 1^{er}, phrase 2 de l'article 157ter, sont imposables collectivement), non pas par rapport au total des revenus professionnels du ménage, mais par rapport à la situation individuelle de chacun des époux.

Etant donné que l'alinéa 4 prévoit que les contribuables non résidents sont tenus de justifier leurs revenus professionnels annuels étrangers par des documents probants, l'alinéa 3 de l'article 157ter a pour objet de spécifier que le bénéfice de l'article 157ter L.I.R. ne peut être accordé que dans le cadre de l'imposition par voie d'assiette.

Les exemples qui suivent illustrent l'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R. (l'impôt calculé suivant le tarif de 2002 englobe également la contribution au fonds pour l'emploi - les montants sont exprimés en euros).

Exemple 1

Données:

Les contribuables non résidents A et B sont mariés et ne vivent pas en fait séparés.

A réalise 100% de ses revenus professionnels au Grand-Duché et B réalise 100% de ses revenus professionnels à l'étranger.

Les revenus de A représentent 20% de la totalité des revenus professionnels du ménage A/B, ceux de B en représentent 80%.

Solution:

L'article 157ter est applicable sur demande aux époux A/B parce que A réalise l'ensemble (100%) de ses revenus professionnels imposables au Grand-Duché.

L'imposition portera sur l'ensemble des revenus imposables indigènes des époux A/B au Grand-Duché, alors qu'en vertu de la clause de progressivité les revenus professionnels étrangers de l'épouse B seront mis en compte en vue de la détermination du taux d'impôt applicable aux revenus indigènes.

Exemple 2

Données:

Les contribuables non résidents A et B sont mariés et ne vivent pas en fait séparés.

- A réalise un revenu net provenant d'une occupation salariée au Luxembourg de: 50.000(1)
- Cotisations sociales payées au Luxembourg: 5.325(2)
- B réalise un revenu net provenant d'une occupation salariée en Allemagne de: 35.000(3)
- Cotisations sociales payées en Allemagne: 3.727(4)
- Primes d'assurances prévues par l'article 111: 1.344(5)
- Cotisations à une caisse d'épargne-logement prévues par l'article 111: 1.344(6)
- Intérêts débiteurs prévus par l'article 109: 1.344(7)

Solution:

La classe d'impôt 2 est accordée à A sur la fiche de retenue d'impôt en vertu de l'article 157bis, alinéa 3 L.I.R.

Impôt sur les salaires: 3.536

Etant donné que A est imposable au Luxembourg du chef de 100 pour cent du total de ses revenus professionnels, A peut bénéficier de l'article 157ter, à condition qu'il soit procédé à une imposition collective avec son conjoint B.

1. Détermination de la base imposable fictive:

Revenus indigènes	50.000 (1)
Revenus étrangers (revenus exonérés)	35.000 (3)
Total des revenus nets	85.000
Dépenses spéciales:	
5.325(2) + 3.727(4) + 1.344(5) + 1.344(6) + 1.344(7) =	13.084
Revenu imposable	71.916
Abattement compensatoire	1.200
Abattement extra-professionnel	4.500
Revenu imposable ajusté	66.216
	arrondi 66.200
Impôt (classe d'impôt 2) y compris contribution au fonds pour l'emploi	10.129
Taux d'impôt global $\frac{10.129 \times 100}{66.200} = 15,30\%$	

2. Détermination de la base d'imposition des seuls revenus indigènes:

Revenus indigènes	50.000
Total des revenus nets	50.000
Dépenses spéciales:	
5.325(2) + 1.344(5) + 1.344(6) + 1.344(7) =	9.357
Revenu imposable	40.643
Abattement compensatoire	-600

Revenu imposable ajusté		40.043
	arrondi	40.000
Impôt sur le revenu $40.000 \times 15,30\% = 6.120$		

Force est de constater que la cote d'impôt calculée suivant l'article 157ter L.I.R. est plus élevée que celle perçue en tant que retenue d'impôt. Il n'y a donc pas lieu de procéder à une imposition par voie d'assiette.

Exemple 3

Données:

Les contribuables non résidents A et B sont mariés et ne vivent pas en fait séparés.

- A réalise un revenu net provenant d'une occupation salariée au Luxembourg de: 40.000(1)
- Cotisations sociales payées au Luxembourg: 4.260(2)
- B réalise un revenu net provenant d'une occupation salariée en Allemagne de: 10.000(3)
- Cotisations sociales payées en Allemagne: 2.000(4)
- Primes d'assurances prévues par l'article 111: 1.344(5)
- Cotisations à une caisse d'épargne-logement prévues par l'article 111: 1.344(6)
- Intérêts débiteurs prévus par l'article 109: 1.344(7)

Solution:

La classe d'impôt 2 est accordée à A sur la fiche de retenue d'impôt en vertu de l'article 157bis, alinéa 3 L.I.R.

Impôt sur les salaires: 1.805

Etant donné que A est imposable au Luxembourg du chef de 100 pour cent du total de ses revenus professionnels, A peut bénéficier de l'article 157ter, à condition qu'il soit procédé à une imposition collective avec son conjoint B.

1. Détermination de la base imposable fictive:

Revenus indigènes		40.000 (1)
Revenus étrangers (revenus exonérés)		10.000 (3)
Total des revenus nets		50.000
Dépenses spéciales:		
$4.260(2) + 2.000(4) + 1.344(5) + 1.344(6) + 1.344(7) =$		10.292
Revenu imposable		39.708
Abattement compensatoire		1.200
Abattement extra-professionnel		4.500
Revenu imposable ajusté		34.008
	arrondi	34.000
Impôt (classe d'impôt 2)		
Y compris contribution au fonds pour l'emploi		1.701

$$\text{Taux d'impôt global} \frac{1.701 \times 100}{34.000} = 5\%$$

2. Détermination de la base d'imposition des seuls revenus indigènes:

Revenus indigènes	40.000
Total des revenus nets	40.000
Dépenses spéciales:	
4.260(2) + 1.344(5) + 1.344(6) + 1.344(7)	8.292
Revenu imposable	31.708
Abattement compensatoire	600
Revenu imposable ajusté	31.108
	arrondi 31.100
Impôt sur le revenu: 31.100 x 5% =	1.555
Impôts sur les salaires:	1.805
Impôts sur les salaires à restituer:	250

Exemple 4

Données:

Le contribuable non résident célibataire X (résident de France) réalise les revenus suivants:

- Revenu net provenant de la location d'un immeuble au Luxembourg: 6.000(1)
- Revenu net provenant d'une occupation salariée exercée au Luxembourg: 25.000(2)
- Dividendes bruts provenant d'une société de capitaux luxembourgeoise: 5.000(3)
- Revenu net provenant d'une occupation salariée en France: 2.500(4)
- Cotisations sociales payées au Luxembourg: 2.663(5)
- Primes d'assurances prévues à l'article 111: 650(6).

Solution:

Régime de droit commun

Etant donné que les salaires et les dividendes sont soumis à la retenue d'impôts, ces revenus ne sont pas imposables par voie d'assiette (art. 157 al. 3).

Revenus indigènes	6.000 (1)
Total des revenus nets	6.000 (1)
Revenu imposable	6.000
Revenu imposable ajusté	6.000
Impôt suivant barème (classe d'impôt 1) (minimum 15% - art. 157 al. 5) + contribution au fonds pour l'emploi	922
Impôt sur les salaires (classe d'impôt 1)	1.643
Retenue d'impôt sur revenus de capitaux (15%)/restitution de 5% en vertu de la convention fiscale franco-luxembourgeoise	750
Total des impôts payés	3.315

Régime suivant l'article 157ter L.I.R.

Etant donné que X est imposable au Luxembourg du chef de 90,9 pour cent du total des revenus professionnels, il pourrait être traité fiscalement comme un résident et aurait ainsi droit à la déduction des primes d'assurances.

1. Détermination de la base imposable fictive (art.115, n° 15, n°15a et 107)

Revenus indigènes 6.000(1) + 25.000(2) + 5.000(3) - 4.025 =	31.975
Revenus étrangers (revenus exonérés)	2.500 (3)
Total des revenus nets	34.475
Dépenses spéciales 2.663(5) + 650(6) =	-3.313
Revenu imposable	31.162
Abattement compensatoire	600
Revenu imposable ajusté	30.562
	arrondi 30.550
Impôt suivant barème (classe d'impôt 1) y compris contribution au fonds pour l'emploi	4.184
Taux d'impôt global = 13,69%	

2. Détermination de la base d'imposition des seuls revenus indigènes:

Revenus indigènes	31.975
Total des revenus nets	31.975
Dépenses spéciales:	
2.663(5) (a trait uniquement au revenu indigène) + 650(6)	-3.313
Revenu imposable	28.662
Abattement compensatoire	600
Revenu imposable ajusté	28.062
	arrondi 28.050
Impôt sur le revenu	3.840

Or, en l'absence de l'application de l'article 157ter L.I.R., l'impôt s'élèverait à 3.315.

En l'espèce, le contribuable X renonce donc à demander l'application de l'article 157ter L.I.R. pour la raison que l'impôt fixé d'après l'article 157ter L.I.R. est plus élevé que l'impôt établi suivant le régime de droit commun.

Exemple 5

Données:

Les époux non résidents X1 et Y1 habitant en Allemagne, ayant deux enfants mineurs qui font partie de leur ménage, réalisent les revenus suivants:

- Revenu net provenant d'une occupation salariée de X1 exercée au Luxembourg: 37.500
- Revenu net provenant d'une occupation salariée de X1 exercée en Allemagne: 12.500

- Y1 n'a pas réalisé de revenu
- Cotisation sociales payées au Luxembourg: 3.994
- Cotisations sociales payées en Allemagne: 2.500
- Primes d'assurances prévues à l'article 111: 2.500

Solution:

Etant donné que X1 est imposable au Luxembourg du chef uniquement de 75 pour cent (inférieur à 90 pour cent), l'article 157ter n'est pas applicable aux époux X1 et Y1. X1 a cependant droit à la déduction des cotisations sociales payées au Luxembourg et du minimum forfaitaire fixé par l'article 113 (article 157), ainsi qu'à la classe d'impôt 2/2 (article 157bis).

Exemple 6

Données:

Le contribuable non résident X2, divorcé depuis 1990, ayant un enfant mineur qui fait partie de son ménage, habitant en France, réalise les revenus suivants:

- Bénéfice commercial provenant d'un établissement stable au Luxembourg: 50.000(1)
- Bénéfice commercial réalisé en France: 5.000(2)
- Revenu net provenant de la location d'un immeuble sis en France: 12.500(3)
- Cotisations sociales payées en France: 14.300 (4)
- Primes d'assurances prévues par l'article 111: 1.344(5)
- Cotisations à une caisse d'épargne-logement prévues par l'article 111: 1.344(6)
- Intérêts débiteurs prévus par l'article 109: 1.344(7)
- Demande de l'abattement pour charges extraordinaires pour des dépenses de 10.000(8)

Solution:

Etant donné que X2 est imposable au Luxembourg du chef de 90,9 pour cent du total de ses revenus professionnels (sans mise en compte du revenu de la location), X2 peut bénéficier de l'article 157ter.

1. Détermination de la base imposable fictive:

Bénéfice commercial indigène	50.000 (1)
Abattement suivant l'article 128bis	2.500
Revenus étrangers (revenus exonérés) (sans mise en compte du revenu de la location en France)	5.000 (2)
Total des revenus nets	52.500
Dépenses spéciales 14.300(4) + 1.344(5) + 1.344(6) + 1.344(7)	18.332
Revenu imposable	34.168
Abattement pour charges extraordinaires: 10.000 - 1.366,72 =	8.633,28 (8)
Revenu imposable ajusté	25.534,72
	arrondi 25.500

Impôt suivant barème (classe d'impôt 1a/1) y compris contribution au fonds pour l'emploi 230
Taux d'impôt global = 0,90%

2. Détermination de la base d'imposition des seuls revenus indigènes:

Revenus indigènes	50.000
abattement (art. 128bis)	-2.500
Total des revenus nets	47.500
	$14.300(4) \times 50.000$
Dépenses spéciales:	$\frac{\quad}{55.000} =$
13.000 (art. 110/2) + 1.344(5) + 1.344(6) + 1.344(7) =	-17.032
Revenu imposable	30.468
Abattement pour charges extraordinaires 10.000 - 1.218,72 =	8.781,28
Revenu imposable ajusté	21.686,72
	arrondi 21.650
Impôt sur le revenu	194

Notons qu'en l'absence de la disposition de l'article 157ter L.I.R., l'impôt s'élèverait à 5.227¹⁾.

Il doit être signalé que les classes d'impôt prévues par l'article 157bis L.I.R. peuvent être inscrites sur les fiches de retenue d'impôt, alors que le bénéfice de l'article 157ter L.I.R. ne peut être accordé que dans le cadre de l'imposition par voie d'assiette (article 157ter, alinéa 3 L.I.R.).

Finalement, il y a lieu de retenir que l'article 24, § 4 de la Convention fiscale belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970 prévoit un système analogue à celui introduit par l'article 157ter L.I.R. pour les contribuables qui sont des résidents de la Belgique. Il appartient à ces derniers de choisir, le cas échéant, entre l'article 157ter L.I.R. et l'article 24, §4 de la Convention contre les doubles impositions conclue entre le Luxembourg et la Belgique.

Luxembourg, le 8 janvier 2003

Le Directeur des Contributions,

1) 47.500
-13.000
-480
34.020
arrondi: 34.000

classe d'impôt 1a/1 (min. 15% - art. 157bis al. 6): $5.100 \times 102,5\% = 5.227$