



L.I.R. n° 3/2

**Objet : Imposition collective d'un contribuable résident avec son conjoint non résident**

L'article 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) a été complété d'une lettre d) par l'article 1<sup>er</sup>, 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 conjoints non séparés ni de fait, ni sur base d'une décision de justice, mais dont un des conjoints est contribuable résident au Luxembourg et l'autre une personne qui vit à l'étranger, d'opter, sous certaines conditions, pour l'imposition collective. Cette option pour l'imposition collective sur demande est applicable depuis l'année d'imposition 2000.

Il est rappelé que l'article 1<sup>er</sup>, numéro 2 de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 a introduit un article 3<sup>ter</sup> dans la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu qui permet aux contribuables visés ci-dessus d'opter également, sous certaines conditions, pour une imposition individuelle suivant les dispositions de cet article 3<sup>ter</sup> L.I.R. au lieu d'opter pour l'imposition collective au sens de l'article 3 L.I.R. A ce sujet, il est renvoyé aux circulaires L.I.R. n° 3<sup>ter</sup>/1 du 6 décembre 2018 et L.I.R. n° 3<sup>ter</sup>/2 du 6 décembre 2018.

La présente circulaire traite de l'imposition collective optionnelle du contribuable résident marié avec son conjoint non résident visée à l'article 3, lettre d) L.I.R.

---

<sup>1</sup> La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 3/2 du 23 janvier 2002, avec effet à partir de l'année d'imposition 2018.

## 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<sup>er</sup>, numéros 1, 2 et 3 de la loi du 21 décembre 2001 est de ne pas exclure du bénéfice de l'imposition collective suivant article 3 L.I.R. les conjoints dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente.

Etant donné que l'imposition collective entraîne le cumul des revenus des conjoints, le bénéfice de l'imposition collective s'amenuise si les deux conjoints 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'article 3, lettre d) L.I.R. ne peut être invoquée que si le conjoint résident réalise au Luxembourg au moins 90 pour cent des revenus professionnels du ménage.

Par analogie avec l'article 157*bis*, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R., il y a lieu d'entendre par revenus professionnels, les revenus visés à l'article 10, numéros 1 à 5 L.I.R., 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<sup>er</sup> L.I.R. ;
2. des pensions et rentes visées à l'article 96, alinéa 1<sup>er</sup>, numéros 3 et 4 L.I.R.

Il s'agit évidemment des revenus indigènes et étrangers réalisés par les conjoints 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. certaines rentes 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 pour cent 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 conjoints à moins qu'ils n'aient demandé dans les conditions requises une imposition individuelle d'après les dispositions de l'article 3<sup>ter</sup> L.I.R., 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 conjoints. 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 (article 6, alinéa 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 conjoints, dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente, sur l'imposition collective de deux conjoints résidents.

Tout comme pour l'imposition collective des conjoints 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 134<sup>bis</sup>, 134<sup>ter</sup> 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 (ConvDI) 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 conjoints. Les enfants du conjoint résident et du conjoint non résident entrent évidemment en ligne de compte.

### **4. RTS**

La classe d'impôt 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 conjoints 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 au conjoint résident qu'au conjoint non résident. Les bureaux d'imposition inviteront le conjoint non résident à désigner un représentant au Luxembourg destiné à recevoir les bulletins (paragraphe 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 157*bis* et 157*ter* L.I.R. qui visent les contribuables 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. »*

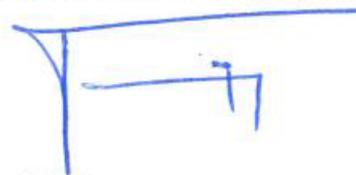
Dans l'arrêt n° 12521C précité, la Cour administrative motive son arrêt entre autres par le considérant suivant:

*« 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 6 décembre 2018

Le directeur des contributions,

A handwritten signature in blue ink, consisting of a horizontal line at the top, a vertical line on the left, and a horizontal line extending to the right from the vertical line, with a small vertical tick at the end.