



L.I.R. n° 3bis/1

Objet: Imposition collective des partenaires

La loi du 21 décembre 2007

1. portant modification
 - de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;
 - de la loi modifiée du 1^{er} mars 1952 modifiant certaines dispositions relatives aux impôts directs;
 - de la loi modifiée du 30 juin 1976 portant 1. création d'un fonds pour l'emploi; 2. réglementation de l'octroi des indemnités de chômage complet;
 - de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934;
2. portant introduction de la loi concernant le boni pour enfant;
3. portant modification de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;
4. portant modification de la loi modifiée du 4 avril 1924 portant création de chambres professionnelles à base élective;
5. portant modification de l'arrêté grand-ducal modifié du 8 octobre 1945 portant réorganisation du statut de la Chambre des Artisans (Mémorial A - N° 234 du 27 décembre 2007, page 3949)

(ci-après la loi du 21 décembre 2007),

a, entre autres, introduit l'article 3bis dans la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et complété l'article 157ter L.I.R. par l'alinéa 5. Les dispositions de l'article 3bis et de l'article 157ter, alinéa 5 L.I.R., prévoyant, sous certaines conditions, l'imposition collective des partenaires, sont applicables à partir de l'année d'imposition 2008.

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 3bis/1 du 27 juin 2008, avec effet à partir de l'année d'imposition 2018.

A partir de l'année d'imposition 2018, les partenaires ont en plus la possibilité d'opter pour une imposition individuelle avec réallocation de revenu à condition qu'ils remplissent les conditions nécessaires à leur imposition collective. A ce sujet, il est renvoyé à la circulaire L.I.R. n° 3bis/3 du 6 décembre 2018. La présente circulaire traite seulement de l'imposition collective optionnelle des partenaires.

1. La notion de partenaire

Le point 2a du paragraphe 10 de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 (StAnpG) définit la notion de partenaire et fait entrer celui-ci dans le cercle des proches parents.

Par partenaire, il y a lieu de comprendre, d'une part, le partenaire au sens de l'article 2 de la loi modifiée du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats et, d'autre part, la personne liée par un partenariat de droit étranger enregistré dans un pays étranger.

La déclaration du partenariat luxembourgeois fait l'objet des articles 2 à 4 de la loi modifiée du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats :

« **Art. 2.-** Par partenariat, au sens de la présente loi, il y a lieu d'entendre une communauté de vie de deux personnes de sexe différent ou de même sexe, ci-après appelées les partenaires, qui vivent en couple et qui ont fait une déclaration conformément à l'article 3 ci-après.

Art. 3.- Les partenaires qui souhaitent faire une déclaration de partenariat, déclarent personnellement et conjointement par écrit auprès de l'officier de l'état civil de la commune du lieu de leur domicile ou résidence commun leur partenariat et l'existence d'une convention traitant des effets patrimoniaux de leur partenariat, si une telle convention est conclue entre eux.

L'officier de l'état civil vérifie si les deux parties satisfont aux conditions prévues par la présente loi et, dans l'affirmative, remet une attestation aux deux partenaires mentionnant que leur partenariat a été déclaré. Pour les personnes ayant leur acte de naissance dressé ou transcrit au Luxembourg il est fait mention, en marge de l'acte de naissance de chaque partenaire, de la déclaration de partenariat.

A la diligence de l'officier de l'état civil la déclaration incluant le cas échéant une mention de la convention est transmise dans les trois jours ouvrables au parquet général aux fins de conservation au répertoire civil et d'inscription dans un fichier visé par les articles 1126 et suivants du Nouveau code de procédure civile. Le partenariat enregistré prend effet entre les parties à compter de la réception de la déclaration par l'officier de l'état civil, qui lui confère date certaine. Il n'est opposable aux tiers qu'à compter du jour où la déclaration est inscrite sur le répertoire civil.

Un règlement grand-ducal peut déterminer le contenu et les formalités de la déclaration et des documents à joindre.

Art. 4.- Pour pouvoir faire la déclaration prévue à l'article 3, les deux parties doivent:

1. être capables de contracter conformément aux articles 1123 et 1124 du Code civil;
2. ne pas être liées par un mariage ou un autre partenariat;
3. ne pas être parents ou alliés au degré prohibé conformément aux articles 161 à 163 et à l'article 358 alinéa 2 du Code civil;
4. résider légalement sur le territoire luxembourgeois.

Le point 4 ci-avant ne s'applique qu'aux ressortissants non communautaires.»

Les partenaires liés par un partenariat de droit luxembourgeois établiront ce partenariat à l'égard du bureau d'imposition, lors de leur première demande conjointe, par la production du certificat délivré par le parquet général relatif à l'inscription du partenariat au fichier du répertoire civil. Sauf doutes raisonnables, ce certificat ne sera plus demandé par le bureau d'imposition par la suite.

Si un contribuable est lié par un partenariat de droit étranger, il est tenu de joindre à sa demande un document établi par les autorités compétentes de l'Etat dans lequel le partenariat a été enregistré et certifiant l'existence du partenariat pour toute la durée de l'année d'imposition concernée. Lorsque les partenaires ayant enregistré leur partenariat à l'étranger ont fait inscrire, sur leur demande, leur partenariat au fichier du répertoire civil, l'attestation de partenariat émise par les autorités luxembourgeoises se substitue au document étranger certifiant la conclusion du partenariat. A noter que nos trois pays limitrophes connaissent une forme de partenariat, à savoir

France: Pacte civil de solidarité

Belgique: Contrat de cohabitation légale

Allemagne: Eingetragene Lebenspartnerschaft.

2. L'imposition collective des partenaires résidents

2.1. Les conditions liées à l'imposition collective

Les partenaires contribuables résidents liés par un partenariat de droit luxembourgeois ou étranger ne peuvent être imposés collectivement que lorsque

- 1) les deux partenaires en font la demande ;

La demande conjointe se fait dans le cadre de la déclaration des revenus en remplissant la rubrique spéciale relative à l'imposition collective des

partenaires. La demande devra être introduite et signée par chacun des partenaires.

- 2) les partenaires, censés vivre en couple, ont effectivement partagé pendant toute l'année d'imposition un domicile ou une résidence commun ;

Pour qu'il y ait imposition collective des partenaires, il ne suffit pas que les partenaires aient eu un domicile ou une résidence commun au moment de la déclaration du partenariat, mais il faut encore qu'ils gardent un domicile ou résidence commun pendant toute l'année d'imposition pour laquelle l'imposition collective est demandée. Il n'est pas nécessaire que le domicile reste inchangé pendant toute l'année tant que des domiciles successifs sont des domiciles communs.

- 3) le partenariat des personnes demandant l'imposition collective a existé du 1^{er} janvier au 31 décembre de l'année d'imposition.

Afin de déterminer si le partenariat a existé au début de l'année d'imposition, il y a lieu de se référer à la date de déclaration du partenariat auprès de l'officier de l'état civil de la commune du lieu de leur domicile ou résidence commun. En ce qui concerne la fin du partenariat, l'article 13 de la loi modifiée du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats dispose que :

« (1) Le partenariat prend fin en cas de mariage ou de décès d'un des partenaires. En ce cas la fin prend effet à la date de l'événement.

(2) Le partenariat prend encore fin sur déclaration conjointe conformément à l'article 3 ou sur déclaration unilatérale par l'un des partenaires à l'officier de l'état civil ayant reçu la déclaration visée à l'article 3. Cette déclaration unilatérale doit au préalable avoir été signifiée à l'autre partie. (...) En ce cas, la fin du partenariat prend effet dans les rapports entre les parties à la date de la réception de la déclaration par l'officier de l'état civil, qui lui confère date certaine. (...) »

Dans ce dernier cas, la date de la réception de la déclaration par l'officier de l'état civil est également déterminante afin de constater l'existence du partenariat à la fin de l'année d'imposition.

Cette troisième condition relative à l'existence du partenariat pendant toute l'année d'imposition exclut donc l'imposition collective tant pour l'année de la déclaration du partenariat que pour l'année au cours de laquelle le partenariat prend fin.

Sont encore imposables collectivement, les partenaires qui au début de l'année d'imposition partagent un domicile ou une résidence commun à l'étranger et qui, au cours de l'année d'imposition, s'installent au Luxembourg et y partagent un nouveau domicile ou résidence commun lorsqu'ils demandent conjointement cette imposition collective et à condition que leur partenariat ait existé pendant toute l'année d'imposition. Dans ce cas, l'imposition collective englobe, conformément à l'article 6, alinéa 3 L.I.R. et sans préjudice de l'article 154, alinéa 6 L.I.R., les revenus réalisés par les deux partenaires au cours de la période pendant laquelle ils étaient contribuables résidents.

2.2. Détermination de la base d'imposition et calcul de l'impôt

Si toutes les conditions requises pour l'imposition collective des partenaires sont remplies, il sera, à l'instar de l'imposition collective des époux, fixé une cote d'impôt commune aux deux partenaires sur la base des revenus réalisés par les deux partenaires. Par leur demande de l'imposition collective, les deux partenaires deviennent codébiteurs solidaires, selon les dispositions du paragraphe 7 StAnpG, de la cote d'impôt commune, c'est-à-dire chacun des deux partenaires est obligé pour le tout, mais chacun profite des paiements de l'autre en exécution de sa propre dette.

La base d'imposition, en fonction de laquelle l'impôt commun est calculé, est en principe déterminée de la même manière que dans le cas de l'imposition collective des époux. A cette fin, les alinéas 2 et 3 du nouvel article 3*bis* L.I.R. disposent que les dispositions légales et réglementaires applicables en cas d'imposition collective des époux sont également applicables en cas d'imposition des partenaires. En pratique, l'expression « en cas d'imposition collective des époux » contenue dans une disposition de la L.I.R. se lira aussi comme « en cas d'imposition collective des partenaires » et une référence à l'imposition collective visée à l'article 3 L.I.R. est également à comprendre comme une référence à l'imposition collective visée à l'article 3*bis* L.I.R. Une liste des dispositions afférentes se trouve en annexe de la présente circulaire.

Outre les conditions d'accès à l'imposition collective de l'article 3*bis* L.I.R., ce principe de base de l'assimilation de l'imposition collective des partenaires à celle des époux souffre deux exceptions.

La première exception, prévue à l'article 3*bis*, alinéa 2 L.I.R., vise l'article 48 L.I.R. et permet au contribuable de déduire d'éventuels loyers, fermages, redevances (article 48, numéro 2 L.I.R.) ou rémunérations (article 48, numéro 3 L.I.R.) payés au partenaire, non co-exploitant, imposable collectivement avec lui, en tant que dépenses d'exploitation. Le revenu réalisé par le partenaire qui n'est pas co-exploitant

entre dans la base d'imposition commune dans la catégorie de revenu respective. Ainsi, par exemple, le loyer payé en vertu d'un bail à loyer par le partenaire exploitant au partenaire non exploitant est imposé en tant que revenu net provenant de la location de biens et le salaire comme revenu net provenant d'une occupation salariée.

La deuxième exception a trait à la retenue à la source sur traitements et salaires. Les articles 136 à 145 L.I.R., ainsi que les règlements grand-ducaux pris en exécution desdits articles, ne sont explicitement pas applicables aux partenaires imposés collectivement. « La condition de domicile ou de résidence commun et celle de l'existence du partenariat devant être vérifiées à la fin de l'année, aucune conséquence de l'imposition collective sur demande ne pourra être accordée, en l'occurrence par voie d'inscription sur la fiche de retenue des partenaires, avant l'écoulement de l'année d'imposition. » (commentaire doc. parl. 5801). Il s'ensuit que notamment la classe d'impôt 2 ne pourra pas figurer sur la fiche de retenue d'impôt du seul fait de l'intention des partenaires de demander, après la fin de l'année concernée, l'imposition collective. La classe 2 sera par contre accordée, en cas d'imposition collective, lors de l'imposition par voie d'assiette. D'ailleurs, l'alinéa 4 de l'article 3*bis* L.I.R. précise que la demande de l'imposition collective des partenaires entraîne dans tous les cas une imposition par voie d'assiette.

Le rapprochement du traitement fiscal des partenaires à celui des époux par la possibilité de l'imposition collective a également eu pour conséquence des modifications des articles 100, 102*bis*, 111 et 123 L.I.R. Ces dispositions relatives aux partenaires s'appliquent même lorsque les partenaires ne sont pas imposés collectivement. Il est renvoyé à l'annexe pour plus de détails.

Il reste à remarquer que l'abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires (article 127 L.I.R.) pourra être invoqué pour l'aide matérielle apportée par le contribuable à son partenaire, mais ceci uniquement en l'absence d'imposition collective des partenaires. L'abattement visé à l'article 127 L.I.R. pourra plus particulièrement être accordé, sous les conditions prévues au même article, pour l'année de la déclaration ou de la fin du partenariat. A ce sujet, il est renvoyé à la circulaire L.I.R. n° 127/1 du 2 avril 2012, point IV, lettre D). En tout état de cause, les versements faits après la fin du partenariat à l'ex-partenaire ne constituent pas des dépenses spéciales au sens de l'article 109*bis* L.I.R. Cet article ne prévoit en effet que les rentes payées au conjoint divorcé.

3. L'imposition collective des partenaires non résidents

Il est renvoyé à la circulaire relative à l'assimilation du contribuable non résident au contribuable résident (conformément à l'article 157^{ter} L.I.R.).

4. Considérations pratiques en cas de retrait de la demande ou de demande subséquente

Lorsque des partenaires ont demandé conjointement l'imposition collective pour une année donnée, cette demande ne pourra plus être retirée après que le bulletin d'impôt relatif à cette année ait été notifié aux deux partenaires. Par contre, chaque partenaire a la possibilité de retirer individuellement la demande tant que le bulletin de l'année en question n'a pas été notifié aux partenaires.

Lorsqu'un des partenaires a remis une déclaration sans demande d'imposition collective, et que le bulletin d'impôt y relatif lui a été notifié, une demande conjointe subséquente d'imposition collective ne pourra plus être prise en compte par le bureau d'imposition. Seule une demande adressée au bureau d'imposition avant l'émission du bulletin pourra donner lieu à une imposition collective.

Luxembourg, le 6 décembre 2018

Le directeur des contributions,



Annexe : imposition (collective) de(s) partenaires

art. L.I.R. commentaires

48 2. les loyers, fermages ou redevances qui, en raison de biens affectés à l'entreprise, sont alloués au partenaire imposable collectivement avec l'exploitant, constituent des dépenses d'exploitation dans le chef du partenaire exploitant et des revenus provenant de la location de biens dans celui du partenaire non exploitant

48 3. la rémunération allouée au partenaire imposable collectivement avec l'exploitant constitue une dépense d'exploitation dans le chef du partenaire exploitant et un revenu provenant d'une occupation salariée dans celui du partenaire non exploitant

62 & 98 le plafond annuel pour déduction des intérêts débiteurs est majoré pour le partenaire, si les partenaires sont imposés collectivement ; le plafond est aussi majoré pour les enfants des deux partenaires qui ouvrent droit aux modérations d'impôt au sens de l'article 122 L.I.R.

100 en vue de déterminer si le contribuable-cédant a eu une participation importante, il y a lieu de prendre en considération la participation du partenaire dans le même organisme à caractère collectif; et ce indépendamment d'une éventuelle imposition collective

102*bis* une habitation occupée par le contribuable-propriétaire moins de 5 années précédant sa réalisation constitue également une résidence principale lorsqu'elle a été réalisée en vue d'un changement de résidence en rapport avec la profession du partenaire; et ce indépendamment d'une éventuelle imposition collective

une habitation appartenant au contribuable et qui n'est pas occupée par lui est également assimilée à une résidence principale, lorsque le contribuable l'a occupée à la suite de l'acquisition ou de l'achèvement, qu'il n'est pas propriétaire d'une autre habitation et que l'abandon de cette habitation a été motivé par un changement de résidence en rapport avec la profession du partenaire; et ce indépendamment d'une éventuelle imposition collective

105*bis* lorsque des partenaires imposables collectivement perçoivent chacun des revenus d'une occupation salariée au sens de l'article 95, la déduction forfaitaire pour frais de déplacement est accordée à chacun des partenaires

- 107 les forfaits minima pour frais d'obtention sont doublés lorsque des partenaires imposables collectivement au sens de l'article 3*bis* perçoivent chacun des revenus de l'espèce
- 109 le plafond annuel pour déduction des intérêts débiteurs et des primes et cotisations visées à l'article 111, alinéa 1^{er}, lettres a) et b) est majoré pour le partenaire si les partenaires sont imposés collectivement; le plafond est aussi majoré pour les enfants des deux partenaires qui ouvrent droit aux modérations d'impôt au sens de l'article 122 L.I.R.
- 109*bis* ne concerne que des rentes payées au conjoint divorcé ; d'éventuelles rentes payées par le contribuable à une personne à laquelle il a été lié par un partenariat ne sont pas visées
- 111 sont aussi à prendre en considération les primes et les cotisations couvrant les risques et formant l'épargne du partenaire; et ce indépendamment d'une éventuelle imposition collective
- le plafond annuel pour déduction des cotisations visées à l'alinéa 1^{er}, lettre c) est majoré pour le partenaire si les partenaires sont imposés collectivement; le plafond est aussi majoré pour les enfants des deux partenaires qui ouvrent droit aux modérations d'impôt au sens de l'article 122 L.I.R.
- contrat d'assurance temporaire au décès à capital décroissant souscrit par des partenaires imposés collectivement ou qui porte sur leurs deux têtes: la surmajoration est calculée en fonction du partenaire le plus âgé
- 111*bis* si les partenaires sont imposables collectivement en vertu de l'article 3*bis*, le bénéficiaire du contrat de prévoyance-vieillesse peut être soit l'un des partenaires, soit l'un et l'autre des partenaires. Lorsque des partenaires imposables collectivement souscrivent chacun un contrat de prévoyance-vieillesse, le montant déductible est calculé individuellement pour chaque partenaire
- 113 lorsque des partenaires imposables collectivement perçoivent chacun des revenus provenant d'une occupation salariée, le minimum forfaitaire correspond à la somme des forfaits qui seraient applicables si les partenaires n'étaient pas imposables collectivement. Le minimum forfaitaire est toutefois réduit dans la mesure où le salaire acquis par le partenaire le moins rémunéré est, après déduction des frais d'obtention et

- des dépenses spéciales visées à l'article 110 qui se rapportent à ce salaire, inférieur à 480 euros
- 114 seul le partenaire qui a subi la perte peut la porter en déduction
exception: le successeur peut faire valoir la perte à condition qu'il ait fait l'objet d'une imposition collective avec le partenaire défunt à l'époque où la perte est survenue
- 115 15. la tranche exemptée de 1 500 € (revenus de capitaux mobiliers) est à majorer de son propre montant en cas d'imposition collective des partenaires
- 115 22. la tranche exemptée de 3 000 € / 500 € (économie et bonification d'intérêts) est portée à 6 000 € / 1 000 € pour les partenaires imposés collectivement ; la majoration ne pourra toutefois pas être prise en compte par l'employeur
- 116 en cas d'imposition collective des partenaires, la déclaration doit comprendre l'ensemble des revenus se dégageant de la situation fiscale des partenaires
chaque partenaire est tenu de souscrire une déclaration relative à ses propres revenus qui, bien que tombant sous l'imposition collective, n'ont pas été englobés dans la déclaration collective
les partenaires qui demandent leur imposition collective peuvent présenter leur demande dans le cadre de la déclaration pour l'impôt sur le revenu
- 119 3. la classe 2 comprend les personnes imposées collectivement en vertu de l'article 3bis (c'est-à-dire les partenaires imposés collectivement)
en cas de décès du partenaire ou en cas de fin de partenariat, la classe 2 n'est ni accordée pendant la période transitoire de 3 ans, ni pour l'année du décès ou de la fin du partenariat
- 123 les enfants du partenaire peuvent entrer en ligne de compte
les partenaires sont censés avoir un ménage distinct même lorsqu'ils partagent l'habitation d'un autre contribuable
- 127 abattement forfaitaire pour charges extraordinaires des invalides et infirmes: il est fait masse des abattements forfaitaires individuels si les deux partenaires remplissent les conditions du règlement

- abattement forfaitaire pour frais d'aides et de soins en raison de l'état de dépendance : tient compte des sommes exposées en raison de l'état de dépendance du partenaire, si imposition collective des partenaires
- 129b les partenaires imposables collectivement en vertu de l'article 3*bis* bénéficient de l'abattement extra-professionnel dans les mêmes conditions que les époux imposables collectivement
- 130 (4): abattement porté à 100 000 € dans le chef des partenaires imposables collectivement
- (5): abattement de 75 000 € accordé pour la part héréditaire de chacun des partenaires en cas d'imposition collective de ceux-ci
- 132 capital touché à titre de pension de retraite, d'invalidité ou de survie:
- si le bénéficiaire du capital est une personne mariée ou liée par un partenariat, la pension est censée réversible au profit du conjoint ou du partenaire à raison de soixante pour cent
- 136-145 volet RTS exclu
- pas de classe d'impôt 2 inscrite sur la fiche de retenue d'impôt