



Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 157bis/1 du 21 mars 2019*

L.I.R. n° 157bis/1

Objet : Règles particulières relatives à la détermination de l'impôt des contribuables non résidents réalisant des revenus professionnels

L'article 157bis L.I.R. règle la répartition au regard des classes d'impôt des contribuables non résidents réalisant des revenus professionnels imposables au Grand-Duché et la détermination de l'impôt grevant ces revenus professionnels.

L'alinéa 1^{er} de l'article 157bis L.I.R. définit la notion des revenus professionnels. Il s'agit du bénéfice commercial, du bénéfice agricole et forestier, du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, du revenu net provenant d'une occupation salariée (à l'exception de celui réalisé par un enfant mineur) et du revenu net résultant de pensions ou de rentes à l'exception des pensions et rentes visées à l'article 96, alinéa 1^{er}, numéros 3 et 4 L.I.R.

Suite à la réforme fiscale de 2017, l'alinéa 2 de l'article 157bis L.I.R. prévoit, avec effet à partir de l'année d'imposition 2018, que les contribuables non résidents mariés sont rangés dans la classe d'impôt 1, même s'ils réalisent un ou plusieurs revenus professionnels imposables au Grand-Duché. A partir de l'année d'imposition 2018, les contribuables non résidents mariés (avec ou sans enfants) ne peuvent donc plus ranger en classe d'impôt 1a, ni en classe d'impôt 2. De plus, à partir de la même année d'imposition, l'article 157bis L.I.R. ne connaît plus d'imposition collective de contribuables non résidents mariés suite à la modification fondamentale de l'alinéa 3 de l'article 157bis L.I.R. En conclusion, le contribuable non résident marié est, dans le cadre du régime de droit commun établi par les dispositions des articles 157 et 157bis L.I.R, toujours imposable en classe 1 mais bien entendu uniquement en raison des seuls revenus personnels.

* La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. 157bis/1 du 2 mars 1998 avec effet à partir de l'année d'imposition 2018.

Evidemment, les contribuables non résidents qui remplissent les conditions d'assimilation prévues à l'article 157ter L.I.R., et qui sont en conséquence imposés conformément aux dispositions dérogatoires de cet article 157ter L.I.R., sont rangés dans les différentes classes d'impôt selon les modalités applicables pour les contribuables résidents en vue de la détermination du taux d'imposition applicable à leurs revenus indigènes. Plus particulièrement, en ce qui concerne les contribuables non résidents mariés qui, dans le cadre de l'article 157ter L.I.R., sont imposés collectivement, le taux d'imposition applicable lors de l'imposition par voie d'assiette sera déterminé en fonction de la classe d'impôt 2. Afin d'éviter que les personnes visées à la phrase qui précède et qui réalisent un revenu passible de la retenue d'impôt à la source sur traitements et salaires soient soumises en cours d'année d'imposition à une retenue d'impôt en classe 1 conformément à l'alinéa 2 de l'article 157bis L.I.R. et doivent attendre l'imposition par voie d'assiette ayant lieu après l'année d'imposition pour récupérer, le cas échéant, la retenue d'impôt excédentaire, la nouvelle version de l'alinéa 3 de l'article 157bis L.I.R., également applicable à partir de l'année d'imposition 2018, prévoit, sous certaines conditions, l'inscription d'un taux sur la fiche de retenue d'impôt au lieu de l'inscription de la classe 1. Précisons encore que les contribuables non résidents mariés qui demandent dans les conditions légales une imposition individuelle peuvent également demander l'inscription d'un taux de retenue sur la fiche de retenue d'impôt au lieu de l'inscription de la classe 1.

Afin qu'un taux puisse être inscrit sur la fiche, il faut d'abord s'assurer que le contribuable vérifiera vraisemblablement les conditions d'accès au mode d'imposition prévu par l'article 157ter L.I.R. S'il est établi que ces conditions d'accès ne sont pas remplies, aucun taux correspondant à celui qui serait applicable en cas d'imposition des revenus indigènes suivant les conditions et les modalités de l'article 157ter L.I.R. ne pourra être déterminé et donc inscrit sur la fiche de retenue d'impôt. En vue de vérifier si au moins 90 pour cent du total des revenus tant indigènes qu'étrangers d'un contribuable non résident marié sont vraisemblablement imposables au Luxembourg ou de vérifier si la somme de ses revenus nets non soumis à l'impôt sur le revenu luxembourgeois est vraisemblablement inférieure à 13 000 euros, le contribuable non résident marié et, le cas échéant, son conjoint devront justifier leurs revenus annuels étrangers probables par des documents probants.

L'inscription du taux sur la fiche est encore soumise à la condition que cette inscription soit demandée conjointement par les deux conjoints. Même si l'un des conjoints n'est pas contribuable non résident, il accepte par sa demande de fournir, le cas échéant, les informations nécessaires afin de déterminer le taux qui sera inscrit sur la fiche de retenue d'impôt de son conjoint contribuable non résident.

Si toutes les conditions sont réunies pour qu'un taux puisse être inscrit sur la fiche, il faudra le déterminer suivant les modalités prévues par l'article 157ter L.I.R. en ce qui concerne la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus indigènes mais sur base d'une estimation du revenu mondial que le contribuable non résident et, le cas échéant son conjoint, vont vraisemblablement réaliser au cours de l'année d'imposition. Là encore les revenus annuels étrangers probables devront être justifiés par des documents probants. En effet, suivant l'article 157ter, alinéa 1^{er} L.I.R., les contribuables non résidents mariés sont imposables collectivement, à moins qu'ils ne demandent conjointement dans les délais légaux à être imposés individuellement. En conclusion, il y a lieu de remarquer que le taux inscrit sur la fiche de retenue d'impôt varie donc, d'une part, en fonction du montant présumé du revenu mondial du contribuable non résident et, le cas échéant, de celui de son conjoint et, d'autre part, en fonction de la classe d'impôt applicable suivant le mode d'imposition (collectif ou individuel) retenu par les conjoints.

Comme le taux déterminé de cette manière se base sur un montant de revenu imposable ajusté proche de la réalité mais néanmoins estimé, la retenue faite en vertu de ce taux inscrit sur la fiche de retenue d'impôt ne peut être considérée comme définitive. Il s'ensuit que la deuxième phrase de l'article 157bis, alinéa 3 L.I.R. prévoit comme conséquence de l'inscription du taux sur la fiche de retenue d'impôt une imposition par voie d'assiette suivant les modalités de l'article 157ter L.I.R. Il est renvoyé à la circulaire L.I.R. n° 157ter/1 du 21 mars 2019 pour de plus amples détails à ce sujet.

L'alinéa 4 de l'article 157bis L.I.R. précise dans sa première partie que les contribuables non résidents non visés aux alinéas 2 et 3 de l'article 157bis L.I.R. qui réalisent des revenus professionnels imposables au Grand-Duché sont rangés dans les classes d'impôt 1 et 1a de l'article 119, numéros 1 et 2 L.I.R. Ensuite, en vue de tenir compte des principes d'égalité de traitement du droit européen, la deuxième partie de l'alinéa 4 prévoit que les contribuables non résidents visés au numéro 3, lettres b et c de l'article 119 L.I.R. réalisant un revenu professionnel imposable au Grand-Duché sont rangés en classe d'impôt 2.

La classe d'impôt 2 pendant la période transitoire de 3 ans est donc également octroyée aux personnes devenues veuves (article 119, numéro 3, lettre b L.I.R.) et aux personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire (article 119, numéro 3, lettre c L.I.R.).

A partir de l'année d'imposition 2017, il suffit que le contribuable non résident réalisant des revenus professionnels soit marié au cours de l'année d'imposition pour qu'il soit visé par les dispositions des alinéas 2 ou 3 de l'article 157*bis* L.I.R. et il n'y est plus exigé qu'en plus il ne vive pas en fait séparé de son conjoint. Or, en ce qui concerne l'année d'imposition au cours de laquelle le divorce sort ses effets, il sera, le cas échéant, également visé par la disposition de l'article 119, numéro 3, lettre c L.I.R. (phase transitoire). Lorsque le contribuable divorcé au cours d'une année d'imposition qui a vécu séparé de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire accordée avant le 1^{er} janvier de l'année d'imposition concernée demande à être imposé pour cette année du divorce en classe 2 sans imposition collective (1^{re} année de la phase transitoire de maximum 3 ans), le bureau d'imposition donnera une suite favorable à cette demande lorsque toutes les conditions de l'article 119, numéro 3, lettre c L.I.R. sont vérifiées. Dans tous les autres cas (notamment lorsque la dispense a été accordée au cours de la même année que celle du divorce), le contribuable marié en début d'année au cours de laquelle le jugement de divorce devient définitif est à considérer comme contribuable marié tant en ce qui concerne les dispositions de l'article 157*bis* L.I.R. que celles de l'article 157*ter* L.I.R. En somme, l'alinéa 4 de l'article 157*bis* L.I.R. attribue aux contribuables non résidents autres que ceux visés aux alinéas 2 et 3 de l'article 157*bis* L.I.R., qui réalisent un revenu professionnel imposable au Grand-Duché, les mêmes classes d'impôt qu'aux contribuables résidents.

L'alinéa 5 de l'article 157*bis* L.I.R. dispose que les contribuables non résidents réalisant des revenus professionnels imposables au Grand-Duché ont droit à la modération d'impôt pour enfant, à la bonification d'impôt pour enfant et à l'abattement de revenu imposable pour enfant ne faisant pas partie du ménage du contribuable lorsque les conditions prévues par les dispositions fiscales respectives sont remplies.

L'alinéa 6 de l'article 157*bis* L.I.R. fixe le taux d'impôt minimal applicable aux revenus professionnels autres que les revenus provenant d'une occupation salariée et les revenus résultant de pensions ou de rentes.

L'alinéa 6a prévoit que ce taux d'impôt minimal est à remplacer, en vue du calcul de l'impôt, par le taux obtenu sur base d'un revenu imposable ajusté fictif composé du revenu imposable ajusté effectif et d'une majoration correspondant au minimum vital exempt du tarif au cas où ce dernier taux serait inférieur au premier taux.

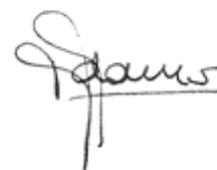
L'alinéa 7 de l'article 157*bis* L.I.R. précise qu'en cas d'imposition par voie d'assiette des revenus professionnels d'un contribuable non résident, cette imposition s'étend à

l'ensemble des revenus indigènes dudit contribuable. Cependant, conformément aux dispositions des alinéas 3 et 4 de l'article 157 L.I.R., la retenue d'impôt à la source effectuée à charge des revenus de capitaux, des traitements et salaires et des pensions et rentes a, en principe, un caractère libératoire, de sorte que ces revenus ne sont, à défaut de dérogation légale expresse, pas soumis à une imposition ultérieure par voie d'assiette. La deuxième phrase de l'alinéa 7 de l'article 157*bis* L.I.R. ne fait donc qu'entériner par un texte positif le rang prioritaire des dispositions des alinéas 3 et 4 de l'article 157 L.I.R. par rapport à la mesure de la première phrase de l'alinéa 7 de l'article 157*bis* L.I.R. Ainsi, tous les revenus indigènes non soumis à une retenue et ceux soumis à retenue mais imposables par voie d'assiette, pour une raison ou une autre, sont réunis dans une unique imposition par voie d'assiette.

L'alinéa 8 de l'article 157*bis* L.I.R. est devenu lettre morte à partir de l'année d'imposition 2018 suite à la modification fondamentale de l'alinéa 3 de l'article 157*bis* L.I.R. En effet, cet alinéa précise les modalités de détermination du seuil de 50 pour cent des revenus professionnels du ménage prévu par l'ancienne version de l'alinéa 3 pour les années d'imposition antérieures à 2018.

Il doit encore être signalé que les classes d'impôt prévues par l'article 157*bis* L.I.R. et le taux y visé en son alinéa 3 peuvent être inscrits sur les fiches de retenue d'impôt, alors que le bénéfice de l'article 157*ter* L.I.R. ne peut être accordé en définitive que dans le cadre de l'imposition par voie d'assiette.

Luxembourg, le 21 mars 2019
Pour le directeur des contributions,



Monique ADAMS
Directeur adjoint