



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

L.I.R. n° 157ter/1

**Objet : Assimilation du contribuable non résident au contribuable résident**

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 (90 pour cent ou plus) de leurs revenus indigènes et étrangers (revenu mondial) ou lorsque la somme des revenus nets non imposables au Luxembourg est inférieure à un certain seuil (13 000 euros).

La nécessité de l'introduction, à partir de l'année d'imposition 1998, des dispositions de l'article 157ter L.I.R. s'est dégagée 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". L'arrêt C-182/03 de la CJCE du 18 juillet 2007 dans l'affaire "Lakebrink" a conduit à une modification législative de l'article 157ter L.I.R. applicable à partir de l'année d'imposition 2008 (prise en compte de l'ensemble des revenus indigènes et étrangers en vue de la détermination du taux d'imposition). A partir de l'année d'imposition 2010, l'ensemble des revenus indigènes et étrangers (et non plus uniquement les revenus professionnels) est également pris en considération pour vérifier si au moins 90 pour cent du revenu mondial du contribuable non résident est imposable au Luxembourg. La réforme fiscale de 2017 a introduit, à partir de l'année d'imposition 2018, la possibilité du traitement fiscal équivalent lorsque les revenus nets non imposables au Luxembourg sont inférieurs à 13 000 euros, même si le revenu imposable au Luxembourg est inférieur à 90 pour cent du revenu mondial.

---

\* La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 157ter/1 du 27 juin 2008 avec effet à partir de l'année d'imposition 2018.

Conformément à l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 157<sup>ter</sup> L.I.R., 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 tant indigènes qu'étrangers. Ils le sont encore, également sur demande, si le seuil de 90 pour cent visé ci-avant n'est pas atteint mais lorsque la somme de leurs revenus nets non soumis à l'impôt sur le revenu luxembourgeois est inférieure à 13 000 euros.

L'article 157<sup>ter</sup> L.I.R. fait dépendre l'assimilation des contribuables non résidents de deux conditions.

- 1) Le contribuable doit formuler une demande. Cette demande peut être formulée dans le cadre de la déclaration des revenus pour une année d'imposition donnée ou, pour les contribuables non résidents mariés, également dans le cadre de l'émission d'une fiche de retenue d'impôt avec inscription, conformément à l'article 157<sup>bis</sup>, alinéa 3 L.I.R., d'un taux de retenue (déterminé en fonction de la situation personnelle du contribuable non résident marié) au lieu de celle de la classe 1.
- 2) La deuxième condition a trait à l'importance des revenus imposables au Luxembourg par rapport à ceux imposables à l'étranger. Soit le contribuable non résident doit avoir réalisé l'ensemble ou la très large part (au moins 90 pour cent) de ses revenus imposables au Grand-Duché, soit ses revenus non imposables au Luxembourg doivent être inférieurs à 13 000 euros.

Conformément à l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 157<sup>ter</sup> L.I.R., les contribuables non résidents remplissant les deux conditions d'assimilation susvisées sont imposés, par dérogation aux dispositions correspondantes des articles 157 et 157<sup>bis</sup> 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 tant indigènes qu'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.

Ensuite, le régime d'imposition de l'article 157<sup>ter</sup> L.I.R. assimile, par dérogation aux dispositions correspondantes des articles 157 et 157<sup>bis</sup> 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<sup>er</sup>, numéros 1 à 3 L.I.R. (arrérages de rentes et de charges permanentes, intérêts débiteurs, primes et cotisations d'assurances, libéralités) et de l'abattement pour charges extraordinaires (article 127 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.

D'après l'article 157<sup>ter</sup> L.I.R., 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 tant indigènes qu'étrangers. Il en suit que l'impôt relatif aux revenus indigènes des contribuables non résidents est déterminé compte tenu de la règle de progressivité.

En vue de la détermination du taux d'imposition, l'article 157<sup>ter</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R. englobe, depuis l'année d'imposition 2008, dans une base imposable fictive, à côté des revenus indigènes, l'ensemble des revenus étrangers, qu'ils soient positifs ou négatifs. Le taux d'imposition applicable aux revenus indigènes est donc déterminé en fonction du revenu mondial. Dans ce contexte, il est à remarquer que les revenus étrangers sont à déterminer suivant les dispositions fiscales luxembourgeoises (CA 20675C).

La phrase 2 de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 157<sup>ter</sup> L.I.R. règle les conditions d'imposition des conjoints non résidents dans le cadre du régime d'imposition de l'article 157<sup>ter</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, phrase 1 L.I.R.

Conformément à l'approche de l'article 157<sup>bis</sup>, alinéas 2 et 3 L.I.R. la deuxième phrase de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 157<sup>ter</sup> L.I.R. n'exige plus depuis l'année d'imposition 2017 que les conjoints ne vivent pas en fait séparés. Si les conditions d'assimilation sont remplies, il suffit donc que le contribuable soit, en cours d'année d'imposition, marié pour qu'il puisse être imposé soit collectivement avec son conjoint, soit individuellement.

En effet, à partir de l'année d'imposition 2018, le contribuable non résident marié est, dans le cadre de l'article 157<sup>ter</sup> L.I.R., imposé collectivement avec son conjoint ou, sur demande conjointe, individuellement avec ou sans réallocation de revenu (imposable ajusté). A l'instar de ce qui est le cas pour le contribuable résident marié, il

convient de distinguer également pour le contribuable non résident marié entre trois modes d'imposition différents :

1) Le contribuable non résident marié est imposé collectivement avec son conjoint

Dans ce cas de figure, le taux d'imposition qui sera appliqué aux revenus imposables au Luxembourg est déterminé, conformément à la dernière phrase du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 157ter L.I.R., sur base du revenu mondial des deux conjoints ainsi qu'en fonction de la classe d'impôt 2. En vertu de l'alinéa 4 de l'article 157ter L.I.R., les revenus annuels étrangers devront être justifiés par des documents probants. Lorsque les deux conjoints réalisent des revenus indigènes, le taux déterminé suivant les modalités décrites ci-dessus sera appliqué au revenu imposable ajusté tel qu'il se dégage d'une imposition collective portant sur les revenus indigènes cumulés des deux conjoints.

2) Le contribuable non résident marié demande conjointement avec son conjoint à être imposé individuellement avec détermination du taux suivant les modalités visées à l'article 3ter, alinéa 2 L.I.R. (imposition individuelle dite « pure »)

Afin que le contribuable non résident marié puisse être imposé individuellement avec détermination du taux suivant les modalités visées à l'article 3ter, alinéa 2 L.I.R., il faut inéluctablement qu'il le demande conjointement avec son conjoint avant la date du 1<sup>er</sup> avril de l'année qui suit l'année d'imposition concernée. Le délai du 31 mars de l'année qui suit l'année d'imposition dépassé, aucune suite ne pourra être accordée à une demande d'imposition individuelle dite « pure ».

Le taux d'imposition est déterminé suivant les modalités applicables lorsqu'un contribuable résident marié demande l'imposition individuelle dite « pure ». Il est renvoyé à ce sujet à la Circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 3ter/1 du 6 décembre 2018 pour de plus amples détails. Ce taux est ensuite appliqué aux seuls revenus indigènes du contribuable non résident ayant demandé l'imposition individuelle dite « pure ». Il est remarqué que, le cas échéant, les deux conjoints sont imposés individuellement au Luxembourg suivant ce mode d'imposition.

3) Le contribuable non résident marié demande conjointement avec son conjoint à être imposé individuellement avec détermination du taux suivant les modalités visées à l'article 3ter, alinéa 3 L.I.R. (imposition individuelle avec réallocation de revenu)

Afin que le contribuable non résident marié puisse être imposé individuellement avec détermination du taux suivant les modalités visées à l'article 3ter, alinéa 3

L.I.R., il faut inéluctablement qu'il le demande conjointement avec son conjoint avant la date du 1<sup>er</sup> avril de l'année qui suit l'année d'imposition concernée. Le délai du 31 mars de l'année qui suit l'année d'imposition dépassé, aucune suite ne pourra être accordée à une demande d'imposition individuelle avec réallocation de revenu (imposable ajusté).

Le taux d'imposition est déterminé suivant les modalités applicables lorsqu'un contribuable résident marié demande l'imposition individuelle avec réallocation de revenu (imposable ajusté). Il est renvoyé à ce sujet à la Circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 3<sup>ter</sup>/2 du 6 décembre 2018 pour de plus amples détails. Ce taux est ensuite appliqué au revenu imposable ajusté dont dispose le contribuable non résident après réallocation du revenu imposable ajusté commun. Il est remarqué qu'en règle générale, les deux conjoints sont imposés individuellement au Luxembourg suivant ce mode d'imposition.

Alors qu'en règle générale les modalités de calcul de l'impôt prévues par l'article 157<sup>ter</sup> L.I.R. s'appliquent sur demande du contribuable non résident, il existe un cas de figure particulier qui prévoit une imposition par voie d'assiette obligatoire. En effet, l'article 157<sup>bis</sup>, alinéa 3 L.I.R. dispose que lorsque, sur demande du contribuable non résident marié et sur base des informations fournies par celui-ci, un taux de retenue a été inscrit sur la fiche de retenue d'impôt, une imposition par voie d'assiette après la fin de l'année d'imposition devra obligatoirement avoir lieu. A ce sujet il est rappelé que le taux de retenue inscrit sur la fiche de retenue d'impôt a été déterminé sur base d'une estimation du revenu imposable ajusté probable et non du revenu imposable ajusté effectif de l'année d'imposition, non connu au moment de la détermination du taux à inscrire sur la fiche de retenue d'impôt. Lorsque les conditions d'assimilation du contribuable non résident au contribuable résident s'avèrent effectivement remplies après écoulement de l'année d'imposition, l'imposition par voie d'assiette s'effectue suivant les modalités de l'article 157<sup>ter</sup> L.I.R. Dans le cas contraire, il faut admettre que le taux de retenue a été inscrit à tort sur la fiche de retenue d'impôt et une imposition par voie d'assiette suivant les modalités de l'article 157<sup>bis</sup> L.I.R. a lieu. Il en est de même lorsque pendant ou après l'année d'imposition le contribuable retire sa demande d'assimilation.

En ce qui concerne l'imposition (collective et individuelle) des partenaires, il est renvoyé à l'analyse de l'alinéa 5 de l'article 157<sup>ter</sup> L.I.R.

L'alinéa 2 de l'article 157<sup>ter</sup> L.I.R. contient une série de précisions concernant la détermination du seuil des revenus tant indigènes qu'étrangers visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> 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 que les contribuables non résidents ont réalisés au cours de l'année civile (année d'imposition) tant au Grand-Duché qu'à l'étranger (revenu mondial).

En vertu de la troisième phrase de l'alinéa 2, le seuil d'assimilation fiscale de 90 pour cent des revenus mondiaux se détermine dans le chef des contribuables non résidents mariés (c'est-à-dire des conjoints qui, aux termes de l'article 1<sup>er</sup>, phrase 2 de l'article 157<sup>ter</sup> L.I.R., sont soit imposables collectivement, soit, sur demande conjointe, imposables individuellement), non pas par rapport au total des revenus mondiaux du ménage, mais par rapport à la situation individuelle de chacun des conjoints. De même, en vue de vérifier que les revenus nets non soumis à l'impôt sur le revenu luxembourgeois sont soit inférieurs soit supérieurs ou égal à 13 000 euros, il y a lieu de ne considérer que ces revenus réalisés par un seul des conjoints. Il est, dans ce cas, cependant exigé qu'il s'agisse des revenus d'un contribuable non résident. Lorsque le conjoint d'un contribuable non résident ne réalise pas de revenus indigènes, le fait que les revenus de ce conjoint soient inférieurs à 13 000 euros n'influence pas la condition d'assimilation concernant son conjoint contribuable non résident.

La deuxième phrase de l'alinéa 2 contient encore une fiction en ce qui concerne les contribuables non résidents imposables dans leur Etat de résidence du chef d'une partie de leur rémunération versée par leur employeur luxembourgeois en raison d'une activité exercée en dehors du Luxembourg. Il est rappelé que certains accords amiables entre le Luxembourg et des Etats avec lesquels le Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions prévoient que si les jours de travaux exercés en dehors du Luxembourg ne dépassent pas un certain nombre de jours (p.ex. 19 jours en ce qui concerne l'Allemagne), alors l'intégralité de la rémunération est imposable au Luxembourg. Par contre, dans le cas contraire, l'Etat de résidence exercera son droit d'imposition en ce qui concerne les revenus non imposables au Luxembourg et le revenu correspondant n'est pas à considérer comme revenu indigène imposable au Grand-Duché. Il est alors possible que le seuil minimum requis de 90 pour cent en vue de l'assimilation ne soit pas atteint et que les revenus non imposables au Luxembourg dépassent également le seuil de 13 000 euros. La fiction de la deuxième phrase de l'alinéa 2 permet dans ce cas de figure d'assimiler des revenus non imposables au Luxembourg à des revenus y imposables

mais uniquement en vue de vérifier si le seuil des 90 pour cent est atteint ou non sous l'hypothèse de cette fiction. En aucun cas cette fiction ne va augmenter la base d'imposition effective.

Exemple : Un salarié habitant en Allemagne travaille pour un employeur luxembourgeois et touche un revenu net provenant d'une occupation salariée de 180 000 euros pour 2018 (221 jours de travail dont 55 jours exercés à l'étranger)

Suivant les principes retenus à l'accord amiable conclu entre le Luxembourg et l'Allemagne, la rémunération relative aux 55 jours s'élève à 55 000 euros, soit 1 000 euros par jour.

Alors que  $125\,000\text{ €} < 90\%$  de  $180\,000\text{ €}$  et  $55\,000\text{ €} > 13\,000\text{ €}$ , la fiction permet d'assimiler  $50 \times 1\,000$  euros à des revenus imposables au Luxembourg et le salarié en question pourra être assimilé au contribuable résident comme  $(125\,000 + 50\,000)\text{ €} \geq 90\%$  de  $180\,000\text{ €}$ .

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

L'article 157ter L.I.R. a été complété, à partir de l'année d'imposition 2008, par un nouvel alinéa 5 ayant trait à l'imposition collective des partenaires. Rappelons que la notion de partenaire est définie au §10 StAnpG.

Les partenaires contribuables non résidents liés par un contrat de partenariat ne sont imposables collectivement que lorsque

1) ils demandent l'application de l'article 157ter L.I.R. et y ont droit,

(il suffit, pour avoir droit à l'application de l'article 157ter L.I.R., qu'un des partenaires réalise au Luxembourg au moins 90 pour cent de ses revenus professionnels ou qu'un des partenaires soit contribuable non résident réalisant des revenus nets non soumis à l'impôt sur le revenu luxembourgeois inférieurs à 13 000 euros)

2) ils le demandent conjointement,

3) le partenariat a existé du début à la fin de l'année d'imposition et

4) ils ont partagé pendant toute l'année d'imposition un domicile ou une résidence commun.

Suite à la double demande du contribuable d'être imposé collectivement avec son partenaire et suivant les modalités de l'article 157ter L.I.R., l'imposition collective portera sur les revenus indigènes réalisés par les deux partenaires. Les revenus tant indigènes qu'étrangers des deux partenaires sont pris en compte en vue de la fixation du taux applicable aux revenus indigènes des deux partenaires. Par ailleurs, les dispositions de l'article 157ter L.I.R. applicables en cas d'imposition collective des époux sont également applicables dans les mêmes conditions en cas d'imposition collective des partenaires.

Etant donné que l'imposition collective des partenaires n'a lieu que sur demande conjointe, l'absence de cette dernière implique que les partenaires sont en règle générale imposables séparément.

A partir de l'année d'imposition 2018, le partenaire contribuable non résident qui remplit les conditions pour pouvoir demander l'imposition collective peut encore demander conjointement avec son partenaire une imposition individuelle avec réallocation de revenu (imposable ajusté). Dans ce cas de figure le taux applicable à son revenu imposable au Luxembourg après réallocation du revenu imposable ajusté commun sera déterminé en classe 1 sur base du revenu imposable ajusté mondial après réallocation de revenu. Evidemment, l'autre partenaire sera imposable du chef de la partie du revenu imposable ajusté commun qui lui revient après réallocation et deviendra, le cas échéant, de ce fait contribuable non résident sur base de sa propre demande.

-----

Les exemples qui suivent illustrent l'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R. (l'impôt calculé suivant le tarif de 2018 englobe également la contribution au fonds pour l'emploi – les montants sont exprimés en euros).

### **Exemple 1**

#### Données:

Le contribuable non résident A est marié à B.

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

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

### Solution:

L'article 157<sup>ter</sup> L.I.R. est applicable sur demande aux époux A/B parce que l'ensemble (100%) des revenus mondiaux de A sont imposables au Grand-Duché.

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

### **Exemple 2**

#### Données:

Le contribuable non résident A est marié à B.

- A réalise un revenu net provenant d'une occupation salariée au Luxembourg de: 50 000 (1)
- Cotisations sociales payées au Luxembourg: 5 525 (2)
- B réalise un revenu net provenant d'une occupation salariée en Allemagne de: 35 000 (3)
- Cotisations sociales payées en Allemagne: 4 200 (4)
- Primes d'assurances visées par l'article 111 L.I.R. et intérêts débiteurs visés à l'article 109 L.I.R.: 1 344 (5)
- Cotisations versées à une caisse d'épargne-logement visées par l'article 111 L.I.R.: 1 344 (6)

#### Solution:

La classe d'impôt 1 est inscrite sur la fiche de retenue d'impôt de A en vertu de l'article 157<sup>bis</sup>, alinéa 2 L.I.R. Comme A est vraisemblablement imposable au Luxembourg du chef de 100% du total de ses revenus mondiaux, A et B pourraient également demander conjointement l'inscription d'un taux sur la fiche de retenue d'impôt conformément à l'article 157<sup>bis</sup>, alinéa 3 L.I.R. Le taux est déterminé sur base d'un revenu imposable ajusté présumé de, par exemple, 50 000 (1) + 35 000 (3) – 960 (forfait dépenses spéciales) – 5 525 (2) – 4 200 (4) – 4 500 (abattement extra-professionnel) = 69 815 (dans l'hypothèse d'une imposition collective des conjoints).

Retenue d'impôt sur les traitements et salaires (RTS): 7 039 en classe 1 et 5 182 avec inscription d'un taux déterminé en classe 2 sur base d'un revenu imposable ajusté cumulé de 69 815 [5 182 = 11,78% de (50 000 – 5 525 – 480)].

Etant donné que A est imposable au Luxembourg du chef de 100% du total de ses revenus tant indigènes qu'étrangers, A peut, en l'absence d'une demande conjointe d'imposition individuelle déposée dans les délais légaux, bénéficier de l'article 157<sup>ter</sup> L.I.R., à condition qu'il soit procédé à une imposition collective avec son conjoint B. Il doit être imposé par voie d'assiette en cas d'inscription d'un taux sur la fiche de retenue d'impôt au lieu de la classe 1.

## 1. Détermination de la base imposable fictive

Revenus indigènes	50 000	(1)
Revenus étrangers (revenus exonérés)	<u>35 000</u>	(3)
Total des revenus nets	85 000	
Dépenses spéciales:		
5 525 (2) + 4 200 (4) + 1 344 (5) + 1 344 (6) =	<u>- 12 413</u>	
Revenu imposable	72 587	
Abattement extra-professionnel	<u>- 4 500</u>	
Revenu imposable ajusté	68 087	
	arrondi	68 050
Impôt (classe d'impôt 2)		7 207
Taux d'impôt global	$\frac{7\,207 \times 100}{68\,050}$	= 10,59%

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

Revenus indigènes	<u>50 000</u>	
Total des revenus nets	50 000	
Dépenses spéciales:		
5 525 (2) + 1 344 (5) + 1 344 (6) =	<u>- 8 213</u>	
Revenu imposable	41 787	
Revenu imposable ajusté	41 787	
	arrondi	41 750

Impôt sur le revenu :  $41\,750 \times 10,59\% = 4\,421$

Impôt dû (contribution au fonds pour l'emploi comprise) : 4 730

En admettant que les conjoints A et B demandent dans les conditions légales une imposition individuelle pure, le taux qui peut être inscrit sur la fiche de retenue de A est calculé en classe 1 sur base d'un revenu imposable ajusté présumé de, par exemple,  $50\,000 (1) - 5\,525 (2) - 480$  (forfait DS)  $- 2\,250$  (abattement extra-professionnel) = 41 745.

Retenue d'impôt sur les traitements et salaires : 7 039 en classe 1 et 6 387 avec inscription d'un taux déterminé en classe 1 sur base d'un revenu imposable ajusté de 41 745.

Imposition par voie d'assiette :

1. Détermination de la base imposable fictive

Revenus indigènes	50 000	(1)
Revenus étrangers (revenus exonérés)	<u>0</u>	
Total des revenus nets	50 000	
Dépenses spéciales: 5 525 (2) + 672 (5) + 672 (6) =	<u>- 6 869</u>	
Revenu imposable	43 131	
Abattement extra-professionnel	<u>- 2 250</u>	
Revenu imposable ajusté	40 881	
	arrondi	40 850
Impôt (classe d'impôt 1)	5 674	

$$\text{Taux d'impôt global} = \frac{5\,674 \times 100}{40\,850} = 13,88\%$$

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

Revenus indigènes	<u>50 000</u>	
Total des revenus nets	50 000	
Dépenses spéciales: 5 525 (2) + 672 (5) + 672 (6) =	<u>- 6 869</u>	
Revenu imposable	43 131	
Abattement extra-professionnel	<u>- 2 250</u>	
Revenu imposable ajusté	40 881	
	arrondi	40 850

Impôt sur le revenu :  $40\,850 \times 13,88\% = 5\,669$

Impôt dû (contribution au fonds pour l'emploi comprise) : 6 065

Remarque : Dans les calculs ci-avant, l'abattement extra-professionnel de 2 250 n'est mis en compte qu'au cas où B a justifié l'existence de son revenu professionnel et son affiliation personnelle en tant qu'assuré obligatoire à un régime de sécurité sociale luxembourgeois ou étranger visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale par des documents probants.

### Exemple 3

#### Données:

Le contribuable non résident A est marié à B.

- A réalise un revenu net provenant d'une occupation salariée au Luxembourg de: 40 000 (1)
- Cotisations sociales payées au Luxembourg: 4 420 (2)
- B réalise un revenu net provenant d'une occupation salariée en Allemagne de: 10 000 (3)
- Cotisations sociales payées en Allemagne: 1 200 (4)
- Primes d'assurances visées à l'article 111 L.I.R. et intérêts débiteurs visés à l'article 109 L.I.R.: 1 344 (5)
- Cotisations à une caisse d'épargne-logement prévues par l'article 111 L.I.R.: 1 344 (6)

#### Solution:

La classe d'impôt 1 est inscrite sur la fiche de retenue d'impôt de A en vertu de l'article 157*bis*, alinéa 2 L.I.R. Retenue d'impôt sur les traitements et salaires : 4 001.

Etant donné que A est vraisemblablement imposable au Luxembourg du chef de 100% du total de ses revenus mondiaux, A peut, en l'absence d'une demande conjointe d'imposition individuelle déposée dans les délais légaux, bénéficier de l'article 157*ter* L.I.R., à condition qu'il soit procédé à une imposition collective avec son conjoint B. A et B peuvent également demander conjointement l'inscription d'un taux sur la fiche de retenue d'impôt conformément à l'article 157*bis*, alinéa 3 L.I.R. Dans ce cas de figure la retenue d'impôt sur les traitements et salaires, calculée sur base d'un revenu imposable ajusté présumé de, par exemple, 40 000 (1) + 10 000 (3) – 1 344 (5) – 1 344 (6) – 4 420 (2) – 1 200 (4) s'élève à 1 309,10.

#### 1. Détermination de la base imposable fictive

Revenus indigènes	40 000 (1)
Revenus étrangers (revenus exonérés)	<u>10 000 (3)</u>
Total des revenus nets	50 000
Dépenses spéciales:	
4 420 (2) + 1 200 (4) + 1 344 (5) + 1 344 (6) =	<u>- 8 308</u>
Revenu imposable	41 692
Abattement extra-professionnel	<u>- 4 500</u>
Revenu imposable ajusté	37 192
	arrondi
	37 150
Impôt (classe d'impôt 2)	1 383

$$\text{Taux d'impôt global} = \frac{1\,383 \times 100}{37\,150} = 3,72\%$$

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

Revenus indigènes	<u>40 000</u>
Total des revenus nets	40 000
Dépenses spéciales:	
4 420 (2) + 1 344 (5) + 1 344 (6) =	<u>- 7 108</u>
Revenu imposable	32 892
Revenu imposable ajusté	33 892
arrondi	32 850
Impôt sur le revenu : 32 850 x 3,72% =	1 222
Impôt dû (contribution au fonds pour l'emploi comprise) :	1 307
Impôts sur les salaires:	1 309
Impôts sur les salaires à restituer:	2

En admettant que les conjoints A et B demandent dans les conditions légales une imposition individuelle avec réallocation de revenu (imposable ajusté), le taux qui peut être inscrit sur la fiche de retenue d'impôt de A est calculé en classe 1 sur base d'un revenu imposable ajusté prenant en compte la réallocation de revenu.

Imposition par voie d'assiette :

### 1. Détermination de la base imposable fictive

D'abord, il convient de déterminer le revenu imposable ajusté de la même façon que dans le cas d'une imposition collective des deux conjoints :

Revenu imposable ajusté (commun)	37 192
----------------------------------	--------

La répartition du revenu imposable ajusté commun se fait ensuite suivant le choix des conjoints.

Variante 1 : 50% du revenu imposable ajusté commun est alloué à A et (100-50)% est alloué à B (situation par défaut lorsque les contribuables n'ont pas exprimé explicitement un autre choix)

Détermination du taux sur base d'un revenu imposable ajusté fictif de 37 192 x 50% = 18 596, arrondi à 18 550 (tant pour A que pour B)

Impôt (classe d'impôt 1)	689
--------------------------	-----

Taux d'impôt global	$\frac{689 \times 100}{18\ 550}$	= 3,71%
---------------------	----------------------------------	---------

Variante 2 : 60% du revenu imposable ajusté commun est alloué à A et (100-60)% est alloué à B

A : détermination du taux sur base d'un revenu imposable ajusté fictif de 37 192 x 60% = 22 315,20 arrondi à 22 300

Impôt (classe d'impôt 1) 1 170

$$\text{Taux d'impôt global} = \frac{1\,170 \times 100}{22\,300} = 5,24\%$$

B : détermination du taux sur base d'un revenu imposable ajusté fictif de 37 192 x 40% = 14 876,80 arrondi à 14 850

Impôt (classe d'impôt 1) 303

$$\text{Taux d'impôt global} = \frac{303 \times 100}{14\,850} = 2,04\%$$

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

Variante 1 :

Revenu imposable ajusté (tant pour A que pour B) 32 892 x 50% = 16 446  
arrondi à 16 400

Impôt sur le revenu : 16 400 x 3,71% = 608

Impôt dû (contribution au fonds pour l'emploi comprise) : 650

A est donc redevable de 650 euros d'impôts calculés sur base de sa quote-part de revenu imposable ajusté. De même, B est redevable de 650 euros.

Variante 2 :

A : Revenu imposable ajusté 32 892 x 60% = 19 735,20  
arrondi à 19 700

Impôt sur le revenu : 19 700 x 5,24% = 1 032

Impôt dû (contribution au fonds pour l'emploi comprise) : 1 104

B : Revenu imposable ajusté 32 892 x 40% = 13 156,80  
arrondi à 13 150

Impôt sur le revenu : 13 150 x 2,04% = 268

Impôt dû (contribution au fonds pour l'emploi comprise) : 286

#### **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: 2 762 (5)
- Primes d'assurances visées par l'article 111 L.I.R.: 650 (6)

##### Solution:

##### Régime de droit commun

Etant donné que les salaires et les dividendes sont soumis à la retenue d'impôt, ces revenus ne sont pas imposables par voie d'assiette (article 157, alinéa 3 L.I.R.).

Revenus indigènes	<u>6 000</u> (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% - article 157, alinéa 5 L.I.R. :	900
classe 1 appliquée à 6 000 + 11 265 - article 157, alinéa 5a L.I.R. :	546
impôt dû dans le cadre de l'imposition par voie d'assiette :	546
impôt dû (majoration pour le fonds pour l'emploi comprise) :	584
Retenue d'impôt sur les traitements et salaires (classe d'impôt 1)	1 083
Retenue d'impôt sur revenus de capitaux (15%)	750
Total des impôts payés	2 417

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

Etant donné que X est imposable au Luxembourg du chef de plus de 90% du total de ses revenus tant indigènes qu'étrangers, 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 L.I.R.)

Revenus indigènes 6 000 (1) + 25 000 (2) + 5 000 (3) – 4 025 <sup>1</sup> =	31 975
Revenus étrangers (revenus exonérés)	<u>2 500</u> (4)
Total des revenus nets	34 475
Dépenses spéciales : 2 762 (5) + 650 (6) =	<u>- 3 412</u>
Revenu imposable	31 063
Revenu imposable ajusté	31 063
	arrondi 31 050
Impôt suivant barème (classe d'impôt 1)	2 854
Taux d'impôt global = 9,19%	

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

Revenus indigènes	<u>31 975</u>
Total des revenus nets	31 975
Dépenses spéciales:	
2 762 (5) (a trait uniquement au revenu indigène) + 650 (6) =	<u>- 3 412</u>
Revenu imposable	28 563
Revenu imposable ajusté	28 563
	arrondi 28 550
Impôt sur le revenu (contribution au fonds pour l'emploi comprise)	2 806

Or, en l'absence de l'application de l'article 157ter L.I.R., l'impôt s'élèverait à 2 417.

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:

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

- Revenu net provenant de la location d'un immeuble au Luxembourg: 30 000 (1)
- Revenu net provenant d'une occupation salariée exercée au Luxembourg du 1.1 au 31.12: 80 000 (2)
- Dividendes bruts provenant d'une société de capitaux luxembourgeoise: 5 000 (3)
- Dividendes bruts provenant d'une société de capitaux allemande: 5 000 (4)

---

<sup>1</sup> 4 025 = 2 500 (art. 115, n°15a L.I.R.) + 1 500 (art. 115, n°15 L.I.R.) + 25 (art. 107 L.I.R.)

- Intérêts touchés sur un compte d'épargne auprès d'une banque française : 3 000 (5)
- Revenu net provenant d'une occupation salariée en France: 2 500 (6)
- Cotisations sociales payées au Luxembourg: 8 840 (7)
- Primes d'assurances visées à l'article 111 L.I.R.: 650 (8)

Solution:

Régime de droit commun

Etant donné que le revenu imposable dépasse 100 000 euros, le revenu provenant d'une occupation salariée est imposable par voie d'assiette. Les dividendes sont soumis à la retenue d'impôt et ne sont pas imposables par voie d'assiette.

Revenus indigènes	110 000 (1)+(2)
Total des revenus nets	110 000
Dépenses spéciales : 8 840 + 480 =	<u>- 9 320</u>
Revenu imposable	100 680
Revenu imposable ajusté	100 680
Impôt suivant barème (classe d'impôt 1) (contribution au fonds pour l'emploi comprise)	30 886
Retenue d'impôt sur revenus de capitaux (15%)	750
Total des impôts payés	31 636

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

Etant donné que Y est imposable au Luxembourg du chef de plus de 90% du total des revenus tant indigènes qu'étrangers, 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

Revenus indigènes 30 000 (1) + 80 000 (2) + 5 000 (3) – 3 262,50 <sup>2</sup> =	111 737,50
Revenus étrangers (rev. exonérés) [5 000 - 3 262,50] (4) + 2 500 (6)	<u>4 237,50</u>
Total des revenus nets	115 975,00
Dépenses spéciales : 8 840 (7) + 650 (8) =	<u>- 9 490,00</u>
Revenu imposable	106 485,00
Revenu imposable ajusté	106 485,00
	arrondi 106 450,00
Impôt suivant barème (classe d'impôt 1)	31 186
Taux d'impôt global = 29,29%	

<sup>2</sup> 3 262,50 = 2 500 (art. 115, n°15a L.I.R.) + 2 500 / 5 000 x [1 500 (art. 115, n°15 L.I.R.) + 25 (art. 107 L.I.R.)]

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

Revenus indigènes	111 737,50
Total des revenus nets	111 737,50
Dépenses spéciales:	
8 840 (7) (ont trait uniquement au revenu indigène) + 650 (8) =	<u>- 9 490,00</u>
Revenu imposable	102 247,50
Revenu imposable ajusté	102 247,50
	arrondi 102 200,00
Impôt sur le revenu (contribution au fonds pour l'emploi comprise)	32 029

Or, en l'absence de l'application de l'article 157ter L.I.R., l'impôt s'élèverait à 31 636.

En l'espèce, le contribuable Y 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 6**

#### Données:

Les conjoints 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: 4 144
- Cotisations sociales payées en Allemagne: 1 500
- Primes d'assurances visées à l'article 111 L.I.R.: 2 500

#### Solution:

Bien que le contribuable non résident X1 est imposable au Luxembourg du chef uniquement de 75% (inférieur à 90%) de son revenu mondial, l'article 157ter est applicable sur demande aux conjoints X1 et Y1 comme les revenus non imposables au Luxembourg de X1 s'élèvent à 12 500 euros et sont donc inférieurs à 13 000 euros.

La classe d'impôt 1 est inscrite sur la fiche de retenue d'impôt de X1 en vertu de l'article 157bis, alinéa 2 L.I.R. Comme l'article 157ter est applicable à X1, X1 et Y1 pourraient également demander conjointement l'inscription d'un taux sur la fiche de retenue d'impôt conformément à l'article 157bis, alinéa 3 L.I.R. Le taux est déterminé

sur base d'un revenu imposable ajusté présumé dans le cadre d'un des trois modes d'imposition applicables sur demande aux contribuables non résidents mariés.

1. Détermination de la base imposable fictive (dans l'hypothèse d'une imposition collective)

Revenus indigènes	37 500
Revenus étrangers (rev. exonérés)	<u>12 500</u>
Total des revenus nets	50 000
Dépenses spéciales : 4 144 + 1 500 + 2 500 (< 2 688) =	<u>- 8 144</u>
Revenu imposable	41 856
Revenu imposable ajusté	41 856
	arrondi 41 850
Impôt suivant barème (classe d'impôt 2)	1 956
Taux d'impôt global = 4,67%	

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

Revenus indigènes	<u>37 500</u>
Total des revenus nets	37 500
Dépenses spéciales: 4 144 + 2 500 (< 2 688) =	<u>- 6 644</u>
Revenu imposable	30 856
Revenu imposable ajusté	30 856
	arrondi 30 850
Impôt sur le revenu (contribution au fonds pour l'emploi comprise)	1 540

**Exemple 7**

Données:

Le contribuable non résident X2, divorcé depuis 2010, 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: 6 500 (3)
- Cotisations sociales payées en France: 14 300 (4)
- Primes d'assurances visées par l'article 111 L.I.R.: 1 344 (5)
- Cotisations à une caisse d'épargne-logement visées par l'article 111 L.I.R.: 1 344 (6)
- Demande de l'abattement pour charges extraordinaires pour des dépenses de 10 000 (7)

Solution:

Etant donné que les revenus nets non imposables au Luxembourg de X2 sont inférieurs à 13 000 euros, X2 peut bénéficier de l'article 157ter L.I.R.

1. Détermination de la base imposable fictive

Bénéfice commercial indigène	50 000,00	(1)
Revenus étrangers (revenus exonérés)	<u>11 500,00</u>	(2)+(3)
Total des revenus nets	61 500,00	
Dépenses spéciales : 14 300 (4) + 1 344 (5) + 1 344 (6) =	<u>- 16 988,00</u>	
Revenu imposable	44 512,00	
Abattement pour charges extraordinaires: 10 000 – 2 225,60 =	<u>- 7 774,40</u>	(7)
Revenu imposable ajusté	36 737,60	
	arrondi	36 700,00
Impôt suivant barème (classe d'impôt 1a)		3 212,00
Taux d'impôt global = 8,75%		

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

Revenus indigènes	<u>50 000,00</u>	
Total des revenus nets	50 000,00	
Dépenses spéciales: $\frac{14\ 300\ (4) \times 50\ 000}{55\ 000} =$		
13 000 (art. 110 n°2 L.I.R.) + 1 344 (5) + 1 344 (6) =	<u>- 15 688,00</u>	
Revenu imposable	34 312,00	
Abattement pour charges extraordinaires 10 000 – 1 372,48 =	<u>- 8 627,52</u>	
Revenu imposable ajusté	25 684,48	
	arrondi	25 650
Impôt sur le revenu (contribution au fonds pour l'emploi comprise)		2 401

Notons qu'en l'absence de la disposition de l'article 157ter L.I.R., l'impôt s'élèverait à 5 858<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> 50 000 – 13 000 – 480 = 36 520 ; arrondi : 36 500 ;  
classe 1a (min 15% - art. 157bis, al.6 L.I.R.) : 5 475 x 107% = 5 858

Il doit être signalé que les classes d'impôt prévues par l'article 157*bis* L.I.R. peuvent être inscrites 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 (article 157*ter*, alinéa 3 L.I.R.).

Finalement, il y a lieu de retenir que l'article 24, § 4a de la Convention fiscale belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970 telle que modifiée par l'avenant du 11 décembre 2002, prévoit un système analogue à celui introduit par l'article 157*ter* 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 157*ter* L.I.R. et l'article 24, §4a de la Convention contre les doubles impositions conclue entre le Luxembourg et la Belgique.

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

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'ADAMS', with a horizontal line underneath it.

Monique ADAMS  
Directeur adjoint