

**DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES**

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 153/1 du 22 novembre 2004¹⁾

—
L.I.R. n° 153/1

Objet: Assiette des revenus passibles d'une retenue d'impôt à la source

S o m m a i r e :

- I. Introduction et résumé succinct de l'article 153 L.I.R.
- II. Définition de certaines notions
 - a) Revenu imposable
 - b) Revenu imposable ajusté
 - c) Revenus passibles de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires et, par extension, sur les pensions
 - d) Revenus passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux
 - e) Revenus passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de tantièmes
- III. Commentaire de l'article 153, alinéas 1^{er} et 2 L.I.R.
 - 1) ad alinéa 1, numéro 1
 - a) limite générale d'assiette
 - b) limite spéciale d'assiette
 - 2) ad alinéa 1, numéro 2
 - 3) ad alinéa 1, numéro 3
 - 4) ad alinéa 1, numéro 4
 - 5) ad alinéa 1, numéro 5
 - 6) ad alinéa 2
- IV. Commentaire de l'article 153, alinéa 3 L.I.R.
- V. Commentaire de l'article 153, alinéa 4 L.I.R.
- VI. Commentaire de l'article 153, alinéa 5 L.I.R.
- VII. Commentaire de l'article 153, alinéa 6 L.I.R.
- VIII. Imposition par voie d'assiette en vue de l'obtention de l'abattement à l'investissement mobilier (article 129c, § 4 L.I.R.)
- IX. Imposition par voie d'assiette sur demande en vue d'une régularisation de la retenue en cas d'imposition forfaitaire du personnel de ménage
- X. Imposition par voie d'assiette d'un contribuable non résident
- XI. Questions diverses
 - 1) Salaires en provenance de l'étranger et pensions payées par une caisse de retraite établie à l'étranger
 - 2) Application de l'article 134 L.I.R. lorsque le contribuable a réalisé des revenus exonérés au Luxembourg en vertu des conventions contre les doubles impositions

Remarque préliminaire: Les montants des cotisations sociales des exemples qui suivent ne reflètent pas l'exacte réalité.

¹⁾ La présente circulaire – qui tient compte des limites d'assiette fixées par le règlement grand-ducal du 20 mars 2002 – remplace la circulaire L.I.R. n° 153/1 du 4 février 2000.

I. Introduction et résumé succinct de l'article 153 L.I.R.

L'article 153 L.I.R. répond à la question de savoir sous quelles conditions les contribuables dont le revenu imposable se compose en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue à la source (retenue d'impôt sur les salaires, sur les pensions, sur les revenus de capitaux ou sur les revenus de tantièmes) sont à soumettre à une régularisation ultérieure par voie d'assiette.

L'alinéa premier énumère cinq cas d'imposition par voie d'assiette. Les alinéas deux et trois prévoient qu'un règlement grand-ducal pourra instituer, en dehors des cas visés à l'alinéa premier, une imposition par voie d'assiette à charge de certains contribuables, tandis que le quatrième alinéa autorise le contribuable à demander une imposition par voie d'assiette en vue de la prise en considération de certains revenus de capitaux passibles de la retenue d'impôt sur le revenu de capitaux, des revenus visés à l'article 152 L.I.R. ou de pertes provenant d'une catégorie de revenu autre que celle ayant subi la retenue à la source. Le cinquième alinéa institue un abattement dégressif pour les cas d'imposition visés au n° 2 du premier alinéa. Le dernier alinéa, enfin, énonce le principe que dans les cas non visés, soit au premier alinéa de l'article 153, soit aux règlements dont question aux deuxième et troisième alinéas du même article, une imposition par voie d'assiette des revenus passibles d'une retenue d'impôt n'a pas lieu, à moins qu'elle n'intervienne à la suite d'une demande faite en vertu du quatrième alinéa.

II. Définition de certaines notions

Il convient d'abord de définir ce qu'il faut entendre par:

- a) revenu imposable,
- b) revenu imposable ajusté (dernière phrase de l'art. 153, al. 1 L.I.R.),
- c) revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les salaires et sur les pensions,
- d) revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux,
- e) revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les revenus de tantièmes.

a) Revenu imposable

L'article 7, alinéa 1^{er} L.I.R. dispose que le revenu imposable est obtenu par la déduction des dépenses spéciales visées à l'article 109 L.I.R. du total des revenus nets. Il s'agit donc du revenu imposable avant déduction:

- de la franchise selon l'article 153 alinéa 1, n° 2 L.I.R.,
- des abattements tarifaires visés aux articles 127, 127bis, 127ter, 127quater, 129, 129a, 129b, 129c²⁾ et 153 alinéa 5 L.I.R.,
- des abattements prévus par différentes lois spéciales visées à l'annexe A1 sub D du code fiscal 2,
- de l'abattement spécial agricole visé par la loi du 1.12.1992 modifiant et complétant la loi modifiée du 18.12.1986 promouvant le développement de l'agriculture ainsi que par la loi du 24 juillet 2001 concernant le soutien au développement rural(annexe A1 sub B du code fiscal 2).

L'abattement agricole (art. 128 L.I.R.), l'abattement commercial (art. 128bis L.I.R.) et les abattements de cession ou de cessation (art. 130 L.I.R.) sont à prendre en considération, le cas échéant, lors de la détermination des revenus nets dans les différentes catégories de revenus nets.

b) Revenu imposable ajusté

Par revenu imposable ajusté il y a lieu d'entendre le revenu imposable (Einkommen) diminué des abattements tarifaires mentionnés dans la 2^e phrase sous a) ci-dessus.

c) Revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires et, par extension, sur les pensions

Sont à considérer comme revenus passibles de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires tous les revenus au sens de l'article 95 L.I.R. et, le cas échéant, au sens de l'article 95a L.I.R.

Certaines allocations, bien que dispensées de la retenue d'impôt sur les salaires, sont considérées comme passibles de retenue (voir art. 2 n° 1 du règl. g.-d. du 28.12.1990 ad art. 153 L.I.R.). L'impôt sur ces allocations est perçu par voie d'assiette en vertu du troisième alinéa, deuxième phrase de l'article 153 L.I.R., combiné avec les dispositions de l'article 4 du règlement prémentionné. Il en sera question au chapitre IV.

L'article 1^{er} du règl. g.-d. précité dispose que pour autant qu'elles visent l'imposition par voie d'assiette des traitements et salaires, les dispositions de l'article 153 L.I.R. s'appliquent également aux pensions et rentes passibles de la retenue d'impôt. Ces pensions et rentes sont donc assimilées aux revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires lors de l'application des dispositions légales prémentionnées.

²⁾ L'article 129c L.I.R. est abrogé à partir de l'année d'imposition 2005.

Sont passibles de la retenue d'impôt les pensions ou rentes visées à l'article 96, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 2 L.I.R. (article 144 L.I.R.), c'est-à-dire:

1. les pensions de retraite et les pensions de survivants touchées en vertu d'une ancienne occupation salariée et les autres allocations et avantages, même non périodiques ou bénévoles, touchés du même chef;
2. les arrérages de rentes, pensions ou autres allocations périodiques et les prestations accessoires servis par une caisse autonome de retraite alimentée en tout ou en partie par des cotisations des assurés, ainsi que le forfait d'éducation.

En résumé, les revenus suivants sont passibles de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions: les salaires ou autres rémunérations relatifs aux contrats de louage de service actuels, y compris les prestations énumérées à l'article 95a L.I.R. pour autant qu'elles se substituent à des salaires visés à l'article 95 L.I.R., les pensions ou autres allocations servies par les employeurs en vertu de contrats de louage de service anciens (à l'exception de celles visées par un régime complémentaire de pension et exemptées par l'article 115, numéro 17a), les pensions servies par la Caisse de prévoyance des fonctionnaires et employés communaux, les pensions servies par la Caisse de pension des employés privés (y compris celles servies aux travailleurs intellectuels indépendants), les pensions servies par l'Etablissement d'assurance contre la vieillesse et l'invalidité, les pensions servies par les caisses de pension des non-salariés, à savoir la Caisse de pension des artisans, la Caisse de pension agricole et la Caisse de pension des commerçants et industriels, et le forfait d'éducation géré par le Fonds national de solidarité.

Les revenus ci-dessus mentionnés sur lesquels il n'a pas été retenu d'impôt pour le motif qu'ils n'ont pas atteint le minimum imposable, constituent néanmoins un revenu passible de retenue d'impôt au sens de l'article 153 L.I.R.

En ce qui concerne les salaires et pensions en provenance de l'étranger, voir chapitre XI, rubriques 1 et 2.

d) Revenus passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

Il s'agit des revenus indigènes visés à l'article 146, alinéa 1^{er} L.I.R. et non exemptés en vertu de l'article 147 L.I.R. ou en vertu d'autres dispositions légales.

Exemples de revenus passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux: dividendes et autres revenus d'actions ou de parts de sociétés de capitaux luxembourgeoises (art. 97(1) n° 1 L.I.R.), intérêts d'obligations pour autant qu'ils sont visés par l'article 146, alinéa 1 n°

3 L.I.R. (art. 97(1) n° 3 L.I.R.), ainsi que les revenus du bailleur de fonds avec participation aux bénéfices d'une entreprise commerciale luxembourgeoise (art. 97(1) n° 2 L.I.R.).

Exemples de revenus non passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux: les intérêts de prêts, de livrets d'épargne, de comptes en banque, d'obligations pour autant qu'ils ne sont pas visés par l'article 146, alinéa 1, n° 3 L.I.R., les revenus d'actions distribués par les sociétés holding luxembourgeoises ou par un organisme de placement collectif luxembourgeois (y compris les sociétés d'investissement en capital à risque).

e) Revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les revenus de tantièmes

L'article 152, titre 2, alinéa 1 dispose que les revenus indigènes visés à l'article 91, alinéa 1^{er}, numéro 2 L.I.R. (et désignés par le terme de tantièmes), ainsi que les indemnités spéciales et avantages alloués à coté ou en lieu et place des tantièmes sont passibles d'une retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu. Les tantièmes sont à considérer comme revenu indigène lorsque le débiteur est l'État, une commune, un établissement public luxembourgeois ou une collectivité de droit public ou privé qui a son siège statutaire ou son principal établissement au Luxembourg.

III. Commentaire de l'article 153, alinéas 1 et 2 L.I.R.

Lorsque le revenu imposable se compose en tout ou en partie de revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires, sur les pensions, sur les revenus de capitaux ou sur les revenus de tantièmes, il y a imposition par voie d'assiette si l'une quelconque des limites spécifiées à l'article 153, alinéa 1^{er}, numéros 1,2,3 ou 5 L.I.R. est dépassée.

Nous examinerons dans la suite les différentes limites de revenu décidant de l'imposition par voie d'assiette.

1) ad alinéa 1, numéro 1

a) limite générale d'assiette

En vertu des dispositions de l'article 153, alinéa 1^{er}, n° 1 L.I.R., ensemble avec celles du règlement d'exécution modifié du 28.12.1990, les bénéficiaires de revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires, sur les pensions, sur les revenus de capitaux et sur les revenus de tantièmes sont imposables par voie d'assiette lorsque le revenu imposable dépasse la limite générale d'assiette de 58.000 € au sens de l'article 3, n° 1 du règlement prémentionné. C'est le revenu imposable effectif qui compte et non pas le revenu imposable arrondi.

Exemple 1:

Le salarié A a touché en 2003 un traitement brut de 66.500 € (charges sociales non déduites 7.100 €). Il a en outre réalisé des revenus nets de la location de 500 €.

Solution:

Détermination du revenu imposable:

Revenus nets d'une occupation salariée $[66.500 - 936^{3)} =]$	65.564 €
Revenus nets de la location	500 €

Total des revenus nets	66.064 €
------------------------	----------

Dépenses spéciales:

a) cotisations de sécurité sociale	7.100 €	
b) minimum forfaitaire ⁴⁾	480 €	7.580 €

Revenu imposable	58.484 €
- abattement compensatoire	600 €

Revenu imposable ajusté	57.884 €
	arr. <u>57.850 €</u>

Le contribuable est imposable par voie d'assiette; dépassement de la limite générale d'assiette. L'imposition porte sur 57.850 €. Les retenues d'impôt sont imputées sur la cote d'impôt déterminée selon les règles valables en matière d'assiette.

b) limite spéciale d'assiette

La limite de revenu imposable décisive pour déclencher l'assiette est réduite à la limite spéciale d'assiette (31.000 € pour les classes d'impôt 1 et 2; 25.000 € pour la classe d'impôt 1a) au sens de l'article 3, n° 4 dudit règlement, lorsqu'une personne ou des époux imposables collectivement (art. 3 L.I.R.) cumulent plusieurs revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions.

La limite spéciale d'assiette a pour but de permettre la régularisation de la situation fiscale des salariés, retraités ou époux imposables collectivement qui disposent pendant l'année d'imposition de revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions selon les taux prévus à l'article 14 du règlement grand-ducal modifié du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions (voir ad art. 137 L.I.R.).

La définition du terme "cumul" donnée par le n° 4 de l'article 3 dudit règlement grand-ducal du 28.12.1990 embrasse plusieurs situations différentes:

³⁾ minimum forfaitaire pour frais d'obtention (y compris les frais de déplacement) (art. 107 et 107bis L.I.R.)

⁴⁾ minimum forfaitaire pour dépenses spéciales (art. 113 L.I.R.)

1. simultanéité, dans le chef du même salarié, de plusieurs contrats de louage de service;
2. exercice d'une activité salariée par deux époux imposables collectivement;
3. exercice d'une activité salariée par un contribuable touchant une pension de retraite de la part d'une personne autre que l'employeur actuel;
4. exercice d'une activité salariée par l'un des deux époux imposables collectivement, tandis que l'autre touche une pension de retraite ou le forfait d'éducation;
5. cumul, par un contribuable ou des époux imposables collectivement, de plusieurs pensions de retraite ou d'une pension de retraite payée par une caisse de retraite et d'une allocation, même bénévole, payée par l'ancien employeur.

Ne sont par contre pas visées les situations suivantes:

- a. simple changement d'employeur au cours de l'année d'imposition;
- b. mise à la retraite d'un salarié au cours de l'année d'imposition sans qu'il y ait simultanéité de perception d'un salaire et d'une pension;
- c. perception par un salarié d'un traitement et d'une gratification ou d'une autre rémunération accessoire de la part du même employeur;
- d. perception, par le même salarié ou retraité, de plusieurs salaires ou pensions de la part d'un même employeur ou de plusieurs pensions de la part de la même caisse de pension; en effet, selon les dispositions de l'article 3, alinéa 1^{er} du règlement g.-d. modifié du 9.1.1974 portant exécution de l'article 137 L.I.R., l'ensemble des allocations touchées par une seule et même personne de la part du même employeur ou de la même caisse de pension est à considérer comme un seul revenu passible de la retenue d'impôt.

Le seuil de la limite spéciale d'assiette est choisi en fonction des taux de retenue fixés par le susdit règlement grand-ducal. Il vise à garantir l'exacte perception de l'impôt en cas de cumul de plusieurs salaires ou pensions, les taux prévus au règlement prémentionné étant basés sur un revenu égal ou inférieur à la limite spéciale d'assiette.

Exemple 2

Le contribuable B, classe d'impôt 2, fonctionnaire retraité, a touché en 2003 une pension de l'Etat de 25.000 € (charges sociales non déduites 660 €). Accessoirement il a encore exercé une activité salariée auprès d'une entreprise privée (Brut: 8.600 €). Il n'a pas d'autres revenus.

Solution

Détermination du revenu imposable:

Recettes provenant d'une occupation salariée (art. 95 L.I.R.)	8.600 €	
- Minimum forfaitaire pour frais d'obtention	936 €	
Revenus nets au sens de l'art. 95		7.664 €
Recettes résultant de pensions ou de rentes (art. 96 L.I.R.)	25.000 €	
- Minimum forfaitaire pour frais d'obtention	300 €	
Revenus nets au sens de l'art. 96		24.700 €
Total des revenus nets		32.364 €
Dépenses spéciales:		
a) cotisations de sécurité sociale	660 €	
b) minimum forfaitaire	480 €	1.140 €
Revenu imposable		31.224 €
- abattement compensatoire	600 €	
- abattement de retraite	600 €	1.200 €
Revenu imposable ajusté		30.024 €
		arr. <u>30.000 €</u>

Le contribuable est imposable par voie d'assiette; dépassement de la limite spéciale d'assiette.

L'article 4, alinéa 1, n° 2 du règlement grand-ducal modifié du 28.12.1990 portant exécution de l'article 153 vise à garantir aux contribuables dépassant la limite spéciale d'assiette, la franchise se dégageant de l'article 153, alinéa premier, numéro 2 L.I.R. et l'abattement prévu à l'article 153, alinéa 5 L.I.R., si le revenu imposable ne dépasse pas la limite générale d'assiette.

Cette mesure est destinée à assurer l'égalité quant à l'imposition des revenus accessoires entre tous les salariés et retraités dont le revenu imposable ne dépasse pas la limite générale d'assiette.

Exemple 3

Mêmes données que pour l'exemple 2, sauf que le contribuable a encore réalisé des revenus nets de location de 700 €.

Solution

Le contribuable est imposé par voie d'assiette. L'imposition porte sur le revenu imposable ajusté ci-après:

Revenus nets d'une occupation salariée		7.664 €
Revenus nets résultant de pensions ou de rentes		24.700 €
Revenus nets de location		700 €
Total des revenus nets	(à reporter)	33.064 €

	Report:	33.064 €
Dépenses spéciales:		
a) cotisations de sécurité sociale	660 €	
b) minimum forfaitaire	480 €	1.140 €
Revenu imposable		31.924 €
- abattement compensatoire	600 €	
- abattement de retraite	600 €	
- abattement au sens de l'al. 5 de l'art. 153 (1.200 - 700)	500 €	1.700 €
Revenu imposable ajusté		30.224 €
	arr.	<u>30.200 €</u>

Exemple 4

Les époux C et D sont imposables collectivement. Ils ont exercé chacun une activité salariée et ont touché en 2003 chacun un traitement de 19.000 € (charges sociales non déduites 4.000 €). Ils ont en outre réalisé un revenu net de location de 250 €.

Solution

L'imposition collective porte sur le revenu imposable ajusté ci-après:

Revenus nets d'une occupation salariée		
[2 x (19.000 – 936)]		36.128 €
Revenus nets de location		250 €
Total des revenus nets		36.378 €
Dépenses spéciales:		
a) cotisations de sécurité sociale	4.000 €	
b) double minimum forfaitaire	960 €	4.960 €
Revenu imposable		31.418 €
Franchise se dégageant de l'al. 1 ^{er} , n°2 de l'art. 153 L.I.R. ⁵⁾		250 €
		31.168 €
- abattement compensatoire (2 x 600)		1.200 €
- abattement extra-professionnel		4.500 €
Revenu imposable ajusté		25.468 €
	arr.	<u>25.450 €</u>

Dans les différents exemples, la cote d'impôt sur le revenu est à déterminer selon les règles valables en matière d'assiette. Les retenues d'impôt sur les salaires et les pensions sont déduites de l'impôt.

On notera que c'est le montant du revenu imposable qui est déterminant pour savoir si les limites de 31.000 € ou 25.000 € (limites spéciales) et 58.000 € (limite générale) sont dépassées.

⁵⁾ et du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, article 4

Si dans l'exemple 4 le revenu imposable s'était élevé à plus de 58.000 €, la franchise se dégageant l'art. 153, al. 1^{er}, n° 2 L.I.R.⁶⁾, ne jouerait plus.

2) ad alinéa 1, numéro 2

En vertu de l'article 153, alinéa 1^{er}, numéro 2 L.I.R., les bénéficiaires de revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires, sur les pensions, sur les revenus de capitaux et sur les revenus de tantièmes sont imposables par voie d'assiette, lorsque leur revenu imposable comprend, en plus des revenus passibles de retenue d'impôt, des revenus nets non passibles de retenue qui, après déduction des abattements visés aux articles 128 (abattement agricole), 128bis (abattement commercial) et 130 (abattements de cession), s'élèvent au total à plus de 600 €.

Il faut que la somme des revenus nets non passibles de retenue, après déduction des abattements prémentionnés et après compensation des pertes avec des revenus positifs, soit supérieure à 600 €.

D'autre part, on n'oubliera pas d'ajuster le revenu imposable par la déduction de l'abattement dégressif prévu à l'alinéa 5 de l'article 153 L.I.R., si les revenus nets non passibles de retenue sont inférieurs à 1.200 €. Il en sera question au chapitre VI.

Les revenus exempts de l'impôt sur le revenu en vertu de l'article 115 L.I.R. ne sont à mettre en compte ni lors du calcul du revenu imposable, ni lors du calcul des revenus non passibles de retenue. En ce qui concerne les revenus exemptés en vertu d'une convention contre les doubles impositions, il est renvoyé au chapitre XI.

Exemple 5

Le retraité E a réalisé en 2003 les revenus ci-après:

a) pension de l'Etablissement d'assurance contre la vieillesse et l'invalidité (charges sociales non déduites 330 €)	12.350 €
b) revenus nets de location	700 €

Solution

Le contribuable est imposable par voie d'assiette. L'imposition porte sur le revenu imposable ajusté ci-après:

Revenus nets résultant de pensions ou de rentes [12.350 - 300 ⁷⁾ =]	12.050 €
Revenus nets de location	700 €
Total des revenus nets	(à reporter) 12.750 €

⁶⁾ et du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, article 4

⁷⁾ minimum forfaitaire pour frais d'obtention (art. 107 L.I.R.)

	Report:	12.750 €
Dépenses spéciales:		
a) cotisations de sécurité sociale	330 €	
b) minimum forfaitaire	480 €	810 €
Revenu imposable		11.940 €
- abattement svt art. 153 al. 5 L.I.R.		500 €
- abattement de retraite (art. 129a L.I.R.)		600 €
Revenu imposable ajusté		<u>10.840 €</u>

Exemple 6

Le contribuable F, célibataire, a réalisé en 2003 les revenus suivants:

a) traitement brut (charges sociales non déduites: 2.250)	21.350 €
b) bénéfice agricole (avant déduction de l'abattement prévu à l'art. 128 L.I.R.)	2.400 €
c) perte d'une entreprise commerciale	200 €
d) revenus nets de location	350 €
e) intérêts d'un livret à la Banque et Caisse d'Epargne de l'Etat	1.400 €
f) dividendes passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux (art. 146, al. 1, n° 1 L.I.R.)	700 €

Solution

Revenus non passibles de retenue:		
Perte commerciale		-200 €
Bénéfice agricole	2.400 €	
- Abattement agricole (art. 128 L.I.R.)	2.250 €	
	150 €	150 €
Revenus nets de capitaux:		
intérêts BCEE	1.400 €	
- forfait frais d'obtention (art. 107 L.I.R.) ⁸⁾	20 €	
- exemption (art. 115, n° 15 L.I.R.) ⁹⁾	1.200 €	
	180 €	180 €
revenus nets de location		350 €
		480 €

Le contribuable n'est pas imposable par voie d'assiette en vertu de l'art. 153, al. 1^{er}, n° 2 L.I.R., puisque la somme des revenus nets non passibles de retenue ne dépasse pas 600 €, mais il peut demander l'imposition par voie d'assiette en vue de la prise en considération des revenus nets passibles de la retenue à la source (art. 153 alinéa 4 L.I.R.). Dans ce cas, l'imposition porte sur le revenu imposable suivant:

⁸⁾ détermination exemption art. 115, n° 15 se rapportant aux revenus non soumis à retenue $[(700 \times 50\%) + 1.400 = 1.750] : 1.500 \times 1.400 / 1.750 = 1.200$

⁹⁾ détermination forfait frais d'obtention se rapportant aux revenus non soumis à retenue: $25 \times 1.400 / 1.750 = 20$

Perte commerciale		-200 €
Bénéfice agricole	2.400 €	
./. Abattement agricole	2.250 €	
	150 €	150 €
Revenu net d'une occupation salariée (21.350 - 936)		20.414 €
Revenus nets de capitaux:		
dividendes bruts	700 €	
./. exemption (art.115, n° 15a L.I.R.)	350 €	
	350 €	
+ intérêts BCEE	1.400 €	
./. forfait frais d'obtention	25 €	
	1.725 €	
./. exemption (art.115, n° 15 L.I.R.)	1.500 €	
	225 €	225 €
Revenus nets de location		350 €
Total des revenus nets		20.939 €
./. Dépenses spéciales:		
a) cotisations sociales:	2.250 €	
b) minimum forfaitaire:	480 €	
	2.730 €	2.730 €
Revenu imposable		18.209 €
./. Abattement compensatoire		600 €
./. Franchise (art. 153, al. 1, n° 2 L.I.R., et art. 4 du règl. gr.-d. du 28.12.90) ; détermination des revenus non passibles de retenue: cf. page précédente		480 €
= Revenu imposable ajusté		17 129 €
	arr.	<u>17.100 €</u>

3) ad alinéa 1, numéro 3

L'article 153, alinéa 1^{er}, numéro 3 L.I.R. précise les conditions dans lesquelles un contribuable touchant des revenus de capitaux au sens de l'article 146, alinéa 1^{er} L.I.R., passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, devient imposable par voie d'assiette. L'objet de cette mesure qui consiste à éviter que la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux ne confère à certains contribuables un avantage démesuré par rapport à leur situation de revenu effective, a perdu, à partir de l'année d'imposition 1994, une grande partie de son importance par le relèvement du taux de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de 15% à 25% (art. IV numéro 2 de la loi du 22.12.1993) et l'exonération de la moitié de certains des revenus de capitaux soumis à la retenue à la source (art. IV numéro 1 de la loi du 22.12.1993). Bien que la loi du 21

décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects ait abaissé le taux de retenue de 25% à 20%, l'idée à la base de cette disposition ne reste, à l'heure actuelle, justifiée qu'à l'endroit des parts de bénéfice touchées par le bailleur de fonds du chef de sa mise de fonds dans une entreprise commerciale (art. 97, al. 1, n° 2 L.I.R.) qui, par opposition aux autres revenus de capitaux soumis à la retenue à la source de 20%, ne bénéficient pas de l'exemption de 50% en vertu de l'article 115, n° 15a L.I.R. Par contre, la disposition s'avérera régulièrement à l'avantage du contribuable lorsque l'imposition par voie d'assiette est déclenchée par des revenus de capitaux soumis à une retenue de 20% et bénéficiant de l'exemption de 50%. Il est renvoyé dans ce contexte au chapitre V.

Les revenus passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux ont été définis à la rubrique d) du chapitre II.

Exemple 7

Le contribuable G a réalisé en 2003 les revenus suivants:

a) Traitement brut	40.000 €
(charges sociales non déduites 4.250 €)	
b) Parts de bénéfice touchées en tant que bailleur de fonds (nettes d'impôt)	2.500 €

Le fait que les parts de bénéfice ont été payées "nettes d'impôt" ne les rend pas "non passibles de la retenue", puisque la société débitrice doit, le cas échéant, prendre à sa charge l'impôt à retenir qui s'élève à 25% de 2.500 = 625 € (art. 148, al. 1 L.I.R.). Les revenus nets passibles de la retenue sur revenus de capitaux s'élèvent en l'occurrence à $3.125 - 25^{10)} = 1.500$ (art. 115, n° 15 L.I.R.) = 1.600 €.

Le contribuable est dès lors imposable par voie d'assiette en vertu de l'article 153, alinéa 1, n° 3 L.I.R.

L'imposition porte sur le revenu imposable suivant:

Revenu net provenant d'une occupation salariée (40.000 - 936 ¹¹⁾)		39.064 €
Revenus nets de capitaux		1.600 €
Total des revenus nets		40.664 €
Dépenses spéciales:		
a) cotisations sociales:	4.250 €	
b) minimum forfaitaire:	480 €	
	4.730 €	4.730 €
Revenu imposable		35.934 €
Abattement compensatoire		600 €
Revenu imposable ajusté		35.334 €
		arr. <u>35.300 €</u>

Les retenues d'impôt sur les salaires et les retenues d'impôt sur les revenus de capitaux sont imputées sur la cote d'impôt sur le revenu qui est à établir selon les règles valables en matière d'assiette.

Exemple 8

¹⁰⁾ minimum forfaitaire pour frais d'obtention (art. 107 L.I.R.)

¹¹⁾ minimum forfaitaire pour frais d'obtention (y compris pour frais de déplacement) (art. 107 et 107bis L.I.R.)

Le contribuable H a réalisé en 2003 les revenus suivants:

1) Traitement brut	17.000 €
(charges sociales non déduites 1.800 €)	
2) Revenus de capitaux	
a) intérêts d'un emprunt de l'Etat grand-ducal	200 €
b) intérêts d'un livret à la BCEE	1.650 €
c) dividendes d'une société holding luxembourgeoise	100 €

Solution

Les intérêts sub 2a) et 2b) et les dividendes sub 2c) (art. 147 n° 3 L.I.R.) ne sont pas passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux.

Les intérêts sub 2a) et 2b) et les dividendes sub 2c) sont exemptés d'impôt sur le revenu en vertu de l'art. 115, n° 15 L.I.R. à raison de 1.500 €.

Comme les revenus non passibles de la retenue d'impôt ($200 + 1.650 + 100 - 25 \cdot 1.500 = 425$) ne dépassent pas la limite prévue à l'article 153, alinéa 1, n° 2 L.I.R., il n'y a pas lieu de faire une imposition par voie d'assiette.

Lorsque le contribuable tombe sous l'application tant du n° 2 (dépassement de 600 € de revenus non passibles de retenue), que du n° 3 (dépassement de 1.500 € de revenus de capitaux passibles de retenue) de l'art. 153, al. 1 L.I.R., l'application du n° 2 prime. C'est dire que dans cette hypothèse le contribuable peut, le cas échéant, se prévaloir de l'abattement dégressif dont question à l'alinéa 5 de l'article 153 L.I.R.

4) ad alinéa 1, numéro 4

L'article 153, alinéa 1^{er}, numéro 4 L.I.R. stipule que l'imposition du revenu imposable des contribuables ayant opté conjointement pour l'imposition collective en vertu de l'article 3, lettre d) L.I.R. aura toujours lieu par voie d'assiette. La raison en est que la condition que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pour cent des revenus professionnels du ménage, ne peut être vérifiée qu'après la fin de l'année d'imposition. Ainsi l'octroi, sous réserve de régularisation, de la classe d'impôt plus favorable sur la fiche de retenue pourra être remise en cause lors de l'imposition par voie d'assiette.

5) ad alinéa 1, numéro 5

La loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects a, avec effet au 1.1.2002, abrogé l'impôt spécial sur les tantièmes et introduit une retenue à la source sur les revenus de tantièmes. Cette nouvelle retenue, qui vient s'ajouter à celles sur les traitements et salaires, ainsi qu'à celle sur certains revenus de capitaux, est imputable sur l'impôt sur le revenu. Le taux de la retenue s'élève à 20% du montant brut des tantièmes.

Lorsque le revenu imposable du contribuable comprend pour plus de 1.500 euros des revenus nets passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de tantièmes visés à l'article 152 L.I.R., une imposition par voie d'assiette a lieu. L'objet de cette mesure consiste à éviter que la

retenue d'impôt sur les tantièmes ne confère à certains contribuables un avantage démesuré par rapport à leur situation de revenu effective. Par mesure de simplification, une imposition par voie d'assiette n'a pas lieu lorsque les revenus nets de tantièmes n'excèdent pas 1.500 euros. Le contribuable peut cependant demander, dans ce cas, l'imposition par voie d'assiette en vertu de l'article 153, alinéa 4 L.I.R. (cf. chapitre V). Les revenus passibles de la retenue d'impôt sur les tantièmes ont été définis à la rubrique e) du chapitre II.

Exemple 9

Le contribuable I a réalisé en 2003 les revenus suivants:

1) Traitement brut	40.000 €
(charges sociales non déduites 4.250 €)	
2) Tantièmes (dépendances d'exploitation 500 €)	2.500 €
3) revenus nets de location	500 €

Solution

Le contribuable est imposable par voie d'assiette. L'imposition porte sur le revenu imposable suivant:

Bénéfice de l'exercice d'une profession libérale (2.500 – 500)	2.000 €
Revenu net d'une occupation salariée (40.000 - 936 ¹²⁾)	39.064 €
Revenu net de location	500 €
Total des revenus nets	41.564 €
Dépenses spéciales:	
a) cotisations sociales:	4.250 €
b) minimum forfaitaire:	480 €
	4.730 €
Revenu imposable	36.834 €
Franchise se dégageant de l'art. 153, al.1 ^{er} , n° 2 L.I.R.	500 €
Abattement compensatoire	600 €
Revenu imposable ajusté	35.734 €
	arr. <u>35.700 €</u>

6) ad alinéa 2

Les cas d'imposition y visés ont été commentés sub b) de la rubrique 1) du présent chapitre.

¹²⁾ minimum forfaitaire pour frais d'obtention (y compris pour frais de déplacement) (art. 107 et 107bis L.I.R.)

IV. Commentaire de l'article 153, alinéa 3 L.I.R.

- a) La première phrase de cet alinéa vise les pensions et rentes passibles de la retenue d'impôt en vertu de l'article 144 L.I.R. (v. rubr. c) du chap. II). L'article 1^{er} du règlement grand-ducal portant exécution de l'art. 153 L.I.R. assimile lesdites pensions et rentes aux revenus passibles de la retenue d'impôt sur les salaires pour l'application de l'article 153 L.I.R.

L'assiette des revenus visés à l'article 152 L.I.R. est traitée, en ce qui concerne les contribuables résidents, à la rubrique 5) du chapitre III (article 152, titre 2 L.I.R.) et, en ce qui concerne les contribuables non résidents, au chapitre X (article 152, titres 1 et 2 L.I.R.). Il y est renvoyé.

- b) La deuxième phrase de l'alinéa 3 de l'article 153 L.I.R. prévoit qu'un règlement grand-ducal fixera les modalités de l'assiette des traitements et salaires qui, sans être exonérés, sont dispensés de la retenue d'impôt.

Il existe certaines espèces de rémunérations qui ne se prêtent pas sans difficultés sérieuses à la retenue d'impôt sur les salaires ou sur les pensions. Dans cette hypothèse, un règlement grand-ducal peut accorder dispense de la retenue d'impôt (art. 136 L.I.R.). Le règlement grand-ducal concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions a dispensé certaines rémunérations de la retenue à la source sur les salaires, dont notamment le casuel des ecclésiastiques et le casuel et les indemnités similaires des greffiers et des personnes exerçant des fonctions comparables. La dispense de retenue à l'endroit de ces revenus salariés ne confère pas à ceux-ci le caractère de revenus non passibles de retenue au sens de l'alinéa 1^{er}, n° 2 et de l'alinéa 5 de l'article 153 L.I.R. (art. 2 du règlement grand-ducal modifié du 28.12.1990 portant exécution de l'art. 153 L.I.R.). Le contribuable dont le revenu imposable se compose en tout ou en partie de salaires ou de pensions pour lesquels dispense de la retenue a été accordée, et qui ne se trouve pas déjà dans une des situations mentionnées à l'alinéa 1^{er} de l'article 153 L.I.R., est soumis à l'imposition par voie d'assiette (art. 25 du règlement grand-ducal modifié du 27.12.1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions).

Exemple 10

Le greffier J a touché en 2003, en dehors de son traitement proprement dit de 50.000 € (charges sociales non déduites 5.300 €), un casuel de 250 €. Il a en outre réalisé un revenu net de location de 400 €.

Solution

Le contribuable est imposable par voie d'assiette, conformément au troisième alinéa de l'article 153, combiné au règl. du 28.12.90, art. 3, n°3. L'imposition portera sur le revenu imposable ci-après:

Revenu d'une occupation salariée:		
$50.000 + 250 - 936^{13}) =$		49.314 €
Revenu de location		400 €
Total des revenus nets		49.714 €
Dépenses spéciales:		
a) cotisations de sécurité sociale	5.300 €	
b) minimum forfaitaire	480 €	5.780 €
Revenu imposable		43.934 €
Franchise (art. 153 al. 1, n° 2 L.I.R., et art. 4 al. 1, n° 2 du règl. g.-d. du 28.12.1990)		-400 €
Revenu imposable		43.534 €
- Abattement compensatoire		600 €
Revenu imposable ajusté		42.934 €
		arr. <u>42.900 €</u>

L'imposition du casuel a lieu quel que soit le montant du revenu imposable et quel que soit le montant du casuel, donc indépendamment des limites de revenu prévues à l'art. 153, al. 1^{er} L.I.R.

Exemple 11

Le contribuable K a réalisé en 2003 les revenus ci-après:

Traitement (charges sociales non déduites 5.300 F)	50.000 €
Casuel	700 €
Revenus nets de location	650 €

Solution

Le contribuable est imposable en vertu du n° 2 de l'al. 1^{er} de l'art. 153 L.I.R.¹⁴⁾, parce que les revenus de location dépassent 600 €. L'imposition portera sur le revenu imposable ajusté ci-après:

Revenus d'une occupation salariée		
$(50.000 + 700 - 936^{15}) =$		49.764 €
Revenus nets de location		650 €
Total des revenus nets		50.414 €
Dépenses spéciales:		
a) cotisations de sécurité sociale	5.300 €	
b) minimum forfaitaire	480 €	5.780 €
Revenu imposable	(à reporter)	44.634 €

¹³⁾ minimum forfaitaire pour frais d'obtention (y compris les frais de déplacement) (art. 107 et 107bis L.I.R.)

¹⁴⁾ et du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, art. 3, 2°

¹⁵⁾ minimum forfaitaire pour frais d'obtention (y compris les frais de déplacement) (art. 107 et 107bis L.I.R.)

	Report:	44.634
- Abattement compensatoire	600 €	
- Abattement selon l'al. 5 de l'art. 153 (1.200 - 650 =)	550 €	1.150 €
Revenu imposable ajusté		43.484 €
	arr.	<u>43.450 €</u>

V. Commentaire de l'article 153, alinéa 4 L.I.R.

En vertu de cette disposition, le contribuable non soumis à l'imposition par voie d'assiette en vertu des dispositions des alinéas 1 à 3 de l'article 153 L.I.R., peut demander l'imposition par voie d'assiette en vue de la prise en considération de pertes, provenant d'une catégorie de revenu autre que celle ayant subi la retenue à la source, de certains revenus de capitaux passibles de la retenue à la source ou de revenus de tantièmes.

Dans la première hypothèse, le contribuable obtiendra le remboursement de la partie de l'impôt sur les salaires ou les pensions qui dépasse la cote d'impôt sur le revenu calculée en fonction du revenu imposable qui est inférieur au traitement ou à la pension en raison de la compensation des pertes avec des revenus positifs.

Dans la seconde hypothèse, le contribuable ayant touché des revenus de capitaux soumis à la retenue à la source peut demander à être imposé par voie d'assiette en vue d'un remboursement partiel ou même intégral de la retenue à la source de 20%. Le fait de porter le taux de la retenue à la source sur les revenus de capitaux à 20% (point 37 de l'article 1^{er} de la loi du 21.12.2001) et d'exempter en même temps la moitié desdits revenus de capitaux dans le chef du bénéficiaire (point 22 de l'article 1^{er} de la loi du 21.12.2001) comporte une imposition effective de ces revenus nets au taux de 40%, donc supérieur au taux marginal de 38,95% prévu par le tarif actuel augmenté de la contribution au fonds pour l'emploi. (Il est fait abstraction de la tranche exonérée de 1.500 € prévue par l'art. 115 n° 15 L.I.R. et des frais d'obtention).

Dans la dernière hypothèse, le contribuable qui ne réalise pas plus que 1.500 euros de revenus nets passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de tantièmes, peut demander à être imposé par voie d'assiette. Ainsi des dépenses d'exploitation en relation économique avec les tantièmes peuvent être prises en considération. La demande permet également de régulariser la charge d'impôt dans le cas où le taux de retenue serait plus important que le taux d'imposition global.

Exemple 12

Le salarié L exploite accessoirement une petite entreprise commerciale qui a donné lieu en 2003 à une perte compensable de 750 €. Son traitement a été de 27.000 € (charges sociales non déduites 2.800 €). Il a en outre réalisé un revenu de location de 150 €.

Solution

Le contribuable ne tombe sous aucune des hypothèses prévues aux alinéas 1 à 3 de l'art. 153¹⁶⁾. Il peut cependant demander une imposition par voie d'assiette en vertu de l'alinéa 4 du même article¹⁷⁾.

L'imposition portera sur le revenu imposable ci-après:

Perte d'une entreprise commerciale		-750 €
Revenu d'une occupation salariée: (27.000 - 936 ¹⁸⁾) =		26.064 €
Revenu de location		150 €
Total des revenus nets		25.464 €
Dépenses spéciales:		
a) cotisations de sécurité sociale	2.800 €	
b) minimum forfaitaire	480 €	3.280 €
Revenu imposable		22.184 €
Abattement compensatoire		600 €
Revenu imposable ajusté		21.584 €
		arr. <u>21.550 €</u>

Il est précisé que L ne peut prétendre à la franchise du loyer net de 150 €, de même qu'il ne pourrait solliciter la déduction de l'abattement de l'alinéa 5 de l'art. 153 L.I.R., si le loyer net dépassait 600 €.

La question se pose encore de savoir si l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R. est également applicable lorsque le salarié ou le retraité a subi une perte dans son entreprise commerciale (ou dans son exploitation agricole ou dans l'exercice d'une profession libérale) non pas au cours de l'exercice 2003, mais au cours des exercices antérieurs et que cette perte est reportable en vertu de l'art. 114 L.I.R. La question comporte une réponse affirmative.

Exemple 13

Le contribuable M a réalisé en 2003 les revenus suivants:

Traitement brut	25.000 €
(charges sociales non déduites: 2.600 €)	
Revenus bruts passibles de la retenue sur revenus de capitaux	
(20% = 600 €) (art. 146, al. 1, n° 1 L.I.R.)	3.000 €

Solution

Le contribuable ne tombe sous aucune des hypothèses prévues aux alinéas 1 à 3 de l'article 153 L.I.R. Il peut cependant demander une imposition par voie d'assiette en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146 alinéa 1, n° 1 L.I.R., et ce en vertu de l'article 153 alinéa 4 L.I.R.

¹⁶⁾ et du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, art. 3 (1° à 5° et 7° à 9°)

¹⁷⁾ et du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, art. 3 (6°)

¹⁸⁾ minimum forfaitaire pour frais d'obtention (y compris les frais de déplacement) (art. 107 et 107bis L.I.R.)

Revenu net d'une occupation salariée (25.000 - 936 ¹⁹⁾)		24.064 €
Revenu net de capitaux mobiliers:		
dividende brut:	3.000	
./. exemption: art. 115, n° 15a	1.500	
./. min. forf. pour frais d'obtention (art. 107 L.I.R.)	25	
./. exemption: art. 115, n° 15	1.475	
	0	0 €
Total des revenus nets		24.064 €
Dépenses spéciales:		
a) cotisations de sécurité sociale:	2.600	
b) minimum forfaitaire:	480	
	3.080	3.080 €
Revenu imposable		20.984 €
Abattement compensatoire		600 €
Revenu imposable ajusté		20.384 €
	arr.	<u>20.350 €</u>

Pourvu que la retenue sur le traitement ait été opérée correctement, le contribuable obtiendra le remboursement intégral de la retenue effectuée sur les revenus de capitaux, à savoir 600 €.

Exemple 14

Le contribuable N (classe d'impôt 2.0) a réalisé en 2003 les revenus suivants:

1) Traitement brut (charges sociales non déduites 4.250 €)	40.000 €
2) Tantièmes bruts (dépenses d'exploitation: 600 €)	2.000 €
3) revenus nets de location	500 €

Solution

Le contribuable ne tombe sous aucune des hypothèses prévues aux alinéas 1 à 3 de l'article 153 L.I.R. Il peut cependant demander, en vertu de l'article 153, alinéa 4 L.I.R., une imposition par voie d'assiette. L'imposition porte sur le revenu imposable suivant:

Bénéfice de l'exercice d'une profession libérale	1.400 €
Revenu net d'une occupation salariée (40.000 - 936 ²⁰⁾)	39.064 €
Revenu net de la location de biens	500 €
Total des revenus nets	40.964 €
Dépenses spéciales:	
a) cotisations sociales:	4.250 €
b) minimum forfaitaire:	480 €
	4.730 €
Revenu imposable	36.234 €
- Franchise (art. 153, al. 1, n° 2 L.I.R.)	500 €
- Abattement compensatoire	600 €
Revenu imposable ajusté	35.134 €
	arr. <u>35.100 €</u>

¹⁹⁾ minimum forfaitaire pour frais d'obtention (y compris les frais de déplacement) (art. 107 et 107bis L.I.R.)

²⁰⁾ minimum forfaitaire pour frais d'obtention (y compris les frais de déplacement) (art. 107 et 107bis L.I.R.)

VI. Commentaire de l'article 153, alinéa 5 L.I.R.

La fixation de la limite d'imposabilité par voie d'assiette pour les revenus non passibles de retenue sans aucune clause-limite entraînerait une différence importante entre la charge d'impôt grevant les revenus dépassant légèrement 600 € et ceux égaux ou inférieurs à ce montant. Dans ces conditions, l'alinéa 5 de l'article 153 L.I.R. prévoit un abattement de revenu dégressif pour les salariés et retraités qui tombent sous l'application du numéro 2 de l'alinéa 1^{er} de l'article 153 L.I.R., c'est-à-dire pour ceux qui sont imposables par voie d'assiette en raison du fait que leurs revenus non passibles de retenue dépassent 600 €.

L'abattement est lié aux conditions suivantes qui doivent être remplies simultanément:

- 1° il faut qu'il s'agisse d'un contribuable tombant sous l'application des dispositions de l'article 153, alinéa 1^{er}, n° 2 L.I.R.;
- 2° il faut que le revenu passible de la retenue provienne en majeure partie d'une occupation salariée, de revenus s'y substituant et visés à l'art. 95a L.I.R., ou de pensions ou rentes visées à l'art. 96, al. 1, n° 1 et 2 L.I.R.;
- 3° il faut que le revenu non passible de retenue soit, après déduction des abattements visés aux articles 128 L.I.R. (abattement agricole), 128bis L.I.R. (abattement commercial) et 130 L.I.R. (abattement de cession), inférieur à 1.200 €.

L'abattement est accordé dans les cas où le contribuable tombe sous l'application de la limite spéciale d'assiette.

Du moment que le revenu imposable dépasse la limite générale d'assiette, l'abattement n'est plus à accorder.

Dans les cas où le contribuable tombe simultanément sous l'application du numéro 2 et de l'un ou de plusieurs des numéros 3 à 5 de l'alinéa premier de l'article 153 L.I.R., l'application du numéro 2 prime, ce qui a pour conséquence que l'abattement prévu à l'alinéa 5 peut jouer.

L'abattement est égal à la différence entre la somme de 1.200 € et le montant du revenu non passible de retenue.

L'abattement prévu à l'article 153, alinéa 5 L.I.R. est à déduire en tant qu'abattement tarifaire après fixation du revenu imposable. Il n'influence donc pas la notion de revenu imposable qui s'entend du total des revenus nets diminué des dépenses spéciales. Aussi la charge normale dont question à l'alinéa 4 de l'article 127 L.I.R. est-elle à calculer sur le montant du revenu imposable non diminué des abattements tarifaires.

Exemple 15

Le contribuable O a réalisé en 2003 les revenus suivants:

Traitement brut	16.500 €
(charges sociales non déduites 1.700 €)	
Intérêts d'un livret à la Banque et Caisse d'Epargne de l'Etat	900 €
Revenus nets de location	800 €

Solution

Le contribuable est imposable par application de l'article 153, alinéa 1, n° 2 L.I.R. Les intérêts du livret d'épargne (900 €) sont exemptés de l'impôt sur le revenu en vertu de l'art. 115 n° 15 L.I.R. et ne sont pas mis en compte.

L'imposition portera sur le revenu imposable ajusté ci-après:

Revenus nets d'une occupation salariée:		
[16.500 - 936 ²¹⁾] =		15.564 €
Revenus nets de capitaux:		0 €
Revenus nets de location		800 €
Total des revenus nets		16.364 €
Dépenses spéciales:		
a) cotisations de sécurité sociale	1.700 €	
b) minimum forfaitaire	480 €	2.180 €
Revenu imposable		14.184 €
Abattement compensatoire	600 €	
Abattement selon l'al. 5 de l'art. 153 L.I.R. (1.200 - 800 =)	400 €	1.000 €
Revenu imposable ajusté		13.184 €
		arr. <u>13.150 €</u>

Si, dans l'exemple reproduit ci-dessus, le traitement brut avait été plus élevé de sorte que le revenu imposable du contribuable aurait dépassé la limite générale d'assiette de 58.000 € (art. 153, al. 1, n° 1 L.I.R. combiné avec l'art. 3, n° 1 du règl. gr.-d. du 28.12.90), l'abattement dégressif ne jouerait plus.

VII. Commentaire de l'article 153, alinéa 6 L.I.R.

Lorsque le bénéficiaire de revenus passibles de la retenue d'impôt ne tombe sous aucune des hypothèses prévues aux alinéas 1 à 3 de l'article 153 L.I.R. et qu'il ne demande pas non plus l'imposition en vertu de l'alinéa 4 du même article, il n'y a pas lieu d'établir une imposition par voie d'assiette. Dans ce cas, le bénéficiaire de revenus passibles d'une retenue d'impôt est déchargé de l'impôt grevant ces revenus, à condition que sa responsabilité pouvant exister du chef de la retenue soit éteinte.

²¹⁾ minimum forfaitaire pour frais d'obtention (y compris les frais de déplacement) (art. 107 et 107bis L.I.R.)

La responsabilité n'est pas éteinte dans les cas visés à l'alinéa 5 de l'article 136 et à l'alinéa 2 de l'article 149 L.I.R.

Lorsque la retenue sur les salaires n'a pas été dûment opérée, l'impôt en souffrance est fixé par l'administration conformément à l'article 21 du règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions.

VIII. Imposition par voie d'assiette en vue de l'obtention de l'abattement à l'investissement mobilier (article 129c, § 4 L.I.R.)

Les contribuables qui, dans les conditions et limites spécifiées à l'article 129c L.I.R.²²⁾, acquièrent des actions ou parts sociales représentatives d'apports en numéraire dans certaines sociétés de capitaux, peuvent, en vue de l'obtention de l'abattement à l'investissement mobilier, demander l'imposition par voie d'assiette, nonobstant les dispositions de l'article 153 L.I.R.

IX. Imposition par voie d'assiette sur demande en vue d'une régularisation de la retenue en cas d'imposition forfaitaire du personnel de ménage

En vertu de l'article 8 du règlement grand-ducal du 19 novembre 1999 portant exécution de l'article 137, alinéa 5 L.I.R., le salarié occupé en tant que personnel de ménage peut demander de bénéficier d'une régularisation, d'après le régime d'imposition normal, des retenues d'impôt forfaitaires. Dans ce cas, l'ensemble des rémunérations imposées forfaitairement par application du règlement mentionné ci-dessus fait partie du revenu imposable, tant pour l'établissement des revenus que pour l'application de l'article 153 L.I.R.

X. Imposition par voie d'assiette d'un contribuable non résident

Les revenus d'un contribuable non résident soumis à la retenue d'impôt sur les activités littéraires et artistiques, les activités sportives professionnelles, les salaires, les pensions et arrérages de rente et les revenus de capitaux, ne sont en principe pas soumis à l'imposition par voie d'assiette lorsque ces revenus ne sont pas compris au bénéfice indigène d'une entreprise commerciale, d'une exploitation agricole ou forestière ou d'une profession libérale. Lorsque les revenus professionnels indigènes du contribuable non résident se composent exclusivement de tantièmes dont le montant brut ne dépasse pas 100.000 €, ces revenus de tantièmes ne sont pas non plus imposés par voie d'assiette. Dans ces cas, la retenue d'impôt, régularisée le cas échéant suivant l'article 145 L.I.R., vaut imposition définitive.

²²⁾ L'article 129c L.I.R. est abrogé à partir de l'année d'imposition 2005.

Il y a cependant imposition par voie d'assiette des revenus soumis à une retenue lorsqu'ils sont compris au bénéfice indigène d'une entreprise commerciale, d'une exploitation agricole ou forestière ou d'une profession libérale ou lorsque le contribuable non résident en fait la demande conformément à l'article 152, titre 1, alinéa 17 L.I.R., à l'article 152, titre 2, alinéa 19 L.I.R. ou encore à l'article 153, alinéa 4 L.I.R.

L'article 153 L.I.R est applicable à l'égard des contribuables non résidents occupés comme salariés au Grand-Duché pendant neuf mois de l'année d'imposition au moins et y exerçant leurs activités d'une façon continue pendant cette période, ainsi qu'à l'égard des contribuables non résidents mariés et ne vivant pas en fait séparés, imposables au Grand-Duché du chef de plus de 50 pour cent des revenus professionnels de leur ménage et dont au moins l'un des époux touche des revenus d'une occupation salariée exercée au Grand-Duché ou des revenus résultant de pensions ou de rentes visés au numéro 5 de l'article 156 L.I.R.

Sont imposables par voie d'assiette, les contribuables non résidents imposables au Grand-Duché du chef d'au moins 90 pour cent du total de leurs revenus professionnels indigènes et étrangers qui sont, sur demande, imposés au Grand-Duché, en ce qui concerne leurs revenus y imposables, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents du Grand-Duché.

XI. Questions diverses

1) Salaires en provenance de l'étranger et pensions payées par une caisse de retraite établie à l'étranger

Certains salariés résidents luxembourgeois touchent des salaires en provenance d'employeurs établis en Allemagne, en Belgique ou en France. Tel est p.ex. le cas des ouvriers frontaliers luxembourgeois. Les conventions contre les doubles impositions conclues avec les trois pays attribuent le droit d'imposition en principe au pays étranger (Etat de l'activité).

Lorsque les revenus de source étrangère sont exonérés au Grand-Duché en vertu des dispositions des conventions contre les doubles impositions, il convient d'appliquer l'article 134 L.I.R.

Pour les cas exceptionnels où le droit d'imposition revient au Luxembourg, le débiteur des revenus échappe à l'emprise du fisc luxembourgeois, sauf s'il possède un établissement stable au Grand-Duché, s'il y a un représentant permanent ou encore s'il y exerce le colportage ou une profession ambulante.

L'employeur ou la caisse de pension non résidents, qui ne sont pas tenus de procéder à la retenue d'impôt conformément à l'article 28 du règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, peuvent néanmoins faire la retenue au profit du fisc luxembourgeois à condition de se conformer aux dispositions légales et réglementaires relatives à la retenue de l'impôt. Dans ce cas, lesdits salaires ou pensions sont à assimiler aux salaires ou pensions passibles de la retenue d'impôt, et la question de savoir s'il y a lieu à imposition par voie d'assiette se règle selon les dispositions des alinéas 1^{er}, 4 et 6 de l'article 153 L.I.R.

Les revenus de l'espèce qui, bien qu'ils soient imposables au Luxembourg en vertu des dispositions des conventions contre les doubles impositions, ne sont pas soumis, soit obligatoirement, soit volontairement, à une retenue d'impôt luxembourgeois de la part de l'employeur ou de la caisse de pension, sont imposables par voie d'assiette. Les bureaux d'imposition traiteront lesdits revenus de la même manière que les salaires qui, sans être exonérés, sont dispensés de la retenue d'impôt sur les salaires. Voir exposé relatif à l'alinéa 3 phrase 2 de l'art. 153 L.I.R. (chapitre IV b).

2) Application de l'article 134 L.I.R., lorsque le contribuable a réalisé des revenus exonérés au Luxembourg en vertu des conventions contre les doubles impositions

Lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés par des conventions contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, l'administration fixe l'impôt en appliquant au revenu imposable ajusté le taux d'impôt global qui résulte d'une imposition fictive basée sur un revenu imposable fictif englobant les revenus étrangers exonérés.

Pour déterminer s'il y a imposition par voie d'assiette du fait du dépassement des limites générale ou spéciale d'assiette, c'est le revenu imposable fictif englobant les revenus exonérés en vertu d'une convention internationale qui entre en ligne de compte.

Pour déterminer si la limite de 600 € déclenchant l'assiette en vertu de l'article 153, alinéa 1^{er}, n° 2 L.I.R. est dépassée, il y a lieu de tenir compte également des revenus exonérés (en vertu d'une convention contre les doubles impositions) englobés au revenu imposable fictif. A ce sujet, tous les revenus exonérés par la convention et compris dans le revenu imposable fictif sont des "revenus non passibles de retenue" au sens de la disposition précitée.

Pour calculer l'abattement prévu à l'article 153, alinéa 5 L.I.R., il faut tenir compte des revenus exonérés en vertu d'une convention contre les doubles impositions tant en ce qui

concerne la composition du revenu imposable fictif qu'en ce qui concerne les "revenus non passibles de retenue" intervenant dans le calcul de l'abattement.

Exemple 16

Le contribuable P a réalisé en 2003 les revenus suivants:

Revenus bruts d'une occupation salariée au Luxembourg (charges sociales non déduites 6.000 €) 56.500 €

Revenus nets de location:

immeuble situé au Luxembourg 650 €

immeuble situé en France 8.700 €

Solution

Le revenu net de l'immeuble situé en France, bien qu'exonéré en vertu de la convention franco-luxembourgeoise contre les doubles impositions, est mis en compte pour l'application de l'article 153, alinéa 1^{er} L.I.R.

Le revenu imposable fictif s'établit donc à $(56.500 - 936^{23}) + 650 + 8.700 - (6.000 + 480^{24}) = 58.434$ €.

Comme la limite de l'article 153, alinéa 1er, n° 1 L.I.R. est dépassée, le contribuable est imposable par voie d'assiette. L'impôt est établi selon l'article 134 L.I.R.

Exemple 17

Le contribuable Q a réalisé en 2003 les revenus suivants:

Revenus bruts d'une occupation salariée au Luxembourg (charges sociales non déduites) 16.000 €

Revenus nets de location:

d'un immeuble au Luxembourg 500 €

d'un immeuble en France 600 €

Solution

Le revenu net de l'immeuble en France, bien qu'exonéré en vertu de la convention franco-luxembourgeoise contre les doubles impositions, est mis en compte pour l'application de l'article 153, alinéa 1^{er} L.I.R. Comme la limite inscrite au numéro 2 de la disposition prémentionnée est dépassée, le contribuable est imposable par voie d'assiette. L'impôt est établi selon l'article 134 L.I.R. A noter que l'abattement selon l'article 153, alinéa 5 L.I.R. à mettre en compte pour déterminer le taux d'impôt global s'élève à $(1.200 - 1.100 =) 100$ €. Ce taux sera appliqué au revenu imposable ajusté à l'exclusion des 500 € provenant de la location de l'immeuble sis au Luxembourg (franchise se dégageant de l'article 153, alinéa 1^{er}, n° 2 L.I.R.).

Luxembourg, le 22 novembre 2004

Le Directeur des Contributions,

²³⁾ minimum forfaitaire pour frais d'obtention (y compris les frais de déplacement) (art. 107 et 107bis L.I.R.)

²⁴⁾ minimum forfaitaire pour dépenses spéciales (art. 113 L.I.R.)