



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

L.I.R. n° 157/1

Objet : Règles particulières relatives à la détermination du revenu indigène et de l'impôt dans le cadre du régime de droit commun en matière de fiscalité des contribuables non résidents

L'article 157 L.I.R. contient certaines règles particulières relatives à la détermination du revenu indigène et de l'impôt des contribuables non résidents. Ces règles, ensemble, le cas échéant, avec celles de l'article 157*bis* L.I.R., forment le régime de droit commun en ce qui concerne l'imposition des revenus indigènes de contribuables non résidents. Il est renvoyé aux circulaires L.I.R. n° 157*ter*/1 du 21 mars 2019 et L.G.-Conv. D.I. n° 53 du 19 novembre 2008 pour des précisions au sujet des modes d'imposition dérogatoires à ceux établis par les articles 157 et 157*bis* L.I.R.

Les règles contenues à l'article 157 L.I.R. tiennent compte du fait que les contribuables non résidents ne sont imposables au Grand-Duché qu'en raison de leur revenu indigène et qu'en outre l'administration connaît des difficultés à établir la situation personnelle et familiale de ces personnes.

Les différents bénéfices et revenus nets visés à l'article 156 L.I.R. sont déterminés suivant les mêmes dispositions légales que les bénéfices et revenus nets réalisés par les contribuables résidents. L'alinéa 1^{er} de l'article 157 L.I.R. précise que seuls les dépenses d'exploitation et les frais d'obtention qui sont en rapport économique direct avec des revenus indigènes sont fiscalement déductibles.

L'alinéa 2 énumère les dispositions légales qui ne sont pas applicables en rapport avec la détermination du revenu imposable (ajusté) des contribuables non résidents.

1. Les dispositions des articles 109, alinéa 1^{er}, numéros 1 à 3 L.I.R. (rentes et charges permanentes, intérêts débiteurs, primes et cotisations d'assurances, libéralités, ...), 127 L.I.R. (abattement pour charges extraordinaires) et 154*ter* L.I.R. (crédit d'impôt monoparental) ne sont pas applicables aux contribuables non résidents. Par contre, les crédits d'impôt pour indépendants (article 152*ter*

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

L.I.R.), pour salariés (article 154^{quater} L.I.R.) et pour pensionnés (article 154^{quinquies} L.I.R.) sont, le cas échéant, accordés également aux contribuables non résidents. Il en est de même de l'abattement pour mobilité durable (article 129d L.I.R.).

2. Par dérogation à la première phrase de l'alinéa 2 de l'article 157 L.I.R., la deuxième phrase de cet alinéa prévoit que la déduction pour dépenses spéciales s'applique aux primes et cotisations de sécurité sociale légalement obligatoires perçues à charge des revenus des 5 premières catégories de revenus de l'article 156 L.I.R., aux cotisations personnelles des salariés non résidents versées à un régime complémentaire de pension mis en place par leurs employeurs (dépenses visées à l'article 110, numéros 1 à 3 L.I.R.) et au minimum forfaitaire pour dépenses spéciales de l'article 113 L.I.R. Le minimum forfaitaire pour dépenses spéciales n'est cependant accordé qu'aux contribuables non résidents bénéficiant de revenus professionnels au sens de l'article 157^{bis}, alinéa 1^{er} L.I.R.
3. La dernière phrase de l'alinéa 2 prévoit que le report de pertes visé à l'article 109, alinéa 1^{er}, numéro 4 L.I.R. est applicable aux contribuables non résidents à condition que les pertes visées par ladite disposition soient en relation économique avec des revenus indigènes.

L'alinéa 3 retient que les revenus nets indigènes provenant d'une occupation salariée et les revenus nets indigènes résultant de pensions et de rentes soumis à la retenue d'impôt visée aux articles 136 à 145 L.I.R. (RTS), ainsi que les revenus nets indigènes provenant de capitaux mobiliers soumis à la retenue d'impôt visée aux articles 146 à 151 L.I.R. ne sont, sauf exception, pas soumis à une imposition par voie d'assiette. Dans ce cas, la retenue à la source vaut, en principe, imposition définitive.

1. En ce qui concerne les revenus de capitaux visés à l'article 156, numéro 6 L.I.R., il convient de remarquer que la définition même de cette catégorie de revenu indigène présuppose que le revenu en question a été soumis à la retenue sur revenus de capitaux. Comme aucune exception n'existe pour ce type de revenu, la retenue sur revenus de capitaux vaudra toujours imposition définitive dans le cadre d'une imposition suivant le régime de droit commun des articles 157 et 157^{bis} L.I.R. Lorsque les valeurs mobilières et les créances procurant de tels revenus font partie d'un actif net investi d'un établissement stable situé au Grand-Duché, les dividendes, parts de bénéfices, intérêts et autres revenus de capitaux seront imposés, en tant que bénéfice, dans le cadre des revenus visés aux numéros 1 à 3 de l'article 156 L.I.R. L'exemption de l'article 115, numéro 15a L.I.R. pourra, dans ce cas, s'appliquer, et la retenue sur revenus de capitaux

sera, sous réserve de la restriction prévue à l'article 154, alinéa 6a L.I.R., imputée sur la créance d'impôt due suivant tarif (article 154, alinéa 1^{er}, numéro 2 L.I.R.).

2. En ce qui concerne les revenus soumis à la RTS, l'alinéa 3 prévoit que la retenue opérée par le débiteur du revenu pourra être régularisée par le biais d'un décompte annuel suivant article 145 L.I.R. Cette retenue, le cas échéant régularisée, vaut imposition définitive, et le salaire ne sera pas imposé par voie d'assiette, sauf dans les cas prévus à l'alinéa 4 de l'article 157 L.I.R.

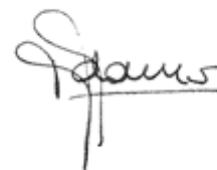
L'alinéa 4 exige dans certains cas de figure que le revenu provenant d'une occupation salariée soit, par dérogation au principe analysé plus haut, imposé par voie d'assiette. Le revenu provenant d'une occupation salariée est imposé par voie d'assiette lorsque le contribuable était occupé comme salarié au Grand-Duché pendant neuf mois de l'année d'imposition au moins et y exerçait ses activités d'une façon continue pendant cette période à condition que le revenu imposable dépasse la limite générale de 100 000 euros ou, au cas où le contribuable réalise une rémunération supplémentaire au sens de l'article 3 du règlement relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions (retenue faite en fonction d'une fiche additionnelle), la limite spéciale de respectivement 30 000 euros s'il est classé en classe 1a et 36 000 euros s'il range en classe 1 ou 2. Il s'ensuit que le revenu provenant d'une occupation salariée n'est pas imposable par voie d'assiette lorsque le salarié était occupé au Grand-Duché pendant moins de neuf mois au cours de l'année d'imposition ou encore lorsque l'activité n'a pas été exercée d'une façon continue. En ce qui concerne l'expression « salarié au Grand-Duché pendant neuf mois de l'année d'imposition au moins et y exerçait ses activités d'une façon continue pendant cette période », le commentaire des articles (doc.parl. 3431/00, p.132) du projet de loi ayant abouti à la loi du 6 décembre 1990 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects précise à ce sujet : « Désormais il est formellement exigé que les activités soient exercées en principe tous les jours ouvrables au Luxembourg durant la période minimale de neuf mois ».

Il convient à cet endroit encore de remarquer que l'article 152, titre 2, alinéa 19 L.I.R. prévoit que la retenue d'impôt sur les revenus de tantièmes vaut également imposition définitive dans le chef d'un contribuable non résident si ses revenus professionnels au sens de l'article 157*bis*, alinéa 1^{er} L.I.R. se composent exclusivement de tantièmes dont le montant total brut ne dépasse pas 100 000 euros par année d'imposition, à moins que le contribuable non résident ne demande une imposition par voie d'assiette. De même, l'article 152, titre 1, alinéa 17 L.I.R. dispose que la retenue d'impôt sur les activités littéraires et artistiques et sur les activités sportives

professionnelles de contribuables non résidents vaut imposition définitive, sauf lorsque ces allocations constituent une recette d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale indigène ou qu'elles sont attribuées à un contribuable non résident occupé comme salarié au Grand-Duché et qui est imposable par voie d'assiette conformément à l'article 157, alinéas 4 et 5 L.I.R. ou encore lorsque le contribuable non résident demande une imposition par voie d'assiette.

Les alinéas 5 et 5a contiennent les règles relatives au calcul de l'impôt, en ce qui concerne les revenus imposables par voie d'assiette d'un contribuable non résident ne réalisant pas de revenus professionnels au sens de l'article 157*bis*, alinéa 1^{er} L.I.R. En l'occurrence, il s'agit de l'imposition des revenus visés aux numéros 7 et 8 de l'article 156 L.I.R. L'impôt est toujours calculé suivant le tarif de base en classe 1. Lorsque le revenu imposable contient des revenus extraordinaires, le demi taux global (ou le quart du taux global) peut être appliqué au revenu extraordinaire afférent en vue de la détermination de l'impôt dû. Afin de déterminer l'impôt définitivement dû, deux calculs supplémentaires s'imposent. Dans un premier temps l'alinéa 5 de l'article 157 L.I.R. dispose que l'impôt ne peut être inférieur à 15 pour cent du revenu imposable ajusté (sauf en ce qui concerne les revenus extraordinaires visés à l'article 132, alinéa 3 L.I.R., qui eux ne peuvent être imposés à un taux inférieur à 7,5 pour cent). Dans un deuxième temps, l'impôt déterminé suivant les modalités décrites ci-dessus est à comparer à l'impôt dû, suivant les règles de calculs habituelles, en raison d'un revenu imposable ajusté fictif composé du revenu imposable ajusté effectif et d'une majoration correspondant au minimum vital exempt du tarif. Si l'impôt dû en raison de ce revenu imposable ajusté fictif est plus faible que celui obtenu suivant l'alinéa 5, l'impôt définitivement dû sera celui qui découle du calcul suivant l'alinéa 5a. Dans le cas contraire, l'impôt définitivement dû sera déterminé suivant les règles de l'alinéa 5. Dans les deux cas, l'impôt est encore à majorer en faveur du fonds pour l'emploi.

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



Monique ADAMS
Directeur adjoint