

N° 6130⁴**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2009-2010

PROJET DE LOI**modifiant les articles 157, 157bis et 157ter de la loi modifiée
du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu**

* * *

RAPPORT DE LA COMMISSION DES FINANCES ET DU BUDGET

(9.7.2010)

La Commission se compose de: M. Michel WOLTER, Président; M. Gilles Roth, Rapporteur; MM. François BAUSCH, Xavier BETTEL, Fernand BODEN, Alex BODRY, Gaston GIBERYEN, Norbert HAUPERT, Lucien LUX, Claude MEISCH, Roger NEGRI et Lucien THIEL, Membres.

*

1. ANTECEDENTS

Le projet de loi 6130 a été déposé le 28 avril 2010 par Monsieur le Ministre des Finances. Au texte du projet étaient joints un exposé des motifs ainsi qu'un commentaire des articles.

La Chambre de Commerce et la Chambre des Salariés ont avisé le projet de loi les 11 et le 30 juin 2010.

L'avis de la Chambre des Métiers est intervenu le 2 juillet 2010.

Lors de la réunion du 9 juillet 2010, la Commission des Finances et du Budget a désigné M. Gilles Roth comme rapporteur qui a présenté le projet de loi.

Au cours de cette même réunion, la Commission des Finances et du Budget a examiné l'avis du Conseil d'Etat, intervenu le 29 juin 2010.

Le projet de rapport fut analysé et adopté le 9 juillet 2010.

*

2. OBJET ET POINTS SAILLANTS DU PROJET DE LOI

Le projet de loi a pour objet de rendre conforme au droit communautaire certaines dispositions de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu („LIR“) relatives à l'imposition des non-résidents.

Le 14 avril 2009 la Commission européenne a émis à l'encontre du Luxembourg une mise en demeure sur base de l'article 226 du Traité instituant la Communauté Européenne („TCE“) pour non-conformité de certaines dispositions de la législation fiscale luxembourgeoise en matière d'imposition des non-résidents avec les dispositions de l'article 56 du TCE relatif à la libre circulation des travailleurs.

La Commission européenne a plus particulièrement critiqué que certains revenus des non-résidents sont soumis à des taux d'impôts progressifs plus élevés que ceux qui seraient effectivement appliqués, selon le barème, à leur revenu majoré de la tranche de base non imposable.

La Commission a par ailleurs constaté que le bénéfice de la tranche de base non imposable ne serait pas reconnu aux contribuables non résidents réalisant au Luxembourg la quasi-totalité des revenus mondiaux, lorsque la quasi-totalité des revenus mondiaux se compose de revenus indigènes non professionnels.

Dans son argumentation la Commission s'appuie sur l'arrêt Gerritse (C-234/01) de la Cour de Justice des Communautés européennes qui a précisément retenu que les revenus des non-résidents peuvent être soumis à un impôt définitif à un taux uniforme, à condition que le taux en question ne soit pas supérieur à celui qui serait effectivement appliqué à l'intéressé, selon le barème progressif, aux revenus nets majorés du montant correspondant à la tranche de base non imposable.

Il est rappelé dans ce contexte que la jurisprudence communautaire, à travers ses arrêts Schumacker du 14 février 1995, Wielockx du 11 août 1995 et Futura du 15 mai 1997, a été à l'origine d'importantes modifications législatives en matière d'imposition des non-résidents introduites notamment par la loi du 23 décembre 1997.

L'ensemble de ces modifications ont été motivées par le respect du principe communautaire de la libre circulation des travailleurs requérant, sous certaines conditions, une assimilation entre contribuables non résidents et contribuables résidents.

Le présent projet de loi apporte quant à lui trois modifications supplémentaires au niveau des articles 157 LIR, 157bis LIR et 157ter LIR.

1. Les revenus non professionnels non soumis à la retenue d'impôt à la source réalisés par un contribuable non résident restent, comme sous la législation actuelle, imposés en classe d'impôt 1, avec un taux d'imposition minimum de 15%.

Le projet de loi prévoit une modification au niveau de l'article 157 LIR en ce sens que si l'impôt dû par application du barème d'imposition à une base imposable hypothétique composé du même revenu imposable auquel il est ajouté le montant maximum de la tranche tarifaire de base non imposable, est inférieur à 15% du revenu imposable, c'est cette dernière cote d'impôt qui s'applique.

2. Une règle similaire à sub 1) est introduite au niveau de l'imposition des contribuables non résidents dans le cadre de l'article 157bis LIR. L'article 157bis LIR fixe le taux minimal applicable aux revenus professionnels autres que les revenus d'une occupation salariée et les revenus résultant de pensions ou de rentes à un minimum de 15%. Tout comme dans le contexte des contribuables non résidents ne réalisant pas de revenus professionnels au Luxembourg, le projet de loi prévoit que si l'impôt dû par application du barème d'imposition au revenu imposable majoré du montant correspondant au minimum vital exonéré est inférieur à 15% du revenu imposable, c'est cette dernière cote d'impôt qui s'applique.

Il est rappelé que les contribuables qui réalisent moins de 50% de leurs revenus professionnels au Luxembourg sont imposés en principe dans la classe d'impôt 1 ou 1a, selon leur statut matrimonial, la classe 1a, et non la classe 2, étant applicable aux non-résidents mariés et ne vivant pas en fait séparés.

En revanche pour les contribuables non résidents, mariés et ne vivant pas en fait séparés, qui réalisent plus de 50% des revenus professionnels de leur ménage au Luxembourg, la classe d'imposition 2 leur est octroyée d'office, et ils bénéficient par conséquent de la mesure du *splitting*. L'imposition collective s'applique si les deux époux réalisent des revenus professionnels au Grand-Duché.

3. Au niveau de l'article 157ter LIR, le projet de loi étend finalement les conditions d'assimilation entre contribuables non résidents et contribuables résidents en ce sens qu'il n'est dorénavant plus requis pour cette assimilation que la quasi-totalité des revenus professionnels soit réalisée au Grand-Duché, mais qu'il suffit que 90% de l'ensemble des revenus soit réalisé au Luxembourg. Cela signifie que les contribuables non résidents qui réalisent plus de 90% de l'ensemble de leurs revenus au Luxembourg peuvent demander à être imposés comme des contribuables résidents.

Le projet de loi n'apporte pour le surplus pas de modifications par rapport au système actuel de l'assimilation telle que prévue par l'article 157ter LIR.

Il est précisé sous ce rapport que le seuil d'assimilation fiscale de 90% des revenus professionnels se détermine dans le chef des époux non résidents mariés, ne vivant pas en fait séparés, non pas par rapport au total des revenus du ménage, mais par rapport à la situation individuelle de chacun des époux.

L'assimilation aux résidents demeure ainsi optionnelle en ce sens qu'elle ne s'applique que du moment qu'elle s'avère plus favorable pour les contribuables non résidents. Les mêmes classes d'impôt

leur sont reconnues qu'aux résidents. Les non-résidents bénéficient en cas d'assimilation également du *splitting* s'ils sont imposés collectivement.

Dans la mesure où le non-résident est fiscalement domicilié dans un pays avec lequel le Luxembourg a conclu une convention de non-double imposition, ses revenus sont la plupart du temps exonérés d'impôt au Luxembourg.

Pour les revenus indigènes imposables au Luxembourg, il y a application de la clause de progressivité aux revenus de source luxembourgeoise du contribuable. Afin de permettre la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus de source luxembourgeoise, les contribuables non résidents sont tenus de justifier leurs revenus étrangers par des pièces documents probants.

Au niveau de la mise en vigueur des dispositions du présent projet de loi, il est prévu que les modifications à apporter à la législation fiscale sont applicables à partir de l'année d'imposition 2010.

*

3. AVIS DU CONSEIL D'ETAT

Dans son avis du 29 juin 2010, le Conseil d'Etat explique qu'il ne voudrait pas s'étendre sur la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne en matière de discrimination fiscale. Il constate que la Commission européenne a demandé aux Etats membres de modifier leur législation fiscale nationale afin de l'adapter aux exigences jurisprudentielles précitées.

Le Conseil d'Etat marque son accord à ces adaptations, qui touchent des points mineurs sans impact significatif en pratique. Il se doit toutefois de relever que les modifications successives, si mineures qu'elles soient, ajoutent à la complexité du droit fiscal.

*

4. COMMENTAIRE DES ARTICLES

Intitulé

Le Conseil d'Etat propose de reformuler l'intitulé afin qu'il reflète mieux l'objet du projet de loi sous avis, en le libellant comme suit:

„Projet de loi modifiant les articles 157, 157bis et 157ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu“

La Commission fait sienne la proposition du Conseil d'Etat.

Article 1er

Ad article 1er, 1°

En principe, les revenus non professionnels non soumis à la retenue d'impôt à la source réalisés par un contribuable non résident restent imposables, conformément à l'article 157, alinéa 5 LIR, en classe d'impôt 1, tout en étant soumis à un taux d'imposition minimum de 15%. Cependant, lorsque l'impôt correspondant à un revenu imposable hypothétique constitué par le même revenu imposable mais augmenté du minimum vital (i.e. 1ère tranche du tarif de l'article 118 LIR; à savoir 11.265 € en ce qui concerne le tarif applicable depuis l'année d'imposition 2009) est inférieur à 15% du revenu imposable ajusté (et arrondi), l'impôt dû par le contribuable non résident se limitera à celui calculé sur cette base imposable hypothétique.

Compte tenu du tarif en vigueur pour l'année d'imposition 2010, la méthode de calcul de l'article 157, alinéa 5a LIR s'appliquera dès que le revenu imposable ajusté est inférieur à 15.350 €.

Exemples:

1) Un contribuable non résident réalise un revenu indigène provenant de la location d'un bien immobilier situé au Luxembourg. Son revenu imposable ajusté s'élève à 10.000 €.

Impôt dû suivant article 157, alinéa 5 LIR: $10.000 \times 15\% = 1.500 \text{ €}$

Impôt dû suivant article 157, alinéa 5a LIR: classe 1 appliqué sur une base imposable hypothétique de: $10.000 + 11.265 = 21.265$: 1.224 €

L'impôt effectivement dû (1.224 €) est déterminé en appliquant la méthode de calcul visée à l'article 157, alinéa 5a LIR.

2) Un contribuable non résident réalise un revenu indigène provenant de la location d'un bien immobilier situé au Luxembourg. Son revenu imposable ajusté s'élève à 20.000 €.

Impôt dû suivant article 157, alinéa 5 LIR: $20.000 \times 15\% = 3.000 \text{ €}$

Impôt dû suivant article 157, alinéa 5a LIR: classe 1 appliqué sur une base imposable hypothétique de: $20.000 + 11.265 = 31.265$: 3.497 €

L'impôt effectivement dû (3.000 €) est déterminé en appliquant la méthode de calcul visée à l'article 157, alinéa 5 LIR.

Ad article 1er, 2°

A l'instar du procédé commenté plus haut, il y a lieu de substituer à l'impôt calculé suivant les modalités de l'article 157bis LIR, l'impôt correspondant, suivant les mêmes modalités, à une base imposable hypothétique constituée par le même revenu imposable mais augmenté du minimum vital lorsque ce dernier impôt est inférieur au premier.

Ad article 1er, 3°

La modification prévue à l'article 157ter LIR permettra à tous les contribuables non résidents qui réalisent au moins 90% de leur revenu mondial au Luxembourg d'être imposés sur les revenus indigènes imposables au Grand-Duché au taux qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents du Grand-Duché. Dorénavant, il n'est plus requis que la quasi-totalité des revenus professionnels soit réalisée au Grand-Duché mais que la quasi-totalité de l'ensemble des revenus soit réalisée au Luxembourg.

Ainsi, un contribuable non résident qui touche une pension de retraite étrangère de 12.500 € et un revenu indigène provenant de la location d'un bien immeuble situé au Grand-Duché de 125.000 € pourra demander l'application de l'article 157ter LIR. Par contre, un contribuable non résident qui touche une pension de retraite indigène de 12.500 €, imposable au Grand-Duché, et un revenu étranger provenant de la location d'un bien immeuble de 125.000 € ne pourra plus demander l'application de l'article 157ter LIR.

L'article 1er n'appelle pas d'observation de la part de la Haute Corporation.

Article 2

L'article 2 indique que les dispositions de la présente loi sont applicables à partir de l'année d'imposition 2010.

L'article 2 n'appelle pas d'observation de la part du Conseil d'Etat.

*

Compte tenu de ce qui précède, la Commission des Finances et du Budget recommande à la Chambre des Députés d'adopter le projet de loi dans la teneur qui suit:

*

**TEXTE PROPOSE PAR LA COMMISSION DES
FINANCES ET DU BUDGET**

PROJET DE LOI

**modifiant les articles 157, 157bis et 157ter de la loi modifiée
du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu**

Art. 1er.– Le titre Ier (impôt sur le revenu des personnes physiques) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est modifié comme suit:

1° A l'article 157, il est inséré un alinéa 5a libellé comme suit:

„(5a) Par dérogation aux dispositions de l'alinéa 5, l'impôt déterminé suivant les dispositions de l'alinéa précédent ne peut être supérieur à l'impôt frappant, en application de la classe 1, le même revenu imposable majoré du montant correspondant à la limite supérieure de la première tranche exonérée du tarif visé à l'article 118 et ensuite ajusté conformément aux dispositions de l'article 126.“

2° A l'article 157bis, il est inséré un alinéa 6a libellé comme suit:

„(6a) Par dérogation aux dispositions de l'alinéa 6, l'impôt déterminé suivant les dispositions de l'alinéa précédent ne peut être supérieur à l'impôt frappant, en application des dispositions des alinéas 1 à 5 du présent article, le même revenu imposable majoré du montant correspondant à la limite supérieure de la première tranche exonérée du tarif visé à l'article 118 et ensuite ajusté conformément aux dispositions de l'article 126.

Lorsque le taux d'impôt global déterminé suivant les dispositions de la phrase qui précède est inférieur à 15 pour cent, il y a lieu de calculer un supplément d'impôt sur les revenus indigènes autres que ceux visés aux numéros 4 et 5 de l'article 156 en y appliquant le taux correspondant à la différence entre ce taux d'impôt global et celui correspondant au revenu imposable ajusté sans majoration.“

3° A l'article 157ter, alinéa 1er, première phrase et alinéa 2, deuxième phrase l'expression „revenus professionnels indigènes et étrangers“ est remplacée par celle de „revenus tant indigènes qu'étrangers“.

Art. 2.– Les dispositions de la présente loi sont applicables à partir de l'année d'imposition 2010.

Luxembourg, le 9 juillet 2010

Le Rapporteur,
Gilles ROTH

Le Président,
Michel WOLTER

