

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES

Circulaire du directeur des contributions

L.I.R. n° 127bis/2 du 22 mai 2000

—
L.I.R. n° 127bis/2

Objet: Abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires en raison des enfants visés à l'article 123, alinéa 1er L.I.R., ne faisant pas partie du ménage du contribuable (abattement pour enfants à charge)

I. OBJET DE L'ARTICLE 127bis L.I.R.

1. Il est tenu compte, en principe, de la situation de famille du contribuable par le biais des classes d'impôt. Rappelons que l'article 123 L.I.R. précise dans quels cas et sous quelles conditions la modération d'impôt visée à l'article 122 L.I.R. est accordée. Cette modération ne vise cependant que les enfants qui font partie du ménage du contribuable.

L'article 127bis L.I.R. permet la prise en considération des enfants du contribuable qui sont entretenus et éduqués principalement à ses frais, mais qui ne font pas partie de son ménage fiscal.

Le même enfant peut déclencher une modération d'impôt au sens de l'article 123 L.I.R. et un abattement de revenu en vertu de l'article 127bis L.I.R.. Ainsi un enfant faisant partie du ménage de sa mère donne lieu de plein droit à une modération dans le chef de la mère, mais, sur demande il peut en même temps engendrer un abattement de revenu imposable au sens de l'article 127bis L.I.R. dans le chef du père, si celui-ci supporte principalement les frais de son entretien et de son éducation et si le père n'est pas imposable collectivement avec la mère.

L'abattement faisant l'objet de l'article 127bis L.I.R. ne peut être accordé qu'à un seul contribuable, parce que cet article stipule que les frais d'entretien, d'éducation ou de formation professionnelle doivent être supportés principalement par le contribuable.

II. CERCLE DES ENFANTS POUVANT DONNER DROIT A UN ABATTEMENT POUR ENFANT(S) A CHARGE

2. Les enfants pouvant donner droit à un abattement au sens de l'article 127bis L.I.R. sont les enfants visés à l'article 123, alinéa 1er L.I.R. et

ne faisant pas partie du ménage du contribuable. Il s'agit des enfants rangés dans l'une des catégories suivantes:

- 1° les descendants,
- 2° les enfants du conjoint, même lorsque le mariage n'existe plus,
- 3° les enfants adoptifs et leurs descendants,
- 4° les enfants recueillis d'une façon durable au foyer du contribuable.

Il est renvoyé au commentaire de ma circulaire L.I.R. n° 123/1 du 22 mai 2000 relatif au cercle des enfants pouvant donner droit à une modération d'impôt.

3. Les enfants énumérés ci-dessus doivent ne pas faire partie du ménage du contribuable. Il s'agit évidemment du ménage dans le sens fiscal.

Sont visés entre autres les enfants du contribuable qui ne font pas partie de son ménage, mais appartiennent au ménage de l'autre parent après le divorce où la séparation des parents, les enfants du contribuable qui vit en union libre, lorsque les enfants sont rattachés en vertu du règlement grand-ducal du 3 juillet 1996 au ménage fiscal de l'autre parent, les enfants d'un contribuable qui ont leur propre ménage (exemple: enfant marié poursuivant des études de formation professionnelle), etc., etc..

III. CONDITIONS POUR L'OCTROI D'UN ABATTEMENT POUR ENFANT(S) A CHARGE

4. Pour obtenir un abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires en raison des enfants qui ne font pas partie du ménage du contribuable, il faut en première ligne une demande formelle du contribuable (art. 127bis, alinéa 1 L.I.R.).
5. En ce qui concerne les frais d'entretien, d'éducation ou de formation professionnelle qui doivent être principalement à charge du contribuable, l'article 127bis L.I.R. distingue entre les enfants âgés de moins de 21 ans et les enfants âgés d'au moins 21 ans au début de l'année d'imposition.

Enfants âgés de moins de 21 ans ne faisant pas partie du ménage du contribuable.

6. D'après l'alinéa 2 de l'article 127bis L.I.R. l'enfant âgé de moins de 21 ans qui ne fait pas partie du ménage du contribuable, donne droit à un abattement à condition d'être entretenu et éduqué principalement aux frais du contribuable. L'abattement par enfant s'élève au montant des frais réellement exposés, sans pouvoir dépasser le montant annuel de 139.200 francs.

7. Le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'alinéa 6*, lettre a, de l'article 127bis L.I.R., précise que la condition de la prise en charge principale des frais est remplie, "lorsque le contribuable participe pour plus de cinquante pour cent aux frais d'entretien et aux frais d'éducation visés à l'article 3." Peu importe que ces frais concernent l'année d'imposition entière ou une fraction de celle-ci seulement.

Les frais d'entretien et d'éducation s'entendent dans un sens très large et comprennent pratiquement toutes les dépenses nécessaires occasionnées par un enfant âgé de moins de 21 ans. L'article 3 du susdit règlement énumère les principales.

Enfants âgés d'au moins 21 ans ne faisant pas partie du ménage du contribuable et s'adonnant à des études de formation professionnelle

8. Pour les enfants âgés d'au moins 21 ans, l'abattement au sens de l'article 127bis L.I.R. est accordé sous condition que l'enfant poursuive de façon continue des études de formation à temps plein s'étendant sur plus d'une année et que les frais d'entretien et les dépenses relatives aux études soient principalement à charge du contribuable. L'abattement par enfant prend en considération les frais réellement exposés. Si ces frais sont supérieurs au plafond de 139.200 francs par an prévu par l'article 127bis, alinéa 3 L.I.R., l'abattement est limité au montant annuel de 139.200 francs.
9. Par études de formation professionnelle à temps plein s'étendant sur plus d'une année on entend des études absorbant normalement toute la capacité de travail du sujet en question. Il s'agit notamment des études universitaires ou de tout autre cycle complet d'études supérieures comprenant plus de deux semestres. N'entrent donc pas en ligne de compte les études de perfectionnement de quelques mois dans une branche quelconque d'activités, ainsi que les cours suivis à côté d'une activité professionnelle comme les cours du soir, les cours par correspondance, les cours hebdomadaires de fin de semaine. Il faut que le cycle d'études s'étende sur plus d'une année. La modération n'est cependant pas refusée si l'étudiant abandonne ses études après quelques mois.

La loi ne prévoit pas de limite d'âge en cas de poursuite des études ou d'une formation professionnelle.

Dès que la condition de la prise en charge principale est remplie et que son intervention est nécessaire (voir ci-après sub 12), le contribuable a droit à l'abattement au sens de l'article 127bis L.I.R..

* A noter que l'alinéa 7 de l'article 127bis (loi du 6 décembre 1990) est devenu l'actuel alinéa 6 suite à la modification prévue par la loi du 28 décembre 1995.

10. Le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'alinéa 6*, lettre b de l'article 127bis L.I.R., précise que la condition de la prise en charge principale des frais d'entretien et de formation professionnelle est remplie, "lorsque les frais d'entretien et les dépenses relatives aux études de formation professionnelle visés à l'article 3 sont supportés pour plus de cinquante pour cent par le contribuable." Peu importe que ces frais concernent l'année d'imposition entière ou une fraction de celle-ci seulement.

Les frais d'entretien, d'éducation et de formation professionnelle énumérés à l'article 3 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 sont les suivants:

- 1) les dépenses de nourriture, d'habillement et de logement,
- 2) les dépenses pour soins médicaux,
- 3) les dépenses usuelles pour occupation des loisirs, cadeaux, argent de poche, etc.,
- 4) les dépenses scolaires et les dépenses d'apprentissage.

"Les notions de frais d'entretien et frais d'éducation et dépenses relatives aux études de formation professionnelle s'entendent dans un sens très large et comprennent d'une façon générale l'ensemble des dépenses nécessaires pour subvenir à l'entretien et pour assurer l'éducation ou la formation professionnelle, compte tenu du rang social et des ressources financières de la personne qui sollicite la modération pour charge d'enfant. L'article 3 se borne à énumérer les principaux frais et dépenses. Le terme "notamment" figurant dans la partie introductive de l'article, il est évident que l'énumération n'est pas limitative." (Commentaire de l'article 3 du règlement grand-ducal précité).

Dans beaucoup de cas, les enfants qui poursuivent des études supérieures, universitaires ou non-universitaires, bénéficient de bourses, de prêts sans charges ou avec charge d'intérêts et d'avantages en nature (chambre gratuite dans une cité universitaire). Quant aux prêts sans charge ou avec charge d'intérêts, leur allocation donne naissance à une charge de remboursement future plus ou moins équivalente. Pour tenir compte équitablement de cette charge en capital et afin de ne pas contrecarrer l'impact social de la réglementation concernant l'aide financière de l'Etat pour études supérieures, il convient de négliger les prêts octroyés et de ne prendre en considération que les bourses accordées, lorsqu'il s'agit de trancher la question de savoir si un contribuable a supporté pour plus de cinquante pour cent les frais d'entretien et d'études d'un enfant.

11. Le contribuable ne peut invoquer l'abattement de revenu au sens de l'article 127bis L.I.R. qu'au cas où son intervention est nécessaire pour assurer l'entretien et l'éducation ou la formation professionnelle de l'enfant

(art. 127bis, alinéa 4 L.I.R.). Il s'agit évidemment de l'intervention financière du contribuable. La question de savoir si l'intervention du contribuable est nécessaire est une question de fait qui est à apprécier en fonction d'éventuels revenus personnels de l'enfant. L'article 1er, numéro 4 de la loi du 28 décembre 1995 a introduit dans l'article 127bis, alinéa 4 L.I.R. un seuil chiffré du total des revenus nets (art. 7, alinéa 2 L.I.R.) de l'enfant qui, s'il est atteint ou dépassé, enlève à l'intervention toute nécessité. Ce seuil est arrêté à 60% du salaire social minimum.

12. L'alinéa 4 de l'article 127bis énonce également qu'en principe ce sont les seuls père et mère de l'enfant qui ont droit à l'abattement de revenu imposable (à défaut d'une modération d'impôt au sens des articles 122 et 123 L.I.R.) et que l'intervention de personnes autres que les père et mère n'est nécessaire que si ces derniers sont dans l'impossibilité matérielle de financer l'entretien, l'éducation ou la formation professionnelle de leur enfant.

Par conséquent, l'intervention du contribuable autre que du père ou de la mère, par exemple du grand-père, n'est considérée comme nécessaire que si les prédits père et mère n'ont pas les moyens nécessaires d'assurer à leur enfant un entretien et une éducation ou formation professionnelle équivalents à ceux dont il bénéficie en fait. Pour que le grand-père, qui finance par exemple les études universitaires de sa petite-fille, puisse demander l'abattement de revenu pour enfant à charge, il faut que le père ou la mère ne soient pas en mesure de le faire. Mais, on n'exigera pas une impossibilité matérielle. Il suffira que les père et mère ne peuvent supporter ces frais sans s'imposer une gêne certaine.

Si le contribuable subvient par exemple à l'entretien et l'éducation de son petit-fils (enfant naturel de la fille qui poursuit des études universitaires), il peut bénéficier tant pour sa fille que pour son petit-fils de l'abattement de revenu au sens de l'article 127bis L.I.R..

IV. CUMUL DES ABATTEMENTS

13. Aux termes des alinéas 2 et 3 de l'article 127bis L.I.R., l'abattement par enfant prend en considération les frais mensuels réellement exposés sans pouvoir dépasser 139.200 francs par an. La dernière phrase de l'alinéa 4 précise que les abattements peuvent être cumulés pour déterminer le plafond annuel.

Exemple: Le contribuable A verse mensuellement une pension alimentaire de 8.000 LUF pour son fils B âgé de 7 ans et de 16.000 LUF pour sa fille C âgée de 17 ans; les deux enfants de A vivent dans le ménage de leur mère N, divorcée de A.

Solution: Les deux abattements au sens de l'article 127bis, alinéa 2 L.I.R. peuvent être cumulés pour déterminer le plafond. Maximum déductible par an: $(139.200 + 139.200) = 278.400$ LUF.

Il faut cependant relever que le cumul ne peut se faire que pour les abattements prévus soit à l'alinéa 2, soit à l'alinéa 3 de l'article 127bis L.I.R.. Vu la dualité des abattements, il n'est toutefois pas permis de mélanger l'abattement de l'alinéa 2 avec l'abattement de l'alinéa 3 de l'article 127bis.

V. CHARGES EXTRAORDINAIRES AU SENS DE L'ARTICLE 127 L.I.R.

14. L'abattement de revenu imposable au sens de l'article 127bis L.I.R. n'est pas à diminuer de la charge normale telle qu'elle se dégage de l'application de l'article 127, alinéa 4 L.I.R.. D'autre part, des charges extraordinaires au sens de l'article 127 ne peuvent être demandées pour les frais et dépenses visés aux alinéas 2 et 3 et couverts par l'abattement de revenu imposable institué par l'article 127bis L.I.R..

L'article 127 L.I.R. ne pourra donc pas être invoqué pour des frais d'entretien et d'éducation (p.ex. frais de nourriture et d'habillement, frais d'internat, frais d'inscription à l'université, etc.), mais uniquement si des frais et charges en relation avec d'autres dépenses exceptionnelles ont été inévitables (p.ex. frais de maladie).

Luxembourg, le 22 mai 2000

Le Directeur des Contributions,