

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES

Circulaire du directeur des contributions

L.I.R. n° 127/1 du 22 mai 2000^{*)}

—
L.I.R. n° 127/1

Objet: Abattement pour charges extraordinaires

Sommaire

Ire partie - L'article 127

- I. Analyse sommaire de l'article
- II. But poursuivi par l'article
- III. Commentaire détaillé des différents alinéas
 - A) ad alinéa 1^{er} (Abattement de revenu et conditions exigées pour l'obtenir)
 - B) ad alinéa 2 (Caractère extraordinaire de la charge)
 - C) ad alinéa 3 (Caractère inévitable de la charge)
 - D) ad alinéa 4 (Réduction de la faculté contributive du contribuable)
 - E) ad alinéa 5 (Réduction de l'abattement)
 - F) ad alinéa 6 (Abattements forfaitaires)
- IV. Application de l'article 127 dans les principales hypothèses
 - A) Entretien, éducation et instruction d'enfants pour lesquels le contribuable bénéficie
 - soit d'une modération d'impôt pour enfant faisant partie de son ménage (article 123 L.I.R.)
 - soit d'un abattement de revenu imposable pour enfant ne faisant pas partie de son ménage (article 127bis L.I.R.).
 - B) Entretien de personnes pour lesquelles le contribuable ne bénéficie ni d'une modération d'impôt pour enfant en vertu de l'article 123 L.I.R., ni d'un abattement de revenu imposable pour charge d'enfant en vertu de l'article 127bis L.I.R.
 - C) Entretien de personnes pouvant réclamer des aliments
 - D) Entretien de personnes ne pouvant pas réclamer des aliments
 - E) Constitution d'une dot ou établissement d'un enfant
 - F) Frais d'un procès
 - G) Frais de divorce
 - H) Frais d'une cure
 - I) Régimes diététiques

^{*)} La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. N°127/1 du 13.09.1991.

- J) Frais de séjour dans une maison de retraite ou dans une maison de soins
- K) Frais funéraires

IIe partie - Les règlements d'exécution

1. Règlement grand-ducal du 31 décembre 1998

Frais de domesticité, frais d'aides et de soins en raison de l'état de dépendance et frais de garde d'enfant

- I - ad article 1er (Contribuables bénéficiaires)
- II - ad article 2 (Définition des frais de domesticité, des frais d'aides et de soins en raison de l'état de dépendance et des frais de garde d'enfant)
- III - ad article 3 (Détermination de l'abattement)

2. Règlement grand-ducal du 7 mars 1969

Forfait pour invalides et infirmes

- I - ad article 1er (Abattement forfaitaire facultatif - Catégories d'invalides et d'infirmes pouvant revendiquer le forfait)
- II - ad article 2 (Abattement proportionné à la réduction de la capacité de travail - Fixation du degré d'incapacité)
- III - ad article 3 (Montants de l'abattement forfaitaire)
- IV - ad article 4 (Imposition ne portant que sur une partie de l'année)
- V - ad article 5 (Cumul de l'abattement avec d'autres charges extraordinaires - Impositions collectives)

Ire partie - L'article 127

I - Analyse sommaire de l'article 127

1. L'article se compose de six alinéas.

Le premier pose le principe que le contribuable obtient, sur demande, un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires, qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.

Les alinéas 2, 3 et 4 précisent respectivement quand une charge est extraordinaire, quand elle est inévitable et quand elle réduit la faculté contributive d'une façon considérable.

L'alinéa 5 prévoit une ventilation de l'abattement dans les cas où, en dehors de revenus imposables, le contribuable dispose de certains revenus qui ne sont pas imposables.

L'alinéa 6, finalement, habilite l'exécutif à prévoir, pour des catégories de charges extraordinaires, des abattements forfaitaires, variables ou non suivant les différentes classes d'impôt, et à déroger, à l'occasion de ces forfaits, aux dispositions de l'alinéa 4 qui fixe les limites à partir desquelles le contribuable peut faire valoir une charge extraordinaire. Le même règlement pourra établir pour des catégories déterminées de contribuables des plafonds, au besoin différenciés, applicables en matière d'abattement de revenu pour charges extraordinaires.

II - But poursuivi par l'article 127

2. L'impôt à supporter par chaque contribuable doit rester dans les limites de sa faculté contributive. Le tarif d'impôt, avec ses minima exonérés, sa progressivité et ses différentes classes, entend réaliser cet objectif. Mais le tarif d'impôt ne peut tenir compte que des charges-types incombant à la généralité des contribuables ou à de larges catégories de contribuables.

En dehors de ces charges-types, dont les principales sont celles en rapport avec les frais de nourriture, d'habillement et de logement du contribuable et éventuellement de son conjoint et les frais d'entretien, d'éducation et d'instruction des enfants, des charges spéciales additionnelles peuvent grever des contribuables isolés ou des groupes restreints de contribuables. Du moment que ces charges spéciales additionnelles, qui sont désignées comme charges extraordinaires par la loi fiscale, prennent une certaine envergure, l'équilibre établi par le tarif entre la faculté contributive et la charge fiscale se trouve détruit. L'article 127 entend le rétablir en accordant, sous certaines conditions et dans certaines limites, aux contribuables en question une réduction d'impôt par le truchement d'un abattement de revenu.

III - Commentaire détaillé des différents alinéas

A) ad alinéa 1er

3. L'article 127 prévoit non pas des abattements (bonifications) d'impôt, mais des abattements de revenu imposable qui, indirectement, conduisent à des réductions d'impôt variables suivant la classe d'impôt des contribuables et l'importance de leur revenu imposable.

4. Pour qu'un contribuable puisse faire valoir l'abattement, l'article 127 exige quatre conditions, dont trois de fond et une de forme:

- a) la charge doit être extraordinaire
- b) elle doit être inévitable
- c) elle doit réduire la faculté contributive du contribuable de façon considérable et
- d) celui-ci doit présenter une demande.

Les trois conditions de fond doivent être remplies simultanément. Si une d'elles fait défaut, l'abattement ne peut être accordé.

En principe, l'abattement pour charges extraordinaires est réservé aux contribuables résidents. Cependant, à partir de l'année d'imposition 1998, les contribuables non résidents qui, sur demande, sont imposés conformément à l'article 157ter L.I.R., peuvent, le cas échéant, bénéficier de l'article 127 L.I.R.

Il échet encore de relever que la notion des charges extraordinaires est liée à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Elle n'a pas cours en matière d'impôt sur le revenu des collectivités.

Aucune précision n'est donnée par l'article 127 sur la forme de la demande et le délai dans lequel elle doit être faite. Dans ces conditions, la question de la forme relève, pour autant qu'il s'agit de l'assiette, de l'article 116 et du règlement grand-ducal du 13 mars 1970 portant exécution dudit article. Il est rendu attentif que les formules de déclaration (modèles 100a et 100b) prévoient à la page 7, sub VIII, des rubriques spéciales pour les demandes en modération d'impôt du chef de charges extraordinaires.

Les charges extraordinaires sont prises en considération au titre de l'année pendant laquelle les dépenses sont faites (article 108 L.I.R.).

B) ad alinéa 2

5. Le 2e alinéa de l'article 127 définit le caractère extraordinaire d'une charge. Une charge est extraordinaire lorsqu'elle n'incombe normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune.

6. Ne sont pas à considérer comme charges extraordinaires notamment: les dépenses-types mentionnées ci-dessus sub 2 ainsi que les frais d'accou-

chement. Toutes ces dépenses concernent, en effet, des charges incombant normalement à de larges couches de la population; elles n'ont par conséquent aucun caractère extraordinaire.

7. Sont à considérer comme charges extraordinaires notamment: Les frais de maladie non couverts par une caisse (caisse de maladie, caisse médico-chirurgicale, caisse de secours de l'employeur, assurance accidents, légale ou privée, etc.), l'entretien ou l'éducation de parents sans ressources ou avec des ressources insuffisantes ne donnant pas lieu à modération d'impôt en vertu de l'article 123 ou à un abattement de revenu en vertu de l'article 127bis L.I.R., les aliments payés dans certains cas prévus par le code civil, les frais de divorce, les frais de funérailles non couverts par une caisse de décès ou par la fortune du défunt, les dépenses découlant d'un changement de profession. Les charges énumérées ne grèvent pas la généralité des contribuables ou des groupes de contribuables, mais un nombre restreint de personnes par rapport aux larges groupes ayant même situation de famille et de revenus. Le fait que ces charges soient périodiques ou courantes (comme p.ex. l'entretien de parents sans ressources) ou non périodiques et non courantes (comme p.ex. les frais funéraires) n'est en principe pas déterminant, sauf que, ainsi qu'il sera mentionné plus loin, la possession d'une fortune importante peut constituer un obstacle à l'application de l'article 127, notamment lorsqu'il s'agit de charges non périodiques et non courantes.

8. Puisque, pour savoir si des charges sont ordinaires ou extraordinaires, on doit prendre en considération plusieurs facteurs (situation familiale, revenus, fortune), il est évident que la notion des charges extraordinaires ne peut avoir rien d'absolu. L'importance de la dépense ne décide pas non plus en principe du caractère d'une charge. Tout est relatif en la matière, et une même dépense peut être extraordinaire dans le cas d'un contribuable et ordinaire dans le chef d'un autre. Une cure dans une station thermale p.ex., peut être extraordinaire dans la classe ouvrière, tandis qu'elle ne l'est pas pour les couches plus aisées de la population.

9. Des charges qui en principe doivent être considérées comme ordinaires, peuvent cependant, dans un cas déterminé, devenir extraordinaires pour partie. Tel est, p.ex. le cas où pour l'entretien et l'éducation d'un enfant, donnant droit à une modération d'impôt en vertu de l'article 123 ou à un abattement de revenu en vertu de l'article 127bis L.I.R., les dépenses nécessaires y relatives prennent une envergure excessive.

10. La phrase finale du 2e alinéa, suivant laquelle les charges et dépenses qui sont déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales, ne sont pas déductibles à titre de charges extraordinaires, fait ressortir le caractère subsidiaire de l'article 127. Le fait que les dépenses d'exploitation, les frais d'obtention et les dépenses spéciales ont la priorité est, du reste, pratiquement toujours en faveur du contribuable, parce que, d'un côté, les conditions requises

sont normalement moins sévères et que, de l'autre côté, la déduction est, sauf exception, intégrale.

D'une façon générale, la distinction entre dépenses d'exploitation, frais d'obtention ou dépenses spéciales et charges extraordinaires ne donne pas lieu à trop de difficultés. Elle sera cependant moins aisée, lorsqu'il s'agit d'arrérages de rentes et de charges permanentes. La question sera encore examinée plus loin.

C) ad alinéa 3

11. Cet alinéa donne des précisions sur le caractère inévitable que doit présenter une charge extraordinaire pour pouvoir être invoquée dans le cadre de l'article 127. L'alinéa 3 dispose qu'une charge extraordinaire n'est à considérer comme inévitable que lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales. Le but de cette définition est d'écarter du bénéfice de la réduction d'impôt toutes les dépenses qui, pour extraordinaires qu'elles soient au sens propre du mot, ne sont pas inévitables comme p.ex. un tour du monde. Un séjour d'agrément en haute montagne ne donne en principe pas lieu à un abattement, à moins que pareil séjour ne soit prescrit comme indispensable par le médecin.

D) ad alinéa 4

12. Si la faculté contributive d'un contribuable dépend en premier lieu de son revenu, elle est cependant également influencée par sa fortune. Ces deux éléments peuvent donc avoir une influence sur la question de savoir si, oui ou non, dans un cas déterminé un abattement pour charges extraordinaires peut être accordé.

13. L'alinéa 4 règle la question sur le plan des revenus. Il n'admet une réduction de la faculté contributive du contribuable que dans la mesure où les charges extraordinaires dépassent des pourcentages du revenu imposable variant d'après l'importance du revenu et la classe d'impôt du contribuable. De ce fait les dépenses relatives aux charges extraordinaires se trouvent divisées en deux parties, dont la première est non déductible (charge normale) et la seconde devient déductible.

La partie non déductible est calculée dans chaque cas en appliquant au revenu imposable du contribuable les pourcentages figurant au tableau de l'alinéa 4 de l'article 127 L.I.R.

Dans la mesure où la dépense relative aux charges extraordinaires dépasse la partie ainsi calculée, elle est déductible du revenu imposable.

Il est évident que, s'il y a concours, dans le chef d'un même contribuable, de plusieurs charges extraordinaires, c'est la somme de ces charges qui entre en ligne de compte. Ceci n'est cependant vrai que si le contribuable fait exclusivement valoir les dépenses effectives de toutes ses charges extraordinaires. Si, pour l'une ou l'autre catégorie de charges

extraordinaires, il fait usage d'un forfait fixé en vertu de l'alinéa 6 de l'article 127, les dépenses en rapport avec ces charges extraordinaires devront être négligées lors de l'établissement du susdit total.

14. Si l'article 127 L.I.R. prévoit uniquement des règles pour déterminer dans quelle mesure les charges extraordinaires réduisent la faculté contributive du contribuable d'une façon considérable par rapport à son revenu, l'élément "fortune" ne doit pas être négligé pour décider, si une dépense a le caractère de charge extraordinaire (art. 127, alinéa 2 L.I.R.).

E) ad alinéa 5

15. En principe le contribuable a droit à l'abattement intégral. L'alinéa 5 prévoit cependant que celui-ci est réduit dans une certaine mesure lorsque le contribuable dispose, à côté de son revenu imposable, de revenus exemptés désignés par règlement grand-ducal. L'existence de revenus exemptés ne déclenche donc pas par principe la réduction. Celle-ci n'a lieu que si on se trouve en présence de revenus exemptés spécialement désignés par un règlement pris en exécution de l'alinéa 5 de l'article 127.

En cas d'existence de pareils revenus exemptés "les charges extraordinaires ne sont prises en considération qu'en proportion des revenus entrant dans la composition du revenu imposable".

Jusqu'ici le règlement dont question n'est pas encore intervenu.

F) ad alinéa 6

16. L'alinéa 6 permet au pouvoir exécutif de fixer, par règlement grand-ducal, des abattements forfaitaires, variables suivant les classes d'impôt, pour des catégories déterminées de charges extraordinaires. Ces règlements pourront au besoin déroger aux dispositions de l'alinéa 4, c'est-à-dire ils pourront, pour les charges extraordinaires en question, soit modifier le tableau de l'alinéa 4, soit décréter que pour l'application du montant forfaitaire on fera abstraction de la prescription que les charges extraordinaires ne sont déductibles que dans la mesure où elles dépassent un certain pourcentage du revenu imposable.

17. Le Gouvernement a jusqu'ici fait usage du droit que lui donne l'alinéa 6 pour arrêter des solutions spéciales dans les deux cas suivants:

1° Charges extraordinaires résultant de frais de domesticité, frais d'aides et de soins en raison de l'état de dépendance ainsi que de frais de garde d'enfant (Règlement grand-ducal du 31 décembre 1998).

2° Charges extraordinaires résultant d'une invalidité ou d'une infirmité. (Règlement grand-ducal du 7 mars 1969 tel qu'il a été modifié par la suite).

IV - Application de l'article 127 dans les principales hypothèses

18. Après ce commentaire général, les principes y mentionnés sont appliqués à un certain nombre de situations qui se présentent assez fréquemment.

A) Entretien, éducation et instruction d'enfants pour lesquels le contribuable bénéficie

- soit d'une modération d'impôt pour enfant faisant partie de son ménage (article 123 L.I.R.)
- soit d'un abattement de revenu imposable pour enfant ne faisant pas partie de son ménage (article 127bis L.I.R.).

19. La modération d'impôt accordée dans les conditions de l'article 123 L.I.R., aussi bien que l'abattement de revenu imposable accordé en vertu de l'article 127bis L.I.R., pour les descendants, enfants du conjoint, enfants adoptifs et enfants recueillis du contribuable, tiennent compte des frais d'entretien, d'éducation et d'instruction et, tant que les dépenses y relatives ne dépassent pas les normes usuelles, le contribuable ne saurait prétendre à un abattement pour charges extraordinaires en vertu de l'article 127 L.I.R.

L'article 127 ne pourra être invoqué que si, en dehors des dépenses normales, il y a des dépenses additionnelles, telles que les dépenses en rapport avec un long et coûteux traitement médical de l'enfant ou les frais du placement de l'enfant dans un établissement, comme p.ex. un établissement pour aveugles, pour sourds-muets, pour enfants arriérés, pour enfants mentalement handicapés, etc. Les frais supplémentaires incombant de ce chef au contribuable, qui sont à considérer comme extraordinaires et inévitables, donneront lieu à un abattement dans la mesure où les limites de l'alinéa 4 de l'article 127 sont dépassées.

20. Dans le cas d'un contribuable qui n'habite pas une localité où se trouve l'école nécessaire à son enfant, les frais qui lui incombent du chef des frais de déplacement de l'enfant ou de son placement dans un internat ne donnent pas lieu à application de l'article 127. Ces frais ne sont en effet pas extraordinaires, en ce sens qu'ils grèvent normalement la généralité des parents ayant des enfants d'un certain âge et dont le domicile ne cadre pas avec le siège de l'école.

21. L'article 127 ne peut être invoqué pour les dépenses en rapport avec des études universitaires ou d'autres frais de formation professionnelle.

B) Entretien de personnes pour lesquelles le contribuable ne bénéficie ni d'une modération d'impôt pour enfant en vertu de l'article 123 L.I.R., ni d'un abattement de revenu imposable pour charge d'enfant en vertu de l'article 127bis L.I.R.

22. Sont notamment visés ceux des jeunes proches parents au sens du paragraphe 10, n° 3 à 6 de la loi d'adaptation fiscale qui sont exclus de la modération d'impôt pour enfant ou d'un abattement de revenu pour charge d'enfant, tels que p.ex. un frère ou une sœur, un neveu ou une nièce. Ex-

ceptionnellement d'autres jeunes personnes peuvent être prises en considération.

Les dépenses relatives à l'entretien, l'éducation et l'instruction de ces jeunes proches parents sont à considérer comme extraordinaires au sens de l'article 127(2). Pour déterminer le caractère inévitable de la charge, il faut examiner s'il n'existe pas des personnes qui doivent assumer les susdites obligations en vertu d'un des articles du Code civil. L'existence de ces personnes forme un obstacle, à moins qu'elles n'aient pas les moyens nécessaires pour remplir leurs obligations. Quant au volume de la dépense, on se tiendra normalement aux plafonds fixés par le ministre des Finances dans sa décision du 4 février 1961 tels qu'ils ont été adaptés par la suite par les versions successives du règlement ministériel portant exécution de l'article 139 L.I.R., à savoir 16.000 francs pour le premier parent âgé d'au moins 21 ans, 9.000 francs pour chaque parent en sus âgé d'au moins 21 ans et 6.000 francs pour chaque parent âgé de moins de 21 ans. Bien entendu les ressources propres de l'intéressé et ses éléments de fortune facilement réalisables doivent être décomptés avant que l'on ne fasse le calcul exigé par l'alinéa 4 de l'article 127.

C) Entretien de personnes pouvant réclamer des aliments

23. Le code civil prévoit l'obligation de servir des aliments à certains parents et alliés, si ceux-ci sont dans le besoin. Une obligation alimentaire réciproque existe notamment:

- 1° entre descendants et ascendants,
- 2° entre gendres et belles-filles d'un côté et beaux-pères et belles-mères de l'autre côté,
- 3° entre adoptés et adoptants et
- 4° entre époux, même séparés de corps.

24. L'article 12 L.I.R. dispose qu'à moins de constituer des dépenses d'exploitation (art. 45 et ss) ou des frais d'obtention (art. 105) ou des dépenses spéciales (art. 109), les allocations faites à des personnes pouvant demander des aliments, ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets, ni du total des revenus nets, même si ces allocations sont susceptibles d'exécution forcée. Ces dépenses relèvent en effet exclusivement de la vie privée. Les rentes payées à ces personnes et les dépenses faites pour leur entretien ne peuvent donc, en règle générale, pas être déduites. Mais, dans la mesure où les conditions de l'article 127 sont remplies, elles donnent lieu à un abattement de revenu pour charges extraordinaires.

25. Le débiteur de l'obligation alimentaire s'en acquitte soit par le versement d'une rente, soit en accueillant la personne qui est dans le besoin à son foyer. Il peut aussi payer les dépenses auxquelles donne lieu son séjour dans une maison de retraite, de gériatrie etc.

La charge est toujours à considérer comme extraordinaire. Elle est inévitable du moment que le bénéficiaire qui peut réclamer des aliments, est dans le besoin, et dans les limites de ce besoin.

Prenons l'exemple d'un fils qui contribue à l'entretien de son père, logé dans une maison de soins. Le père dispose d'un revenu mensuel propre de 100.000 francs, alors que la pension mensuelle dans la maison de soins s'élève à 150.000 francs. Le fils prend à sa charge le montant de 50.000 francs et paie en dehors de cette somme une sorte d'argent de poche au père. Dans le chef du fils, la somme intégrale de 50.000 francs, ainsi que l'argent de poche, constituent des charges extraordinaires inévitables auxquelles il ne peut se soustraire pour des raisons matérielles, juridiques et morales. Le fils aura droit, dans les limites de l'alinéa 4 de l'article 127 L.I.R., à un abattement pour charges extraordinaires. Bien entendu, les dépenses du père supportées par le fils ne peuvent donner lieu à une déduction pour charges extraordinaires que dans la mesure où la contribution est nécessaire et inévitable.

La charge réduit la faculté contributive dans la mesure où, après affectation des revenus propres de l'intéressé et des subventions qu'il touche (p.ex. du Fonds National de Solidarité), la charge dépasse les pourcentages prévus à l'alinéa 4 de l'article 127. Une certaine fortune de l'intéressé peut constituer un obstacle.

Ainsi, un fils qui prendra à sa charge la pension mensuelle intégrale de 150.000 francs de son père, alors que celui-ci dispose d'un revenu mensuel de 100.000 francs, ne pourra pas faire valoir la somme mensuelle intégrale de 150.000 francs pour la détermination de l'abattement pour charges extraordinaires, mais uniquement une somme de 50.000 francs augmentée de l'argent de poche destiné à couvrir des dépenses diverses.

On constate dès lors que du point de vue fiscal le résultat est le même dans les deux cas, quoique le fils dépense dans le dernier exemple 100.000 francs de plus. Ceci s'explique par le fait que dans la mesure où le père possède lui-même les moyens de subvenir à ses besoins, les paiements faits par son fils ne sauraient représenter pour ce dernier une charge inévitable à laquelle ce dernier ne peut se soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.

Ces règles sont communes aux différents modes d'exécution de l'obligation alimentaire.

Lorsque les personnes dans le besoin sont recueillies au foyer du débiteur des aliments, le montant maximum que l'administration considérera comme nécessaire pour pourvoir à l'entretien complet, est de 16.000 francs pour la première personne âgée d'au moins 21 ans, de 9.000 francs pour chaque personne en sus âgée d'au moins 21 ans et de 6.000 francs pour chaque personne âgée de moins de 21 ans.

Si les personnes dans le besoin ne font pas partie du ménage du contribuable, on ne peut se référer à aucune disposition légale ni règle-

mentaire pour déterminer le maximum à mettre en compte. Dans ces cas, les paramètres sociaux, fixés dans le cadre de la loi portant création d'un droit à un revenu minimum garanti, constituent des points de repère valables, en ce sens qu'il est généralement admis que la personne dans le besoin, compte tenu de sa situation individuelle, doit pouvoir disposer d'une somme équivalente.

En cas de placement du bénéficiaire de l'obligation alimentaire dans une maison de retraite, de gériatrie etc., l'administration tablera sur le prix de pension (en principal et accessoires) effectivement payé, à moins qu'il ne dépasse celui normalement exigé par les établissements luxembourgeois en question.

Si une rente est versée et que celle-ci est fixée par décision judiciaire, ce montant est évidemment accepté. En l'absence d'une fixation judiciaire, l'administration ne contestera pas le montant effectivement payé, s'il correspond raisonnablement aux possibilités du débiteur de la rente et aux besoins du bénéficiaire de la rente.

Jusqu'à l'année d'imposition 1997, le paiement d'une rente alimentaire fixée par le tribunal dans le cadre d'un divorce pour cause déterminée a uniquement pu donner lieu à un abattement pour charges extraordinaires. La déduction en tant que dépenses spéciales n'était pas permise, puisque lors d'un divorce pour cause déterminée, l'obligation alimentaire existant entre époux, est maintenue entre époux divorcés.

A partir de 1998, le traitement fiscal des rentes alimentaires stipulées entre les parties à l'occasion d'un divorce par consentement mutuel et de celles fixées par décision judiciaire dans le cadre d'un divorce prononcé après le 31.12.1997 est uniforme. En effet, la modification de l'article 109 L.I.R. (article 1er, numéro 8 de la loi du 23.12.1997 modifiant certaines dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu, de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs et de la loi générale sur les impôts), et l'introduction de l'article 109bis L.I.R. (article 1er, numéro 9 de la loi susvisée) rangent les rentes alimentaires payées dans le cadre d'un divorce pour cause déterminée prononcé après le 31.12.1997 parmi les arrérages de rentes et de charges permanentes déductibles en tant que dépenses spéciales, malgré l'obligation alimentaire existant entre le débiteur et le bénéficiaire de la rente, et ce jusqu'à concurrence d'un montant annuel de 768.000 francs. Les arrérages de rentes et de charges permanentes déductibles en tant que dépenses spéciales ne sont ainsi plus déductibles en tant que charges extraordinaires.

Toutefois, les rentes alimentaires fixées par décision judiciaire dans le cadre d'un divorce pour cause déterminée, prononcé avant le 01.01.1998, ainsi que les allocations faites pendant l'instance de divorce par l'un des époux, vivant séparés de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire, à l'autre, sont à considérer comme dépenses privées en vertu de l'article 12 L.I.R. et ne sont pas déductibles, ni comme dépenses spéciales, ni comme frais d'obtention ou dépenses d'exploit-

tation. Le règlement de ces dépenses peut toutefois entraîner un abattement de charges extraordinaires dans la mesure où les allocations dépassent les pourcentages de revenu désignés à l'alinéa 4 de l'article 127 L.I.R.

Pour plus de détails, il est renvoyé à la circulaire L.I.R. N° 109bis/1 du 3 mars 1998.

D) Entretien de personnes ne pouvant pas réclamer des aliments

26. Dans la mesure où les conditions des articles 45 (dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise), 105(2) n° 1 (obligation particulière en rapport économique avec des revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10, ou 109 (1) n° 1 (obligation particulière en dehors des conditions susmentionnées) sont remplies, les arrérages de rente et de charges permanentes sont traités comme frais d'exploitation, frais d'obtention ou dépenses spéciales.

Dans les autres cas, l'article 127 intervient, dans la mesure où les différentes conditions prévues par cet article sont données.

Il s'agit notamment d'examiner si une obligation morale existe dans le chef de celui qui paie la rente ou qui pourvoit à l'entretien. On sera plus large lorsqu'il s'agit de proches parents (tels que oncles et tantes, ainsi que frères et sœurs) que si des étrangers sont en cause.

La rente ou l'entretien doivent rester dans des limites raisonnables. Pour autant que l'intéressé est accueilli au foyer du contribuable, les montants mentionnés sous le numéro 25 sont applicables.

La rente alimentaire payée à un conjoint divorcé dans le cadre d'un divorce par consentement mutuel reste déductible en tant que dépenses spéciales (voir article 1er, numéro 8 et 9 de la loi du 23 décembre 1997 modifiant certaines dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu, de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs et de la loi générale sur les impôts), et ce, à partir de 1998, jusqu'à concurrence d'un plafond annuel de 768.000 francs. Ces rentes, déductibles en tant que dépenses spéciales, ne sont pas à prendre en considération en tant que charges extraordinaires.

E) Constitution d'une dot ou établissement d'un enfant

27. Suivant l'article 204 du code civil "l'enfant n'a pas d'action contre ses père et mère pour un établissement par mariage ou autrement". L'obligation juridique fait donc de toute façon défaut.

A supposer que l'on admette une obligation morale, celle-ci ne saurait en aucun cas porter sur une dot ou un établissement non en rapport avec les revenus et la fortune des parents.

Quant aux dots et établissements en rapport avec les revenus et la fortune des parents, on ne saurait du reste pas les considérer comme extraordinaires, ainsi qu'il résulte du passage suivant d'une décision directoriale du 6 mars 1959 dans l'affaire du contribuable N.K., qui avait constitué une dot à deux de ses filles:

"Considérant que les revenus annuels du requérant dépassent 250.000 francs; que sa fortune peut être évaluée à plus de 2 millions; que la situation matérielle du requérant est donc aisée; qu'il est normal que des contribuables se trouvant dans une situation analogue donnent une dot à leurs enfants; que la dot ne revêt donc aucun caractère extraordinaire et ne constitue, en conséquence, pas de charge extraordinaire au sens de la loi fiscale; que par ailleurs, la constitution d'une dot ne réduit pas la faculté contributive du contribuable, alors qu'il s'agit d'une dépense, qui, ayant le caractère d'un don et étant prévisible longtemps à l'avance, peut être adaptée aux possibilités financières et effectuée au moyen des économies et de la fortune du contribuable."

L'article 127 ne saurait donc être invoqué en matière de dot et d'établissement.

F) Frais d'un procès

28. Pour autant que ces frais ne constituent pas des frais d'exploitation ou des frais d'obtention, ils peuvent bénéficier des dispositions de l'article 127 dans la mesure où les conditions de cet article sont remplies.

Lorsqu'il s'agit d'une affaire pénale pour une infraction intentionnelle et que le contribuable a été condamné, l'article 127 ne pourra pas être invoqué. Ainsi qu'il résulte d'une décision directoriale du 21 juillet 1966 dans une affaire A.S., "il ne rentre pas dans le cadre du § 33 EStG (actuellement l'article 127) de décharger le requérant (le contribuable) des conséquences d'actes hautement répréhensibles commis par lui de propos délibéré pour les rejeter, par le biais d'une modération d'impôt, sur la communauté nationale".

G) Frais de divorce

29. Les frais de divorce englobent tous les frais qui se rapportent directement au divorce, et notamment les frais d'avocats et les frais de justice. En principe, les frais de divorce constituent des charges extraordinaires, déductibles en vertu de l'article 127 L.I.R., dans la mesure où les conditions de cet article sont remplies.

H) Frais d'une cure

30. D'une façon générale les frais en rapport avec une cure dans une station thermale, en haute montagne etc. ne sont pas à prendre en considération en matière de charges extraordinaires. Une exception est cependant faite si la cure est le seul moyen pour rétablir la santé du malade ou pour améliorer son état de santé et que d'autres traitements ne peuvent, en toute probabilité, conduire à ces mêmes résultats. On tiendra éventuellement compte des frais de ménage économisés. Le fait qu'une caisse de maladie contribue dans de modestes proportions aux frais d'une cure ne saurait

être considéré comme une preuve de la nécessité, au sens susmentionné, de la cure.

I) Régimes diététiques

31. Le surplus de dépenses d'alimentation dans le chef de certains malades soumis à un régime diététique est en principe à considérer comme charge extraordinaire.

Le contribuable doit justifier ses dépenses effectives moyennant des pièces à l'appui, à moins de faire valoir les forfaits fixés par le Ministre des Finances (décision ministérielle du 6 janvier 1984) et qui sont les suivants: 1.100 francs par mois dans le cas d'une maladie du foie, de la bile ou des reins, et 1.650 francs par mois dans le cas des contribuables souffrant de la tuberculose, du diabète ou de la sclérose en plaques.

Les intéressés doivent de toute façon produire un certificat médical circonstancié qui est à renouveler chaque année.

Même au cas où le contribuable a recours au forfait, la charge normale est à déduire.

J) Frais de séjour dans une maison de retraite ou dans une maison de soins

32. L'ensemble des frais constitutifs du prix de pension dans une maison de retraite ne répond pas aux critères de charges extraordinaires du fait que ces frais se substituent aux dépenses que le pensionnaire aurait à supporter s'il avait maintenu son propre ménage et qu'ils représentent des dépenses normales de train de vie qui ne sont de par leur nature pas extraordinaires.

A part les frais d'entretien proprement dits, sont également exclues de toute déduction les charges accessoires déclenchées par des prestations de service, des facilités et avantages dont peut profiter le pensionnaire et qui résultent de son libre choix. Ainsi, ni les salaires et charges sociales du personnel ménager, ni les frais de fonctionnement du service sanitaire, social et religieux, ni les impôts, taxes et assurances englobés dans le prix de pension ne répondent aux exigences de l'article 127 L.I.R.

En ce qui concerne les maisons de soins avec centre intégré, les suppléments facturés en dehors du tarif de base pour la mise à disposition d'une infirmière ou de soins plus intensifs peuvent être pris en considération au titre de charges extraordinaires sous condition que ces suppléments soient facturés séparément. Les frais incombant à un contribuable qui, à cause de son état de santé, doit abandonner son ménage unipersonnel pour séjourner dans une maison de soins, sont à réduire d'un montant correspondant au minimum vital avant d'être pris en considération en tant que charges extraordinaires. Dans le cas d'un couple dont l'un des conjoints

est admis à une maison de soins, alors que l'autre continue à habiter à domicile, la totalité des frais entre en ligne de compte.

Reste encore à signaler qu'à partir du 1.1.1999, l'assurance dépendance qui a été introduite au Grand-Duché par la loi du 29 juin 1998, prend en charge, sur avis de la cellule d'évaluation et d'orientation et au plus tôt à partir du jour de la présentation de la demande, les aides et les soins de la personne dépendante placée dans un établissement d'aides et de soins, au moyen de prestations en nature, ainsi que de produits nécessaires aux aides et soins, d'appareils et d'adaptations du logement.

K) Frais funéraires

33. Les frais funéraires sont à considérer comme charges extraordinaires dans tous les cas où ils ne peuvent être réglés moyennant les fonds qui proviennent soit d'une caisse de décès - renforcée parfois par les allocations versées par une caisse de maladie - soit d'une assurance-vie, soit de la fortune laissée par le défunt.

Par frais funéraires on entend notamment les frais de transport du corps, les frais d'enterrement et les frais du monument funéraire. Les sommes dépensées pour le deuil ne sont pas à considérer comme charges extraordinaires.

IIe partie - Les règlements d'exécution

- 1) Règlement grand-ducal du 31 décembre 1998 (abattement forfaitaire pour frais de domesticité, frais d'aides et de soins en raison de l'état de dépendance ainsi que pour frais de garde d'enfant).

Ad article 1er (Contribuables bénéficiaires)

34. Sur la base habilitante de l'alinéa 6 de l'article 127 L.I.R., les frais de domesticité, les frais d'aides et de soins en raison de l'état de dépendance ainsi que les frais de garde d'enfant sont considérés comme charges extraordinaires pouvant donner lieu à un abattement forfaitaire de revenu imposable. A noter d'entrée que l'abattement forfaitaire constitue une alternative au régime commun de prise en compte de charges extraordinaires du chef des frais sous rubrique, tel qu'il est prévu à l'alinéa 4 de l'article 127 L.I.R.

L'octroi de l'abattement est subordonné à une demande préalable du contribuable.

Par rapport au régime d'application en vigueur jusqu'à l'année d'imposition 1998 incluse, le champ d'application du règlement a été élargi et s'étend dorénavant aux frais d'aides et de soins en raison de l'état de dépendance.

Ad article 2 (Définition des frais de domesticité, des frais d'aides et de soins en raison de l'état de dépendance, ainsi que des frais de garde d'enfant)

35. Frais de domesticité: La définition fournie par le règlement grand-ducal du 31.12.1998 est en principe identique à celle donnée par le règlement grand-ducal du 28.12.1990. Dans la nouvelle version, seuls les termes " femmes de charge " ont été remplacés par les termes " hommes/femmes de charge ". Les frais de domesticité comprennent donc, comme par le passé, les dépenses occasionnées par l'engagement de gens de maison qui effectuent principalement des travaux domestiques à l'intérieur de l'habitation du contribuable, à condition qu'ils soient également déclarés par le contribuable aux institutions de sécurité sociale légalement obligatoire. Comme pour le passé, il doit donc s'agir de personnes qui sont des salariés du contribuable. Restent en outre écartés les frais somptuaires tels que les salaires d'un chauffeur, d'un jardinier, d'un concierge, etc.

Il est rappelé que conformément à la décision du ministre des finances n° 42.12/113 du 9 février 1972, la sœur d'un contribuable est, en ce qui concerne la prise en considération des frais de domesticité ou de garde d'enfant, à assimiler aux personnes non parentes, de sorte que les contribuables peuvent obtenir un abattement pour charges extraordinaires s'ils ont engagé leur propre sœur dans les conditions du règlement grand-ducal.

Pour le surplus, rien n'est changé à la pratique actuelle en ce qui concerne les parents en ligne directe. Il s'ensuit que, sauf situation exceptionnelle, l'abattement forfaitaire pour charges extraordinaires est à refuser pour l'engagement de la fille ou de la mère du contribuable.

Frais d'aides et de soins en raison de l'état de dépendance: A partir de l'année d'imposition 1999, le contribuable peut demander un abattement forfaitaire pour les sommes exposées pour l'emploi de personnes engagées pour assurer des aides et des soins nécessaires en raison de l'état de dépendance de lui-même, de son conjoint imposable collectivement avec lui ou d'un enfant pour lequel il obtient une modération d'impôt en raison de l'appartenance au ménage.

A l'instar des gens de maison, les personnes assurant les aides et les soins doivent être déclarés par le contribuable aux institutions de sécurité sociale légalement obligatoire pour pouvoir donner droit à l'abattement forfaitaire.

Frais de garde d'enfant: Le nouveau régime reprend tel quel le cercle des enfants à prendre en considération pour l'octroi de l'abattement forfaitaire, mais vient d'apporter une modification de fond essentielle.

En effet, jusqu'à l'année d'imposition 1998 incluse, l'abattement forfaitaire était accordé d'une façon générale pour les sommes exposées pour les gardiens d'enfant, les crèches et les garderies collectives et sans qu'une condition ne fût posée aux organismes ou aux personnes auxquels la garde était confiée.

A partir de 1999, l'octroi de l'abattement forfaitaire est réservé aux dépenses faites pour les personnes (personnes physiques ou morales) accueillant un enfant en placement, si ce placement a été effectué par un organisme agréé conformément à la loi du 8.09.1998 réglant les relations entre l'Etat et les organismes oeuvrant dans les domaines social, familial et thérapeutique, ainsi que pour les crèches, foyers de jour et garderies collectives dûment agréés en application de la loi visée ci-avant. L'article 1er de la loi susvisée dispose que

" Nul ne peut, à titre principal ou accessoire et contre rémunération, entreprendre ou exercer d'une manière non-occasionnelle l'une des activités ci-après énumérées, dans le domaine social, socio-éducatif, médico-social ou thérapeutique s'il n'est en possession d'un agrément écrit, suivant leurs compétences respectives, soit du ministre de la Famille, soit du ministre de la Promotion féminine, soit du ministre de la Jeunesse, soit du ministre de la Santé.

Sont soumises à un agrément, pour autant qu'elles ne font pas l'objet d'une autre disposition légale, les activités suivantes en faveur de toutes catégories de personnes:

- l'accueil et l'hébergement de jour et/ou de nuit de plus de trois personnes simultanément;
- l'offre de services de consultation, d'aide, de prestation de soins, d'assistance, de guidance, de formation sociale, d'animation ou d'orientation professionnelle.

L'agrément est obligatoire tant pour les personnes physiques que pour les personnes morales, de droit privé et de droit public. "

Les décisions d'agrément précisent les activités pour lesquelles elles sont accordées et sont publiées au Mémorial. En vertu de l'article 8 de la loi susvisée, la mention de l'agrément doit figurer sur toutes les lettres, factures ou autres pièces destinées aux usagers ou au public.

Par conséquent, les sommes dépensées pour le placement d'enfants auprès de tierces personnes ou d'institutions non agréées ne donnent plus droit à l'octroi d'un abattement forfaitaire à partir de l'année d'imposition 1999.

Cependant, le contribuable qui a supporté des frais de domesticité, des frais d'aides et de soins en raison de son état de dépendance ou des

frais de garde d'enfant qui ne remplissent pas toutes les conditions posées par l'alinéa 2 du présent règlement, a droit a un abattement d'après le régime commun, si les dépenses engagées sont à considérer comme charges extraordinaires conformément aux alinéas 1 à 4 de l'article 127 L.I.R.

Ad article 3 (Détermination de l'abattement)

36. L'abattement forfaitaire qui s'élevait dans le régime applicable jusqu'à l'année d'imposition 1998 à 24.000 francs, est porté à partir de l'année d'imposition 1999 à 144.000 francs par année d'imposition. L'abattement ne peut excéder ni les frais effectivement payés, ni 12.000 francs par mois. En d'autres mots, si les frais effectifs sont inférieurs à l'abattement forfaitaire (12.000 francs par mois), celui-ci est réduit au montant des frais. Tout comme sous l'ancien régime, ce sont les frais mensuellement exposés qui sont pris en considération pour l'appréciation des deux limites simultanées, à savoir d'un côté le minimum des frais réels et de l'autre le plafond de 12.000 francs. Les sommes remboursées éventuellement par l'assurance dépendance ou par un tiers quelconque sont à retrancher pour la détermination des frais effectifs. Il est rappelé que l'abattement forfaitaire est déduit du revenu imposable sans égard au montant de ce dernier et à la classe d'impôt du contribuable, c.-à-d. sans diminution de la charge normale.

L'abattement forfaitaire est unique. C'est ainsi que l'abattement forfaitaire ne sera pas multiplié dans le chef d'un contribuable ayant eu à sa charge à la fois des frais de domesticité, des frais de garde d'enfants et des frais d'aides et de soins en raison de son état de dépendance ou des frais de garde en rapport avec plusieurs enfants.

L'abattement forfaitaire peut être cumulé avec un autre abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires, qu'il soit forfaitaire ou non. Ainsi, par exemple, l'abattement monoparental, l'abattement forfaitaire pour invalides et infirmes, de même qu'un abattement pour charges extraordinaires au titre de frais de maladie, peuvent être accordés conjointement.

Le cumul d'un abattement forfaitaire avec un abattement non forfaitaire pour les mêmes frais n'est pas possible. Il en découle que le contribuable a le choix entre l'abattement forfaitaire et l'abattement d'après le régime commun. L'administration ne peut pas contraindre le contribuable d'accepter l'abattement forfaitaire, l'empêchant ainsi de faire valoir la prise en charge des frais effectifs.

2) Règlement grand-ducal du 7 mars 1969 (Abattement forfaitaire pour charges extraordinaires des invalides et infirmes tel qu'il a été modifié par le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990)

I - Ad article 1er (Abattement forfaitaire facultatif - Catégories d'invalides pouvant revendiquer le forfait)

37. Dans son premier alinéa, l'article 1er du règlement pose le principe que les invalides et infirmes visés au 2e alinéa du même article

peuvent demander un abattement forfaitaire de revenu imposable du chef des charges extraordinaires qui sont en rapport direct avec leur état d'invalidité ou d'infirmité.

Ce qui caractérise le forfait, c'est qu'il est facultatif. Les invalides et infirmes qui y ont droit, sont libres d'y avoir recours, mais, s'ils le préfèrent, ils peuvent en faire abstraction et mettre en compte, dans les limites de l'alinéa 4 de l'article 127, les dépenses effectives en rapport avec leur invalidité ou infirmité.

38. L'alinéa 2 prévoit cinq catégories d'invalides et infirmes pouvant se prévaloir du forfait.

Les invalides et infirmes appartenant à ces 5 catégories sont en principe admis à demander l'abattement forfaitaire, mais pour qu'ils puissent le faire effectivement, ils doivent, le cas échéant encore remplir des conditions supplémentaires prévues par d'autres articles du règlement. Dans les cas sub a) à d), les réductions de la capacité de travail en rapport avec la sénilité physique sont exclues. Pour le surplus, ces mêmes personnes ne peuvent revendiquer le forfait que si la réduction de leur capacité de travail, non en rapport avec la sénilité physique, est d'au moins 25 %.

39. Les catégories a) et b) n'exigent pas d'explications spéciales. Dans ces hypothèses il ne peut pas y avoir de difficultés, puisque dans chaque cas tant le principe de l'incapacité de travail que son pourcentage se trouvent fixés par une décision en due forme.

40. La catégorie sub c) vise les personnes physiquement handicapées autres que celles visées sub a) et b) et les personnes mentalement handicapées, à condition que le dommage corporel ou mental dont elles sont atteintes subsiste pendant une durée prévisible d'un an au moins.

Jusqu'à l'année d'imposition 1990 la lettre c) de l'alinéa 2 de l'article 1er du règlement grand-ducal du 7 mars 1969 prévoyait que les personnes physiquement handicapées autres que les mutilés de guerre et les accidentés de travail pouvaient bénéficier des abattements forfaitaires pour charges extraordinaires, à condition que le dommage corporel dont elles étaient atteintes fût visible extérieurement et qu'il affectât leurs facultés de locomotion ou de préhension.

La restriction du champ d'application de la mesure susvisée aux seuls handicaps physiques affectant de façon visible les facultés de locomotion et de préhension écartait de la solution forfaitaire les autres personnes souffrant parfois d'importants handicaps physiques autres que ceux prévus (ex. maladies graves internes) ou encore de handicaps d'ordre mental.

La nouvelle version de l'article 1er, lettre c), étend le bénéfice du forfait à toutes les personnes physiquement ou mentalement handicapées, à condition toutefois que leur dommage corporel ou mental subsiste prévisiblement pendant un an au moins. La condition de l'existence du handicap pendant une durée d'un an au moins vise à exclure les réductions de la ca-

pacité de travail purement passagères, de sorte que les handicaps entrant en ligne de compte ne sont que ceux qui ont un certain degré de permanence et sont par conséquent objectivement contrôlables pendant une certaine période.

41. La lettre d) traite des personnes qui souffrent d'une maladie professionnelle. Cette dernière notion n'est pas expressément définie dans la loi de l'impôt sur le revenu. Il faut donc se baser sur les principes jurisprudentiels en la matière. Ceux-ci définissent la maladie professionnelle comme une maladie interne qui est en relation étroite avec l'activité professionnelle. Il faut que le risque de s'attirer la maladie en cause existe pour toutes les personnes exerçant la profession et uniquement ou principalement à cause de l'activité professionnelle. Au Code fiscal 2 (art. 107) il est publié une liste de maladies considérées comme maladies professionnelles donnant lieu à réparation conformément à l'assurance contre les accidents. Les maladies y énumérées sont également à considérer comme maladies typiquement professionnelles en matière fiscale. La notion fiscale de maladie typiquement professionnelle peut éventuellement couvrir encore d'autres cas qui doivent être examinés individuellement.

42. La lettre e) concerne les personnes dont les facultés visuelles sont inexistantes ou très réduites. Le texte parle d'une vision centrale nulle ou inférieure à un vingtième de la normale.

La lettre e) comprend également les personnes impotentes à tel point qu'elles ne peuvent subsister sans l'assistance et les soins d'autrui. Cette disposition vise les cas d'infirmité telle que les personnes qui en sont atteintes sont astreintes à l'assistance d'un tiers dans les actes de la vie courante (habillage et déshabillage, coucher et lever, déplacements, prise de nourriture, etc.).

S'il y a lieu de s'en tenir à cette interprétation restrictive, il échet cependant de relever que l'application d'une déduction forfaitaire n'est pas pour autant exclue a priori à l'égard des personnes dont l'infirmité n'atteint pas le degré d'impotence totale. Ces personnes peuvent en effet être rangées le cas échéant dans la catégorie des invalides à taux déterminé et profiter de la déduction forfaitaire visée à l'article 3, alinéa 1er du règlement.

II - Ad article 2 (Abattement proportionné à la réduction de la capacité de travail - Fixation du degré d'incapacité)

43. L'article 2 précise à son alinéa 1er que pour les personnes visées sub a) à d) de l'alinéa 2 de l'article 1er l'abattement varie suivant le taux de la réduction de la capacité de travail dans la mesure où cette réduction n'est pas, ainsi qu'il a déjà été relevé, en rapport avec la sénilité physique de l'infirmes. Il se distingue ainsi doublement de l'abattement auquel peuvent prétendre les personnes mentionnées sub e), pour les-

quelles l'abattement est invariable et non influencé par la sénilité physique.

44. L'alinéa 2 de l'article 2 désigne les instances compétentes pour la constatation du degré de la réduction de la capacité de travail. En ce qui concerne les personnes touchant une indemnité périodique conformément à la législation sur les dommages de guerre et à celle relative à l'assurance accident, on se base sur le taux mis en compte pour le calcul de ladite indemnité. Il en est de même lorsque le taux a été fixé par une décision judiciaire (p.ex. le taux ayant servi de base pour le calcul de l'indemnité revenant à une personne victime d'un accident de circulation). Dans tous les autres cas le taux de l'incapacité de travail est constaté par le médecin traitant ou, lorsqu'il y a des doutes sur le degré de l'invalidité, par un médecin de confiance de l'administration. Il est précisé que ces taux doivent être établis suivant les mêmes normes que celles qui servent de base pour constater le degré de l'incapacité de travail des invalides de guerre et des accidentés de travail dont question ci-dessus.

45. L'alinéa 3 de l'article 2 règle le cas d'une personne atteinte de plusieurs lésions ou infirmités donnant droit chacune à une indemnisation en vertu d'une disposition légale ou réglementaire ou d'une décision judiciaire. Cette personne a un choix. Elle peut revendiquer l'abattement correspondant au taux de la réduction la plus forte de sa capacité de travail. Mais elle est également autorisée à demander la prise en considération d'un taux portant sur la réduction globale de sa capacité de travail. Si elle opte pour la dernière solution, le taux est fixé conformément aux dispositions de l'alinéa 2, litt. b).

46. Le dernier alinéa de l'article 2 donne la voie à suivre en cas de variation du taux de la réduction de la capacité de travail au courant de l'année d'imposition. L'abattement est calculé séparément pour chaque période de fixation d'un taux différent. Admettons le cas d'un accidenté dont l'incapacité a été de 90% pendant les 4 premiers mois de l'année et de 60% pendant le reste de l'année. Cette personne aura droit aux 4/12es de l'abattement correspondant à une réduction de 85% à 95% et aux 8/12es de l'abattement correspondant à la réduction de 55% à 65%. Elle pourra donc revendiquer un abattement de revenu de

$$\frac{4 \times 25.800}{12} + \frac{8 \times 17.700}{12} = 20.400 \text{ francs.}$$

Si pendant une partie de l'année il n'y a aucune incapacité de travail, le taux à mettre en compte pour cette période est de 0%. Ainsi une personne jouissant d'une capacité de travail de 100%, qui a un accident au cours de l'année et qui de ce fait devient 100% incapable de travailler pendant les quatre derniers mois de l'année, ne peut prétendre pour toute l'année qu'à un abattement de revenu égal à un tiers de l'abattement prévu

pour une incapacité de 95% à 100%, c'est-à-dire à un tiers de 29.400 francs
soit à 9.800 francs.

III - Ad article 3 (Montants de l'abattement forfaitaire)

47. Les alinéas 1er et 2 de l'article 3 donnent les montants des abattements forfaitaires.

L'alinéa 3 de l'article 3 a pour objet d'empêcher le cumul des abattements relevés aux alinéas 1 et 2. Ainsi un aveugle ayant droit à l'abattement de 58.500 francs prévu à l'alinéa 2 ne peut revendiquer en même temps celui de 29.400 francs figurant à l'alinéa 1 au dernier échelon pour une incapacité de travail de 95% à 100%. Il convient de préciser que la présente disposition ne porte pas préjudice à celles de l'alinéa 3 de l'article 2 prévoyant que le taux de l'incapacité se règle selon le taux le plus élevé ou, le cas échéant, selon le taux portant sur la réduction totale de la capacité de travail lorsqu'une personne est atteinte de plusieurs lésions ou infirmités.

IV - Ad article 4 (Imposition ne portant que sur une partie de l'année)

48. L'article 4 règle les cas où le contribuable n'est pas assujéti à l'impôt pendant toute la durée de l'exercice, c'est-à-dire les cas où il acquiert ou perd la qualité de contribuable résident au cours de l'année (immigration, émigration, naissance, décès). Dans ce cas les abattements forfaitaires prévus à l'article 3 sont à réduire à la fraction correspondant à la période d'assujettissement exprimée en mois entiers. Ainsi un infirme ou invalide qui devient imposable en s'installant au Grand-Duché le 15 février, a droit à un abattement forfaitaire de $10 \times 1/12 = 10/12$ du montant annuel.

V - Ad article 5 (Cumul de l'abattement avec d'autres charges extraordinaires - Impositions collectives)

49. L'article 5 précise dans son alinéa 1er que l'abattement forfaitaire prévu par le règlement ne porte pas préjudice à la déduction d'un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui ne sont pas en rapport avec celles censées couvertes par le forfait. L'invalide auquel incombent p.ex. des frais occasionnés par le décès de son conjoint peut demander la prise en considération comme charges extraordinaires de ces dépenses en dehors du forfait relatif à son état d'invalidité. Dans ce cas il est fait application de l'alinéa 4 de l'article 127 L.I.R. L'alinéa en question exige que les frais effectifs soient diminués de la charge normale avant leur déduction du revenu imposable. Il est précisé que dans l'hypothèse où des charges extraordinaires sous forme de forfait coïncident avec des charges déductibles selon le droit commun, la charge normale n'est absorbée, ni en tout ni en partie, par le forfait.

Il va sans dire que si un contribuable désire bénéficier de l'abattement forfaitaire du chef des frais en rapport avec son état d'invalidité,

il ne pourra plus faire valoir ces frais comme charges extraordinaires suivant le droit commun. Les charges ne sont déductibles qu'une seule fois, soit sous forme de forfait, soit sur la base des frais effectifs.

50. L'alinéa 3 de l'article 4 règle l'octroi du forfait dans les cas d'imposition collective. Lorsque des époux ainsi que leurs enfants mineurs éventuels ou le contribuable et ses enfants mineurs sont imposables collectivement, chaque membre de la communauté d'imposition remplissant les conditions du présent règlement a droit au forfait. Dans les cas, sans doute rares, où plusieurs membres de la communauté d'imposition remplissent simultanément les conditions d'octroi de l'abattement forfaitaire, les abattements individuels sont cumulés. Le deuxième alinéa de l'art. 4 L.I.R. exclut sous certaines conditions de l'imposition collective les revenus d'une occupation salariée touchés par les enfants mineurs. Lorsque des enfants invalides ou infirmes disposent de revenus de l'espèce, le forfait est à mettre en compte lors du calcul de la retenue à opérer sur ces revenus. La communauté d'imposition, quant à elle, ne peut revendiquer, lors de l'imposition collective, que la partie du forfait qui, à cause de la rémunération éventuellement insuffisante de l'enfant mineur, n'a pas pu être imputée sur celle-ci.

Luxembourg, le 22 mai 2000

Le Directeur des Contributions,