

**DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES**

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 127quater/1 du 26 octobre 2004

—

L.I.R. n° 127quater/1

Objet: Article 127quater L.I.R.: abattement forfaitaire pour partenaire à charge

1. Introduction

La loi du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats (Mém. A - N° 143 du 6 août 2004, pp. 2020 – 2038), appelée ci-après loi sur les partenariats, introduit les notions de "partenariat" et de "partenaire" en droit civil, en droit de la sécurité sociale et en droit fiscal.

La déclaration de partenariat fait l'objet des articles 2 à 4 de la loi sur les partenariats:

"**Art. 2:** Par partenariat, au sens de la présente loi, il y a lieu d'entendre une communauté de vie de deux personnes de sexe différent ou de même sexe, ci-après appelées les partenaires, qui vivent en couple et qui ont fait une déclaration conformément à l'article 3 ci-après.

Art. 3.- Les partenaires qui souhaitent faire une déclaration de partenariat, déclarent personnellement et conjointement par écrit auprès de l'officier de l'état civil de la commune du lieu de leur domicile ou résidence commun leur partenariat et l'existence d'une convention traitant des effets patrimoniaux de leur partenariat, si une telle convention est conclue entre eux.

L'officier de l'état civil vérifie si les deux parties satisfont aux conditions prévues par la présente loi et, dans l'affirmative, remet une attestation aux deux partenaires mentionnant que leur partenariat a été déclaré.

A la diligence de l'officier de l'état civil la déclaration incluant le cas échéant une mention de la convention est transmise dans les trois jours ouvrables au parquet général aux fins de conservation au répertoire civil et d'inscription dans un fichier visé par les articles 1126 et suivants du Nouveau code de procédure civile. Par cette inscription la déclaration sera opposable aux tiers.

Un règlement grand-ducal peut déterminer le contenu et les formalités de la déclaration et des documents à joindre.

Art. 4.- Pour pouvoir faire la déclaration prévue à l'article 3, les deux parties doivent:

1. être capables de contracter conformément aux articles 1123 et 1124 du Code civil;
2. ne pas être liées par un mariage ou un autre partenariat;
3. ne pas être parents ou alliés au degré prohibé conformément aux articles 161 à 163 et à l'article 358 alinéa 2 du Code civil;
4. résider légalement sur le territoire luxembourgeois.

Le point 4 ci-avant ne s'applique qu'aux ressortissants non communautaires."

En vertu de l'**article 7**, alinéa 1 de la même loi, "Les partenaires liés par un partenariat s'apportent mutuellement une aide matérielle. La contribution aux charges du partenariat est faite par les deux partenaires à proportion de leurs facultés respectives."

2. Dispositions fiscales

En ce qui concerne les impôts directs, les partenaires ne sont pas assimilés aux époux. Ainsi, ils ne sont pas imposables collectivement ni pour l'impôt sur le revenu, ni pour l'impôt sur la fortune.

3. Impôt sur le revenu

En matière d'impôt sur le revenu, les dépenses effectuées dans l'intérêt du partenaire (art. 7 de la loi sur les partenariats) rangent parmi les dépenses privées au sens de l'article 12 L.I.R.. Par conséquent, elles ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets, ni du total des revenus nets, mais peuvent, sous certaines conditions, déclencher un abattement pour charges extraordinaires.

Afin de tenir compte de la particularité de la déclaration de partenariat en droit fiscal, un nouvel article 127quater a été introduit dans la loi concernant l'impôt sur le revenu (art. 29 de la loi sur les partenariats)¹⁾. L'article 127quater L.I.R. prévoit un abattement forfaitaire spécial pour charges extraordinaires en faveur des contribuables ayant à charge un partenaire au sens de la loi du 9 juillet 2004.

Bien que la loi sur le partenariat ne renferme aucune disposition relative à une éventuelle obligation d'entretien et d'éducation à l'égard des enfants du partenaire, l'article 127quater L.I.R.

¹⁾ Article reproduit en annexe.

tient compte de la charge que peuvent déclencher les enfants du partenaire qui vivent dans le ménage commun. A noter que le terme "ménage" de l'article 127quater L.I.R. désigne une communauté domestique et ne correspond pas nécessairement à la définition prévue à l'article 123 L.I.R.. L'enfant du partenaire (enfant non commun) ne remplit pas les conditions que l'article 123 L.I.R. pose pour une modération d'impôt, étant donné qu'il n'est pas l'enfant du contribuable, ni de l'époux imposable collectivement avec le contribuable, ni un enfant recueilli (les liens avec le(s) parent(s) n'étant pas coupés).

L'abattement au sens de l'article 127quater L.I.R. est un abattement forfaitaire plafonné. Contrairement à l'abattement prévu par l'article 127 L.I.R., l'abattement forfaitaire pour partenaire à charge n'est pas fonction du revenu du contribuable qui apporte une aide matérielle à son partenaire. L'abattement forfaitaire pour partenaire à charge est accordé sur demande soit lors de l'imposition par voie d'assiette suivant l'article 153 L.I.R., soit par voie de décompte annuel au sens de l'article 145 si le contribuable ne remplit pas les conditions de l'article 153 L.I.R..

Une inscription en déduction de l'abattement pour partenaire à charge sur la fiche de retenue d'impôt n'est pas prévue. L'abattement au sens de l'article 127quater L.I.R. fait partie de la déduction du revenu annuel visée à l'article 7, alinéa 2, numéro 5 du règlement grand-ducal portant exécution de l'article 145 L.I.R. et relève de la compétence de l'administration des contributions (section RTS) en vertu de l'article 15, alinéa 1, numéro 8 du même règlement.

4. Conditions pour l'octroi de l'abattement

L'article 127 quater, alinéa 1 L.I.R. dispose que le contribuable peut obtenir un abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires en raison de l'aide matérielle apportée à un partenaire, si les conditions suivantes sont remplies:

- a) l'aide matérielle au partenaire doit effectivement incomber au contribuable (voir ci-après sub 8);
- b) par partenaire, il y a lieu d'entendre le partenaire au sens de l'article 2 de la loi sur les partenariats (prière de se reporter au point 10 ci-après pour les partenariats de droit étranger);
- c) le contribuable doit présenter une demande;
- d) le contribuable doit partager un domicile ou une résidence commun avec le partenaire nécessaire. Si les partenaires ne vivent pas ensemble, l'article 127quater L.I.R. n'est pas applicable.

5. Charges extraordinaires au sens de l'article 127 L.I.R.

L'abattement de revenu imposable au sens de l'article 127quater 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 L.I.R. ne peuvent pas être demandées pour l'aide matérielle visée à l'alinéa 1^{er} et couverte par l'abattement de revenu imposable institué par l'article 127quater L.I.R. (alinéa 2).

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

L'article 127quater L.I.R. n'étant pas applicable en cas de résidence séparée, le régime normal de l'article 127 L.I.R. peut être invoqué par un contribuable ayant à sa charge un partenaire avec lequel il ne vit plus ensemble.

L'abattement forfaitaire pour partenaire à charge diminue le revenu imposable du contribuable qui supporte les frais et dépenses. Dans le chef de la personne à charge, l'aide matérielle apportée par le partenaire ne conduit pas à un revenu.

6. Montant de l'abattement

Pour qu'on ait droit à un abattement forfaitaire de revenu imposable pour charges extraordinaires, les charges doivent être inévitables. Le montant de l'aide matérielle qu'un partenaire est tenu d'apporter à l'autre partenaire diminue, si ce dernier dispose de moyens propres suffisants pour subvenir à ses besoins. Dans cet ordre d'idées, l'abattement de 9.780 € est réduit du montant des ressources propres du partenaire à charge, si ces ressources ne sont pas faibles (≤ 1.020 € par an). Ainsi les ressources propres du partenaire à charge n'excédant pas 1.020 €, ne diminuent pas le montant de l'abattement forfaitaire. Des ressources propres plus importantes entraînent une réduction de l'abattement dans la mesure où le montant des ressources propres excède 1.020 €

Exemples:

- a) A et B, liés par un contrat de partenariat, vivent ensemble avec leur enfant commun E. A touche un salaire, B est sans ressources propres:
A range en principe dans la classe 1a1 (suivant article 2 du règlement grand-ducal du 3 juillet 1996 ad article 123, alinéa 8 L.I.R.) et a droit à l'abattement monoparental prévu par l'article 127ter L.I.R.¹⁾.
A a droit à un abattement prévu par l'article 127quater L.I.R. de: 9.780 €
- b) Mêmes données que dans l'exemple a), sauf que B touche 900 € à titre d'intérêts d'obligations:
Pas de réduction de la charge, parce que les ressources propres du partenaire n'excèdent pas 1.020 €
A a droit à un abattement prévu par l'article 127quater L.I.R. de: 9.780 €
- c) Mêmes données que dans l'exemple a), sauf que B touche une allocation d'éducation de 5.300 €
Réduction de la charge: $5.300 - 1.020 = 4.280$ €
A a droit à un abattement prévu par l'article 127quater L.I.R. de: $9.780 - 4.280 = 5.500$ €

7. Majoration de l'abattement

Le plafond de 9.780 € est majoré en fonction du nombre des enfants du partenaire dans le ménage. Les enfants communs ne donnent pas droit à une majoration du plafond de 9.780 € étant donné que le contribuable obtient pour les enfants communs soit la modération d'impôt visée à l'article 122 L.I.R. si l'enfant fait partie de son ménage, soit un abattement pour la prise en charge de son enfant suivant les dispositions de l'article 127bis L.I.R..

La majoration pour enfant(s) du partenaire s'élève à 1.020 € pour chaque enfant qui vit dans le ménage des partenaires et qui est âgé de moins de vingt et un ans au début de l'année d'imposition. La majoration pour chaque enfant est réduite du montant des ressources propres de chaque enfant, dans la mesure où ces ressources ne sont pas faibles, c'est-à-dire inférieures ou égales à 1.020 € par an. Des ressources propres de l'enfant supérieures à 1.020 € entraînent une réduction de la majoration de l'abattement dans la mesure où elles excèdent le montant de 1.020 €. Ainsi, si les ressources propres d'un enfant dépassent 2.040 €, aucune majoration de l'abattement de base n'est prévue pour cet enfant.

¹⁾ Si A se trouve dans une situation visée à l'article 119, n° 3 b) ou c) L.I.R., il range évidemment dans la classe 2.1.

Exemples:

- a) C et D, liés par un contrat de partenariat, vivent ensemble avec l'enfant (E') de D. C touche un salaire, D est sans ressources propres.

Calcul de l'abattement prévu par l'article 127quater L.I.R.:

Abattement de base:	9.780 €
Majoration charge E':	1.020 €
	<hr/>
Abattement:	10.800 €

C a droit à un abattement prévu par l'article 127quater L.I.R. de 10.800 €

- b) Mêmes données que dans l'exemple a), sauf que D touche une allocation d'éducation de 5.300 € au cours de l'année d'imposition et un loyer annuel de 13.200 €. Les frais en relation avec l'immeuble s'élèvent à 6.400 € hors amortissement.

Calcul de l'abattement prévu par l'article 127quater L.I.R.:

Abattement de base:	9.780 €
Majoration charge E':	1.020 €
	<hr/>
Abattement majoré:	10.800 €
Réduction: $5.300 + (13.200 - 6.400) - 1.020$	11.080 €
	<hr/>
Abattement:	0 €

C n'a pas droit à un abattement prévu par l'article 127quater L.I.R.

- c) F et G, liés par un contrat de partenariat, vivent ensemble avec l'enfant (E'') de G. F touche un salaire, G une rente accidents de 5.000 € (montant annuel).

Calcul de l'abattement prévu par l'article 127quater L.I.R.:

Abattement de base:	9.780 €
Majoration charge E'':	1.020 €
	<hr/>
Abattement majoré:	10.800 €
Réduction: $5.000 - 1.020 =$	3.980 €
	<hr/>
Abattement:	6.820 €

F a droit à un abattement prévu par l'article 127quater L.I.R. de 6.820 €

- d) Mêmes données que dans l'exemple c), sauf que le père de E'' verse une pension alimentaire de 150 € par mois pour E''.

Calcul de l'abattement prévu par l'article 127quater L.I.R.:

Abattement de base:	9.780 €
Majoration charge E'': $1.020 - (1.800 - 1.020)$	240 €
	<hr/>
Abattement majoré:	10.020 €
Réduction: $5.000 - 1.020$	3.980 €
	<hr/>
Abattement:	6.040 €

F a droit à un abattement prévu par l'article 127quater L.I.R. de 6.040 €

e) Mêmes données que dans l'exemple c), sauf que le père de E" verse une pension alimentaire de 250 € par mois pour E".

Calcul de l'abattement prévu par l'article 127quater L.I.R.:

Abattement de base: 9.780 €

Pas de majoration charge E": $1.020 - (3.000 - 1.020)$ -

L'abattement n'est pas majoré: 9.780 €

Réduction: $5.000 - 1.020$ 3.980 €

Abattement: 5.800 €

F a droit à un abattement prévu par l'article 127quater L.I.R. de 5.800 €

8. Déclaration des ressources propres

Le partenaire sans ressources n'a pas droit à l'aide sociale (p.ex. RMG = revenu minimum garanti), si son partenaire dispose de moyens financiers suffisants pour couvrir les besoins des deux partenaires. Aussi, le montant de l'abattement forfaitaire pour partenaire à charge s'orientent-il au montant de la tranche exonérée du tarif de l'impôt sur le revenu. Cette tranche est censée représenter le minimum vital pour une personne adulte. Le choix du montant de la majoration pour un enfant dans le ménage a été guidé par le supplément annuel du revenu minimum garanti bonifié pour un enfant.

Le nouvel article 127quater L.I.R. prévoit que le contribuable peut obtenir un abattement de revenu imposable lorsqu'il vit ensemble en partenariat légal avec une personne sans revenus ou à faibles revenus. L'article 127quater L.I.R. utilise le terme "ressources propres" pour bien marquer la différence avec le revenu imposable. La notion de "ressources propres" est plus large que celle de "revenu imposable". Suivant l'alinéa 4, elle comprend "les revenus généralement quelconques, que ces revenus soient imposables, exempts ou exonérés, ...". Par ailleurs, l'alinéa 4 énumère à titre d'exemples et de façon non limitative, un catalogue de revenus qui sont à considérer comme ressources propres, bien qu'ils ne constituent pas un revenu imposable: "les pensions alimentaires, les indemnités, les prestations, les allocations et autres aides". Le même alinéa prévoit cependant expressément que les allocations familiales pour enfants et l'allocation de rentrée scolaire ne sont pas considérées comme ressources propres. Les autres prestations familiales qu'un partenaire peut toucher (par exemple l'allocation de maternité, l'allocation d'éducation, l'indemnité de congé parental, etc.), diminuent, le cas échéant, le montant de l'éventuel abattement suivant l'article 127quater L.I.R. auprès de l'autre partenaire. Les termes "ressources propres" ne visent que les indemnités, allocations et prestations qui sont destinées ou aptes à couvrir l'entretien de la personne qui les touche. Ainsi, par exemple, l'allocation de naissance (al-

location prénatale, de naissance, postnatale) destinée à couvrir les frais liés à la naissance d'un enfant, ne fait pas partie des ressources propres de la mère.

De même, l'allocation pour personnes gravement handicapées et l'allocation de soins sont des allocations destinées à couvrir des frais spécifiques liés au handicap ou à l'état de dépendance de la personne qui les touche et ne répondent ainsi pas à la notion de ressources propres.

Ne sont également pas considérés comme ressources propres, les subsides remboursables et les emprunts (article 127quater, alinéa 4 L.I.R.).

Pour déterminer le montant des ressources propres, les bureaux d'imposition s'appuieront sur le "revenu disponible" mis en compte dans les comparaisons de fortune, tout en éliminant les quelques recettes qui ne constituent pas des ressources propres ou qui sont à négliger en vertu de l'alinéa 4 de l'article 127quater L.I.R..

Afin que le contribuable puisse bénéficier de l'abattement prévu par l'article 127quater L.I.R., le bureau d'imposition doit connaître les ressources propres du partenaire. A cette fin, le contribuable qui demande l'abattement, doit appuyer sa demande d'une déclaration du partenaire et, le cas échéant, des enfants majeurs du partenaire pour lesquels une majoration de l'abattement est demandée (enfants âgés de moins de 21 ans au début de l'année d'imposition). Cette déclaration comporte des revenus généralement quelconques et n'est pas à confondre avec la déclaration pour l'impôt sur le revenu. Afin de faciliter cette déclaration, un formulaire sera mis à la disposition des personnes concernées qui justifieront par ailleurs leurs ressources propres annuelles par des documents probants (extrait de compte, certificat de salaire ou de pension, etc.).

9. Abattement partiel

L'alinéa 6 prévoit que l'abattement est réduit à un douzième de son montant par mois entier d'assujettissement lorsque l'assujettissement à l'impôt n'a pas existé durant toute l'année. Citons comme exemples le contribuable qui décède ou qui quitte le pays ou vient s'y installer en cours d'année.

L'alinéa 7 traite des contribuables qui n'ont pas rempli durant toute l'année les conditions pour l'octroi de l'abattement. Dans ces cas, l'abattement est également réduit à un douzième de son montant par mois entier au cours duquel il a été satisfait aux conditions requises. Ainsi l'abattement se réduit, par exemple, à 6/12 pour l'année au cours de laquelle le contribuable a fait

une déclaration de partenariat en juin, à 10/12 pour le contribuable dont le partenaire à charge le quitte ou décède en novembre, etc..

Exemples:

- a) A et B font une déclaration de partenariat le 10 juin de l'année N. B a des ressources propres de 500 € par mois. Pour l'année N, A a droit à un abattement au sens de l'article 127quater L.I.R. de $(9.780 \times 6/12) - (3.000 - 1.020) = 2.910 \text{ €}$
- b) Mêmes données que dans l'exemple a), mais B a des ressources propres de 900 € pour la période du 1.7.N au 31.12.N. Pour l'année N, A a droit à un abattement au sens de l'article 127quater L.I.R. de $9.780 \times 6/12 = 4.890 \text{ €}$. Aucune réduction n'est à opérer, les ressources propres de B n'étant pas supérieures au seuil de 1.020 €

10. Partenariat de droit étranger

Pour les besoins d'application de l'article 127quater L.I.R., il y a lieu de comprendre outre le partenaire au sens de l'article 2 de la loi du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats, également toute personne liée par un partenariat de droit étranger enregistré dans un pays étranger.

Si un contribuable qui demande l'application de l'article 127quater L.I.R. est lié par un tel partenariat, il est tenu de joindre à sa demande un document établi par les autorités compétentes de l'Etat dans lequel le partenariat de droit étranger a été enregistré et certifiant l'existence du partenariat pour l'année d'imposition concernée. A noter que nos trois pays limitrophes connaissent une forme de partenariat, à savoir:

France: Pacte civil de solidarité

Belgique: Contrat de cohabitation légale

Allemagne: Eingetragene Lebenspartnerschaft

La loi sur les partenariats confère, entre autres, aux couples de même sexe un statut légal ainsi qu'une certaine protection juridique de leurs relations, sans pour autant leur ouvrir la possibilité de se marier, possibilité que le législateur réserve aux seuls couples hétérosexuels. Il en résulte que les mariages homosexuels de droit étranger (Belgique, Pays-Bas) ne sont pour l'instant pas reconnus au Luxembourg et ne produisent pas non plus d'effets juridiques en droit luxembourgeois. En outre, le texte de la loi sur les partenariats ne contient aucune disposition permettant l'assimilation d'un mariage homosexuel de droit étranger à un contrat de partenariat de droit étranger.

11. Les non-résidents

L'article 127quater L.I.R. est également applicable à l'endroit des contribuables non-résidents, que leur imposition relève de l'article 157bis ou de l'article 157ter L.I.R..

12. Mise en vigueur

L'article 31 de la loi du 9 juillet 2004 a fixé la date de l'entrée en vigueur comme suit: "La présente loi entre en vigueur le premier jour du troisième mois qui suit sa publication au Mémorial". La publication datant du 6 août 2004, l'aide matérielle apportée à partir du 1^{er} novembre 2004 à un partenaire sur la base d'une déclaration de partenariat valablement faite peut ainsi conduire à un abattement pour charge extraordinaire au sens de l'article 127quater L.I.R.. S'il s'agit d'un partenariat de droit étranger qui existe depuis le début de l'année 2004, l'abattement est à accorder dans son intégralité pour l'année d'imposition 2004.

Luxembourg, le 26 octobre 2004

Le Directeur des Contributions,

Art. 29 de la loi du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats
(Mém. A – N° 143 du 6 août 2004, p. 2037)

Il est introduit dans la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu un article 127quater, libellé comme suit:

«Art. 127quater.- (1) Dans les conditions et modalités spécifiées aux alinéas suivants, le contribuable obtient sur demande un abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires en raison de l'aide matérielle apportée à un partenaire qui partage avec lui un domicile ou une résidence commun. Par partenaire, il y a lieu de comprendre le partenaire au sens de l'article 2 de la loi du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats. Est également visée par les dispositions du présent article, une personne liée par un partenariat de droit étranger enregistré dans un pays étranger. Dans ce dernier cas, pour pouvoir bénéficier de l'abattement, le contribuable verse un document émanant des autorités compétentes de l'Etat dans lequel le partenariat de droit étranger a été enregistré et certifiant l'existence du partenariat pour l'année d'imposition concernée.

(2) Des charges extraordinaires au sens de l'article 127 ne peuvent être demandées pour l'aide visée à l'alinéa 1^{er}.

(3) L'abattement s'élève à 9.780 euros par an. Il est majoré de 1.020 euros par an pour chaque enfant du partenaire qui vit dans le ménage du contribuable et qui est âgé de moins de vingt et un ans au début de l'année d'imposition. Ne sont pas visés les enfants communs du contribuable et du partenaire.

La majoration de 1.020 euros est réduite du montant des ressources propres de chaque enfant dans la mesure où ce montant excède 1.020 euros.

Si le partenaire à charge dispose de ressources propres, l'abattement ou l'abattement majoré sont réduits du montant des ressources propres du partenaire dans la mesure où ce montant excède 1.020 euros.

(4) Sont considérés comme ressources propres, les revenus généralement quelconques, que ces revenus soient imposables, exempts ou exonérés, et notamment les pensions alimentaires, les indemnités, les prestations, les allocations et les autres aides, à l'exception des allocations familiales, de l'allocation de rentrée scolaire, des subsides remboursables et des emprunts.

(5) La demande est à compléter par une déclaration du partenaire et, le cas échéant, de ses enfants majeurs.

Le partenaire à charge déclare ses ressources propres et, le cas échéant, celles de ses enfants mineurs qui font partie de son ménage. Ses enfants majeurs âgés de moins de vingt et un ans qui font partie de son ménage, déclarent chacun leurs revenus propres, si la majoration de l'abattement de 1.020 euros est demandée pour leur compte. Les déclarants doivent justifier leurs ressources propres annuelles par des documents probants.

(6) Lorsque l'assujettissement à l'impôt n'a pas existé durant toute l'année, l'abattement est réduit à un douzième de son montant par mois entier d'assujettissement.

(7) Lorsque le contrat de partenariat n'a pas existé durant toute l'année ou lorsque la condition de domicile ou résidence commun de l'alinéa 1^{er} n'a pas été remplie durant toute l'année, l'abattement est réduit à un douzième de son montant par mois entier au cours duquel il a été satisfait à cette condition.»