



L.I.R. n° 123/1

Objet : Détermination du nombre de modérations d'impôt pour enfants faisant partie du ménage.

I. OBJET ET RÉSUMÉ DE L'ARTICLE 123 L.I.R.

1. L'article 12 L.I.R. détermine les frais privés. Il prévoit notamment que les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets, ni du total des revenus nets.

Il est néanmoins tenu compte de la situation de famille du contribuable par le biais des modérations d'impôt pour enfants. La modulation d'impôt pour enfant est accordée depuis 2008 sous forme de boni pour enfant. Si un boni pour enfant n'est pas alloué, la modulation d'impôt est accordée, sur demande du contribuable, sous forme de dégrèvement fiscal, soit dans le cadre d'une imposition par voie d'assiette, soit lors de la régularisation des retenues par décompte annuel.

L'article 123 L.I.R. précise dans quels cas et sous quelles conditions la modulation d'impôt visée à l'article 122 L.I.R. est accordée.

Dans ses alinéas 1^{er} et 2, l'article 123 L.I.R. énumère les différentes catégories d'enfants du chef desquels une modulation d'impôt peut en principe être revendiquée. Les alinéas 3 à 5 mentionnent les conditions que doivent remplir tant ces enfants que les contribuables, pour qu'une modulation d'impôt puisse effectivement être accordée. L'alinéa 6 exclut l'application de l'article 127 L.I.R. pour les frais couverts par la modulation d'impôt. Finalement, les alinéas 7 et 8 prévoient qu'un règlement grand-ducal précisera certaines des notions en rapport avec les conditions d'attribution de la modulation d'impôt.

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 123/1 du 10 décembre 2009.

II. CERCLE DES ENFANTS POUVANT DONNER DROIT À UNE MODÉRATION D'IMPÔT

2. Selon l'article 123, alinéa 1^{er} L.I.R., des modérations d'impôt peuvent être accordées en raison des enfants rangés dans l'une des quatre 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.

3. Quant aux descendants (enfants, petits-enfants, etc.), qui forment la première catégorie, aucune précision n'est donnée. Le terme vise donc tant les descendants légitimes du contribuable que ses descendants naturels.

Les descendants légitimes (« eheliche ») comprennent les enfants légitimes proprement dits et les enfants légitimés (« für ehelich erklärte ») (art. 331 à 333 du code civil).

Pour les descendants naturels, la seule parenté naturelle à prendre en considération est celle reconnue par la loi. Ceci veut dire que le contribuable peut revendiquer une modération du chef de ses enfants naturels reconnus (art. 334 et ss. du code civil).

Le contribuable qui fait état d'un enfant naturel reconnu doit fournir la preuve qu'il s'agit effectivement d'un tel. Suivant les susdits articles du code civil, cette preuve peut résulter de l'acte de naissance, d'un acte authentique ou d'une décision judiciaire. Toute autre preuve est donc à écarter.

Lorsqu'il s'agit des enfants du conjoint (2^e catégorie), il peut également s'agir d'enfants légitimes ou naturels. Il n'est pas exigé que le mariage existe encore. L'enfant du conjoint peut donc encore déclencher une modération après la dissolution du mariage par décès ou par divorce.

4. Aux termes du 2^e alinéa de l'article 123, les enfants des deux époux ou partenaires entrent en ligne de compte en ce qui concerne les époux ou les partenaires imposés collectivement. Est visée l'imposition collective prévue par l'article 3 ou l'article 3bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

5. Les enfants adoptifs (3^e catégorie) sont uniquement ceux qui ont été adoptés dans les formes prévues par le code civil². Il faut que le contrat d'adoption soit parfait. Il est cependant un fait que, pendant la procédure assez longue qui conduit à l'adoption, le contribuable s'occupe déjà de l'enfant. Durant cette période, l'enfant ne saurait être considéré comme enfant adoptif, mais il sera normalement un enfant recueilli au sens de la 4^e catégorie.

La décision judiciaire prononçant l'adoption devant être transcrite sur les registres de l'état civil, le contribuable se prévalant d'un enfant adoptif sera tenu, lorsqu'il en sera requis par le fonctionnaire chargé de l'imposition, de produire un extrait de la transcription.

6. L'enfant recueilli forme la 4^e catégorie des enfants qui peuvent donner droit à une modération d'impôt. Mais tel n'est pas le cas pour tout enfant recueilli. Ne peuvent entrer en ligne de compte que ceux qui ont été recueillis d'une façon durable au foyer du contribuable.

7. La loi ne précise pas autrement ce critère. Les enfants recueillis d'une façon durable au foyer du contribuable sont ceux qui occupent de fait au foyer du contribuable la même position qu'occuperait un descendant du contribuable, compte tenu du rang social correspondant au revenu de ce dernier. Il faut de plus que cette situation ne soit pas simplement passagère, mais il doit résulter des circonstances de fait que l'intention du contribuable est de faire perdurer cet état. Il faut encore que les relations de famille entre l'enfant et ses père et mère soient plus ou moins rompues³.

Toutefois, le fait que dans le cadre du placement familial d'un enfant, les parents de celui-ci possèdent, le cas échéant, un droit de visite occasionnelle, n'est pas à considérer comme un élément empêchant l'octroi de la modération d'impôt au contribuable ayant accueilli l'enfant dans son ménage, au titre d'enfant recueilli.

8. Ne peuvent être considérés comme enfants recueillis au sens de l'article 123 L.I.R. les enfants que beaucoup de gens acceptent pour la période des vacances. Il s'agit notamment des enfants étrangers pour lesquels la Croix Rouge et la Caritas font normalement l'intermédiaire. Ces enfants ne remplissent en effet pas la condition

² Lorsqu'il s'agit d'un enfant étranger, ce n'est pas la loi luxembourgeoise qui est déterminante, mais la loi nationale du pays de provenance de l'enfant.

³ « Pflegekindschaft entsteht steuerrechtlich nicht, wenn der Stpfl. außer dem Kind auch dessen Mutter in seinen Haushalt aufnimmt und mit ihr gemeinsam die Obhut und Pflege des Kindes ausübt, da das Kind in der Fürsorge der leiblichen Mutter verbleibt. Dies gilt auch, wenn der Stpfl. der leibliche Vater des Kindes ist. » BFH Beschl. GrS 25.1.1971 (BStBl 1971 II S. 274).

d'enfant recueilli de façon durable au foyer du contribuable. Peuvent par contre donner droit à une modération d'impôt dans le chef des personnes qui - dans le cadre du placement familial - les recueillent, les enfants qui sont mis en nourrice dans des familles moyennant paiement, à condition que ces enfants soient recueillis de façon durable au foyer du contribuable.

L'enfant recueilli peut être un parent ou un allié du contribuable, mais il peut également être un étranger. Quant aux parents et alliés, entrent pratiquement en compte ceux qui ne peuvent pas être pris en considération au titre d'une des trois premières catégories.

Dans les cas où une personne qui est à charge du contribuable ne peut pas être prise en considération sur la base de l'article 123 L.I.R., la question de l'octroi d'un abattement pour charges extraordinaires (art. 127 L.I.R.) se pose (exemples: mère et père, frère et sœur).

III. CONDITIONS POUR L'OCTROI D'UNE MODÉRATION D'IMPÔT POUR ENFANT

9. Il ne suffit cependant pas de se prévaloir d'une des personnes visées aux alinéas 1 et 2 de l'article 123 L.I.R. pour obtenir une modération d'impôt pour enfant; il faut de plus que les conditions prévues aux alinéas 3, 4 ou 5 soient remplies.

La modération d'impôt prévue à l'article 122 L.I.R. est accordée pour les enfants qui font partie du ménage du contribuable dans les conditions définies à l'article 123 L.I.R. Si l'enfant ouvre droit aux allocations familiales, le boni est versé d'office par la Caisse nationale des prestations familiales (CNPF). Le boni peut encore être bonifié soit sous forme d'aide financière de l'Etat pour études supérieures, soit sous forme d'aide aux volontaires. Si l'enfant n'ouvre pas droit au boni, l'article 122 L.I.R. dispose que le contribuable qui a un enfant dans son ménage dans les conditions définies à l'article 123 L.I.R. obtient, sur demande, une modération d'impôt sous forme de dégrèvement fiscal, dans la limite de l'impôt dû. La condition de demande figure depuis l'année d'imposition 2008 à l'article 122 L.I.R. et non plus à l'article 123 L.I.R. et concerne toute modération d'impôt sous forme de dégrèvement fiscal, donc également les modérations d'impôt pour enfants âgés de moins de 21 ans au début de l'année d'imposition.

L'article 123 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 faisant partie du ménage du contribuable

10. Dans la plupart des cas, la question de savoir à quel moment exact un enfant atteint l'âge de 21 ans, est sans importance. L'enfant doit être âgé de moins de 21 ans au début de l'année d'imposition. Un enfant né à n'importe quelle heure, p.ex. du 31 décembre 2007, sera considéré comme âgé d'au moins 21 ans à partir du 1^{er} janvier 2009. À noter que minuit est le dernier instant de la journée et non pas le premier. Un enfant né le 31 décembre à minuit est bien né le 31 décembre et non pas le 1^{er} janvier.

Suivant l'alinéa 3 de l'article 123, sont censés faire partie du ménage du contribuable tant les enfants qui vivent sous le même toit que le contribuable, que ceux qui séjournent passagèrement ailleurs pour une raison autre qu'une occupation essentiellement lucrative.

L'alinéa 3 dispose encore qu'un enfant ne peut, pour une même année, faire partie de plus d'un ménage.

Il précise, en outre, que les époux ou partenaires, même âgés de moins de 21 ans, non séparés de fait, sont censés avoir un ménage distinct, même lorsqu'ils partagent l'habitation d'un autre contribuable, et que les personnes, même âgées de moins de 21 ans, qui ont des enfants, sont censées avoir un ménage commun avec leurs enfants, même lorsqu'elles partagent avec leurs enfants l'habitation d'un autre contribuable.

L'alinéa 3 n'exige pas que le contribuable prenne à sa charge tout ou partie des frais d'entretien et d'éducation de l'enfant. Cette question n'aura donc pas besoin d'être examinée pour les enfants faisant partie du ménage du contribuable.

L'âge de l'enfant (< 21 ans au début de l'année d'imposition) et son appartenance au ménage du contribuable, sous l'une des formes susmentionnées, sont donc les seules conditions requises. À noter que la modération d'impôt est également à accorder pour les enfants nés au cours de l'année d'imposition.

11. On entend par absence passagère tout séjour prolongé mais non définitif hors du foyer familial. N'est donc pas considéré comme seulement passagèrement absent l'enfant âgé de moins de 21 ans qui a abandonné sans esprit de retour le foyer du contribuable, parce qu'il a, par exemple, été recueilli définitivement au foyer d'un tiers (parent ou étranger).

Une absence passagère est par contre à admettre par exemple lorsque l'enfant séjourne dans une ville ou un pays étrangers à des fins d'études et qu'il rentre à l'époque des vacances.

Les enfants de moins de 21 ans passagèrement absents doivent, pour donner lieu à une modération d'impôt, satisfaire à la condition que leur absence ne soit pas en relation avec une occupation essentiellement lucrative.

12. Pour ce qui est de la notion d'occupation essentiellement lucrative, qui joue uniquement lorsque l'enfant âgé de moins de 21 ans est passagèrement absent, elle a été définie, ainsi que l'alinéa 7 de l'article 123 L.I.R. le prescrit, par un règlement grand-ducal. Il s'agit en l'occurrence du règlement grand-ducal du 3 juillet 1996. Suivant l'article 1^{er}, alinéa 1^{er} de ce règlement, une occupation est essentiellement lucrative du moment qu'elle procure à l'enfant un revenu supérieur au salaire social minimum.

Il s'agira en règle générale d'une occupation dépendante, - les enfants âgés de moins de 21 ans qui travaillent étant presque toujours des salariés -, mais l'occupation indépendante n'est pas exclue.

Par salaire social minimum, il faut entendre le salaire minimum plein, c'est-à-dire celui prévu pour une personne âgée de 18 ans.

L'alinéa 2 du susdit article 1^{er} indique limitativement certaines occupations qui, de toute façon, ne sont pas à considérer comme lucratives. Elles ne le sont pas, même si la rémunération qui y est attachée dépasse le salaire social minimum.

Ce sont les occupations suivantes:

- a) l'apprentissage rémunéré d'un métier et le volontariat à l'armée au-dessous du grade de sergent;
- b) le stage rétribué fait dans le cadre de la préparation nécessaire à des études supérieures;
- c) l'activité rémunérée occasionnelle des élèves et étudiants durant la période des vacances.

13. À partir de l'année d'imposition 2009, la loi dispose expressément qu' « un enfant ne peut, pour une même année, faire partie de plus d'un ménage ».

Il n'est donc plus possible que l'enfant appartienne simultanément à plus d'un ménage.

a) Plus particulièrement, lorsque des époux non séparés de fait partagent l'habitation d'un autre contribuable, p.ex. du père de l'un d'eux, ces époux, même âgés de moins de 21 ans, ne peuvent pas appartenir au ménage du père, puisqu'ils sont censés former eux-mêmes un ménage à part. Ainsi, la fille âgée de moins de 21 ans est considérée comme ayant quitté le ménage de ses parents dès le début de l'année d'imposition au cours de laquelle elle se marie, même si elle continue à habiter sous le toit paternel. Il n'y a exception à cette règle que lorsque les époux sont séparés de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire. Dans l'exemple précédent, il convient de retenir que pour l'année du mariage de la fille, les parents ne bénéficient plus de la modération d'impôt, parce que la fille ne peut appartenir, pour une même année, qu'à un seul ménage, en l'occurrence celui qu'elle forme avec son conjoint.

De même, lorsqu'une personne qui a un ou plusieurs enfants et qui partage avec cet enfant ou ces enfants l'habitation d'un autre contribuable, cette personne, même âgée de moins de 21 ans, est censée avoir un ménage commun avec ses enfants. Aucun d'eux ne fait donc partie du ménage du contribuable. Ainsi, lorsque par exemple une fille célibataire âgée de moins de 21 ans, partage avec ses enfants l'habitation de son père, ni la fille ni ses enfants ne font partie du ménage du père.

Dans les deux cas susmentionnés, la situation de droit est souvent en contradiction avec la situation de fait. Néanmoins, les contribuables en question ne peuvent pas se prévaloir des enfants dont il s'agit pour revendiquer une modération d'impôt pour enfant suivant les dispositions de l'article 122 L.I.R. sur la base de l'alinéa 3 de l'article 123 L.I.R. Ils ont toutefois souvent droit à l'abattement pour frais d'entretien et d'éducation d'enfants sur la base de l'article 127bis L.I.R.

b) En ce qui concerne le cas où un enfant passe au cours de l'année définitivement d'un ménage à un autre, telle la situation où l'enfant de parents divorcés passe définitivement du ménage de sa mère à celui de son père ou vice versa, l'article 123, alinéa 3 L.I.R. prévoit que l'enfant est réputé faire partie du ménage du contribuable qui est attributaire du premier boni pour enfant auquel l'enfant ouvre droit au cours de l'année d'imposition. Ainsi, l'enfant fera donc partie du ménage de celui des parents qui touche soit le boni du mois de janvier, soit le boni relatif au mois de l'année au cours duquel l'enfant ouvre droit aux allocations familiales et donc au boni. Comme l'enfant est réputé appartenir durant toute l'année au ménage de l'attributaire du boni pour enfant, il n'appartient pas au ménage de son autre parent qui peut ainsi demander pour l'enfant l'abattement prévu à l'article 127bis L.I.R.

Si, par contre, le boni pour enfant est versé au bénéficiaire majeur (boni versé par CNPF, sous forme d'aide financière pour études supérieures ou sous forme d'aide aux volontaires), l'enfant est réputé faire partie du ménage du contribuable dans lequel il vit soit au début de l'année, soit au moment où l'assujettissement à l'impôt du contribuable commence (la personne devient contribuable résident ou, le cas échéant, contribuable non résident en réalisant des revenus indigènes).

Si aucun boni n'est dû, l'enfant est réputé faire partie du ménage du contribuable dans lequel il vit soit au début de l'année, soit au moment de sa naissance ou de son adoption (naissance ou adoption en cours d'année d'imposition), soit au moment où l'assujettissement à l'impôt du contribuable commence

c) Le cas où un enfant passe au cours de l'année définitivement d'un ménage à un autre est à distinguer du cas où l'enfant vit en alternance avec l'un et l'autre de ses parents, qui eux ne vivent pas en ménage. Bien que l'enfant vive au cours de l'année, dans ce cas de figure, tant sous le toit de son père que sous le toit de sa mère, il ne peut faire partie que d'un seul ménage au sens de l'article 123 L.I.R. Un seul des parents a droit à la majoration de certains plafonds, le cas échéant à la classe d'impôt 1a et, au cas où un boni n'a pas été attribué, à la modération d'impôt pour enfant sous forme de dégrèvement fiscal. L'autre parent peut obtenir un abattement de revenu imposable dans les conditions de l'article 127bis L.I.R. (voir point 23). Il y a lieu de remarquer que la loi ne précise pas lequel des deux parents a l'enfant commun dans son ménage au sens de l'article 123. Ainsi, le bureau d'imposition admettra le choix des parents lorsque l'un d'eux déclare que l'enfant fait partie de son ménage et que l'autre parent demande l'abattement visé à l'article 127bis L.I.R.

d) En ce qui concerne la situation des personnes vivant en ménage sans être mariées et ayant des enfants propres ou communs vivant avec eux, il est renvoyé au point 22.

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

14. Pour les enfants âgés d'au moins 21 ans au début de l'année d'imposition, certaines conditions supplémentaires doivent être remplies.

Ces enfants n'ouvrent droit à une modération d'impôt pour enfants que dans deux hypothèses nettement précisées.

La première est celle des enfants âgés d'au moins 21 ans s'adonnant à des études de formation professionnelle à temps plein s'étendant sur plus d'une année. Pour la seconde (enfants handicapés ou infirmes), voir ci-après sub 17.

15. Il suffit que l'enfant âgé d'au moins 21 ans poursuive les études susmentionnées.

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. Il suffit que l'enfant revienne régulièrement au ménage de ses parents, pour que ceux-ci bénéficient de la modération. À noter que tant les parents qui supportent intégralement les frais d'entretien et d'éducation de leur enfant, que les parents qui ne subviennent pas financièrement dans l'entretien et l'éducation, remplissent les conditions de l'article 123 L.I.R. Tant que l'enfant peut être rattaché au ménage de ses parents et poursuit des études universitaires ou de formation professionnelle à temps plein s'étendant sur plus d'une année, ses parents ont droit à la modération, même si l'enfant touche des revenus personnels qui lui permettent de financer ses études et son entretien.

16. Pour les enfants recueillis âgés d'au moins 21 ans s'adonnant à des études de formation professionnelle, les conditions sont les mêmes que pour les enfants des trois autres catégories.

Enfants âgés d'au moins 21 ans handicapés ou infirmes

17. Ces enfants handicapés ou infirmes âgés d'au moins 21 ans donnent droit à une modération d'impôt pour enfant du moment et tant qu'ils jouissent de l'allocation familiale (normale) continuée allouée aux enfants en vertu de la loi concernant les prestations familiales.

L'âge exact de l'enfant âgé d'au moins 21 ans, handicapé ou infirme, n'intervient pas. Le législateur ne prévoit, en effet, aucune limite.

La condition que le contribuable assume du moins en partie les frais d'entretien n'est pas exigée; du moment que l'allocation en question est accordée, le contribuable peut revendiquer la modération d'impôt pour enfant.

À noter que ces enfants sont toujours censés faire partie du ménage du contribuable, même lorsqu'ils séjournent ailleurs pour une raison autre que celle d'une occupation essentiellement lucrative (p.ex. institution spécialisée pour personnes handicapées).

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

18. L'article 123, alinéa 6 L.I.R. prévoit que des charges extraordinaires au sens de l'article 127 L.I.R. ne peuvent être demandées pour les frais et dépenses d'entretien, d'éducation et de formation professionnelle des enfants qui donnent lieu à l'octroi d'une modération d'impôt. L'article 127 L.I.R. ne pourra donc pas être invoqué pour des frais d'entretien, d'éducation et de formation professionnelle (p.ex. frais d'hébergement et frais d'inscription en cas d'études supérieures). Il pourra par contre être invoqué, si des frais et charges en relation avec d'autres dépenses exceptionnelles ont été inévitables (p.ex. frais de maladie).

IV. OCTROI DE LA MODÉRATION D'IMPÔT POUR ENFANT

19. La modération d'impôt pour enfant est accordée depuis 2008 sous forme de boni pour enfant. Si un boni pour enfant n'est pas alloué, la modération d'impôt est accordée sous forme de dégrèvement fiscal, soit dans le cadre d'une imposition par voie d'assiette, soit lors de la régularisation des retenues par décompte annuel.

L'article 122 L.I.R. dispose que la modération d'impôt pour enfant, sous forme de dégrèvement fiscal, est accordée sur demande. Dans le cadre de cette demande, le contribuable doit signaler la situation à l'Administration des contributions, certifier qu'il n'a pas touché le boni pour enfant pour le même enfant pour lequel il sollicite la modération sous forme de dégrèvement fiscal et produire, le cas échéant, sur demande du bureau d'imposition, des certificats ou autres pièces à l'appui tels que le certificat attestant l'inscription à l'université, un extrait de compte documentant le paiement des allocations précisées au point 17 de la circulaire. À noter que si un boni pour enfant a été accordé pour un enfant déterminé à une autre personne, le même enfant ne peut pas donner droit à la modération d'impôt sous forme de dégrèvement fiscal. L'enfant ne faisant partie, pour une année donnée, que d'un seul ménage, il est également exclu que deux personnes puissent obtenir la modération d'impôt sous forme de dégrèvement (voir au numéro 13 ci-dessus).

Les modérations d'impôt sous forme de dégrèvement fiscal sont imputées sur le montant de l'impôt dû par le contribuable. Elles sont imputées en premier lieu, mais uniquement dans la limite de l'impôt dû. Un éventuel excédent du dégrèvement n'est pas versé au contribuable.

20. Si un boni a été attribué pour un enfant déterminé au courant de l'année d'imposition, la modération d'impôt pour enfant est réputée avoir été accordée pour la même année au contribuable dans le ménage duquel l'enfant vit dans les conditions définies à l'article 123 L.I.R. Le contribuable ayant l'enfant dans son ménage au sens de l'article 123 L.I.R. obtient ainsi la majoration de certains plafonds liés à la modération d'impôt pour enfant et est rangé dans la classe d'impôt 1a (à moins de bénéficier de la classe d'impôt 2), qu'il ait touché lui-même le boni ou non. Inversement, un contribuable ayant touché un boni pour son enfant âgé d'au moins 21 ans n'aura pas droit aux majorations, ni le cas échéant à la classe d'impôt 1a, lorsque les conditions de l'article 123, alinéa 4 L.I.R. ne sont pas toutes remplies.

V. RÈGLEMENTS GRAND-DUCAUX PRIS SUR LA BASE DES ALINÉAS 7 ET 8 DE L'ARTICLE 123 L.I.R.

21. La base légale de l'alinéa 7 permet à un règlement grand-ducal de déterminer dans quelles conditions un enfant est réputé avoir une occupation non essentiellement lucrative. Le règlement grand-ducal du 3 juillet 1996 pris sur la base de l'article 123, alinéa 7 L.I.R., est commenté au numéro 12 ci-dessus.

22. D'après les dispositions de l'article 123, alinéa 3 L.I.R., « un enfant est censé faire partie du ménage du contribuable lorsqu'il vit sous le même toit que ce dernier ou bien lorsqu'il séjourne passagèrement ailleurs pour une raison autre que celle d'une occupation essentiellement lucrative ».

Les personnes vivant en ménage, sans être mariées, ne sont pas imposables collectivement, sauf si elles sont liées par un contrat de partenariat et demandent l'imposition collective. Du point de vue fiscal, les personnes non mariées vivant en ménage, forment deux ménages distincts, nonobstant le fait qu'elles vivent ensemble. Dès lors qu'un enfant de ces personnes vit avec eux sous le même toit, il faut rattacher cet enfant à un des deux ménages fiscaux, à l'exclusion de l'autre, étant donné que l'article 123, alinéa 3 L.I.R. dispose qu'« un enfant ne peut, pour une même année, faire partie de plus d'un ménage ».

À cette fin, l'article 123, alinéa 8 L.I.R. prévoit qu'« un règlement grand-ducal fixera les dispositions complémentaires nécessaires pour régler l'attribution du droit à la modération d'impôt dans le sens des prescriptions qui précèdent en ce qui concerne la situation spéciale des personnes vivant en ménage sans être mariées et ayant des enfants propres ou communs ».

En ce qui concerne l'appartenance au ménage d'un enfant dans les cas de personnes vivant ensemble sans être mariées et ayant des enfants propres et/ou communs, les situations suivantes peuvent être envisagées :

- les personnes ont chacun un ou plusieurs enfants propres,
- une des personnes a un ou plusieurs enfants propres,
- les personnes ont un ou plusieurs enfants communs,
- les personnes ont un ou plusieurs enfants communs et un des deux a un ou plusieurs enfants propres,
- les personnes ont un ou plusieurs enfants communs et les deux ont un ou plusieurs enfants propres.

Le règlement grand-ducal modifié du 21 décembre 2007, pris en exécution de l'article 123, alinéa 8 L.I.R., règle l'attribution du droit à la modération d'impôt pour enfant au sens de l'article 122 L.I.R., d'un enfant dans les cas précités.

Les deux premières situations sont réglées par l'article 1^{er}, la troisième par l'article 2, et les deux dernières par le jeu conjoint des articles 1 et 2 du règlement grand-ducal.

a) Règle générale

Suite à l'introduction de l'attribution de la modération d'impôt sous forme de boni pour enfant (article 122, alinéa 2 L.I.R.), l'enfant est toujours réputé faire partie du ménage du contribuable qui est attributaire du premier versement du boni pour enfant auquel l'enfant ouvre droit (article 1^{er}, première phrase et article 2, première phrase du règlement grand-ducal).

b) Cas spéciaux

Quant aux enfants qui n'ouvrent pas droit aux allocations familiales et ainsi au boni pour enfant, de même qu'au bénéficiaire majeur du boni pour enfant, il y a lieu de distinguer entre enfants propres d'un contribuable (article 1^{er} du règlement grand-ducal) ou enfants communs des deux contribuables formant le couple non marié (article 2 du règlement grand-ducal).

b') Enfants propres :

L'article 1^{er} prévoit que les enfants propres font d'office partie du ménage de leur père ou mère qui a par rapport à eux la qualité d'ascendant ou d'adoptant. Si une des personnes a la qualité d'ascendant et l'autre la qualité d'adoptant par rapport à l'enfant vivant avec elles, les dispositions de l'article 2 sont applicables.

b'') Enfants communs :

L'article 2 dispose que les enfants communs font d'office partie du ménage de leur mère.

Une exception vaut toutefois pour un enfant majeur qui perçoit lui-même le boni pour enfant, ainsi que pour un enfant qui déclenche une modération d'impôt au sens de l'article 122, alinéa 3 L.I.R.

La mère peut renoncer au profit du père à la modération d'impôt pour enfant appartenant au ménage en le déclarant formellement à l'Administration des contributions (bureau RTS ou/et bureau d'imposition). La déclaration vaut pour

une année d'imposition complète et ne peut être révoquée. Cette déclaration doit donc éventuellement être renouvelée chaque année pour déroger au principe d'appartenance au ménage de la mère prévu par l'article 2 du règlement grand-ducal. L'initiative de la déclaration appartient à la mère de l'enfant/des enfants.

Le jeu conjoint des articles 1 et 2 permet de régler les situations où des personnes vivant en union libre ont :

- un ou plusieurs enfants communs, et l'un des deux a un ou plusieurs enfants propres ;
- un ou plusieurs enfants communs, et les deux ont un ou plusieurs enfants propres.

Celui des père et mère ne bénéficiant pas de la modération d'impôt pour enfant (ni sous forme de boni pour enfant, ni sous forme de dégrèvement fiscal) peut évidemment demander un abattement de revenu imposable, dans les conditions de l'article 127bis L.I.R., si l'enfant est entretenu ou éduqué principalement à ses frais.

D'autre part, s'il est satisfait aux exigences de l'article 154ter L.I.R., le contribuable bénéficiant d'au moins une modération d'impôt pour enfant a droit au crédit d'impôt monoparental.

VI. ENFANTS NE FAISANT PAS PARTIE DU MÉNAGE DU CONTRIBUABLE, MAIS ÉTANT PRINCIPALEMENT À SA CHARGE

23. Les père et mère qui n'ont pas droit à une modération d'impôt pour enfant faisant partie de leur ménage (soit sous forme de boni pour enfant, soit sous forme de dégrèvement fiscal) peuvent obtenir, sous certaines conditions, un abattement de revenu imposable pour leur enfant, si celui-ci est entretenu et éduqué principalement à leurs frais. Cet abattement fait l'objet de l'article 127bis L.I.R.

Luxembourg, le 12 janvier 2011

Le Directeur des Contributions,

