

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES

Circulaire du directeur des contributions

L.I.R. n° 123/1 du 22 mai 2000

L.I.R. n° 123/1

Objet: Classes d'impôt 1a+ et 2+. Détermination du nombre de modérations d'impôt pour enfants faisant partie du ménage.

I. OBJET ET RESUME 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 classes d'impôt.

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

Dans ses alinéas 1er et 2, l'article 123 L.I.R. énumère les différentes catégories d'enfants du chef desquels une modération 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 modération 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 modération 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 modération d'impôt.

II. CERCLE DES ENFANTS POUVANT DONNER DROIT A UNE MODERATION D'IMPOT

2. Selon l'article 123, alinéa 1er 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 (2e 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 2e alinéa de l'article 123, les enfants des deux époux entrent en ligne de compte en ce qui concerne les époux imposés collectivement. Est visée l'imposition collective prévue par l'article 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

5. Les enfants adoptifs (3e catégorie) sont uniquement ceux qui ont été adoptés dans les formes prévues par le code civil¹⁾. 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 4e 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.

¹⁾ 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.

6. L'enfant recueilli forme la 4e 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 rompues²⁾.

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 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 soeur).

²⁾ " 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).

III. CONDITIONS POUR L'OCTROI D'UNE MODERATION D'IMPOT

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 123 L.I.R. est réservée aux enfants qui font partie du ménage du contribuable.

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.

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 1999, sera considéré comme âgé d'au moins 21 ans à partir du 1er janvier 2021. A 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 1er janvier.

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

10. 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 que nul ne peut, pour une même année, faire partie de plus d'un ménage, sauf lorsqu'il passe définitivement, au cours de cette année, d'un ménage à un autre.

Il précise, en outre, que les époux, 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. A 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, p.ex. parce qu'il a été recueilli définitivement au foyer d'un tiers (parent ou étranger).

Une absence passagère est, par contre, à admettre p.ex. 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 de l'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 1er, alinéa 1er 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 1er 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. La loi dispose expressément que " nul ne peut, pour une même année, faire partie de plus d'un ménage, sauf lorsqu'il passe définitivement, au cours de cette année, d'un ménage à un autre ".

Pour deux cas typiques d'appartenance simultanée à plus d'un ménage, la solution est expressément prévue dans la loi même.

C'est d'abord, ainsi qu'il a été déjà relevé ci-dessus, le cas où des époux non séparés de fait partagent l'habitation d'un autre contribuable, p.ex. du père de l'un d'eux. Les 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 jour de son mariage, 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 cependant de retenir que pour l'année du mariage de la fille, les parents bénéficient encore de la modération d'impôt, parce que la fille était âgée de moins de 21 ans au 1er janvier et qu'elle était dans le ménage de ses parents jusqu'à la date de son mariage.

Le second cas est celui d'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 divorcée 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 sur la base de l'alinéa 3 de l'article 123 L.I.R.. Dans beaucoup de cas ils ont toutefois droit à l'abattement pour enfants à charge sur la base de l'article 127bis.

Il convient de relever un troisième cas où un enfant passe au cours de l'année définitivement d'un ménage à un autre. Il s'agit de la situation où l'enfant de parents divorcés passe du ménage de sa mère à celui de son père ou vice versa. Dans pareille situation, tant le père que la mère remplissent pendant l'année les conditions de l'article 123 L.I.R..

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

14. Si pour les enfants âgés de moins de 21 ans la modération est la règle, elle devient l'exception du moment qu'il s'agit d'enfants âgés d'au moins 21 ans au début de l'année d'imposition.

Ceux-ci ne peuvent y donner droit 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. Pour le surplus, une demande formelle est exigée.

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'étend 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. A 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, bénéficient de la modération au sens 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 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.

A 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).

18. La modération suivant les alinéas 4 et 5 est accordée sur demande. Celle-ci doit être faite en ce sens que le contribuable doit signaler la situation à l'administration des contributions et prouver par un certificat ou toute autre pièce que l'enfant est inscrit à l'université ou que l'allocation est effectivement allouée.

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

19. 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 et d'éducation (p.ex. des frais d'internat, des frais d'inscription à l'université, etc.), mais uniquement si des frais et charges en relation avec d'autres dépenses exceptionnelles ont été inévitables (p.ex. frais de maladie).

Règlements grand-ducaux pris sur la base des alinéas 7 et 8 de l'article 123 L.I.R.

20. 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, est commenté au numéro 11 ci-dessus.

21. Suivant le commentaire du projet de loi relatif à l'article 123, alinéa 8, le règlement grand-ducal " a pour objet de régler l'attribution du droit à la modération d'impôt dans le cas des deux situations spéciales y énoncées. Dans l'hypothèse des personnes vivant en ménage sans être mariées (concubinage) chaque membre de ce couple est tenu de souscrire une déclaration de ses revenus personnels, dans laquelle il doit faire état, selon le cas, de sa situation de célibataire, de divorcé(e), de séparé(e) ou de veuf(ve) et compter comme faisant partie de son ménage les propres enfants, dont il a la garde et la charge exclusives.

Lorsqu'il y a des enfants communs, c.-à-d. reconnus par les deux parents, les enfants sont à compter comme faisant partie du ménage de la mère conformément à l'article 380 du code civil. Toutefois si l'autre parent intervient principalement dans l'entretien et l'éducation des enfants communs et que son intervention est nécessaire, il est fondé à demander l'application de l'article 127bis.

Lorsqu'il y a mariage en cours d'année, les époux sont imposés collectivement en vertu de l'article 3. Les enfants propres ou communs nés avant ou après le mariage sont censés faire partie du ménage des époux à partir de l'année du mariage. " (commentaire du projet de loi n° 3431 ad article 1er, n° 33).

Rappelons-nous que l'article 123, alinéa 3 L.I.R. prévoit qu'un enfant est censé faire partie du ménage du contribuable lorsqu'il vit sous le même toit que ce dernier.

Nul ne peut cependant, pour une même année, faire partie de plus d'un ménage, sauf lorsqu'il passe définitivement, au cours de cette année, d'un ménage à un autre.

Le règlement grand-ducal du 3 juillet 1996 règle l'attribution du droit à la modération au sens de l'article 123 L.I.R. pour appartenance au ménage fiscal d'un enfant dans les cas de personnes vivant ensemble sans être mariées et ayant des enfants propres ou communs.

L'article 1er du règlement prévoit l'hypothèse où des personnes vivant ensemble sans être mariées ont chacun un ou plusieurs enfants propres ainsi que la situation où un seul des partenaires d'un couple vivant en union libre a un ou plusieurs enfants propres. D'après les dispositions de l'article 1er, ces enfants font d'office partie du ménage de leur père ou mère qui a par rapport à eux la qualité d'ascendant ou d'adoptant.

L'article 2 règle l'hypothèse des personnes vivant en union libre qui ont un ou plusieurs enfants communs en rattachant ces enfants d'office au ménage de leur mère. Cette présomption réglementaire prévoit cependant une exception:

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 général de l'article 2 du règlement grand-ducal. L'initiative de la déclaration appartient seule 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 appartenant au ménage peut évidemment demander un abattement de revenu imposable pour enfant à charge dans les conditions de l'article 127bis L.I.R..

D'autre part, s'il est satisfait aux exigences de l'article 127ter, la mère - le père en cas de déclaration - a droit à l'abattement monoparental.

Enfants ne faisant pas partie du ménage du contribuable, mais étant principalement à sa charge.

22. Les père et mère qui n'ont pas droit à une modération d'impôt pour enfant faisant partie de leur ménage, peuvent obtenir, sous certaines conditions, un abattement de revenu imposable pour enfant à charge, si l'enfant est entretenu et éduqué principalement à leur charge. Cet abattement fait l'objet de l'article 127bis L.I.R..

Luxembourg, le 22 mai 2000
Le Directeur des Contributions,