



Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 127bis/2 du 10 mars 2025¹

L.I.R. n° 127bis/2

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

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

1. Il est tenu compte, en principe, de la situation de famille du contribuable par le biais des classes d'impôt et des modérations d'impôt pour enfants. Rappelons que 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. Cette modulation ne vise cependant que les enfants qui font partie du ménage du contribuable.

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

Le même enfant peut déclencher une modulation d'impôt au sens de l'article 122 L.I.R. et un abattement de revenu en vertu de l'article 127bis L.I.R. Ainsi, un enfant faisant partie du ménage d'un de ses parents donne lieu de plein droit à une modulation dans le chef de celui-ci, et peut dans le même temps, sur demande, engendrer un abattement de revenu imposable au sens de l'article 127bis L.I.R. dans le chef de l'autre parent, si celui-ci supporte principalement les frais de son entretien et de son éducation et si cet autre parent n'est pas imposable collectivement avec le premier parent.

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

Avec effet à partir de l'année d'imposition 2025, le montant annuel de l'abattement de revenu imposable pour enfants ne faisant pas partie du ménage du contribuable a été plafonné à 5 424 euros par enfant.² Toutefois, les modalités et conditions d'octroi de l'abattement prévues à l'article 127bis L.I.R. restent inchangées.

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.I.R. n° 127bis/2 du 26 juillet 2023 avec effet à partir de l'année d'imposition 2025.

² Loi du 20 décembre 2024 portant modification 1° de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des contributions directes ; 2° de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 3° de la loi modifiée du 24 décembre 1996 portant introduction d'une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs ; 4° de la loi modifiée du 11 mai 2007 relative à la création d'une société de gestion de patrimoine familial (« SPF ») ; 5° de la loi modifiée du 17 décembre 2010 concernant les organismes de placement collectif (Mémorial A N° 589 du 24 décembre 2024).

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

2. Les enfants pouvant donner droit à un abattement au sens de l'article 127*bis* L.I.R. sont les enfants visés à l'article 123, alinéa 1^{er} L.I.R. et ne faisant pas partie du ménage du contribuable. Il s'agit des enfants rangés dans l'une des catégories suivantes:

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

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

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

Sont visés entre autres les enfants du contribuable qui ne font pas partie de son ménage, mais appartiennent au ménage de l'autre parent après le divorce ou la séparation des parents, les enfants d'un contribuable qui ont leur propre ménage (p.ex.: enfant marié poursuivant des études de formation professionnelle), etc.

Depuis l'année d'imposition 2017, l'article 127*bis*, alinéa 1a L.I.R. précise que l'abattement au sens de l'article 127*bis* L.I.R. n'est pas accordé lorsque les deux parents de l'enfant partagent, avec leur enfant, une habitation commune.

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

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

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

6. D'après l'alinéa 2 de l'article 127*bis* L.I.R. l'enfant âgé de moins de 21 ans qui ne fait pas partie du ménage du contribuable, donne droit à un abattement à condition d'être entretenu et éduqué principalement aux frais du contribuable. A partir de l'année d'imposition 2025, l'abattement par enfant s'élève au montant des frais réellement exposés, sans pouvoir dépasser le montant annuel de 5 424 euros. Ce montant annuel s'élevait à 4 422 euros pour les années d'imposition 2023 à 2024, et à 4 020 euros pour les années d'imposition 2017 à 2022.
7. Le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'alinéa 6³, lettre a) de l'article 127*bis* L.I.R. précise que la condition de la prise en charge principale des frais

³ A noter que l'alinéa 7 de l'article 127*bis* L.I.R. est devenu l'actuel alinéa 6 suite à la modification prévue par la loi du 28 décembre 1995 portant modification de certaines dispositions en matière des impôts directs (Mémorial A N° 101 du 28 décembre 1995).

est remplie, « lorsque le contribuable participe pour plus de cinquante pour cent aux frais d'entretien et aux frais d'éducation visés à l'article 3. » Peu importe que ces frais concernent l'année d'imposition entière ou une fraction de celle-ci seulement.

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

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

8. Pour les enfants âgés d'au moins 21 ans, l'abattement au sens de l'article 127*bis* L.I.R. est accordé sous condition que l'enfant poursuive de façon continue des études de formation à temps plein s'étendant sur plus d'une année et que les frais d'entretien et les dépenses relatives aux études soient principalement à charge du contribuable. L'abattement par enfant prend en considération les frais réellement exposés. A partir de l'année d'imposition 2025, si ces frais sont supérieurs au plafond de 5 424 euros par an prévu par l'article 127*bis*, alinéa 3 L.I.R., l'abattement est limité au montant annuel de 5 424 euros. Ce montant annuel s'élevait à 4 422 euros pour les années d'imposition 2023 à 2024, et à 4 020 euros pour les années d'imposition 2017 à 2022.
9. Par études de formation professionnelle à temps plein s'étendant sur plus d'une année, on entend des études absorbant normalement toute la capacité de travail du sujet en question. Il s'agit notamment des études universitaires ou de tout autre cycle complet d'études supérieures comprenant plus de deux semestres. N'entrent donc pas en ligne de compte les études de perfectionnement de quelques mois dans une branche quelconque d'activités, ainsi que les cours suivis à côté d'une activité professionnelle comme les cours du soir, les cours par correspondance, les cours hebdomadaires de fin de semaine. Il faut que le cycle d'études s'étende sur plus d'une année. L'octroi de l'abattement n'est cependant pas refusé si l'étudiant abandonne ses études après quelques mois.

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

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

10. Le règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'alinéa 6⁴, lettre b) de l'article 127*bis* L.I.R. précise que la condition de la prise en charge principale des frais d'entretien et de formation professionnelle est remplie, « lorsque les frais d'entretien et les dépenses relatives aux études de formation professionnelle visés à l'article 3 sont supportés pour plus de cinquante pour cent par le contribuable ». Peu importe que ces frais concernent l'année d'imposition entière ou une fraction de celle-ci seulement.

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

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

⁴ Voir note de bas de page numéro 3.

4) les dépenses scolaires et les dépenses d'apprentissage.

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

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

11. Le contribuable ne peut invoquer l'abattement de revenu au sens de l'article 127*bis* L.I.R. qu'au cas où son intervention est nécessaire pour assurer l'entretien et l'éducation ou la formation professionnelle de l'enfant (article 127*bis*, alinéa 4 L.I.R.). Il s'agit évidemment de l'intervention financière du contribuable. La question de savoir si l'intervention du contribuable est nécessaire est une question de fait qui est à apprécier en fonction d'éventuels revenus personnels de l'enfant. L'article 1^{er}, numéro 4 de la loi du 28 décembre 1995 a introduit dans l'article 127*bis*, alinéa 4 L.I.R. un seuil chiffré du total des revenus nets (article 7, alinéa 2 L.I.R.) de l'enfant qui, s'il est atteint ou dépassé, enlève à l'intervention toute nécessité. Ce seuil est arrêté à 60% du salaire social minimum.
12. L'alinéa 4 de l'article 127*bis* L.I.R. énonce également qu'en principe ce sont les seuls père et mère de l'enfant qui ont droit à l'abattement de revenu imposable (à défaut d'une modération d'impôt au sens de l'article 122 L.I.R.) et que l'intervention de personnes autres que les père et mère n'est nécessaire que si ces derniers sont dans l'impossibilité matérielle de financer l'entretien, l'éducation ou la formation professionnelle de leur enfant.

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

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

IV. CUMUL DES ABATTEMENTS

13. Aux termes des alinéas 2 et 3 de l'article 127*bis* L.I.R., l'abattement par enfant prend en considération les frais mensuels réellement exposés sans pouvoir dépasser 5 424 euros par an (4 422 euros pour les années d'imposition 2023 et 2024, et 4 020 euros pour les années d'imposition 2017 à 2022). La dernière phrase de l'alinéa 4 précise que les abattements peuvent être cumulés pour déterminer le plafond annuel.

Exemple :

Le contribuable A verse annuellement une pension alimentaire de 4 000 euros pour son fils B âgé de 7 ans et de 8 000 euros pour sa fille C, étudiante, âgée de 24 ans; les deux enfants de A vivent dans le ménage de leur mère N, divorcée de A.

Solution :

Les deux abattements au sens de l'article 127*bis*, alinéas 2 et 3 L.I.R. peuvent être cumulés pour déterminer le plafond, ce qui donne un abattement maximum déductible par an pour les deux enfants de $5\,424 + 5\,424 = 10\,848$ euros.

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

14. L'abattement de revenu imposable au sens de l'article 127*bis* 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 être demandées pour les frais et dépenses visés aux alinéas 2 et 3 et couverts par l'abattement de revenu imposable institué par l'article 127*bis* L.I.R.

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

Hesperange, le 10 mars 2025

Le directeur des contributions,

