

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 B-13-04

N° 116 du 22 JUILLET 2004

IMPÔT SUR LE REVENU. RÉDUCTION D'IMPÔT À RAISON DES DÉPENSES LIÉES À LA DÉPENDANCE.
COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 4 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2004
(N° 2003-1311 DU 30 DÉCEMBRE 2003 – J.O. DU 31 DÉCEMBRE 2003)

(C.G.I., ART. 199 QUINDECIES)

NOR : ECO F 0420135 J

Bureau C 1

PRESENTATION

L'article 199 quinquies du code général des impôts prévoit que les contribuables peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu à raison :

- des frais d'hébergement lorsqu'ils sont accueillis au sein d'une unité de soins de longue durée ou une section de cure médicale non conventionnées ;
- des frais afférents à la dépendance lorsqu'ils sont hébergés dans un établissement ayant conclu une convention avec le Conseil général et l'autorité compétente en matière d'assurance maladie.

Dans tous les cas, la réduction d'impôt est égale à 25% des dépenses acquittées à un titre ou à l'autre, dans la limite d'un plafond annuel de 2 300 €.

L'article 4 de la loi de finances pour 2004 qui s'applique à compter de l'imposition des revenus de 2003, aménage ce dispositif sur trois points :

- il étend le champ d'application de la réduction d'impôt à toutes les personnes hébergées dans un établissement soumis à la « tarification ternaire », tarification qui distingue les frais de séjour proprement dits (nourriture et logement), les frais liés à la dépendance et les dépenses de soins couvertes par l'assurance maladie ;
- il recentre corrélativement l'assiette de la réduction d'impôt sur les seules dépenses liées à la dépendance, conformément aux principes résultant de la mise en œuvre de l'allocation personnalisée d'autonomie (APA).

Toutefois, par exception, et afin de ne pas remettre en cause la situation des personnes qui ont bénéficié, pour l'imposition des revenus de 2002, d'une réduction d'impôt calculée non seulement sur la part des frais liés à la dépendance mais également sur celle relative à l'hébergement proprement dit (nourriture et logement), la loi prévoit de maintenir à leur profit le bénéfice de cette assiette ;

- il porte la limite des dépenses éligibles à la réduction d'impôt de 2 300 € à 3 000 € par personne hébergée.

La présente instruction précise les conditions d'application de ces dispositions.

•

- 1 -

22 juillet 2004

3 5070116 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : ACTIS S.A.

Abonnement : 149 € TTC

Prix au N° : 3,50 € TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

CHAPITRE 1 : RAPPEL DU DISPOSITIF EN VIGUEUR JUSQU'AU 31 DECEMBRE 2002

1. Jusqu'au 31 décembre 2002, les personnes âgées hébergées dans un établissement pouvaient bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 25% du montant des dépenses exposées pour :

- la dépendance si les contribuables étaient hébergés dans un établissement ayant conclu la convention pluriannuelle visée à l'article L.313-12 du code de l'action sociale et des familles ;
- l'hébergement si les contribuables étaient hébergés dans un établissement de long séjour ou une section de cure médicale n'ayant pas encore conclu de convention.

2. Ce régime est issu de la loi de finances rectificative pour 2000 qui a tiré les conséquences de l'institution de la prestation spécifique dépendance (PSD) dont l'objet était de couvrir les frais liés à la dépendance et s'est accompagnée de l'aménagement de la tarification pratiquée dans les établissements habilités à accueillir des personnes âgées.

3. En effet, initialement fondée sur un système binaire distinguant simplement les frais relatifs aux soins de ceux afférents à l'hébergement, la tarification n'identifiait pas en tant que telles les dépenses spécifiques liées à la dépendance (par exemple les frais de personnel spécialisé en gériatrie). Pour la mise en place de la PSD, il lui a été substitué une tarification ternaire distinguant les dépenses de soins, les dépenses d'hébergement et les dépenses liées à la dépendance (cf. instruction du 21 juin 2001, BOI 5 B-13-01 n° 116).

4. Cette nouvelle tarification devait s'accompagner du conventionnement, au plus tard le 31 décembre 2003, des établissements habilités à accueillir des personnes âgées dépendantes (EHPAD), négocié entre les établissements concernés, les conseils généraux et l'autorité compétente pour l'assurance maladie.

5. Afin de restituer sa véritable portée à la réduction d'impôt qui est d'alléger les dépenses liées à la dépendance, le législateur a, dans le cadre de la loi de finances pour 2000, recentré le dispositif fiscal sur les frais y afférents, dès lors que la nouvelle tarification permettait de les individualiser (cf. n° 1).

CHAPITRE 2 : LE NOUVEAU DISPOSITIF DE L'ARTICLE 4 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2004

A. LA LOI DU 20 JUILLET 2001 RELATIVE A LA PRISE EN CHARGE DE LA PERTE D'AUTONOMIE DES PERSONNES AGEES ET A L'ALLOCATION PERSONNALISEE D'AUTONOMIE SUBSTITUE L'APA A LA PSD

6. L'APA qui s'est substituée à la PSD est une prestation en nature, affectée à des dépenses préalablement définies dues à la dépendance. Aussi, afin de permettre aux personnes hébergées en établissement non conventionné de percevoir l'APA, dont l'octroi est conditionné par la mise en place d'un tarif spécifique « dépendance », l'article 5 de la loi du 20 juillet 2001 a institué à compter du 1^{er} janvier 2002 un dispositif de « tarification ternaire provisoire », dans l'attente de la généralisation du conventionnement des établissements⁽¹⁾. Ainsi, dans tous les établissements, les dépenses liées à la dépendance sont désormais individualisées.

B. L'ARTICLE 4 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2004 TIRE LES CONSEQUENCES DE LA MISE EN PLACE DE L'APA

7. L'article 4 de la loi de finances pour 2004 tire les conséquences de la mise en place de l'APA :

- en étendant le champ d'application de la réduction d'impôt qui bénéficie à toutes les personnes hébergées, quel que soit l'établissement d'accueil ;
- et, corrélativement, en recentrant son assiette sur les frais de dépendance, dans le prolongement des principes mis en œuvre par la loi de finances rectificative pour 2000.

8. Toutefois, les personnes qui ont obtenu, pour l'imposition des revenus de 2002, une réduction d'impôt assise sur les frais d'hébergement compte tenu de la nature de l'établissement concerné (cf. n° 1), conservent la possibilité de bénéficier de la réduction d'impôt sur la totalité des frais d'hébergement effectivement supportés.

(1) La date limite pour le conventionnement a été repoussée du 31 décembre 2003 au 31 décembre 2005, ou 2006 pour certaines catégories particulières d'établissements (foyers-logement) par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2003.

I. Le champ d'application de la réduction d'impôt est étendu à l'ensemble des personnes hébergées au sein d'établissements soumis à la tarification ternaire

9. Le bénéfice de la réduction d'impôt est désormais accordé à toutes les personnes hébergées :

- dans un établissement ayant conclu la convention pluriannuelle visée à l'article L.313-12 du code de l'action sociale et des familles ;

- ou dans un établissement pratiquant la tarification ternaire provisoire prévue à l'article 5 de la loi du 20 juillet 2001, dans l'attente de son conventionnement.

10. Le nombre de personnes susceptibles de bénéficier de l'avantage fiscal devrait ainsi être porté de 200 000 à 600 000 personnes environ.

II. Les dépenses retenues ouvrant droit à réduction d'impôt sont, dans la généralité des cas, recentrées sur les frais liés à la dépendance

11. A l'instar de la situation qui prévalait depuis l'application des dispositions de la loi de finances rectificative pour 2000 (cf. n°1 et 5), la réduction d'impôt reste calculée sur la base des seuls frais de dépendance à l'exclusion des frais d'hébergement.

12. L'assiette de la réduction d'impôt est constituée par les frais de cette nature effectivement supportés par le contribuable. Dès lors, elle est réduite du montant de l'APA perçue par la personne dépendante, que cette allocation soit versée en tiers payant à l'établissement d'hébergement ou soit attribuée directement à la personne bénéficiaire.

III. Cas particulier des personnes hébergées au 31 décembre 2002

13. Les personnes hébergées au 31 décembre 2002 dans une unité de soins de longue durée non conventionnée ⁽²⁾ et qui ont bénéficié pour l'imposition de leurs revenus de 2002 d'une réduction d'impôt calculée non seulement sur les frais afférents à la dépendance mais aussi sur ceux relatifs à l'hébergement (frais de nourriture et de logement), continuent, aussi longtemps qu'elles demeureront hébergées en établissement d'accueil pour personnes âgées à bénéficier d'une réduction d'impôt calculée sur les frais de dépendance et d'hébergement.

14. Bien entendu, et comme dans la généralité des cas (cf. n°12), seuls les frais d'hébergement et de dépendance effectivement supportés par le contribuable, c'est-à-dire après déduction de l'APA et, le cas échéant, de l'aide sociale accordées au cours de l'année d'imposition, ouvrent droit à la réduction d'impôt.

C. LE PLAFOND DE LA REDUCTION D'IMPOT EST PORTE A 3 000 €

15. Jusqu'à l'imposition des revenus de 2002, la réduction d'impôt était égale à 25% des dépenses supportées retenues dans la limite d'un plafond annuel de 2 300 € par personne hébergée, quel que soit son âge.

16. L'article 4 de la loi de finances pour 2004 porte ce plafond à 3 000 € à compter de l'imposition des revenus de 2003, que la réduction d'impôt soit calculée sur les seuls frais liés à la dépendance (cf. n° 11 et 12) ou sur les frais de dépendance et d'hébergement (cf. n° 13 et 14).

D. LE MONTANT DES DEPENSES OUVRANT DROIT A REDUCTION D'IMPOT DOIT ÊTRE JUSTIFIE

17. Comme antérieurement (cf. BOI 5 B-13-01), les contribuables qui demandent à bénéficier de la réduction d'impôt doivent pouvoir justifier, pour chaque membre du foyer fiscal hébergé, du montant des dépenses ouvrant droit à l'avantage fiscal.

18. Ils précisent sur leur déclaration d'ensemble des revenus la désignation et l'adresse de l'établissement d'accueil, ainsi que le montant total des dépenses éligibles acquittées pour chacun d'eux au cours de l'année d'imposition.

19. A la demande du service, ils doivent être en mesure de justifier des sommes exposées. A cette fin, les intéressés peuvent produire tout document délivré par l'établissement d'accueil mentionnant notamment le nom et l'adresse de celui-ci, le nom de la personne accueillie ainsi que le détail de la facturation indiquant précisément la nature des dépenses mises à leur charge et acquittées au cours de l'année d'imposition, en distinguant notamment les frais d'hébergement de ceux relatifs à la dépendance.

(2) Il est rappelé que la mise en place de la tarification ternaire provisoire à compter du 1^{er} janvier 2002 s'est accompagnée de la disparition des sections de cure médicale.

I. Le contribuable relève du régime de droit commun (cf. n°11)

20. Les sommes à retenir correspondent aux frais de dépendance exclusivement. Lorsque l'APA est directement versée à l'établissement d'accueil, la facture mentionne la seule part restant à la charge du contribuable. C'est ce montant qu'il reporte sur la ligne 7CD (ou CE) de sa déclaration d'ensemble des revenus. En revanche, si le contribuable perçoit directement l'APA, il reporte sur sa déclaration le montant des dépenses éligibles nettes d'APA.

II. Le contribuable relève du régime d'exception (cf n°13)

21. Dans cette situation, les personnes concernées portent le total des frais afférents à leur hébergement (frais liés à la dépendance et dépenses de logement et de nourriture) ligne 7CD (ou CE) après déduction de l'APA et le cas échéant de l'aide sociale qu'elles perçoivent.

E. ENTREE EN VIGUEUR

22. Les dispositions de l'article 4 de la loi de finances pour 2004 s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2003.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

ANNEXE 1

Article 4 de la loi de finances pour 2004
n° 2003-1311 du 30 décembre 2003

I. - Les deux premiers alinéas de l'article 199 quinquies du code général des impôts sont remplacés par un alinéa ainsi rédigé :

« Les sommes effectivement supportées par les contribuables à raison des dépenses afférentes à la dépendance ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 25 % de leur montant, retenu dans la limite de 3 000 EUR par personne hébergée dans un établissement ayant conclu la convention pluriannuelle visée à l'article L. 313-12 du code de l'action sociale et des familles ou dans un établissement dont la tarification répond aux conditions définies à l'article 5 de la loi n° 2001-647 du 20 juillet 2001 relative à la prise en charge de la perte d'autonomie des personnes âgées et à l'allocation personnalisée d'autonomie. »

II. - Les personnes hébergées à la date du 31 décembre 2002 dans une unité de soin de longue durée non conventionnée, ayant bénéficié, pour l'établissement de l'impôt dû au titre des revenus de l'année 2002, d'une réduction d'impôt en application du premier alinéa de l'article 199 quinquies du code général des impôts dans sa rédaction applicable avant l'entrée en vigueur de la présente loi, conservent le bénéfice de ce régime dans la limite d'un plafond de 3 000 EUR.

ANNEXE 2

Article 5 de la loi n° 2001-647
du 20 juillet 2001

A titre transitoire, les établissements mentionnés à l'article L. 312-8 du code de l'action sociale et des familles perçoivent jusqu'à la date de prise d'effet de la convention pluriannuelle prévue audit article et au plus tard jusqu'au 31 décembre 2003 :

1° Un forfait global de soins correspondant au montant global des forfaits de soins attribués par l'autorité compétente de l'Etat au titre de l'exercice 2001 ;

2° Des tarifs journaliers afférents à la dépendance dont les montants sont fixés par le président du conseil général en application du 2° de l'article L. 315-1 du même code ;

3° Des tarifs journaliers afférents à l'hébergement calculés en prenant en compte les produits mentionnés au 1° et au 2° ;

En application de l'article L. 232-8 du même code, l'allocation personnalisée d'autonomie accordée à une personne hébergée dans un établissement dont les tarifs et le forfait global sont fixés conformément aux dispositions du présent article est égale au montant des tarifs mentionnés au 2° diminués de la participation du bénéficiaire de cette allocation.