

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 B-7-04

N° 36 du 24 FEVRIER 2004

IMPÔT SUR LE REVENU. DISPOSITIONS GÉNÉRALES. CHARGES DEDUCTIBLES. PENSIONS ALIMENTAIRES : ASCENDANTS VIVANT SOUS LE TOIT DU CONTRIBUABLE, ENFANTS MAJEURS. REVALORISATION SPONTANÉE DES PENSIONS EN CAS DE DIVORCE. AVANTAGES EN NATURE CONSENTIS AUX PERSONNES ÂGÉES DE PLUS DE 75 ANS VIVANT SOUS LE TOIT DU CONTRIBUABLE (COMMENTAIRE DE L'ARTICLE 22 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2003).

(C.G.I., ART. 156-II-2° et 156-II-2° ter)

NOR : BUD F 0420089J

Bureau C 1

P R E S E N T A T I O N

Les contribuables peuvent déduire dans la limite d'un plafond qui évolue tous les ans, le montant des avantages en nature consentis aux personnes âgées de plus de 75 ans et de condition modeste qui vivent sous leur toit et à l'égard desquelles ils ne sont tenus à aucune obligation alimentaire (2°ter du II de l'article 156 du code général des impôts). L'article 22 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n° 2003-1312 du 30 décembre 2003) modifie les modalités de calcul de ce plafond et fixe son montant à 3 000 € pour l'imposition des revenus de 2003.

Par ailleurs, les pensions alimentaires versées soit en application des dispositions des articles 205 à 211 du code civil, soit en vertu d'une décision de justice, aux ascendants, descendants, époux ou ex-époux, ainsi que la contribution aux charges du mariage, sont déductibles du revenu imposable, la déduction étant dans certains cas retenue dans la limite d'un plafond qui évolue tous les ans.

La présente instruction commente ces différentes dispositions.

•

A. AVANTAGES EN NATURE CONSENTIS AUX PERSONNES AGEES DE PLUS DE 75 ANS VIVANT SOUS LE TOIT DU CONTRIBUABLE

1. En application des dispositions du 2° ter du II de l'article 156 du code général des impôts, les contribuables peuvent déduire de leur revenu global une somme représentative des avantages en nature qu'ils consentent, en l'absence d'obligation alimentaire, aux personnes âgées de plus de 75 ans qui vivent sous leur toit et dont le revenu imposable n'excède pas le plafond de ressources fixé pour l'attribution de l'allocation supplémentaire mentionnée aux articles L. 815-2 ou L. 815-3 du code de la sécurité sociale. Ce plafond s'élève pour 2003 à :

- 7 102,71 € pour une personne seule ;
- 12 440,87 € pour un couple marié.

I. Situation antérieure à l'année 2003

2. Jusqu'à l'imposition des revenus de 2002, la somme admise en déduction ne pouvait excéder, par bénéficiaire, l'évaluation forfaitaire des avantages en nature de logement et de nourriture retenue en matière de sécurité sociale pour les salariés dont la rémunération n'excède pas le plafond de la sécurité sociale.

3. Cette évaluation était déterminée en fonction du minimum garanti, lui même indexé sur l'évolution des prix, et s'élevait en année pleine :

- à 730 fois le montant du minimum garanti journalier pour la nourriture ⁽¹⁾;
- et à 240 fois le montant du minimum garanti journalier pour le logement.

Le montant admis en déduction au titre des frais d'accueil suivait donc l'évolution du minimum garanti. Le plafond s'élevait à 2 862 € en 2002.

II. Situation applicable à compter de l'année 2003

4. Un arrêté conjoint du ministère des affaires sociales, du travail et de la solidarité et du ministère de la santé, de la famille et des personnes handicapées, en date du 10 décembre 2002 (JO du 27 décembre 2002, pp. 21750 et 21751), a modifié les règles d'évaluation des avantages en nature pour le calcul des cotisations de sécurité sociale en instituant en particulier pour l'évaluation du logement un barème à huit tranches de revenus pour éviter un effet de seuil.

5. Cette nouvelle réglementation sociale n'étant plus adaptée à l'objet du dispositif fiscal, l'article 22 de la loi de finances rectificative pour 2003 (n° 2003-1312) prévoit :

- que, pour l'imposition des revenus de 2003, le plafond de déduction des frais d'accueil est fixé à 3 000 € ;
- et qu'à compter de l'imposition des revenus de 2004, ce montant sera revalorisé en fonction de l'évolution de l'indice des prix hors tabac, comme le barème de l'impôt sur le revenu et les seuils et limites qui lui sont associés.

6. Ce plafond s'applique par année d'imposition. Il n'a donc pas à être réduit prorata temporis lorsque la personne concernée n'est recueillie qu'une partie de l'année (cf. DB 5 B 2428 n° 121).

B. DEDUCTION DES PENSIONS ALIMENTAIRES

Les pensions alimentaires versées, soit en application des dispositions des articles 205 à 211 du code civil, soit en vertu d'une décision de justice, aux ascendants, descendants, époux ou ex-époux, ainsi que la contribution aux charges du mariage, sont déductibles du revenu imposable, la déduction étant dans certains cas retenue dans la limite d'un plafond actualisé tous les ans.

(1) Sur la base de deux repas par jour.

I. Déduction des pensions alimentaires versées aux ascendants

7. La loi ne fixe pas de limite chiffrée pour cette déduction. Le montant de la pension déductible est déterminé en fonction des besoins de son bénéficiaire et des ressources de celui qui la verse. Le contribuable doit apporter les justifications ou les explications propres à établir que les versements ont réellement été effectués.

8. Toutefois, les contribuables qui, en application des dispositions du 1° de l'article 199 sexdecies du code général des impôts, ont demandé à bénéficier de la réduction d'impôt visée à cet article lorsqu'ils financent les frais d'emploi d'un salarié à la résidence d'un ascendant remplissant les conditions pour bénéficier de la prestation spécifique dépendance (jusqu'au 31 décembre 2003) ou de l'allocation personnalisée d'autonomie, selon le cas (cf. D.B. 5 B 3314 n° 34 et suivants), ne peuvent déduire aucune somme au titre des pensions alimentaires susceptibles d'avoir été servies au profit dudit ascendant.

9. Par ailleurs, le contribuable qui s'acquitte de l'obligation alimentaire en recueillant sous son toit un ascendant dans le besoin peut déduire de son revenu global, sans avoir à fournir de justifications, une somme égale à celle retenue pour l'évaluation des frais d'accueil des personnes âgées de plus de 75 ans, soit 3 000 € par ascendant hébergé au titre de l'imposition des revenus de 2003 (cf n° 5 et 6).

10. Pour les ascendants âgés de plus de 75 ans, la condition relative à « l'état de besoin » est réputée remplie, par analogie avec les dispositions du 2° ter du II de l'article 156 du code général des impôts, lorsque le revenu imposable des intéressés n'excède pas le plafond de ressources fixé pour l'attribution de l'allocation supplémentaire mentionnée aux articles L. 815-2 ou L. 815-3 du code de la sécurité sociale, soit 7 102,71 € pour une personne seule et 12 440,87 € pour un couple marié pour l'année 2003 (cf. n° 1).

11. En outre, par analogie avec le dispositif régissant la déduction des pensions alimentaires versées à des enfants majeurs, il est également admis que les dépenses ou versements autres que les dépenses de nourriture et de logement soient prises en compte pour leur montant réel et justifié (cf. infra n° 14 et RM Duboc, DB 5 B 2421 n° 52).

II. Déduction des pensions alimentaires versées à des enfants majeurs

12. La déduction des pensions alimentaires versées par les parents à leurs enfants majeurs est limitée, par enfant, au montant de l'abattement applicable en cas de rattachement d'enfants mariés en vertu des dispositions de l'article 196 B du code général des impôts. Ce plafond est doublé au profit du parent qui justifie qu'il participe seul à l'entretien du jeune ménage fondé par son enfant.

Ces limites sont fixées respectivement à 338 € et 8 676 € pour l'imposition des revenus de 2003.

13. Corrélativement, le montant imposable de la pension alimentaire reçue en 2003 par un enfant majeur ne peut excéder les mêmes limites.

14. Par ailleurs, les contribuables qui s'acquittent de l'obligation alimentaire en recueillant durant toute l'année civile sous leur toit leurs enfants majeurs peuvent déduire, sans avoir à fournir de justifications, une somme identique à celle qui est mentionnée au n°5, soit 3 000 € par enfant aidé durant toute l'année.

15. Si l'hébergement ou l'état de besoin de l'enfant ne porte que sur une fraction de l'année, ce montant est réduit au prorata du nombre de mois concernés, tout mois commencé devant être retenu entièrement (cf. B.O.I. 5 B-13-99).

16. En outre le montant forfaitaire recouvrant les seules dépenses de nourriture et de logement, il est admis que les autres dépenses ou versements effectués en faveur de l'enfant au titre de l'obligation alimentaire soient pris en compte, pour leur montant réel et justifié. En tout état de cause, le montant total des dépenses forfaitaires et réelles exposées à titre de pension alimentaire n'est admis en déduction que dans les limites de 4 338 € et 8 676 € citées ci-avant (RM Duboc, DB 5 B 2421 n° 52).

III. Revalorisation spontanée des pensions alimentaires fixées par le juge pour l'entretien des enfants ou de l'ex-époux.

17. Les pensions alimentaires versées pour l'entretien des enfants ou de l'ex-époux, sont admises en déduction pour leur montant fixé par le juge.

Toutefois, le jugement de divorce prévoit généralement un mécanisme d'indexation dont il est tenu compte sur le plan fiscal.

18. Par ailleurs, l'article 18 de la loi n° 2002-305 du 4 mars 2002 relative à l'autorité parentale, codifié au 2° du II de l'article 156 du C.G.I., autorise la déduction des pensions revalorisées spontanément, sans que les parties aient besoin de recourir à une nouvelle décision de justice (Cf. BOI 5 B-15-02) à condition :

- - que le montant initial de la pension ait été fixé par décision judiciaire (jugement de divorce ou convention homologuée par le juge) ;
- - que le montant de la revalorisation spontanée demeure compatible avec les besoins du bénéficiaire et les ressources du débiteur ;
- - et qu'il corresponde à un versement effectif.

19. A cet effet, les contribuables peuvent notamment se référer, comme cela était déjà autorisé avant l'entrée en vigueur des dispositions mentionnées au n° 18, à la variation de l'indice moyen annuel des prix à la consommation pour procéder à la revalorisation spontanée du montant des pensions. Le tableau suivant indique le coefficient qu'il convient alors de retenir dans ce cas pour l'imposition des revenus de 2003.

Année de la décision de justice	Coefficients applicables	Année de la décision de justice	Coefficients applicables	Année de la décision de justice	Coefficients applicables
1968	6,37	1980	2,26	1992	1,17
1969	5,99	1981	2,00	1993	1,15
1970	5,69	1982	1,79	1994	1,13
1971	5,39	1983	1,63	1995	1,11
1972	5,08	1984	1,52	1996	1,09
1973	4,73	1985	1,43	1997	1,08
1974	4,16	1986	1,40	1998	1,07
1975	3,72	1987	1,35	1999	1,07
1976	3,40	1988	1,32	2000	1,05
1977	3,11	1989	1,27	2001	1,04
1978	2,85	1990	1,23	2002	1,02
1979	2,57	1991	1,19	2003	1,00

Ces coefficients sont également applicables en cas de revalorisation spontanée de la contribution aux charges du mariage lorsque celle-ci remplit les conditions pour être admise en déduction du revenu imposable. (cf. DB 5 B 2421 n°71).

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT