RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-BASE-20-30-20-30-20140502
Date de publication : 02/05/2014
Date de fin de publication : 12/02/2015

IR - Base d'imposition - Charges déductibles du revenu brut global - Pensions alimentaires versées aux descendants en cas d'imposition séparée des parents

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Base d'imposition
Titre 2 : Charges déductibles du revenu brut global
Chapitre 3 : Déductibilité des pensions alimentaires
Section 2 : Conditions particulières de déduction
Sous-section 3 : Pensions alimentaires versées aux descendants en cas d'imposition séparée des parents

Sommaire :

I. Séparation de fait
II. Divorce et séparation de corps, instance en divorce ou séparation de corps, rupture d'un pacte civil de solidarité (PACS)
A. Pensions alimentaires versées pour l'entretien des enfants mineurs dont le contribuable n'assume pas la charge d'entretien à titre exclusif ou principal
1. Précisions liminaires
a. Pensions alimentaires versées au cours de l'année pendant laquelle le divorce ou la séparation est intervenu
b. Pensions globalement fixées pour l'entretien de plusieurs enfants
c. Frais entraînés par l'exercice du droit de visite
2. Régime juridique et fiscal des pensions alimentaires versées
a. Régime civil
b. Régime fiscal
1° Pension alimentaire
2° Abandon de biens en usufruit ou affectation de biens productifs de revenus
3° Rente
B. Pensions alimentaires servies aux enfants majeurs

1

La déduction des pensions alimentaires versées aux enfants en cas d'imposition séparée des parents dépend notamment du mode de résidence des enfants.

La loi n° 2002-305 du 4 mars 2002 relative à l'autorité parentale marque sur le plan civil l'aboutissement d'une évolution législative qui a conduit de la notion de « puissance paternelle » à celle de « coparentalité ». Le droit de la famille admet depuis l'adoption de cette loi que la résidence alternée de l'enfant au domicile de chacun de ses parents puisse constituer un mode d'exercice de l'autorité parentale.

I. Séparation de fait

10

Lorsque des époux séparés de fait sont imposés séparément, chaque époux doit être considéré comme un célibataire ayant à sa charge les enfants dont il assume à titre principal l'entretien (CGI, art. 194).

Dans cette situation, l'enfant est considéré, jusqu'à preuve du contraire, comme étant à la charge du parent chez lequel il réside à titre principal.

Le parent qui n'assume pas à titre principal l'entretien de l'enfant ne peut compter ce dernier à charge. Mais la pension alimentaire qu'il verse pour l'entretien de l'enfant est déductible de son revenu imposable.

En revanche, aucune déduction n'est possible au titre de versements effectués pour un enfant dont la charge est partagée entre les parents et qui ouvre droit de ce fait à un avantage de quotient familial à chacun des deux parents (CGI, art. 80 septies).

20

Ces règles s'appliquent aux parents séparés de fait imposés séparément quelle que soit leur situation matrimoniale (mariés, pacsés ou concubins).

30

RES N°2005/16 (FP) du 06/09/2005 : Pension alimentaire forfaitaire versée à un enfant par ses parents concubins

Question :

Quel est le montant déductible de la pension alimentaire forfaitaire versée à un enfant majeur naturel par ses parents concubins vivant ensemble ?

Réponse :

Les contribuables qui déduisent une pension alimentaire pour leur enfant majeur doivent apporter la preuve, d'une part, de l'état de besoin de celui-ci et, d'autre part, du versement effectif de la pension dans la limite légale prévue par le 2° du II de l'article 156 du CGI et par l'article 196 B du CGI.

Lorsque l'enfant majeur vit durant toute l'année civile sous le toit de ses parents, il est admis, à titre de règle pratique, que ceux-ci puissent, dans la limite précitée, déduire de leur revenu imposable pour le logement et la nourriture, sans avoir à fournir aucune justification, une somme égale à l'évaluation forfaitaire des avantages en nature retenue en matière de sécurité sociale.

Cette déduction forfaitaire s'apprécie par enfant. En conséquence, la situation matrimoniale des parents de l'enfant majeur ne doit pas conduire à une double déduction, dès lors que les dépenses de logement et d'habillement sont communément supportées par le foyer. En revanche, les concubins peuvent

chacun déduire la moitié de cette évaluation forfaitaire.

Les autres dépenses ou versements sont pris en compte pour leur montant réel et justifié.

En tout état de cause, le total des avantages consentis en nature évalués forfaitairement et les dépenses réelles et justifiées est retenu dans la limite du plafond légal.

Remarque : La notion d'enfant naturel n'existe plus dans le code civil. Sur le plan fiscal, ils sont assimilés aux enfants dont les parents sont séparés de fait.

II. Divorce et séparation de corps, instance en divorce ou séparation de corps, rupture d'un pacte civil de solidarité (PACS)

A. Pensions alimentaires versées pour l'entretien des enfants mineurs dont le contribuable n'assume pas la charge d'entretien à titre exclusif ou principal

40

Les situations envisagées se rencontrent en cas de :

- divorce ;

- rupture d'un PACS ;

- séparation de corps ;

- instance en séparation de corps ou en divorce lorsque les époux ont été autorisés à avoir des résidences séparées.

Se reporter au BOI-IR-LIQ-10-10-10-10 aux I-C-2-c-2° § 170 et I-C-3 § 200 pour l'attribution de la majoration du quotient familial en cas de résidence alternée.

1. Précisions liminaires

a. Pensions alimentaires versées au cours de l'année pendant laquelle le divorce ou la séparation est intervenu

50

Le contribuable peut déduire de son revenu imposable la pension alimentaire qu'il a versée à son conjoint pour son entretien et celui des enfants dont il a la charge à compter de l'année au cours de laquelle la décision de justice est intervenue.

b. Pensions globalement fixées pour l'entretien de plusieurs enfants

60

Dans l'hypothèse où le montant de la pension versée pour l'entretien de plusieurs enfants aurait été fixé globalement par le tribunal, il convient d'admettre, à titre de règle pratique, que la répartition des pensions peut être effectuée par fractions égales (RM Bonhomme, n° 16702, JO déb. AN du 29 mars 1975, p. 1135).

c. Frais entraînés par l'exercice du droit de visite

70

Les frais de l'espèce exposés par un contribuable à qui le jugement de séparation de corps ou de divorce n'a pas confié l'entretien à titre principal ou exclusif de son enfant ne sont pas déductibles (CE, arrêt du 7 décembre 1959, n° 44401 ; CE, arrêt du 25 mai 1960, n° 44964 ; CE, arrêt du 1er octobre 1980, n° 17963).

Ces dépenses connues de leur seul auteur constituent des dépenses d'ordre privé et ne sont donc pas susceptibles de venir en déduction du revenu imposable (RM Chossy, n° 22963, JO déb. AN. du 2 mai 1995, p. 2292).

De même ne sont pas déductibles les sommes qu'un mari divorcé, qui a obtenu la garde à titre principal de ses enfants, verse à son ancienne épouse pour l'entretien des enfants pendant les périodes au cours desquelles cette dernière est autorisée à les recevoir.

Un contribuable divorcé qui verse pour l'entretien de son fils mineur une pension alimentaire indexée sur le SMIC n'est pas autorisé à déduire en plus, les frais de vacances et de cours particuliers dont il assure spontanément la charge (CE, arrêt du 14 octobre 1983, n° 40013).

2. Régime juridique et fiscal des pensions alimentaires versées

a. Régime civil

80

En cas de séparation entre les parents, la contribution à l'entretien et à l'éducation des enfants prend la forme d'une pension alimentaire versée, selon le cas, par l'un des parents à l'autre, ou à la personne à laquelle l'enfant a été confié (code civil, art. 373-2-2).

Les modalités et les garanties de la pension sont fixées par le jugement ou par la convention des époux homologuée par le juge.

Il est rappelé à cet égard que, selon l'article 208 du code civil, le juge peut, même d'office et selon les circonstances de l'espèce, assortir la pension alimentaire d'une clause de variation permise par les lois en vigueur.

En cas d'instance en séparation de corps ou en divorce, dans le cadre des mesures provisoires, s'il y a des enfants mineurs, le juge fixe la contribution due pour leur entretien et leur éducation par le parent chez lequel les enfants ne résident pas habituellement ou qui n'exerce pas l'autorité parentale.

90

Lorsque la consistance des biens du débiteur s'y prête, la pension alimentaire peut être remplacée, en tout ou partie, sous les modalités et garanties prévues par la convention homologuée ou par le juge, par le versement d'une somme d'argent entre les mains d'un organisme accrédité chargé d'accorder en contrepartie à l'enfant une rente indexée, l'abandon de biens en usufruit ou l'affectation de biens productifs de revenus (code civil, art. 373-2-3).

Si le capital ainsi constitué devient insuffisant pour couvrir les besoins des enfants, l'attribution d'un complément sous forme de pension alimentaire peut être demandée (code civil, art. 373-2-4).

100

Le parent qui assume à titre principal la charge d'enfants majeurs qui ne peuvent eux-mêmes subvenir à leurs besoins peut demander à l'autre parent de lui verser une contribution à leur entretien et à leur éducation (code civil, art. 373-2-5).

Les conséquences de la séparation de corps au regard de la contribution à l'entretien et à l'éducation des enfants obéissent aux mêmes règles que les conséquences du divorce (code civil, art. 304).

b. Régime fiscal

110

Les pensions alimentaires et les versements assimilés sont admis en déduction des revenus du débiteur dans les conditions et limites fixées par le 2° du II de l'article 156 du CGI.

Les versements en capital restent sans incidence sur l'établissement de l'impôt.

Les pensions alimentaires admises en déduction peuvent en tout ou partie prendre la forme d'une prise en charge directe de frais exposés au profit de l'enfant, d'un droit d'usage et d'habitation ou encore, dans la limite de 2 700 € par an, d'une rente constituée à partir du versement d'un capital sous forme de somme d'argent à un organisme accrédité chargé du paiement de cette rente à l'enfant.

1° Pension alimentaire

120

La pension alimentaire, versée en cas de divorce ou de séparation de corps en vertu de l'article 373-2-2 du code civil, ainsi que le complément sous forme de pension alimentaire prévu à l'article 373-2-4 du code civil sont déductibles du revenu global et constituent un revenu imposable entre les mains du bénéficiaire.

130

Seules sont déductibles du revenu global les pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice, en cas de séparation de corps ou de divorce, ou en cas d'instance en séparation de corps ou en divorce, lorsque le conjoint fait l'objet d'une imposition séparée.

140

Il résulte des dispositions du 2° du II de l'article 156 du CGI que la déduction des pensions alimentaires est limitée aux cas où l'enfant pour l'entretien duquel les sommes sont versées ne confère au débirentier aucun avantage de quotient familial. Dès lors, sont déductibles les pensions alimentaires versées par l'un des parents pour l'entretien d'enfants dont la charge exclusive ou principale, au sens de l'article 193 ter du CGI, est assumée par l'autre parent.

En revanche, aucune déduction n'est possible au titre de versements effectués pour un enfant dont la charge est partagée entre les parents et qui ouvre droit de ce fait à un avantage de quotient familial à chacun des deux parents (CGI, article 156, II-2°).

150

Celui des parents qui n'assume pas, à titre principal, l'entretien de ses enfants ne peut donc déduire que le montant de la pension alimentaire à l'exclusion de toutes les autres dépenses et notamment de celles exposées à l'occasion de l'exercice du droit de visite.

Dès lors que le juge peut toujours indexer les pensions alimentaires, il y aura lieu d'admettre en déduction, lorsque celle-ci sera permise, le montant fixé par le juge ; les revalorisations spontanées dues à l'initiative du contribuable peuvent toutefois être prises en considération pour l'établissement de l'impôt (BOI-IR-BASE-20-30-20-50 au I § 1 et suiv.).

2° Abandon de biens en usufruit ou affectation de biens productifs de revenus

160

L'abandon de biens en usufruit ou l'affectation de biens productifs de revenus qui peuvent remplacer la pension alimentaire ne donnent lieu ni à déduction, ni à imposition. Mais il va de soi que les revenus de ces biens sont imposables entre les mains du bénéficiaire dans les conditions de droit commun.

3° Rente

170

Le régime fiscal de la rente prévue à l'article 373-2-3 du code civil est fixé par le 2° du II de l'article 156 du CGI et par l'article 91 quinquies de l'annexe II au CGI.

Les dispositions qu'il renferme ont pour but de ne pas défavoriser les parents qui auraient choisi de se libérer de leur obligation alimentaire par la constitution d'une rente en leur accordant une possibilité de déduction annuelle analogue à celle dont bénéficient les parents débiteurs d'une pension alimentaire. C'est ainsi que cette rente est soumise au même régime que la pension alimentaire, dans la limite annuelle, toutefois, de 2 700 €.

180

En vertu des dispositions expresses de la loi, les conditions de déduction de la rente sont les mêmes que celles applicables aux pensions alimentaires, sous réserve, toutefois, que la rente ne dépasse pas 2 700 €.

Il s'ensuit, notamment, que :

- la déduction ne peut excéder 2 700 € par an et par enfant ;

- la déduction peut être pratiquée après la majorité de l'enfant (cf. **II-B § 220**).

Les règles à suivre pour le calcul de la déduction sont fixées par l'article 91 quinquies de l'annexe II au CGI.

La somme déductible chaque année est égale au chiffre obtenu en divisant le montant du capital versé par le nombre d'années de service de la rente.

C'est au chiffre ainsi obtenu qu'il convient d'appliquer, le cas échéant, la limite de 2 700 € prévue par la loi.

Il est précisé que pour le décompte des années de service de la rente, il y a lieu de retenir l'année civile, toute année commencée étant comptée pour entière. Il résulte de cette règle qu'il n'y a jamais lieu de réduire au prorata du temps le montant de la fraction annuelle déductible.

190

Exemple 1 : En N, un contribuable divorcé est tenu de constituer une rente pour son enfant jusqu'à l'âge de 22 ans et de verser à ce titre entre les mains d'un organisme accrédité un capital de 26 400 €. L'enfant est âgé de 12 ans lors du divorce.

Montant de la déduction annuelle : 26 400 € / 11 = 2 400 €.

Nombre d'années de déduction : onze années, soit de N à N+6 inclus (année de la majorité) et de N+7 à N+10 (année du 22ème anniversaire).

Exemple 2 : Même hypothèse, mais le capital constitutif est de 66 000 €.

Montant de la fraction annuelle : 66 000 € / 11 = 6 000 €.

Montant de la déduction annuelle plafonnée à 2 700 € de N à N+10 inclus.

200

Aux termes de l'article 91 quinquies de l'annexe II au CGI, le contribuable qui entend bénéficier de la déduction prévue par ce texte doit joindre à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle il pratique pour la première fois la déduction, une attestation délivrée par l'organisme accrédité chargé du versement de la rente.

Cette attestation comporte les indications suivantes :

- identité et adresse du contribuable ayant constitué la rente ;

- identité, adresse, date et lieu de naissance de l'enfant bénéficiaire de la rente ;

- identité et adresse du parent qui a la garde de l'enfant ;

- montant du capital versé et date du versement ;

- dates du point de départ et du terme du service de la rente.

210

La rente versée par l'organisme accrédité constitue un revenu imposable à déclarer normalement par le parent qui assume à titre principal l'entretien de l'enfant.

Elle n'est imposable que dans la limite de 2 700 € par an. La fraction excédant ce chiffre doit être considérée comme un capital.

La partie imposable de la rente est assimilée, sur le plan fiscal, à une pension alimentaire en vertu des dispositions expresses de l'article 80 quater du CGI.

Pour plus de précision, se reporter au BOI-RSA-PENS-10-30.

B. Pensions alimentaires servies aux enfants majeurs

220

Sous réserve des conditions et limites indiquées au BOI-IR-BASE-20-30-20-20 et au I § 10, les pensions alimentaires servies aux enfants majeurs sont déductibles du revenu global. Il en est ainsi, que ces enfants soient âgés de plus ou moins de 25 ans, qu'ils soient célibataires ou soumis à une

imposition commune, qu'ils soient ou non étudiants, qu'ils soient ou non invalides.

Ces dispositions codifiées au 2° du II de l'article 156 du CGI s'appliquent notamment aux pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice, en cas de séparation de corps ou de divorce, ou en cas d'instance en séparation de corps ou en divorce lorsque le conjoint fait l'objet d'une imposition séparée.

La pension déductible est, en principe, celle qui a été fixée par le juge. Mais, dans un souci d'équité, il est admis de tenir compte des revalorisations spontanées de pensions dans les mêmes conditions que celles prévues à l'égard des parents d'enfants mineurs sous réserve néanmoins de la limite particulière de déduction de 5 698 € pour 2012 et 2013.

Sont également déductibles dans la même limite, les versements destinés à constituer le capital de la rente prévue à l'article 373-2-3 du code civil pour la période postérieure à la majorité de l'enfant.

230

Concernant les enfants atteignant l'âge de 18 ans, si le bénéficiaire de la pension est un enfant dont le contribuable n'avait pas la garde, il est possible de déduire la pension correspondant, d'une part, à la période où l'enfant était mineur, et d'autre part, à celle postérieure à sa majorité, seule cette dernière fraction étant soumise à la limitation, sans application d'un prorata temporis.

240

La limite légale s'applique par contribuable. Si les parents de l'enfant (ou du jeune couple) sont séparés ou divorcés, chacun d'eux peut déduire les dépenses qu'il expose pour l'entretien de celui-ci dans la limite de 5 698 € pour 2012 et 2013 (ou de 11 396 € si le parent en cause est seul à servir une pension alimentaire au jeune ménage fondé par son enfant).

Il est rappelé que la limite de déduction peut être doublée au profit du parent imposé séparément qui justifie participer seul à l'entretien de son enfant majeur isolé, sans ressources et chargé de famille. Dans le cas contraire, la déduction de la pension alimentaire est limitée dans les conditions de droit commun.

Enfin, il est possible de déduire la pension alimentaire versée à un enfant majeur rattaché au foyer fiscal de ses beaux-parents (enfants mariés ou pacsés) ou de l'ex-conjoint du contribuable en cas de divorce ou de séparation.