

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-BASE-20-30-20-10-20170213

Date de publication : 13/02/2017

Date de fin de publication : 20/09/2017

**IR - Base d'imposition - Charges déductibles du revenu brut global -
Pensions alimentaires versées aux ascendants**

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 1 : Pensions alimentaires versées aux ascendants

Sommaire :

I. Pensions versées en espèces

A. Règle générale

B. Jurisprudence

1. Caractère alimentaire non reconnu

2. Caractère alimentaire reconnu

C. Cas particuliers

1. Récupération de l'allocation de solidarité aux personnes âgées sur l'actif successoral

2. Rentes ayant pour contrepartie la transmission d'un bien

3. Ascendant ne recevant une pension que d'un seul de ses enfants

II. Pensions alimentaires acquittées en nature

A. Principe

B. Logement mis gratuitement à la disposition d'un ascendant

C. Personnes ayant recueilli sous leur toit un ascendant sans ressources

1

Il est admis que l'obligation alimentaire peut indifféremment être exécutée en nature (contribuable ayant recueilli sous son toit un ascendant dans le besoin, par exemple) ou être servie en espèces.

De même le règlement, en l'acquit de l'ascendant, de dépenses incombant à ce dernier peut être considéré comme un mode d'exécution de l'obligation alimentaire.

Ainsi, est déductible, dans la mesure où son versement procède de l'obligation alimentaire, la pension qu'un contribuable a payée à une maison de retraite en l'acquit de son père dépourvu de ressources personnelles (CE, arrêt du 16 janvier

1931, n° 1725).

Sont déductibles, pour les mêmes raisons, les frais d'hospitalisation d'un ascendant (en ce sens, [RM Mathus, n° 20526, JO AN du 20 février 1995, p. 965](#)) ou ceux de ces frais non couverts par la sécurité sociale.

En définitive, la déduction des versements ou des dépenses invoqués par le contribuable doit être accordée sous la seule réserve que celui-ci apporte les justifications ou, tout au moins, les explications propres à établir :

- d'une part, que ces versements ou dépenses ont bien été effectués ;

- d'autre part, qu'ils satisfont effectivement aux conditions de ressources prévues à l'[article 208 du code civil](#).

10

Ainsi conformément aux dispositions de l'article 208 du code civil, le montant de la pension déductible du revenu imposable doit être déterminé en fonction des besoins de son bénéficiaire et des ressources de celui qui la verse. Ce texte implique que le créancier de la pension soit dans un état de besoin, c'est-à-dire démunie de ressources lui assurant des moyens suffisants d'existence et que le débiteur de la pension soit en état de fournir les aliments, c'est-à-dire ait des ressources personnelles supérieures à ce qui est nécessaire à la satisfaction de ses besoins essentiels. Le point de savoir s'il y a obligation alimentaire et la détermination du montant de la pension déductible dépendent donc nécessairement des circonstances propres à chaque cas particulier, qu'il appartient à l'administration d'apprécier sous le contrôle du juge de l'impôt.

À cet égard, il n'est pas possible, compte tenu de la diversité des situations susceptibles d'être rencontrées, de fixer un niveau précis de ressources justifiant le versement d'une pension alimentaire et un montant d'aliments déductible du revenu imposable. Quoi qu'il en soit, comme pour tous les éléments concourant à la détermination de la base imposable, un contribuable peut contester, par voie de réclamation, le montant de la pension alimentaire retenu par le service local pour l'établissement de son imposition ([RM Maisonnat, n° 27206, JO AN du 28 mars 1983, p. 1485](#)).

Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que l'obligation ait fait l'objet d'un engagement écrit ou d'une décision de justice (CE, arrêt du 18 décembre 1944, n° 70751). Le caractère obligatoire de ces pensions résulte, en effet, des dispositions mêmes du code civil. Peu importe que l'obligation ait pris naissance avant ou après le 2 novembre 1959.

20

Il est rappelé en revanche que les autres rentes, visées au 2° du II de l'[article 156 du code général des impôts \(CGI\)](#), servies à titre obligatoire et gratuit doivent avoir été constituées avant le 2 novembre 1959 pour donner lieu à déduction ([BOI-IR-BASE-20-60-30 au II § 120](#)).

30

Les obligés alimentaires dont les ascendants remplissent les conditions pour bénéficier de l'allocation personnalisée d'autonomie (APA) et qui financent pour le compte de ceux-ci les frais d'emploi d'un salarié à domicile doivent choisir entre :

- la déduction des sommes versées à titre de pension alimentaire à l'ascendant concerné ;
- la réduction d'impôt pour les dépenses relatives à l'emploi d'un salarié au domicile de l'ascendant prévue à l'article 199 sexdecies du CGI (BOI-IR-RICI-150).

Cette option présente les caractéristiques suivantes :

- elle est globale : le choix effectué en faveur de la réduction d'impôt entraîne renonciation à la déduction de l'ensemble des sommes versées à titre de pension alimentaire pour un même ascendant et non pas seulement à la fraction relative aux frais d'emploi du salarié à domicile. En présence de plusieurs ascendants, l'option s'apprécie ascendant par ascendant ;
- elle est annuelle : elle n'est valable que pour l'année d'imposition des revenus qu'elle concerne ;
- elle est irrévocable : une fois formulée, elle ne peut plus être remise en cause pour l'année concernée. Toutefois, par analogie avec les mesures prévues en ce qui concerne l'imposition distincte des enfants mineurs et le rattachement des enfants majeurs au foyer fiscal de leurs parents, il conviendra dans le cadre de la procédure gracieuse d'accorder aux contribuables concernés la possibilité de revenir sur leur option si celle-ci s'avère défavorable pour eux.

35

Pour la réévaluation des pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1^{er} janvier 2006, se reporter au [BOI-IR-BASE-20-30-20-50 au II § 110](#).

I. Pensions versées en espèces

A. Règle générale

40

Lorsque les conditions générales énoncées au [BOI-IR-BASE-20-30-10](#) sont remplies, les enfants qui viennent en aide à leurs parents privés de ressources peuvent déduire de l'ensemble de leurs revenus le montant des versements ou dépenses qu'ils font à ce titre. Mais, il leur appartient, en cas de litige, de faire devant la juridiction contentieuse la preuve de l'obligation alimentaire à laquelle ils sont tenus.

Ils doivent donc établir, notamment :

- le défaut de ressources de leurs parents ;
- l'importance de l'aide qu'il leur incombe d'apporter à ces derniers.

En ce sens, voir CE, arrêt du 23 décembre 1949, n° 97945 et CE, arrêt du 26 novembre 1958, n° 40462.

Cette possibilité de déduction ne peut s'appliquer lorsque l'ascendant titulaire d'une carte d'invalidité et vivant sous le même toit que le contribuable est considéré comme une personne à charge ([BOI-IR-](#)

50

Par ailleurs, le 2° du II de l'article 156 du CGI, qui autorise la déduction des pensions alimentaires s'applique également à tous les contribuables fiscalement domiciliés en France, quelle que soit leur nationalité. Les contribuables doivent pouvoir justifier que les pensions servies (notamment à l'étranger) répondent aux conditions fixées de l'article 205 du code civil à l'article 211 du code civil et que les versements correspondants ont bien été effectués.

À cette fin, ils peuvent recourir à tous les modes de preuve de droit commun (RM Gollnisch n° 6206, JO AN du 1^{er} décembre 1986, p. 4561).

La circonstance que le bénéficiaire d'une pension alimentaire est domicilié à l'étranger ne fait pas obstacle à cette déduction dès lors que peuvent être produites toutes justifications utiles sur le caractère alimentaire des dépenses, sur leur réalité et sur les besoins du créancier. Pour justifier du versement effectif des dépenses, les contribuables peuvent recourir à tous les modes de preuve de droit commun. Cela étant, d'une manière générale, seules peuvent être regardées comme présentant un caractère suffisamment probant les pièces justificatives comportant le nom du bénéficiaire, le nom de l'expéditeur, la date et le montant du versement effectué. Les règlements par chèque et par virement, dès lors qu'ils peuvent être appuyés de relevés bancaires nominatifs, sont au nombre des justificatifs susceptibles d'être admis. En revanche, les récépissés de mandats postaux qui ne comportent ni le nom de l'expéditeur ni celui du destinataire des sommes ne constituent pas à eux seuls un justificatif suffisant (RM Hue n° 23531, JO AN du 12 avril 1999, p. 2212).

Remarque : Pour un paiement en espèces par mandat postal, une attestation de paiement délivrée par l'établissement ayant reçu le transfert de fonds indiquant le nom du débiteur et celui du bénéficiaire constitue un mode de preuve recevable.

B. Jurisprudence

60

Le Conseil d'État s'est prononcé dans diverses décisions quant à l'appréciation, au cas par cas, du caractère alimentaire d'une pension.

1. Caractère alimentaire non reconnu

70

Les parents de la requérante, qui vivaient avec elle, disposaient de revenus légèrement inférieurs à ceux de leur fille ; ils étaient propriétaires de neuf immeubles et d'un important portefeuille de valeurs mobilières (CE, arrêt du 23 décembre 1949, n° 97945).

Le fait que les sommes versées par un fils à sa mère ne sont pas disproportionnées aux ressources de l'intéressé ne suffit pas à leur conférer le caractère d'une pension alimentaire car il est nécessaire, d'autre part, que celui-ci établisse que ces sommes étaient nécessaires à la satisfaction des besoins de son ascendant. Jugé que le contribuable n'apporte pas, en l'espèce, cette justification dès lors que sa mère possède une exploitation agricole d'environ 15 ha, d'une valeur estimée par elle-même à 400 000 F, qui lui procurait, avant qu'elle n'ait opté pour le bénéfice réel, un bénéfice forfaitaire de plus de 13 000 F.

La circonstance que, pour les années en cause, celle-ci a déclaré des déficits, du fait de l'engagement d'importantes dépenses pour la réorganisation de son exploitation, ne permet pas de la considérer comme ayant été en droit d'exiger des aliments de son fils (CE, arrêt du 13 février 1974, n° 86976).

Même si ses facultés contributives le lui permettaient, la somme de 24 000 F qu'un contribuable avait allouée volontairement à ses parents pour chacune des années 1972 et 1973 a été regardée comme une libéralité non déductible de ses revenus, dès lors que ses ascendants avaient disposé au cours desdites années, de revenus professionnels s'élevant respectivement à 39 456 F et 63 945 F. Ceux-ci ne se trouvaient donc pas dépourvus de ressources leur permettant de subvenir à leurs besoins et à ceux d'un autre fils appelé à accomplir ses obligations militaires ainsi que de venir eux-mêmes en aide à un ascendant (CE, arrêt du 4 juin 1982, n° 24543).

Les parents d'un contribuable étaient propriétaires du pavillon qu'ils occupaient et avaient perçu des sommes s'élevant respectivement à 22 532 F en 1974 et 26 326 F en 1975. Dès lors, l'Administration n'a pu admettre en déduction du revenu imposable de l'intéressé le versement des pensions alimentaires au profit de ses parents que dans la limite de 7 142 F en 1974 et 7 752 F en 1975 (CE, arrêt du 14 mars 1984, n° 35718).

Un contribuable ne peut pas déduire de son revenu global les sommes versées à ses parents qui, n'ayant aucune personne à charge et ayant perçu des pensions de retraite d'un montant suffisant, ne peuvent pas être regardés comme étant dans le besoin. L'intéressé ne peut utilement invoquer une décision judiciaire postérieure à l'année d'imposition pour établir le bien-fondé des sommes versées à ses parents (CE, arrêt du 15 octobre 1975 n° 95096).

Un contribuable ne peut déduire, au titre de l'obligation alimentaire, les sommes qu'il a versées à ses parents dès lors que ceux-ci, qui étaient propriétaires de deux villas et percevaient des revenus d'origines diverses (notamment des pensions, des revenus de valeurs mobilières et des BIC), n'étaient pas dans le besoin au sens des dispositions du code civil (CE, arrêt du 25 juin 1986 n° 16687).

2. Caractère alimentaire reconnu

80

Un contribuable disposait, sans compter le bénéfice forfaitaire provenant d'une exploitation agricole, d'un revenu brut de l'ordre de 110 000 F. Il avait versé, en 1962, une pension alimentaire de 9 000 F à ses parents. Ces derniers n'avaient comme ressource qu'une pension de retraite vieillesse de 2 700 F environ et ne recevaient aucune aide de leurs autres enfants (CE, arrêt du 21 juillet 1970, n° 72151).

Le règlement par un contribuable des dépenses occasionnées par un grave accident dont ses beaux-parents ont été les victimes et auxquelles ils ne pouvaient faire face, doit être considéré comme correspondant à l'obligation alimentaire à laquelle l'intéressé était tenu à l'époque. La circonstance que, deux ans plus tard, l'assureur du responsable de l'accident a été condamné à indemniser les victimes et que celles-ci ont remboursé une partie importante de la somme en cause ne permet pas de regarder cette dernière comme correspondant à une avance, dès lors qu'au 31 décembre de l'année de son versement, date du fait générateur de l'impôt, il n'existait aucune créance certaine contre l'assureur dans le patrimoine des victimes et qu'à cette même date celles-ci n'avaient pris aucun engagement de rembourser à leur gendre tout ou partie de la somme dont il

s'agit (CE, arrêt du 29 novembre 1972, n° 85487).

Remarque : Les dépenses dont il est question correspondaient aux soins médicaux, au salaire de la garde-malade et aux frais de transport des victimes de l'accident de leur propre résidence au domicile de leur gendre.

Est déductible du revenu global du contribuable, la pension alimentaire servie à un ascendant, même si celui-ci tirait de son travail un revenu légèrement supérieur au salaire minimum légal, dès lors que cette pension n'est hors de proportion ni avec les ressources du débiteur, ni avec les besoins du créancier (CE, arrêt du 21 mars 1983, n° 28054).

De même, est déductible la pension alimentaire versée à un père âgé de 77 ans vivant seul et contraint de recourir à des aides extérieures rémunérées, compte tenu de son âge et de son état de santé (CE, arrêt du 3 juin 1983, n° 34295).

C. Cas particuliers

1. Récupération de l'allocation de solidarité aux personnes âgées sur l'actif successoral

90

Le montant de l'allocation de solidarité servie à la personne âgée (ASPA) visée à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale peut être recouvré sur l'actif successoral. Les héritiers ne sont pas susceptibles de déduire de leur revenu global une somme équivalente au montant des arrérages ainsi prélevés sur la succession.

2. Rentes ayant pour contrepartie la transmission d'un bien

100

Sont concernées :

- les rentes versées à un ascendant en exécution d'une clause d'un partage d'ascendant ;
- les rentes résultant de la conversion en rente viagère de l'usufruit du conjoint survivant ;
- les rentes servies en exécution d'une clause d'une donation entre vifs et à titre de charge imposée au donataire.

Ayant pour contrepartie la transmission d'un bien, ces rentes ne peuvent, en principe, être considérées comme ayant le caractère d'une pension alimentaire. Elles ne sont pas normalement déductibles du revenu global.

Toutefois, un contribuable, qui verse une rente viagère à un ascendant, en contrepartie d'une donation ou d'un partage, peut déduire de son revenu global, à titre de pension alimentaire au sens de l'article 205 du code civil à l'article 211 du code civil, la fraction des arrérages excédant le montant de la rente que le créancier, eu égard à la valeur des biens ou droits cédés, aurait pu normalement obtenir d'un acquéreur à titre onéreux non tenu par une obligation alimentaire (CE, arrêt du 22 mai 1989, n° 84386).

En jugeant que le caractère alimentaire d'une rente servie en exécution des clauses d'une donation-partage doit s'apprécier par rapport au montant de la rente que le créancier aurait pu obtenir d'un acquéreur non tenu par une obligation alimentaire, le Conseil d'État retient une solution qui présente deux avantages :

- elle permet de respecter la décision prise par le propriétaire d'aliéner son bien ;

- elle conduit à comparer deux éléments de même nature : la rente servie et la rente normalement exigible compte tenu de la valeur du bien cédé.

Cette solution, qui se réfère à la valeur de la rente elle-même, est préférable à celle que retenait la doctrine administrative, fondée sur la notion de « revenu potentiel », et qui consistait à comparer la rente servie au bénéficiaire avec le revenu que le bien transmis lui aurait procuré s'il l'avait conservé.

Il convient donc de se conformer à cette seule solution.

Il en résulte que si la rente versée en exécution d'une clause de donation-partage excède celle qui aurait pu être obtenue d'un acquéreur à titre onéreux non tenu par une obligation alimentaire, la fraction excédentaire peut être regardée comme servie à titre gratuit et peut, dès lors, être déduite du revenu global du débiteur, dans la mesure où le versement de cette fraction répond aux conditions fixées par l'[article 205 du code civil](#) à l'[article 211 du code civil](#).

3. Ascendant ne recevant une pension que d'un seul de ses enfants

110

L'importance de la pension doit être appréciée compte tenu :

- d'une part, du montant des ressources personnelles de l'enfant qui sert la pension ;

- d'autre part, des contributions effectivement versées, le cas échéant, par ses frères et sœurs. Il n'y a pas lieu de prendre en considération les contributions fictives que pourraient être tenues de payer ces dernières personnes.

En ce sens, voir [CE, arrêt du 21 juillet 1970, n° 72151](#).

Ainsi, lorsqu'un contribuable subvient seul à l'entretien de sa mère, l'Administration ne peut pour refuser la déduction de la pension alimentaire, tenir compte de la part que les frères de l'intéressé auraient dû normalement supporter. L'ascendant dans le besoin est susceptible, en effet, de demander des aliments à un seul de ses enfants ([CE, arrêt du 21 juillet 1970, n° 77756](#)).

II. Pensions alimentaires acquittées en nature

A. Principe

120

Les pensions alimentaires acquittées en nature sont déductibles sous les mêmes conditions que les pensions versées en espèces.

Il appartient au contribuable d'apporter les justifications ou tout au moins les explications propres à établir :

- d'une part, que les dépenses ont bien été faites ;

- d'autre part, qu'elles satisfont effectivement à la condition prévue par l'[article 208 du code civil](#), c'est-à-dire que leur montant est fixé dans la proportion de la fortune de celui qui les effectue et du besoin du bénéficiaire.

Pour apporter ces justifications, l'intéressé peut recourir à tous les modes de preuve de droit commun.

130

Cette preuve a été considérée comme apportée dans les trois espèces suivantes concernant le cas de contribuables ayant recueilli à leur foyer leur ascendant dépourvu de ressources.

Le Conseil d'État a admis la déduction d'une somme de 3 900 F pour l'aide en nature qu'un surveillant général de lycée avait apportée à sa mère en 1966 ([CE, arrêt du 29 mai 1970, n° 78043](#)).

De même, il a été reconnu qu'une institutrice célibataire pouvait déduire de son revenu global des dépenses supportées pour l'entretien de sa mère : ces dépenses s'élevaient pour l'année 1963 à 4 200 F. Le Conseil d'État a estimé que la déduction ne pouvait être limitée à raison de la part que les deux frères de la requérante auraient normalement dû prendre dans l'entretien de leur mère. Le revenu net déclaré par l'intéressé avant déduction de la pension alimentaire était de 14 210 F ([CE, arrêt du 21 juillet 1970, n° 77756](#)).

Enfin, un contribuable qui a, avec son épouse, disposé en 1964 et 1965, de revenus bruts d'un montant respectif de 18 300 F et de 21 000 F, n'a pas excédé l'obligation alimentaire à laquelle il est tenu en accordant à sa mère, dont les ressources se sont élevées seulement à 2 957 F et à 4 190 F pendant les années en cause, des avantages en nature qu'il y a lieu, en l'espèce, de fixer à 1 405 F, en 1964, pour la nourriture, à 1 705 F, en 1975, pour la nourriture et le logement ([CE, arrêt du 22 novembre 1972, n°s 85378 et 85538](#)).

L'exécution en nature de l'obligation alimentaire prend généralement la forme de la mise à disposition d'un logement ou de l'accueil de l'ascendant sous le toit du contribuable.

B. Logement mis gratuitement à la disposition d'un ascendant

140

Selon la jurisprudence du Conseil d'État ([CE, arrêt du 03 janvier 1973 n° 81616](#)), un contribuable peut déduire de son revenu global l'aide en nature qu'il apporte à ses parents dans le besoin en mettant à leur disposition une habitation dont il est propriétaire. La somme à retrancher en ce cas est égale -la condition prévue à l'article 208 du code civil étant supposée rempli - au loyer que l'intéressé pourrait tirer de ce logement en le louant à un tiers.

L'avantage en nature accordé peut être estimé à la différence entre la valeur locative normale et le loyer versé effectivement par les parents pour la location ([CE, arrêt du 26 mai 1976, n° 98816](#)).

Par ailleurs, un contribuable qui met un logement dont il est propriétaire à la disposition de ses ascendants dans le besoin peut déduire de son revenu global, outre la valeur locative de cette habitation, le montant des charges locatives qu'il règle en leur lieu et place. Mais, bien entendu, cette déduction ne s'étend pas aux dépenses qui incombent normalement au propriétaire du logement (RM Palmero n° 7826, JO Sénat du 10 février 1983, p. 244).

Toutefois, le montant de la déduction doit être limité aux besoins des parents, ce qui suppose, d'une part, que ces derniers n'aient pas la possibilité de se loger par leurs propres moyens, d'autre part, que la valeur locative représentative de l'aide soit en rapport avec la situation des personnes aidées. En tout état de cause, il ne saurait être admis que, sous le couvert d'une pension alimentaire servie en nature, le contribuable retrace de ses revenus la valeur locative de sa résidence secondaire (RM Crépeau, n° 13236, JO AN du 31 octobre 1974, p. 5671).

Un contribuable qui prend en charge le paiement des intérêts d'un emprunt que ses parents ont contracté pour l'acquisition de leur habitation principale ne peut être regardé comme exécutant de ce fait une obligation alimentaire dont le montant serait déductible de son revenu imposable alors que cet emprunt avait pour objet de permettre aux parents de l'intéressé de se constituer un patrimoine immobilier (CE, arrêt du 2 février 1983, n° 29348).

C. Personnes ayant recueilli sous leur toit un ascendant sans ressources

150

Les personnes qui ont recueilli sous leur toit un ascendant sans ressources et qui pourvoient à tous ses besoins (nourriture, logement, etc.) peuvent éprouver des difficultés pour produire des justifications précises du montant de la déduction.

160

Pour ce motif, il a été admis, à titre de règle pratique, que les intéressés puissent déduire de leur revenu global, sans avoir à fournir aucune justification, une somme égale à celle retenue pour l'évaluation des frais d'accueil des personnes âgées de plus de 75 ans.

Le montant de cette déduction est fixé par la loi et relevé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 156, II-2° ter).

Ce montant est fixé à 3411 € par ascendant hébergé au titre de l'imposition des revenus de 2016.

170

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 CGI, lorsque le revenu imposable des intéressés n'excède pas le plafond de ressources mentionné à l'article L. 815-9 du code de la sécurité sociale pour l'attribution de l'allocation de solidarité aux personnes âgées (ASPA) mentionnée à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale, soit 9 609,6 € pour une personne seule et 14 918,9 € pour un couple marié pour l'année 2016.

180

En outre, par analogie avec le dispositif régissant la déduction des pensions alimentaires versées à des enfants majeurs (RM Duboc, n° 37440, JO AN du 26

août 1996), il est également admis que les dépenses ou versements autres que les dépenses de nourriture et de logement, effectués en exécution de l'obligation alimentaire, soient pris en compte pour leur montant réel et justifié.

190

Si l'intéressé estime insuffisante l'évaluation forfaitaire, il a toujours la possibilité de retrancher de son revenu global le montant réel des dépenses effectivement supportées, mais il doit alors apporter toutes justifications utiles au sujet du montant de ces dépenses.