RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-RICI-140-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 25/06/2014

IR – Réductions et crédits d'impôt - Dépenses afférentes à la dépendance

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Réductions et crédits d'impôt
Titre 14 : Dépenses afférentes à la dépendance

Sommaire :

I. Champ d'application de la réduction d'impôt
A. Personnes concernées
1. Personnes domiciliées en France
2. Personnes dépendantes
B. Établissements concernés
1. Établissement ou service mentionné au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles
2. Établissement mentionné au dixième alinéa du 3° de l'article L6143-5 du code de la santé publique dispensant des soins de longue durée
3. Établissements européens ayant pour objet de fournir des prestations de nature et de qualité comparables
II. Modalités d'application de la réduction d'impôt
A. Calcul de la réduction d'impôt
1. Fait générateur
2. Base
a. Dépenses prises en compte
1° Dépenses liées à la dépendance
2° Dépenses liées à l'hébergement
3° Dépenses liées à la dépendance et à l'hébergement supportées conjointement
4° Dépenses effectivement supportées
b. Dépenses non prises en compte
1° Dépenses de soins
2° Dépenses d'hébergement supportées isolément
c. Plafond
3. Taux
B. Modalités d'imputation de la réduction d'impôt
III. Plafonnement global des avantages fiscaux
IV. Justification

1

Une réduction d'impôt sur le revenu est accordée aux contribuables qui supportent des dépenses liées à la dépendance. Cette réduction d'impôt est codifiée à l'article 199 quindecies du CGI.

I. Champ d’application de la réduction d’impôt

10

Aux termes de l’article 199 quindecies du CGI, la réduction d'impôt bénéficie aux contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI qui sont hébergés dans un établissement ou dans un service mentionné au 6° du I de l'article L 312-1 du code de l’action sociale et des familles, dans un établissement délivrant des soins de longue durée, mentionné au dixième alinéa du 3° de l'article L 6143-5 du code de la santé publique, et comportant un hébergement, à des personnes n'ayant pas leur autonomie de vie dont l'état nécessite une surveillance médicale constante et des traitements d'entretien ou dans un établissement européen ayant pour objet de fournir des prestations de nature et de qualité comparables.

A. Personnes concernées

1. Personnes domiciliées en France

20

La réduction d’impôt est accordée aux personnes physiques ayant en France métropolitaine ou dans les départements d’outre-mer leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI.

Les non-résidents qui, en application de l’article 4 A du CGI, sont passibles de l’impôt sur le revenu à raison de leurs seuls revenus de source française, ne peuvent pas bénéficier de la réduction d’impôt. Il en est ainsi des contribuables fiscalement domiciliés hors de France, y compris ceux qui ont leur domicile fiscal en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises, à Mayotte qui demeurent un territoire fiscal distinct jusqu'au 1er janvier 2014, à Saint-Pierre-et-Miquelon et en Nouvelle-Calédonie, et qui disposent de revenus de source française.

> *Toutefois, les "non-résidents Schumacker" au sens de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (affaire C-279-93) peuvent, toutes conditions étant par ailleurs remplies, bénéficier de la présente réduction d'impôt.*

Pour plus de précisions, voir BOI-IR-DOMIC-40.

2. Personnes dépendantes

30

La réduction d’impôt est accordée aux personnes mariées ou pacsées, célibataires, divorcées ou veuves, quel que soit leur âge, qui supportent des dépenses liées à la dépendance.

L'article 199 quindecies du CGI ne subordonne pas l'application de la réduction d'impôt à des conditions tenant à l'âge ou à la situation de famille de la personne accueillie. De même, aucune limitation du nombre de personnes concernées, appartenant à un même foyer fiscal, n’est prévue.

Les personnes qui supportent uniquement des dépenses d'hébergement dans l'un des établissements concernés (cf. §180), à l'exclusion de toute dépense liée à la dépendance, ne peuvent pas bénéficier de cet avantage fiscal.

B. Établissements concernés

40

La réduction d'impôt est accordée aux personnes qui sont accueillies :

- dans un établissement ou dans un service mentionné au 6° du I de l'article L 312-1 du code de l'action sociale et des familles ;

- dans un établissement délivrant des soins de longue durée, mentionné au dixième alinéa du 3° de l'article L 6143-5 du code de la santé publique, et comportant un hébergement, à des personnes n'ayant pas leur autonomie de vie dont l'état nécessite une surveillance médicale constante et des traitements d'entretien ;

- dans un établissement ayant pour objet de fournir des prestations de nature et de qualité comparables et situé dans un autre État membre de la Communauté européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

1. Établissement ou service mentionné au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles

50

Il s'agit d'établissements et services sociaux et médico-sociaux qui accueillent des personnes âgées ou qui leur apportent à domicile une assistance dans les actes quotidiens de la vie, des prestations de soins ou une aide à l'insertion sociale.

2. Établissement mentionné au dixième alinéa du 3° de l'article L6143-5 du code de la santé publique dispensant des soins de longue durée

60

Il s'agit des établissements de santé, publics ou privés, qui ont pour objet de dispenser des soins de longue durée, comportant un hébergement, à des personnes n'ayant pas leur autonomie de vie dont l'état nécessite une surveillance médicale constante et des traitements d'entretien.

3. Établissements européens ayant pour objet de fournir des prestations de nature et de qualité comparables

70

Il s'agit des établissements ayant pour objet de fournir des prestations de nature et de qualité comparables à celles des établissements mentionnés aux § 50 et 60, situés dans un autre État membre de la Communauté européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

En pratique, les établissements peuvent être situés dans l'un des États membres de la Communauté européenne, en Islande et en Norvège, à l'exclusion du Liechtenstein. Le contribuable devra, sur demande du service, apporter la preuve par tous moyens que l'établissement a pour objet de fournir des prestations de nature et de qualité comparables.

De fait, et compte tenu de la condition tenant à la domiciliation fiscale du contribuable (cf. § 20), ces dispositions concernent essentiellement les contribuables mariés ou qui ont conclu un pacte civil de solidarité, dont l'un des conjoints seulement est hébergé dans un tel établissement (situation des frontaliers par exemple, dont l'un des membres du foyer est hébergé dans le pays limitrophe).

80

Remarque : Convention tripartite

Conformément à l'article L 313-12 du code de l'action sociale et des familles, les établissements assurant l'hébergement des personnes âgées mentionnés au 6º du I de l'article L 312-1 du code de l'action sociale et des familles (cf. no 50) et les établissements de santé dispensant des soins de longue durée, mentionnés au dixième alinéa du 3° de l'article L 6143-5 du code de la santé publique, et comportant un hébergement, à des personnes n'ayant pas leur autonomie de vie dont l'état nécessite une surveillance médicale constante et des traitements d'entretien (cf. n 60) qui accueillent un nombre de personnes âgées dépendantes dans une proportion supérieure à un seuil fixé par décret ne peuvent accueillir des personnes âgées remplissant les conditions de perte d'autonomie mentionnées à l'article L 232-2 du code de l'action sociale et des familles que s'ils ont passé au plus tard le 31 décembre 2007 une convention pluriannuelle avec le président du conseil général et le directeur général de l'agence régionale de santé, qui respecte le cahier des charges établi par arrêté ministériel, après avis des organismes nationaux d'assurance maladie et des représentants des présidents de conseils généraux.

Si la convention pluriannuelle n'a pas été conclue avant la date prévue, les autorités de tarification compétentes procèdent, chacune en ce qui la concerne, à la tarification des établissements retardataires.

L'avantage fiscal peut être attribué aux pensionnaires d'établissements médico-sociaux ou hospitaliers ayant conclu la convention tripartite : maisons de retraite, logements-foyers, maison d'accueil pour personnes âgées dépendantes (MAPAD). Néanmoins, la circonstance que ces établissements n'ont pas conclu de convention tripartite ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt.

II. Modalités d'application de la réduction d'impôt

90

Aux termes de l'article 199 quindecies du CGI, la réduction d'impôt est égale à 25 % du montant des dépenses effectivement supportées par le contribuable tant au titre de la dépendance que de l'hébergement. Le montant annuel des dépenses ouvrant droit à cet avantage fiscal ne peut excéder 10 000 € par personne hébergée.

A. Calcul de la réduction d'impôt

1. Fait générateur

100

La réduction d'impôt s'applique au titre de l'année du paiement des dépenses de dépendance et d'hébergement, quelle que soit la période à laquelle ces dépenses se rapportent.

2. Base

110

Les établissements concernés sont, en principe, soumis à une tarification ternaire distinguant le coût spécifique à la dépendance, celui afférent à l'hébergement proprement dit (logement et nourriture notamment) et celui concernant les soins.

La réduction d'impôt s'applique aux dépenses, effectivement supportées par le contribuable, liées à la dépendance. Elle s'applique également aux dépenses d'hébergement à la condition que ces dépenses s'ajoutent à celles liées à la dépendance. Les dépenses de soins sont, en tout état de cause, exclues de la base de cet avantage fiscal.

Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble des contribuables hébergés dans un établissement spécialisé, quelle que soit leur date d'entrée dans l'établissement.

a. Dépenses prises en compte

120

La réduction d'impôt s'applique au montant des dépenses effectivement supportées par le contribuable tant au titre de la dépendance que de l'hébergement.

1° Dépenses liées à la dépendance

130

Il s'agit des prestations d'aide et de surveillance nécessaires à l'accomplissement des actes essentiels de la vie, qui ne sont pas liées aux soins que la personne accueillie est susceptible de recevoir. Ces prestations correspondent aux surcoûts directement liés à l'état de dépendance des personnes hébergées, qu'il s'agisse des interventions relationnelles, d'animation et d'aide à la vie quotidienne et sociale ou des prestations de services hôteliers et fournitures diverses concourant directement à la prise en charge de cet état de dépendance.

Ces dépenses sont soit acquittées totalement par l'usager, soit prises en charge au moins pour partie à travers l'allocation personnalisée d'autonomie (APA) si la personne accueillie remplit les conditions pour en bénéficier. Dans tous les cas, les dépenses de dépendance qu'il convient de retenir pour l'avantage fiscal sont celles déduction faite de l'APA (cf. §160).

La tarification journalière de ces dépenses est arrêtée par le président du conseil général. Le tarif journalier est établi selon l'état de dépendance des personnes hébergées, évalué par une équipe médico-sociale d'après des critères définis en fonction d'une grille nationale d'évaluation. Chaque personne accueillie est ainsi classée dans l'un des six groupes iso-ressources en fonction de l'importance du degré d'assistance requis par son niveau de dépendance (GIR 1 pour les personnes les plus dépendantes à GIR 6 pour les personnes peu dépendantes).

2° Dépenses liées à l'hébergement

140

Elles correspondent aux prestations d'administration générale, d'accueil hôtelier, de restauration, d'entretien et d'animation de la vie sociale de l'établissement qui ne sont pas liées à l'état de dépendance des personnes accueillies.

Le tarif journalier de ces dépenses est arrêté par le président du conseil général. Ces dépenses sont supportées par l'usager qui peut, s'il remplit les conditions, bénéficier de l'aide sociale du département pour les personnes âgées de 65 ans et plus dont les ressources sont inférieures au prix de journée de l'établissement. Par ailleurs, le résident d'un établissement habilité peut percevoir l'allocation logement si ses ressources le rendent éligible.

3° Dépenses liées à la dépendance et à l'hébergement supportées conjointement

150

Le contribuable doit supporter à la fois des dépenses au titre de la dépendance et de l'hébergement (cf. §180).

Il est en revanche admis que les contribuables qui supportent uniquement des dépenses de dépendance puissent bénéficier de l'avantage fiscal.

4° Dépenses effectivement supportées

160

La réduction d'impôt s'applique uniquement aux sommes effectivement supportées par les personnes accueillies. La base de la réduction est donc réduite du montant des allocations ou aides versées au titre des dépenses de dépendance ou d'hébergement, en tiers payant à l'établissement ou directement à la personne bénéficiaire.

Il en est ainsi notamment de l'allocation personnalisée d'autonomie (APA), de l'aide sociale du département ou de l'allocation logement. En pratique, le contribuable doit toujours mentionner sur sa déclaration d'impôt le montant des dépenses nettes des allocations ou aides reçues.

b. Dépenses non prises en compte

1° Dépenses de soins

170

Il s'agit des prestations médicales et paramédicales nécessaires à la prise en charge des affections somatiques et psychiques des personnes résidant dans l'établissement ainsi que des prestations paramédicales correspondant aux soins liés à l'état de dépendance des personnes accueillies.

2° Dépenses d'hébergement supportées isolément

180

Le contribuable qui supporte uniquement des dépenses d'hébergement ne peut bénéficier de la réduction d'impôt quand bien même la condition tenant à la qualité des établissements concernés serait remplie.

c. Plafond

190

Le plafond de la réduction d'impôt est fixé à 10 000 € par personne hébergée.

Ce plafond s'applique quel que soit l'âge et le nombre des personnes hébergées. Il ne s'applique donc pas par foyer fiscal mais bien par personne. Le plafond ne fait l'objet d'aucune réduction prorata temporis dans le cas où les dépenses n'ont été exposées qu'une partie de l'année.

3. Taux

200

La réduction d'impôt est égale à 25 % des sommes retenues dans la limite de 10 000 € par personne hébergée. La réduction d'impôt maximale est donc de 2 500 € par personne hébergée.

B. Modalités d'imputation de la réduction d'impôt

210

Les modalités d'imputation des réductions d'impôt sont exposées dans BOI-IR-LIQ-20-20-40.

III. Plafonnement global des avantages fiscaux

220

La réduction d'impôt est **exclue** du champ d'application du plafonnement global des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A du CGI.

IV. Justification

230

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.

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

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 ou le service 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.