**Université PANTHÉON - ASSAS (PARIS II)** **U.E.C. 1**

**Droit - Economie - Sciences Sociales** G11607AC

Paris

**Session :**  Janvier 2023 - 1er semestre

**Année d'étude :**  Magistère juriste d’affaires 1ère année

**Discipline :**  Droit fiscal

(Unités d’Enseignements Complémentaires 1)

**Titulaire(s) du cours :** Bernard JAUNASSE

**Durée de l’épreuve :** 1h30

**Document autorisé :** calculatrice basique (non programmable pas de mémoire) + annexe composée de pages numérotées 1 à 15

*Ce sujet comporte 17 pages. Avant de composer, veuillez vérifier que votre sujet est complet.*

*\*\*\**

**Avertissement :**

**Ce sujet comporte quatre parties distinctes qui sont toutes à traiter, ainsi que l’annexe utile à votre analyse.**

**Afin de justifier votre réponse, il convient d’indiquer dans votre copie, pour chacune de ces parties, l’ (les) article(s) du code général des impôts (CGI) sur lesquels vous vous fondez.**

**Pour ce faire, il n’y aura pas lieu de reproduire in extenso le contenu des articles dans votre copie. Vous devrez simplement indiquer à l’appui de vos analyses la référence précise de (des) article(s) que vous mobilisez (exemple : art. 197 du CGI).**

**PARTIE I : foyer fiscal - nombre de parts - RNGI (barème indicatif 2 points/10)**

Monsieur RIVE et Madame DUNE ont divorcé le 1er septembre 2021.

Monsieur RIVE et Madame DUNE ont deux enfants mineurs : Sonia née le 13/12/2010 et Yasmine née le 10/07/2014

Monsieur RIVE est ingénieur informatique chef de projet, salarié. Son salaire net imposable perçu de janvier à août 2021 est égal à 120 000 €, Pour la période de septembre 2021 à décembre 2021, son salaire net imposable s’élève à 60 000 €

Madame DUNE, sans emploi de janvier 2021 à août 2021, a repris un travail à compter de septembre 2021 et perçoit un salaire de juriste d’entreprise sur les 4 derniers mois de 2021, pour un total net imposable de 24 000 €.

Ce sont leurs seuls revenus perçus en 2021.

Le juge a fixé, dans le jugement de divorce, le lieu de la résidence habituelle des enfants chez Madame DUNE et le montant de la pension alimentaire que Monsieur RIVE doit verser pour l'entretien des enfants a été fixé par le juge à 500 €/mois pour Sonia et 400 €/mois pour Yasmine. Les pensions alimentaires sont effectivement versées à Madame DUNE par Monsieur RIVE.

Par ailleurs, Monsieur RIVE a effectué en 2021 des versements libres de 8 000 € sur son Plan d’épargne retraite (PER) ouvert auprès de sa banque.

**En vous appuyant sur les dispositions du CGI reproduites en annexe, indiquez la composition du foyer fiscal des intéressés, applicable à l’impôt sur le revenu 2021.**

**Détailler votre raisonnement.**

**Calculer le nombre de parts du foyer fiscal.**

**Déterminez le montant du revenu net global imposable pour l’année 2021.**

**PARTIE II : calcul de l’impôt sur le revenu (barème indicatif 3 points/10)**

Paga et Ayem, pacsés depuis 2020, âgés respectivement de 23 et 22 ans, ont un revenu net global imposable (RNGI) en 2021 de 125 000 €

Ils ont deux enfants mineurs à charge nés en 2019.

**A l’aide des éléments figurant en annexe III, calculer le montant de l’impôt sur le revenu brut 2021 du foyer fiscal. Vous n’avez pas à faire état dans votre réponse des articles du CGI. Indiquez le taux marginal d’imposition du foyer fiscal.**

**PARTIE III : cas Marie-Claude (barème indicatif 3 points/10)**

Début 2021, Marie-Claude, âgée de 55 ans, divorcée, ayant élevé seule durant plus de cinq ans ses deux filles aujourd’hui imposées distinctement, vous consulte afin de vous exposer son projet professionnel, et vous sollicite sur les implications fiscales que cela va entraîner en ce qui la concerne :

A compter du 1er mai 2021, elle va accueillir à son domicile à Versailles (il s’agit d’un vaste pavillon avec jardin d’agrément, qui constitue son unique patrimoine immobilier) trois personnes handicapées, non totalement autonomes, âgées de 40, 45 et 46 ans, célibataires. Ce dispositif se fait dans le cadre juridique de l’accueil familial social défini aux articles L. 441-1 et suivants du code de l’action sociale et des familles. Marie-Claude est agréée par le président du conseil départemental des Yvelines (78)

Un contrat de travail de gré à gré va être conclu entre chaque personne hébergée (ou son représentant légal), employeur, et Marie-Claude. Le contrat prévoit la nature des prestations, définies par chacune des familles, et exécutées par Marie-Claude : accueil à son domicile à temps complet, incluant fourniture des repas, entretien du linge, prestations de ménage notamment.

En contrepartie de ces prestations, Marie-Claude percevra, pour chaque personne accueillie, une rémunération totale mensuelle de 1 540 €, à laquelle s’ajoutera une indemnité mensuelle de logement de 250 € par mois par personne, et une indemnité mensuelle pour frais d’entretien de 610 €, représentative de 5 x le minimum garanti.

L’indemnité pour frais d’entretien a pour objet de rembourser Marie-Claude des dépenses qu’elle engagera pour assurer l'accueil de la personne hébergée (achat de denrées alimentaires, fourniture et entretien du linge de maison, consommation d'électricité, frais de chauffage).

L’indemnité mensuelle de logement compense la mise à disposition par Marie-Claude, dans son pavillon, d’une chambre pour chacune des personnes. Les chambres ne sont pas meublées, chaque famille fournissant les meubles et équipements afin de personnaliser l’intérieur.

**A l’aide des articles du CGI en annexe I, quelles indications pouvez-vous donner à Marie-Claude sur les implications fiscales de cette situation et les éventuels choix fiscaux qu’elle pourrait opérer ? Déterminer le montant du revenu net catégoriel correspondant à la situation que vous retenez. Il n’est pas demandé de déterminer le montant du RNGI, ni de calculer le montant de l’impôt sur le revenu.**

**PARTIE IV : questions à réponses rapides (barème indicatif 2 points/10)**

Indiquez les grands principes et critères prévus au code général des impôts en matière de territorialité de l’impôt sur le revenu. Vous n’évoquerez que les dispositions du droit interne et ne ferez donc pas état de l’impact de dispositions conventionnelles.

Les intérêts d’un emprunt bancaire contracté pour un bien productif de revenus fonciers sont-ils déductibles ? Si oui, dans quelles conditions ?

DOCUMENTS ANNEXES AUTORISES

Epreuve de droit fiscal Magistère juriste d’affaires 1ère année

Janvier 2023 - 1er semestre

**ANNEXE I : extraits du code général des impôts**

**DISPOSITIONS GENERALES**

|  |
| --- |
| Article 1 A Il est établi un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques désigné sous le nom d'impôt sur le revenu. Cet impôt frappe le revenu net global du contribuable déterminé conformément aux dispositions des articles 156 à 168.  Ce revenu net global est constitué par le total des revenus nets des catégories suivantes :  – Revenus fonciers ;  – Bénéfices industriels et commerciaux ;  – Rémunérations, d'une part, des gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié et des gérants des sociétés en commandite par actions et, d'autre part, des associés en nom des sociétés de personnes et des membres des sociétés en participation lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ;  – Bénéfices de l'exploitation agricole ;  – Traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères ;  – Bénéfices des professions non commerciales et revenus y assimilés ;  – Revenus de capitaux mobiliers ;  – Plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature, déterminés conformément aux dispositions des articles 14 à 155, total dont sont retranchées les charges énumérées à l'article 156. |

|  |
| --- |
| Article 6 1. Chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu, tant en raison de ses bénéfices et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérés comme étant à sa charge au sens des articles 196 et 196 A bis. Les revenus perçus par les enfants réputés à charge égale de l'un et l'autre de leurs parents sont, sauf preuve contraire, réputés également partagés entre les parents.  Sauf application des dispositions du 4 et du second alinéa du 5, les personnes mariées sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles et ceux de leurs enfants et des personnes à charge mentionnés au premier alinéa ; cette imposition est établie aux noms des époux.  Les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil font l'objet, pour les revenus visés au premier alinéa, d'une imposition commune. L'imposition est établie à leurs deux noms.  2. Le contribuable peut réclamer des impositions distinctes pour ses enfants, lorsque ceux-ci tirent un revenu de leur travail ou d'une fortune indépendante de la sienne.  3. Toute personne majeure âgée de moins de vingt et un ans, ou de moins de vingt-cinq ans lorsqu'elle poursuit ses études, ou, quel que soit son âge, lorsqu'elle effectue son service militaire ou est atteinte d'une infirmité, peut opter, dans le délai de déclaration et sous réserve des dispositions du quatrième alinéa du 2° du II de l'article 156, entre :  1° L'imposition de ses revenus dans les conditions de droit commun ;  2° Le rattachement au foyer fiscal dont elle faisait partie avant sa majorité, si le contribuable auquel elle se rattache accepte ce rattachement et inclut dans son revenu imposable les revenus perçus pendant l'année entière par cette personne ; le rattachement peut être demandé, au titre des années qui suivent celle au cours de laquelle elle atteint sa majorité, à l'un ou à l'autre des parents lorsque ceux-ci sont imposés séparément.  Si la personne qui demande le rattachement est mariée, l'option entraîne le rattachement des revenus du ménage aux revenus de l'un ou des parents de l'un des conjoints.  3° Le rattachement au foyer fiscal qui l'a recueillie après qu'elle soit devenue orpheline de père et de mère, si le contribuable auquel elle se rattache accepte ce rattachement et inclut dans son revenu imposable les revenus perçus pendant l'année entière par cette personne.  4. Les époux font l'objet d'impositions distinctes :  a. Lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ;  b. Lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées ;  c. Lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts.  5. Les personnes mariées et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont soumis à une imposition commune pour les revenus dont ils ont disposé pendant l'année du mariage ou de la conclusion du pacte.  Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité peuvent toutefois opter pour l'imposition distincte des revenus dont chacun a personnellement disposé pendant l'année du mariage ou de la conclusion du pacte, ainsi que de la quote-part des revenus communs lui revenant. A défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité. Cette option est exercée de manière irrévocable dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration initiale des revenus mentionnée à l'article 170. Elle n'est pas applicable lorsque les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, conclu au titre d'une année antérieure, se marient entre eux.  6. Chacun des époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires liés par un pacte civil de solidarité est personnellement imposable pour les revenus dont il a disposé pendant l'année de la réalisation de l'une des conditions du 4, du divorce ou de la dissolution du pacte, ainsi que pour la quote-part des revenus communs lui revenant. A défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires liés par un pacte civil de solidarité.  Les revenus communs sont, sauf preuve contraire, réputés partagés en deux parts égales entre les époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité.  7. Abrogé  8. En cas de décès de l'un des conjoints ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité, l'impôt afférent aux bénéfices et revenus non encore taxés est établi au nom des époux ou partenaires. Le conjoint ou le partenaire survivant est personnellement imposable pour la période postérieure au décès. |

|  |
| --- |
| **Article 12** :L'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année. |

|  |
| --- |
| **Article 13 : (extraits)**  1. Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu. |

**REVENU FONCIER**

|  |
| --- |
| **Article 14 : (extraits)**  sous réserve des dispositions de l'article 15, sont compris dans la catégorie des revenus fonciers, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale:  1° Les revenus des propriétés bâties, telles que maisons et usines, ainsi que les revenus :  (…) |

|  |
| --- |
| **Article 15 :**  I. – (Abrogé).  II. – Les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu.  Cette exonération s'applique également aux locaux compris dans des exploitations agricoles et affectés à l'habitation des propriétaires exploitants. |

|  |
| --- |
| **Article 28 :**  Le revenu net foncier est égal à la différence entre le montant du revenu brut et le total des charges de la propriété. |

|  |
| --- |
| **Article 29 :**  (...) Le revenu brut des immeubles ou parties d'immeubles donnés en location, est constitué par le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire, augmenté du montant des dépenses incombant normalement à ce dernier et mises par les conventions à la charge des locataires. |

|  |
| --- |
| **Article 32 :**  1. Par dérogation aux dispositions de l'article 31, lorsque le montant du revenu brut annuel défini aux articles 29 et 30 n'excède pas 15 000 €, le revenu imposable correspondant est fixé à une somme égale au montant de ce revenu brut diminué d'un abattement de 30 %.  (...) |

**TRAITEMENTS SALAIRES**

|  |
| --- |
| **Article 79 :**  Les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu.  Il en est de même des prestations de retraite servies sous forme de capital. |

|  |
| --- |
| **Article 81 :**  Sont affranchis de l'impôt :  1° Les allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi et effectivement utilisées conformément à leur objet.  (...) |

|  |
| --- |
| **Article 83 (extraits)**  Le montant net du revenu imposable est déterminé en déduisant du montant brut des sommes payées et des avantages en argent ou en nature accordés :  (…)  3° Les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi lorsqu'ils ne sont pas couverts par des allocations spéciales.  La déduction à effectuer du chef des frais professionnels est calculée forfaitairement en fonction du revenu brut, après défalcation des cotisations, contributions et intérêts mentionnés aux 1° à 2° ter ; elle est fixée à 10 % du montant de ce revenu. Elle est limitée à 12 829 € pour l'imposition des rémunérations perçues en 2021 ; chaque année, le plafond retenu pour l'imposition des revenus de l'année précédente est relevé dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.  Le montant de la déduction forfaitaire pour frais professionnels ne peut être inférieur à 448 €, sans pouvoir excéder le montant brut des traitements et salaires. Cette disposition s'applique séparément aux rémunérations perçues par chaque membre du foyer fiscal désigné aux 1 et 3 de l'article 6.  La somme figurant au troisième alinéa est révisée chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.  Les bénéficiaires de traitements et salaires sont également admis à justifier du montant de leurs frais réels, soit dans la déclaration visée à l'article 170, soit sous forme de réclamation adressée au service des impôts dans le délai prévu aux articles R\* 196-1 et R\* 196-3 du livre des procédures fiscales. Le montant des frais réels à prendre en compte au titre de l'acquisition des immeubles, des véhicules et autres biens dont la durée d'utilisation est supérieure à un an s'entend de la dépréciation que ces biens ont subie au cours de l'année d'imposition.  Sont assimilées à des frais professionnels réels les dépenses exposées en vue de l'obtention d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans la perspective d'une insertion ou d'une conversion professionnelle par les personnes tirant un revenu de la pratique d'un sport.  Les frais de déplacement de moins de quarante kilomètres entre le domicile et le lieu de travail sont admis, sur justificatifs, au titre des frais professionnels réels. Lorsque la distance est supérieure, la déduction admise porte sur les quarante premiers kilomètres, sauf circonstances particulières notamment liées à l'emploi justifiant une prise en compte complète.  Lorsque les bénéficiaires de traitements et salaires optent pour le régime des frais réels, l'évaluation des frais de déplacement, autres que les frais de péage, de garage ou de parking et d'intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé, peut s'effectuer sur le fondement d'un barème forfaitaire fixé par arrêté du ministre chargé du budget en fonction de la puissance administrative du véhicule, retenue dans la limite maximale de sept chevaux, du type de motorisation du véhicule, et de la distance annuelle parcourue.  Lorsque les bénéficiaires mentionnés au huitième alinéa ne font pas application dudit barème, les frais réels déductibles, autres que les frais de péage, de garage ou de parking et d'intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé, ne peuvent excéder le montant qui serait admis en déduction en application du barème précité, à distance parcourue identique, pour un véhicule de la puissance administrative maximale retenue par le barème. |

**DISPOSITIONS GENERALES - CHARGES**

|  |
| --- |
| **Article 156 (extraits)**  L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal. Ce revenu net est déterminé eu égard aux propriétés et aux capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6, aux professions qu'ils exercent, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont ils jouissent ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent, sous déduction :  I. – Du déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus ; si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.  Toutefois, n'est pas autorisée l'imputation :  1° des déficits provenant d'exploitations agricoles lorsque le total des revenus nets d'autres sources excède 111 976 € ; ces déficits peuvent cependant être admis en déduction des bénéfices de même nature des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.  Le montant mentionné au premier alinéa est révisé chaque année selon les mêmes modalités que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.  1° bis des déficits provenant, directement ou indirectement, des activités relevant des bénéfices industriels ou commerciaux lorsque ces activités ne comportent pas la participation personnelle, continue et directe de l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité. Il en est ainsi, notamment, lorsque la gestion de l'activité est confiée en droit ou en fait à une personne qui n'est pas un membre du foyer fiscal par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention. Les déficits non déductibles pour ces motifs peuvent cependant être imputés sur les bénéfices tirés d'activités de même nature exercées dans les mêmes conditions, durant la même année ou les six années suivantes. Ces modalités d'imputation ne sont pas applicables aux déficits provenant de l'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés.  (...)  Les dispositions du premier alinéa ne sont pas applicables au déficit ou à la fraction de déficit provenant de l'exploitation :  (...)  1° ter Des déficits du foyer fiscal provenant de l'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés lorsque l'activité n'est pas exercée à titre professionnel au sens du IV de l'article 155. Ces déficits s'imputent exclusivement sur les revenus provenant d'une telle activité au cours de celles des dix années suivantes pendant lesquelles l'activité n'est pas exercée à titre professionnel au sens des mêmes dispositions.  Toutefois, lorsque l'activité est exercée, dès le commencement de la location, à titre professionnel au sens des mêmes dispositions, la part des déficits qui n'a pu être imputée en application du premier alinéa et qui provient des charges engagées en vue de la location directe ou indirecte d'un local d'habitation avant le commencement de cette location, tel que déterminé conformément au septième alinéa du IV de l'article 155, peut être imputée par tiers sur le revenu global des trois premières années de location du local, tant que l'activité reste exercée à titre professionnel.  2° Des déficits provenant d'activités non commerciales au sens de l'article 92, autres que ceux qui proviennent de l'exercice d'une profession libérale ou des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants ; ces déficits peuvent cependant être imputés sur les bénéfices tirés d'activités semblables durant la même année ou les six années suivantes ;  3° Des déficits fonciers, lesquels s'imputent exclusivement sur les revenus fonciers des dix années suivantes ; cette disposition n'est pas applicable aux propriétaires de monuments classés ou inscrits au titre des monuments historiques ou ayant reçu le label délivré par la " Fondation du patrimoine " en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine.  L'imputation exclusive sur les revenus fonciers n'est pas non plus applicable aux déficits fonciers résultant de dépenses autres que les intérêts d'emprunt. L'imputation est limitée à 10 700 €. La fraction du déficit supérieure à 10 700 € et la fraction du déficit non imputable résultant des intérêts d'emprunt sont déduites dans les conditions prévues au premier alinéa.  (...)  II. – Des charges ci-après lorsqu'elles n'entrent pas en compte pour l'évaluation des revenus des différentes catégories :  1° Intérêts des emprunts contractés antérieurement au 1er novembre 1959 pour faire un apport en capital à une entreprise industrielle ou commerciale ou à une exploitation agricole ; intérêts des emprunts qui sont ou qui seront contractés, au titre des dispositions relatives aux prêts de réinstallation ou de reconversion, par les Français rapatriés ou rentrant de l'étranger ou des Etats ayant accédé à l'indépendance ;  1° bis (sans objet).  1° ter. Dans les conditions fixées par décret, les charges foncières afférentes aux immeubles classés monuments historiques ou inscrits au titre des monuments historiques, ainsi qu'aux immeubles faisant partie du patrimoine national ou en raison du label délivré par la " Fondation du patrimoine " en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine ;  1° quater (sans objet).  2° Arrérages de rentes payés par lui à titre obligatoire et gratuit constituées avant le 2 novembre 1959 ; pensions alimentaires répondant aux conditions fixées par les articles 205 à 211,367 et 767 du code civil à l'exception de celles versées aux ascendants quand il est fait application des dispositions prévues aux 1 et 2 de l'article 199 sexdecies ; versements de sommes d'argent mentionnés à l'article 275 du code civil lorsqu'ils sont effectués sur une période supérieure à douze mois à compter de la date à laquelle la convention de divorce par consentement mutuel mentionnée à l'article 229-1 du même code a acquis force exécutoire ou le jugement de divorce, que celui-ci résulte ou non d'une demande conjointe, est passé en force de chose jugée et les rentes versées en application des articles 276,278 ou 279-1 du même code en cas de séparation de corps ou de divorce, ou en cas d'instance en séparation de corps ou en divorce et lorsque le conjoint fait l'objet d'une imposition séparée, les pensions alimentaires versées en vertu d'une convention de divorce mentionnée à l'article 229-1 du même code ou d'une décision de justice et en cas de révision amiable de ces pensions, le montant effectivement versé dans les conditions fixées par les articles 208 et 371-2 du code civil ; contribution aux charges du mariage définie à l'article 214 du code civil, à condition que les époux fassent l'objet d'une imposition séparée ; dans la limite de 2 700 € et, dans les conditions fixées par un décret en Conseil d'Etat, les versements destinés à constituer le capital de la rente prévue à l'article 373-2-3 du code civil.  Le contribuable ne peut opérer aucune déduction pour ses descendants mineurs lorsqu'ils sont pris en compte pour la détermination de son quotient familial.  La déduction est limitée, par enfant majeur, au montant fixé pour l'abattement prévu par l'article 196 B. Lorsque l'enfant est marié, cette limite est doublée au profit du parent qui justifie qu'il participe seul à l'entretien du ménage.  Un contribuable ne peut, au titre d'une même année et pour un même enfant, bénéficier à la fois de la déduction d'une pension alimentaire et du rattachement. L'année où l'enfant atteint sa majorité, le contribuable ne peut à la fois déduire une pension pour cet enfant et le considérer à charge pour le calcul de l'impôt ;  2° bis (Abrogé) ;  2° ter. Avantages en nature consentis en l'absence d'obligation alimentaire résultant des articles 205 à 211 du code civil à des personnes agées de plus de 75 ans vivant sous le toit du contribuable et dont le revenu imposable n'excède pas le plafond de ressources mentionné à l'article L. 815-9 du code de la sécurité sociale pour l'octroi de l'allocation de solidarité aux personnes âgées mentionnée à l'article L. 815-1 du même code et de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à l'article L. 815-24 du même code. La déduction opérée par le contribuable ne peut excéder, par bénéficiaire, la somme de 3 592 €.  (...) |

|  |
| --- |
| **Article 158 (extraits)**  (...)  5. a. Les revenus provenant de traitements publics et privés, indemnités, émoluments, salaires et pensions ainsi que de rentes viagères autres que celles mentionnées au 6 sont déterminés conformément aux dispositions des articles 79 à 90.  Les pensions et retraites font l'objet d'un abattement de 10 % qui ne peut excéder 3 912 €. Ce plafond s'applique au montant total des pensions et retraites perçues par l'ensemble des membres du foyer fiscal. Chaque année, il est révisé selon les mêmes modalités que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.  L'abattement indiqué au deuxième alinéa ne peut être inférieur à 400 €, sans pouvoir excéder le montant brut des pensions et retraites. Cette disposition s'applique au montant des pensions ou retraites perçu par chaque retraité ou pensionné membre du foyer fiscal. La somme de 400 € est révisée chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.  (...) |

**LIQUIDATION**

|  |
| --- |
| **Article 193**  Sous réserve des dispositions de l'article 196 B, le revenu imposable est pour le calcul de l'impôt sur le revenu, divisé en un certain nombre de parts, fixé conformément à l'article 194, d'après la situation et les charges de famille du contribuable.  Le revenu correspondant à une part entière est taxé par application du tarif prévu à l'article 197.  L'impôt brut est égal au produit de la cotisation ainsi obtenue par le nombre de parts.  L'impôt dû par le contribuable est calculé à partir de l'impôt brut diminué, s'il y a lieu, des réductions d'impôt prévues par les articles 199 quater C à 200, et, le cas échéant, des retenues à la source, prélèvements et crédits d'impôts mentionnés à l'article 117 quater, au I de l'article 125 A, aux articles 182 A, 182 A bis, 182 A ter, 182 B, 199 ter, 199 ter A, 199 quater B, au 4 de l'article 199 sexdecies et aux articles 200 quater à 200 quaterdecies.  Pour l'application du premier alinéa, le revenu imposable ainsi que les différents éléments ayant concouru à sa détermination, sont arrondis à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1. |

|  |
| --- |
| **Article 193 ter**  A défaut de dispositions spécifiques, les enfants ou les personnes à charge s'entendent de ceux dont le contribuable assume la charge d'entretien à titre exclusif ou principal, nonobstant le versement ou la perception d'une pension alimentaire pour l'entretien desdits enfants. |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Article 194**  I. Le nombre de parts à prendre en considération pour la division du revenu imposable prévue à l'article 193 est déterminé conformément aux dispositions suivantes :   |  |  | | --- | --- | | SITUATION DE FAMILLE | NOMBRE DE PARTS | | Célibataire, divorcé ou veuf sans enfant à charge | 1 | | Marié sans enfant à charge | 2 | | Célibataire ou divorcé ayant un enfant à charge | 1,5 | | Marié ou veuf ayant un enfant à charge | 2,5 | | Célibataire ou divorcé ayant deux enfants à charge | 2 | | Marié ou veuf ayant deux enfants à charge | 3 | | Célibataire ou divorcé ayant trois enfants à charge | 3 | | Marié ou veuf ayant trois enfants à charge | 4 | | Célibataire ou divorcé ayant quatre enfants à charge | 4 | | Marié ou veuf ayant quatre enfants à charge | 5 | | Célibataire ou divorcé ayant cinq enfants à charge | 5 | | Marié ou veuf ayant cinq enfants à charge | 6 | | Célibataire ou divorcé ayant six enfants à charge | 6 |   et ainsi de suite, en augmentant d'une part par enfant à charge du contribuable.  Lorsque les époux font l'objet d'une imposition séparée en application du 4 de l'article 6, chacun d'eux est considéré comme un célibataire ayant à sa charge les enfants dont il assume à titre principal l'entretien. Dans cette situation, ainsi qu'en cas de divorce, de rupture du pacte civil de solidarité ou de toute séparation de fait de parents non mariés, l'enfant est considéré, jusqu'à preuve du contraire, comme étant à la charge du parent chez lequel il réside à titre principal.  En cas de résidence alternée au domicile de chacun des parents et sauf disposition contraire dans laconvention de divorce mentionnée à l'article 229-1 du code civil, la convention homologuée par le juge, la décision judiciaire ou, le cas échéant, l'accord entre les parents, les enfants mineurs sont réputés être à la charge égale de l'un et de l'autre parent. Cette présomption peut être écartée s'il est justifié que l'un d'entre eux assume la charge principale des enfants.  Lorsque les enfants sont réputés être à la charge égale de chacun des parents, ils ouvrent droit à une majoration de :  a) 0,25 part pour chacun des deux premiers et 0,5 part à compter du troisième, lorsque par ailleurs le contribuable n'assume la charge exclusive ou principale d'aucun enfant ;  b) 0,25 part pour le premier et 0,5 part à compter du deuxième, lorsque par ailleurs le contribuable assume la charge exclusive ou principale d'un enfant ;  c) 0,5 part pour chacun des enfants, lorsque par ailleurs le contribuable assume la charge exclusive ou principale d'au moins deux enfants.  Pour l'application des dispositions du premier alinéa, sont assimilées à des enfants à charge les personnes considérées comme étant à la charge du contribuable en vertu de l'article 196 A bis.  II. Pour l'imposition des contribuables célibataires ou divorcés qui vivent seuls, le nombre de parts prévu au I est augmenté de 0,5 lorsqu'ils supportent à titre exclusif ou principal la charge d'au moins un enfant. Lorsqu'ils entretiennent uniquement des enfants dont la charge est réputée également partagée avec l'autre parent, la majoration est de 0,25 pour un seul enfant et de 0,5 si les enfants sont au moins deux. Ces dispositions s'appliquent nonobstant la perception éventuelle d'une pension alimentaire versée en vertu d'une convention de divorce par consentement mutuel déposée au rang des minutes d'un notaire ou d'une décision de justice pour l'entretien desdits enfants. |

|  |
| --- |
| **Article 195**  1. Par dérogation aux dispositions qui précèdent, le revenu imposable des contribuables célibataires, divorcés ou veufs n'ayant pas d'enfant à leur charge, exclusive, principale ou réputée également partagée entre les parents, est divisé par 1,5 lorsque ces contribuables :  a. Vivent seuls et ont un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte dont ces contribuables ont supporté à titre exclusif ou principal la charge pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls ;  b. Vivent seuls et ont eu un ou plusieurs enfants qui sont morts, à la condition que l'un d'eux au moins ait atteint l'âge de seize ans ou que l'un d'eux au moins soit décédé par suite de faits de guerre et que les contribuables aient supporté à titre exclusif ou principal la charge de l'un au moins de ces enfants pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls ;  c. Sont titulaires, soit pour une invalidité de 40 % ou au-dessus, soit à titre de veuve, d'une pension prévue par les dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre reproduisant celles des lois des 31 mars et 24 juin 1919 ;  d. Sont titulaires d'une pension d'invalidité pour accident du travail de 40 % ou au-dessus ;  d bis. Sont titulaires de la carte “ mobilité inclusion ” portant la mention “ invalidité ” prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles ;  e. Vivent seuls et ont adopté un enfant, à la condition que, si l'adoption a eu lieu alors que l'enfant était âgé de plus de dix ans, cet enfant ait été à la charge de l'adoptant comme enfant recueilli dans les conditions prévues à l'article 196 depuis l'âge de dix ans. Cette disposition n'est pas applicable si l'enfant adopté est décédé avant d'avoir atteint l'âge de seize ans ou si l'enfant adopté n'a pas été à la charge exclusive ou principale des contribuables pendant au moins cinq années au cours desquelles ceux-ci vivaient seuls ;  f. Sont âgés de plus de 74 ans et titulaires de la carte du combattant ou d'une pension servie en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre ; cette disposition est également applicable aux conjoints survivants, âgés de plus de 74 ans, des personnes mentionnées ci-dessus ainsi que des personnes âgées de moins de 74 ans ayant bénéficié de la retraite du combattant.  2. Le quotient familial prévu à l'article 194 est augmenté d'une demi-part pour chaque enfant à charge et d'un quart de part pour chaque enfant réputé à charge égale de l'un et l'autre de ses parents, titulaire de la carte “ mobilité inclusion ” portant la mention “ invalidité ” prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles.  3. Le quotient familial prévu à l'article 194 est augmenté d'une demi-part pour les contribuables mariés, lorsque l'un ou l'autre des conjoints remplit l'une des conditions fixées aux c, d et d bis du 1.  4. Le quotient familial prévu à l'article 194 est augmenté d'une part pour les contribuables mariés invalides lorsque chacun des conjoints remplit l'une des conditions fixées aux c, d et d bis du 1.  5. Le quotient familial prévu à l'article 194 est augmenté d'une demi-part pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ayant un ou plusieurs enfants à charge, que celle-ci soit exclusive, principale ou réputée également partagée entre les parents, lorsque ces contribuables remplissent l'une des conditions d'invalidité fixées aux c, d ou d bis du 1.  6. Les contribuables mariés, lorsque l'un des conjoints est âgé de plus de 74 ans et titulaire de la carte du combattant ou d'une pension servie en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre, bénéficient d'une demi-part supplémentaire de quotient familial.  Les contribuables qui bénéficient des dispositions des 3 ou 4 ne peuvent bénéficier des dispositions du premier alinéa. |

|  |
| --- |
| **Article 196**  Sont considérés comme étant à la charge du contribuable, que celle-ci soit exclusive, principale ou réputée également partagée entre les parents, à la condition de n'avoir pas de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier :  1° Ses enfants âgés de moins de 18 ans ou infirmes ;  2° Sous les mêmes conditions, les enfants qu'il a recueillis à son propre foyer. |

|  |
| --- |
| **Article 196 A bis**  Tout contribuable peut considérer comme étant à sa charge, au sens de l'article 196, à la condition qu'elles vivent sous son toit, les personnes titulaires de la carte “ mobilité inclusion ” portant la mention “ invalidité ” prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles. |

|  |
| --- |
| **Article 196 B**  Le contribuable qui accepte le rattachement des personnes désignées au 3 de l'article 6 bénéficie d'une demi-part supplémentaire de quotient familial par personne ainsi rattachée.  Si la personne rattachée est mariée ou a des enfants à charge, l'avantage fiscal accordé au contribuable prend la forme d'un abattement de 6 042 € sur son revenu global net par personne ainsi prise en charge. Lorsque les enfants de la personne rattachée sont réputés être à la charge égale de l'un et l'autre de leurs parents, l'abattement auquel ils ouvrent droit pour le contribuable, est égal à la moitié de cette somme. |

|  |
| --- |
| **Article 196 bis**  La situation dont il doit être tenu compte est celle existant au 1er janvier de l'année de l'imposition. Toutefois, l'année de la réalisation ou de la cessation de l'un ou de plusieurs des événements ou des conditions mentionnés aux 4 à 6 de l'article 6, il est tenu compte de la situation au 31 décembre de l'année d'imposition.  Les charges de famille dont il doit être tenu compte sont celles existant au 1er janvier de l'année de l'imposition. Toutefois, en cas d'augmentation des charges de famille en cours d'année, il est fait état de ces charges au 31 décembre de l'année d'imposition ou à la date du décès s'il s'agit d'imposition établie en vertu de l'article 204. |

|  |
| --- |
| **Article 197 extraits**  I. – En ce qui concerne les contribuables visés à l'article 4 B, il est fait application des règles suivantes pour le calcul de l'impôt sur le revenu :  1. L'impôt est calculé en appliquant à la fraction de chaque part de revenu qui excède 10 225 € le taux de :  – 11 % pour la fraction supérieure à 10 225 € et inférieure ou égale à 26 070 € ;  – 30 % pour la fraction supérieure à 26 070 € et inférieure ou égale à 74 545 € ;  – 41 % pour la fraction supérieure à 74 545 € et inférieure ou égale à 160 336 € ;  – 45 % pour la fraction supérieure à 160 336 €.  2. La réduction d'impôt résultant de l'application du quotient familial ne peut excéder 1 592 € par demi-part ou la moitié de cette somme par quart de part s'ajoutant à une part pour les contribuables célibataires, divorcés, veufs ou soumis à l'imposition distincte prévue au 4 de l'article 6 et à deux parts pour les contribuables mariés soumis à une imposition commune.  Toutefois, pour les contribuables célibataires, divorcés, ou soumis à l'imposition distincte prévue au 4 de l'article 6 qui répondent aux conditions fixées au II de l'article 194, la réduction d'impôt correspondant à la part accordée au titre du premier enfant à charge est limitée à 3 756 €. Lorsque les contribuables entretiennent uniquement des enfants dont la charge est réputée également partagée entre l'un et l'autre des parents, la réduction d'impôt correspondant à la demi-part accordée au titre de chacun des deux premiers enfants est limitée à la moitié de cette somme.  (...) |

**ANNEXE II : Extraits du BOFIP SUR LES CHARGES DEDUCTIBLES**

|  |
| --- |
| **IR - Base d'imposition - Charges déductibles du revenu brut global - Déductibilité des pensions alimentaires - Conditions particulières de déduction - Pensions alimentaires versées aux descendants** II. En cas d' imposition séparée des parents 290  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 la loi précitée que la résidence alternée de l’enfant au domicile de chacun de ses parents puisse constituer un mode d’exercice de l’autorité parentale. A. Séparation de fait 300  Chaque époux doit être considéré comme célibataire ayant à sa charge les enfants dont il assume à titre principal l'entretien (art. 194 du CGI).  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.  310  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 (article 80 septies du CGI).  Ces règles s'appliquent aux parents séparés de fait quelle que soit leur situation matrimoniale (mariés, pacsés ou concubins).  320  RES N°2005/16 (FP). Date de publication : 06/09/2005  S'agissant du montant déductible de la pension alimentaire forfaitaire versée à un enfant majeur naturel par ses parents concubins vivant ensemble, il est rappelé que 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. B. Divorce et séparation de corps, instance en divorce ou séparation de corps, rupture d'un pacte civil de solidarité (PACS)1. Pensions alimentaires versées pour l'entretien des enfants mineurs dont le contribuable n'assume pas la charge d'entretien à titre exclusif ou principal 330  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.   cf. BOI-IR-LIQ-10-10-10-10 n° 170 à 190 et BOI-IR-LIQ-10-10-10-10 n° 200 et 210 pour l'attribution de la majoration du quotient familial en cas de résidence alternée. a. Précisions liminaires1° Pensions alimentaires versées au cours de l'année pendant laquelle le divorce ou la séparation est intervenu 340  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. 2° Pensions globalement fixées pour l'entretien de plusieurs enfants 350  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 à M. Bonhomme, député, JO déb. AN du 29 mars 1975, p. 1135). 3° Frais entraînés par l'exercice du droit de visite 360  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 à M. Jean-François Chossy, JO déb. AN du 2 mai 1995).  De même ne sont pas déductibles les sommes qu'un mari divorcé, qui a obtenu l'entretien 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). b. Régime juridique et fiscal des pensions alimentaires versées1° Régime civil 370  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 (article 373-2-2 du code civil).  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.  380  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 (article 373-2-3 du code civil).  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 (article 373-2-4 du code civil).  390  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 (article 373-2-5 du code civil).  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 (article 304 du code civil). 2° Régime fiscal 400  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. a° Pension alimentaire prévue par l'article 373-2-2 du code civil et par l'article 373-2-4 du code civil 410  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.  415  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.  420  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 (article 80 septies du CGI).  430  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 (cf. § 530 et suivants). b° Abandon de biens en usufruit ou affectation de biens productifs de revenus 440  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. c° Rente prévue à l'article 373-2-3 du code civil 450  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 €.  460  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. § 500 à 520).   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.  470  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.  480  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.   490  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.  Ces différentes dispositions font l'objet de commentaires à BOI-RSA. 2. Pensions alimentaires servies aux enfants majeurs 500  Sous réserve des conditions et limites indiquées aux § 10 à 320, 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 2011.  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.  510  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.  520  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 2010 (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. III. Revalorisation spontanée des pensions alimentaires fixées par le juge pour l'entretien des enfants ou de l'ex-époux 530  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.  Par ailleurs, le 2° du II de l’article 156 du CGI autorise la déduction des pensions revalorisées spontanément, sans que les parties aient besoin de recourir à une nouvelle décision de justice, à condition :   * que le montant initial de la pension ait été fixé par décision judiciaire ; * 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.  A. Montant initial de la pension alimentaire fixé par décision judiciaire 540  La déduction du montant résultant de la revalorisation spontanée de la pension servie pour l’entretien des enfants en cas de séparation de corps ou de divorce reste subordonnée à la condition que le montant initial de celle-ci ait été fixé par le juge ou par la convention entre époux qu’il a homologuée (jugement de séparation de corps ou de divorce, convention entre époux homologuée par le juge ou jugement postérieur à la séparation de corps ou au divorce). B. Montant de la revalorisation spontanée compatible avec les ressources du débiteur et les besoins de l’enfant au profit duquel elle est servie 550  Le 2° du II de l’article 156 du CGI précise qu’en cas de révision, le montant effectivement versé dans les conditions prévues à l'article 208 du code civil et à l'article 371-2 du code civil est déductible.  Dès lors, conformément aux dispositions de l’article 208 du code civil, la déduction du montant de la pension revalorisée spontanément est subordonnée au fait que celui-ci soit en rapport avec les besoins de son bénéficiaire et les ressources de celui qui la verse.  560  En outre, l’article 371-2 du code civil dispose que chacun des parents contribue à l’entretien et à l’éducation des enfants à proportion de ses ressources, de celles de l’autre parent, ainsi que des besoins de l’enfant. C’est dans ce contexte que le montant de la pension revalorisée doit être apprécié.  Les notions de ressources et de besoins s’apprécient en fonction de la situation réelle du débiteur et du bénéficiaire, compte tenu des circonstances de fait propres à chaque cas d’espèce.  A cet égard, les ressources du débiteur s’apprécient normalement en fonction de sa situation réelle compte tenu de l’ensemble de ses ressources. Dans les cas où cette situation ne peut être appréhendée avec précision, le revenu déclaré peut, à titre de règle pratique, être utilisé comme élément de référence.  570  L’appréciation des besoins de l’enfant doit être faite au regard des dispositions combinées de l'article 208 du code civil et de l'article 371-2 du code civil. Ces besoins dépassent la notion traditionnelle d’aliments, entendue au sens de l’article 208 du code civil comme tout ce qui est nécessaire à la vie (notamment les soins médicaux). Elle doit couvrir également tous les frais occasionnés par l’éducation des enfants selon leur âge (poursuite ou non d’études, scolarité, activités périscolaires, etc.), éléments par nature évolutifs qu’il convient donc de prendre en compte pour la fixation du montant de la pension alimentaire. C. Montant de la revalorisation spontanée correspondant à un versement effectif 580  Les versements spontanés ouvrant droit à déduction doivent nécessairement revêtir le caractère d’aliments au sens de l’article 208 du code civil et s’intégrer dans la pension alimentaire initialement fixée.  Par suite, ces versements doivent satisfaire aux conditions du jugement prévoyant l’attribution de la pension alimentaire et notamment la périodicité du paiement lorsqu’elle a été précisée. A cet égard, il est admis que les dépenses en nature financées spontanément en complément du paiement de la pension alimentaire fixée initialement ouvrent droit à déduction sous réserve qu’elles correspondent à des aliments au sens de l’article 208 du code civil (prise en charge de frais de cantine, de frais de scolarité ou de dépenses médicales par exemple) et qu’il soit justifié que la dépense est effectivement assumée pour son montant réel par la personne qui s’en prévaut.  590  Sont également admises en déduction lorsqu’elles complètent spontanément le versement de la pension alimentaire initiale, et sous réserve qu’elles correspondent à des aliments au sens de l’article 208 du code civil :   * l’attribution au profit de l’enfant d’un droit d’usage et d’habitation ; * la constitution d’une rente dans les conditions exposées ci-dessus. Dans ce cas, le plafond de 2 700 € s’apprécie globalement pour l’ensemble des versements effectués, que ceux-ci résultent de l’instance judiciaire fixant le montant initial de la pension alimentaire ou du versement spontané.   En revanche, les subsides correspondant par exemple à des cadeaux ou à des aides ponctuelles de quelque sorte que ce soit ne revêtent pas le caractère d’aliments et par suite n’ouvrent pas droit à déduction du revenu imposable.  600  En outre, il est rappelé que les frais liés au droit de visite constituent une dépense n’ouvrant pas droit à déduction pour la personne qui en supporte la charge dès lors qu’ils sont déjà pris en compte par le juge lors de la fixation du montant de la pension.  610  Les contribuables peuvent notamment se référer 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 2011 : |

**ANNEXE III**

**Tableau de calcul direct de l’impôt - formules IR 2021**

