

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 B-2-04

N° 3 du 7 JANVIER 2004

IMPOT SUR LE REVENU – FRAIS DE GARDE DES JEUNES ENFANTS.
COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 31 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2002
(2002-1576 DU 30 DECEMBRE 2002)

(C.G.I., art. 199 quater D)

NOR : BUD F 03 20077 J

Bureau C 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

Aux termes de l'article 199 quater D du code général, les personnes ayant leur domicile fiscal en France peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt au titre de la garde des jeunes enfants qu'elles ont à leur charge.

Jusqu'à présent, seules les sommes versées à des assistant(e)s maternel(le)s agréé(e)s en application des dispositions du code de l'action sociale et des familles ou à des établissements répondant à des normes sociales et sanitaires définies par le code de la santé publique ouvraient droit à l'avantage fiscal.

La référence à des normes exclusivement nationales conduisait donc à écarter du dispositif les personnes domiciliées en France qui confient la garde de leurs enfants à une personne ou un établissement situé dans un autre Etat membre de la communauté européenne.

Dans un avis motivé du 18 septembre 2002, la Commission des communautés européennes a considéré cette situation comme discriminatoire au regard des libertés fondamentales prévues par le Traité instituant la communauté européenne.

Afin de mettre en conformité l'article 199 quater D du code général des impôts avec le droit communautaire, l'article 31 de la loi de finances rectificative pour 2002 (n° 2002-1576 du 30 décembre 2002) rend éligible au dispositif, à compter de l'imposition des revenus de 2002, les sommes versées aux personnes et aux établissements établis dans un autre Etat membre de la communauté européenne qui satisfont à des réglementations équivalentes à celles prévues en France.

•

CHAPITRE 1 : RAPPEL DES DISPOSITIONS ACTUELLES

1. Aux termes de l'article 199 quater D du code général des impôts, les contribuables célibataires, veufs ou divorcés domiciliés en France au sens de l'article 4 B du même code, peuvent bénéficier d'une réduction de leur impôt sur le revenu égale à 25 % des dépenses, retenues dans la limite de 2 300 € par enfant, nécessitées pour la garde des enfants âgés de moins de six ans qu'ils ont à leur charge.

2. Le bénéfice de l'avantage fiscal est subordonné à la condition que la garde des enfants soit assurée par des personnes ou établissements habilités à ce titre.

A. CONTRIBUABLES CONCERNES

3. Il s'agit des personnes fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts (cf. DB 5 B 3312 n° 4 à 10).

En effet, en application des dispositions de l'article 197 A du code général des impôts, les personnes fiscalement domiciliées hors de France sont imposables sur leurs seuls revenus de source française contrairement aux personnes fiscalement domiciliées en France qui sont soumises à l'impôt sur l'ensemble de leurs revenus de source française ou étrangère. C'est pourquoi en application des dispositions combinées des articles 164 A et 197 A du code général des impôts, les contribuables non résidents ne sont autorisés à déduire aucune charge de leur revenu imposable et ne sont pas davantage admis au bénéfice des réductions d'impôt.

Il est rappelé que les personnes fiscalement domiciliées en France s'entendent (DB 5 B 1121) :

- des personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal (a du 1. de l'article 4 B du code général des impôts) ;

- des personnes qui exercent en France une activité professionnelle salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire (b du 1. de l'article 4 B du code général des impôts) ;

- des personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques (c du 1. de l'article 4 B du code général des impôts) ;

- des agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus (2. de l'article 4 B du code général des impôts).

B. DEPENSES OUVRANT DROIT A REDUCTION D'IMPOT

4. La réduction d'impôt de l'article 199 quater D concerne les seules dépenses nécessitées par les gardes assurées à l'extérieur du domicile du contribuable¹.

5. Les dépenses ouvrant droit à l'avantage fiscal s'entendent des sommes effectivement supportées et versées pendant l'année d'imposition.

Doivent donc être déduites du montant à retenir pour l'assiette de la réduction d'impôt toutes les aides qui peuvent être versées par des organismes publics ou privés pour aider les parents à rémunérer une garde d'enfants. Tel est le cas par exemple de l'aide à la famille pour l'emploi d'une assistante maternelle agréée (AFEAMA) versée par les caisses d'allocations familiales, ou encore des aides ayant un objet similaire versées par les employeurs à leurs salariés.

¹ Les sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile, dont l'activité peut notamment consister à garder des enfants, ouvrent droit, sous certaines conditions, à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *sexdecies* du code général des impôts.

C. PERSONNES ET ETABLISSEMENTS DONT LES PRESTATIONS OUVERT DROIT A LA REDUCTION D'IMPOT

6. Il s'agit des assistant(e)s maternel(le)s agréé(e)s en application de l'article L. 421-1 du code de l'action sociale et des familles et des établissements de garde répondant aux conditions prévues à l'article L. 2324-1 du code de la santé publique.

1. Les assistantes maternelles agréées

7. La réduction d'impôt n'est accordée que pour les sommes versées aux assistant(e)s maternel(le)s ayant fait l'objet de l'agrément prévu à l'article L. 421 -1 du code de l'action sociale et des familles, qui prévoit que les personnes qui accueillent habituellement des mineurs à leur domicile, moyennant rémunération doivent être préalablement agréées comme assistant(e)s maternel(le)s par le président du conseil général du département où elles résident (1^{er} alinéa de l'article L. 421-1 du code de l'action sociale et des familles).

8. L'agrément ou son renouvellement est accordé, pour une durée fixée par voie réglementaire en principe à 5 ans, lorsque les conditions d'accueil garantissent la santé, la sécurité et l'épanouissement des mineurs accueillis. Il précise notamment le caractère permanent ou non de l'accueil, le nombre et l'âge des mineurs susceptibles d'être accueillis par l'assistant(e) maternel(le) ainsi que, le cas échéant, les horaires de l'accueil. Pour bénéficier de l'agrément, le nombre de mineurs accueillis ne doit pas être supérieur à trois, sauf dérogation accordée par le président du conseil général (2^{ème} alinéa de l'article L. 421-1 du code de l'action sociale et des familles).

9. Tout refus d'agrément doit être dûment motivé (4^{ème} alinéa de l'article L. 421-1 du code de l'action sociale et des familles).

10. Enfin, le renouvellement de l'agrément est subordonné à la justification de la formation définie à l'article L. 2112-3 du code de la santé publique ou à l'article L. 773 -17 du code du travail (5^{ème} alinéa de l'article L. 421-1 du code de l'action sociale et des familles).

11. Le respect des normes sociales et sanitaires qui s'imposent aux assistant(e)s maternel(le)s agréé(e)s est soumis au contrôle du service de protection maternelle et infantile (PMI). Les manquements constatés peuvent conduire à un retrait ou au non -renouvellement de l'agrément (3^{ème} alinéa de l'article L. 421-2 du code de l'action sociale et des familles).

2. Les établissements et services d'accueil des enfants de moins de six ans

12. Il s'agit des structures collectives de garde des jeunes enfants telles que les crèches collectives, crèches familiales, crèches parentales, garderies péri-scolaires et post-scolaires, haltes garderies, jardins d'enfants, jardins maternels, centres de loisirs sans hébergement, etc.

13. Leur création, leur extension et leur transformation sont soumises à un régime d'autorisation administrative ou d'avis préalable délivré soit par le président du conseil général, soit par un représentant de l'Etat (1 à 3 de l'article L. 2324 du code de la santé publique).

14. En outre, ces établissements sont soumis au contrôle et à la surveillance du médecin responsable du service départemental de protection maternelle et infantile (article L. 2324-2 du code de la santé publique).

15. Enfin, l'autorisation est également subordonnée à des conditions de qualification ou d'expérience professionnelle, de moralité et d'aptitude physique des personnels de ces établissements ainsi qu'à des conditions d'installation et de fonctionnement précises, l'ensemble de ces conditions étant fixé par voie réglementaire (article L. 2324-1 du code de la santé publique).

16. A ce titre, ils doivent notamment disposer des moyens techniques et humains permettant de veiller à la santé, à la sécurité, au bien être et au développement des enfants : capacité d'accueil limitée, locaux et aménagement adaptés, personnel qualifié, mise en œuvre d'un projet éducatif, ...

**CHAPITRE 2 : LES DISPOSITIONS ACTUELLES SONT ETENDUES, SOUS CERTAINES CONDITIONS,
AUX PRESTATIONS DE GARDE ASSUREES PAR DES PERSONNES
OU ETABLISSEMENTS NON RESIDENTS**

17. L'article 31 de la loi de finances rectificative pour 2002 (n° 2002-1576 du 30 décembre 2002) étend le champ d'application de la réduction d'impôt aux dépenses occasionnées par la garde d'enfants confiés à des personnes ou des établissements établis dans un autre Etat membre de la Communauté européenne qui satisfont à des réglementations équivalentes à celles applicables en France.

Comme actuellement :

- seuls les contribuables fiscalement domiciliés en France peuvent bénéficier de la réduction d'impôt,
- à raison des dépenses effectivement supportées. Ne sont donc pas prises en compte, par exemple, des allocations ou primes diverses éventuellement versées par l'employeur ou les autorités étrangères pour aider les parents à supporter les frais liés à la garde de leurs enfants ainsi que des indemnités versées, le cas échéant, à ce titre aux agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission à l'étranger (cf. n° 5).

1. Les personnes ou établissements qui assurent la garde doivent être établis au sein de la Communauté européenne et satisfaire à une réglementation équivalente à celle applicable en France

18. L'extension concerne les personnes ou les établissements de garde qui sont établis dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou de l'Espace Economique Européen (EEE).

19. Il est en outre rappelé qu'un accord conclu entre la France et Monaco prévoit déjà que les résidents français qui font garder leurs enfants dans la principauté peuvent bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 quater D du CGI lorsque l'établissement de garde situé sur le territoire monégasque est soumis à un régime d'autorisation, de contrôle et de surveillance similaire à celui prévu par la réglementation française ou lorsque l'assistante maternelle est agréée par les autorités de ce pays.

20. Il est également admis que le nouveau dispositif s'applique, sous les mêmes conditions aux sommes versées à des personnes ou établissements assurant la garde des jeunes enfants et établis en Suisse.

21. Il n'existe actuellement aucune norme communautaire fixant des règles d'ordre sanitaire et social pour les personnes et les organismes qui accueillent des jeunes enfants. Il résulte de cet état de fait des pratiques différentes selon les pays.

22. Il conviendra donc, dans la mesure du possible et au cas par cas, de rechercher si la garde des enfants est assurée selon des normes de même nature que celles énoncées supra (cf. n° 7 à 16).

23. Dans les situations où il ne sera pas possible d'établir l'existence de normes équivalentes à celles applicables en France, il conviendra en pratique de présumer que cette condition est satisfaite si la personne ou l'organisme assurant la garde attestent qu'ils exercent leur activité conformément aux lois et règlements en vigueur dans le pays de leur résidence ou de leur établissement (cf. infra n° 24).

2. Les contribuables doivent produire une attestation établie par la personne ou l'établissement assurant la garde

24. Pour bénéficier de la réduction d'impôt, les contribuables qui utilisent les services d'une personne ou d'un établissement non résident de France doivent indiquer dans le cadre approprié de la déclaration d'ensemble des revenus le nom et l'adresse de la personne ou de l'établissement qui a assuré la garde de l'enfant ainsi que le montant des sommes qu'elles ont effectivement supportées à ce titre.

25. Ils doivent en outre joindre à leur déclaration de revenus une attestation dont le modèle figure en annexe 2 dûment remplie par la personne ou l'établissement qui assure la garde.

Cette attestation récapitule notamment :

- le cas échéant, la référence à l'agrément ou l'autorisation administrative nécessaire ;
- et le montant des sommes payées.

3. Entrée en vigueur

- 26.** Les nouvelles dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2002.

Le Directeur de la législation fiscale
Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

•

ANNEXE 1

**Article 31 de la loi de finances rectificative pour 2002
(loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002)**

Article 31

I. - Le troisième alinéa de l'article 199 quater D du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Les mots : « mentionnée à l'article 80 sexies » sont remplacés par les mots : « agréée en application de l'article L. 421-1 du Code de l'action sociale et des familles » ;

2° Il est complété par les mots : « ou à des personnes ou établissements établis dans un autre état membre de la Communauté européenne qui satisfont à des réglementations équivalentes ».

II. - Les dispositions du I s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2002.



ANNEXE 2**Modèle d'attestation délivrée par la personne ou l'établissement assumant la garde de l'enfant
(document à joindre à la déclaration de revenus)****I - Informations relatives à la personne physique ou morale agréée ou habilitée à garder l'enfant**

1. Désignation de la personne ou de l'établissement assurant la garde de l'enfant (nom et adresse)
2. Références de l'agrément ou de l'habilitation (le cas échéant)

II - Informations relatives à l'enfant

1. Nom et prénom
2. Date de naissance
3. Lieu de résidence

III - Informations relatives aux modalités de la garde

1. Période pendant laquelle l'enfant a été gardé au cours de l'année civile écoulée :
du .../.../20.. au .../.../20..
2. Nombre de jours de garde au cours de l'année civile écoulée: ...
3. Montant perçu correspondant :...

Je soussigné(e), Monsieur, Madame¹, certifie que la garde s'effectue conformément aux lois et règlements en vigueur en/au « pays du lieu de résidence de la personne ou du lieu d'établissement de l'organisme assurant la garde de l'enfant »

Fait à« Ville », le « date ».

Signature.

¹ nom, prénom et qualité de la personne assumant la garde de l'enfant ou disposant du pouvoir d'engager l'établissement habilité à assurer la garde d'enfants.