

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 B-21-05

N° 121 du 15 JUILLET 2005

IMPÔT SUR LE REVENU. AIDE ACCORDEE AU TITRE DES FRAIS DE GARDE DES JEUNES ENFANTS. COMMENTAIRES
DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 88 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2005.

(C.G.I., art. 200 quater B)

NOR : BUD F 05 20308 J

Bureau C 1

P R E S E N T A T I O N

Conformément aux dispositions de l'article 199 quater D du code général des impôts, les personnes fiscalement domiciliées en France et répondant à certaines conditions pouvaient, jusqu'à l'imposition des revenus de 2004, bénéficier d'une réduction d'impôt au titre des frais afférents à la garde des jeunes enfants dont elles avaient la charge.

L'article 88 de la loi de finances pour 2005 substitue à la réduction d'impôt une « aide » qui prend la forme d'un crédit d'impôt dont l'assiette et le taux sont identiques à ceux du dispositif précédent.

En revanche, le bénéfice du crédit d'impôt n'est plus subordonné, comme cela était le cas pour la réduction d'impôt en ce qui concerne les contribuables mariés ou liés par un pacte civil de solidarité (PACS), à la justification d'une activité professionnelle par les deux membres du couple et, à défaut, pour celui qui ne travaillait pas, de la poursuite d'études supérieures ou de l'existence d'une invalidité. Ainsi, à titre d'exemple, les couples dans lesquels l'un des membres est demandeur d'emploi peuvent bénéficier du nouvel avantage fiscal.

De même, les dépenses éligibles au crédit d'impôt ne sont plus limitées, comme par le passé, au montant des revenus professionnels nets de frais.

La présente instruction commente les dispositions nouvelles qui s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2005.

•

A. RAPPEL DU DISPOSITIF ANTERIEUR

1. Jusqu'en 2004, l'article 199 quater D du code général des impôts (CGI) permettait aux contribuables célibataires, veufs, divorcés, mariés ou liés par un pacte civil de solidarité (PACS), fiscalement domiciliés en France, de bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu de 25 % à raison des dépenses supportées au titre de la garde d'enfants âgés de moins de 6 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, lorsque celle-ci était assurée par une assistante maternelle agréée ou dans le cadre d'un établissement habilité à accueillir de jeunes enfants par la législation française ou par celle d'un autre Etat membre de la Communauté européenne satisfaisant à une réglementation équivalente à celle en vigueur en France (cf. BOI 5 B-2-04).
2. Les dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt étaient retenues dans la limite des revenus professionnels nets de frais du contribuable, sans pouvoir excéder en tout état de cause un plafond annuel de 2 300 € par enfant à charge.
3. En outre, pour bénéficier de l'avantage fiscal, les contribuables mariés ou liés par un PACS devaient justifier que chaque conjoint ou partenaire du PACS exerçait une activité professionnelle au moins à mi-temps ou que celui qui ne travaillait pas en était empêché en raison de la poursuite d'études dans l'enseignement supérieur, d'une longue maladie ou d'une infirmité. Cette circonstance privait de fait de la réduction d'impôt les couples dont l'un des membres était demandeur d'emploi.

B. CE DISPOSITIF EST REMPLACÉ À COMPTER DE L'IMPOSITION DES REVENUS DE 2005 PAR UNE « AIDE » QUI PREND LA FORME D'UN CRÉDIT D'IMPÔT

4. L'article 88 de la loi de finances pour 2005 remplace la réduction d'impôt prévue à l'article 199 quater D du CGI par un crédit d'impôt défini à l'article 200 quater B accordé aux contribuables fiscalement domiciliés en France, à raison des dépenses qu'ils supportent pour la garde de leurs enfants de moins de six ans.

I. Champ d'application du dispositif

5. Le champ d'application du nouveau dispositif est, de manière générale, identique à celui de la réduction d'impôt. Il s'applique en effet, comme par le passé, et dans les mêmes conditions :
 - aux contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI (cf. BOI 5 B-2-04 n°3) ;
 - au titre des dépenses payées à une assistante maternelle agréée ou à un établissement habilité par la législation française ou en application de la législation d'un autre Etat membre de la Communauté européenne satisfaisant à une réglementation équivalente (cf. BOI 5 B-2-04 n°6 à 23) ;
 - pour la garde d'enfants âgés de moins de 6 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, à la charge du contribuable.
6. En revanche, le crédit d'impôt est accordé sans égard à une condition d'activité professionnelle ou à défaut de poursuite d'études supérieures ou d'invalidité ou de longue maladie, précédemment exigée pour les couples mariés ou liés par un PACS (cf. supra n°3). A titre d'exemple, les couples dans lesquels l'un des membres est demandeur d'emploi peuvent bénéficier du nouveau dispositif.

II. Montant du crédit d'impôt

7. Le crédit d'impôt est égal à 25% du montant des dépenses effectivement supportées au cours de l'année d'imposition, retenues comme par le passé dans la limite d'un plafond annuel égal à 2 300 € par enfant à charge.
8. Les dépenses éligibles ne sont plus en revanche limitées au montant des revenus professionnels nets de frais (cf. supra n° 2).
9. Les aides perçues au titre de la garde des enfants hors du domicile familial, telle que la prestation d'accueil du jeune enfant (PAJE)¹, ne sont pas prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt.

¹ Cette prestation, qui comprend quatre prestations (prime à la naissance ou à l'adoption, allocation de base, complément de libre choix d'activité et complément de libre choix du mode de garde) s'est substituée depuis le 1^{er} janvier 2004 aux allocations liées à la petite enfance c'est-à-dire l'APJE (allocation pour jeune enfant), l'AAD (allocation d'adoption), l'APE (allocation parentale d'éducation), l'AFEAMA (aide à l'emploi d'une assistante maternelle agréée) et l'AGED (allocation de garde d'enfant à domicile).

10. En cas de séparation ou de divorce des parents, le crédit d'impôt est en principe attribué à celui qui supporte la charge principale d'entretien et d'éducation de l'enfant.
11. Lorsque l'enfant réside alternativement au domicile de chacun de ses parents, l'avantage fiscal est en revanche accordé pour moitié à chacun d'entre eux et le plafond de 2 300 € divisé par deux.
12. Le crédit d'impôt est imputable sur l'impôt sur le revenu, après prise en compte des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 bis, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires.
13. L'excédent de crédit d'impôt est remboursé lorsque son montant excède celui de l'impôt dû.

C. ENTREE EN VIGUEUR

14. Les nouvelles dispositions s'appliquent aux dépenses effectivement payées à compter du 1^{er} janvier 2005.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



ANNEXE

Loi de finances pour 2005 n° 2004-1484 du 30 décembre 2004

Article 88

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° L'article 199 quater D est abrogé ;

2° Après l'article 200 quater, il est inséré un article 200 quater B ainsi rédigé :

« Art. 200 quater B. - Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B peuvent bénéficier d'une aide égale à 25 % des dépenses effectivement supportées pour la garde des enfants âgés de moins de six ans qu'ils ont à leur charge. Ces dépenses sont retenues dans la limite d'un plafond fixé à 2 300 EUR par enfant à charge et à la moitié de ce montant lorsque l'enfant est réputé à charge égale de l'un et l'autre de ses parents. Cette aide vient en réduction de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses sont effectivement supportées, après imputation des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Si l'aide excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

« Les dépenses définies au premier alinéa s'entendent des sommes versées à une assistante maternelle agréée en application de l'article L. 421-1 du code de l'action sociale et des familles ou à un établissement de garde répondant aux conditions prévues à l'article L. 2324-1 du code de la santé publique ou à des personnes ou établissements établis dans un autre Etat membre de la Communauté européenne qui satisfont à des réglementations équivalentes. »

II. - Les dispositions du I sont applicables à compter de l'imposition des revenus de 2005.