

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 9 DU 19 JANVIER 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 5 B-6-10

INSTRUCTION DU 11 JANVIER 2010

IMPOT SUR LE REVENU. AIDE POUR L'EMPLOI D'UN SALARIE A DOMICILE. AUGMENTATION DU PLAFOND DES DEPENSES OUVRANT DROIT A L'AVANTAGE FISCAL. COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 98 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2009 (N°2008-1425 DU 27 DECEMBRE 2008). SERVICES RENDUS PAR LES ETABLISSEMENTS OU SERVICES D'AIDE PAR LE TRAVAIL (ESAT).

(C.G.I., art. 199 sexdecies)

NOR : ECE L 10 20730 J

Bureau C1

### PRESENTATION

Aux termes de l'article 199 sexdecies du code général des impôts (CGI), un avantage fiscal qui prend la forme, selon les situations, d'un crédit d'impôt ou d'une réduction d'impôt, est accordé aux contribuables qui supportent des dépenses au titre de l'emploi direct d'un salarié ainsi que du recours soit à une association, une entreprise ou un organisme agréés soit à un organisme à but non lucratif ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou conventionné par un organisme de sécurité sociale, pour les services rendus à leur domicile.

Cet avantage fiscal est égal à 50 % des dépenses effectivement supportées dans la limite d'un plafond annuel.

L'article 98 de la loi de finances pour 2009 (n°2008-1425 du 27 décembre 2008) porte, à compter de l'imposition des revenus de 2009, le plafond de dépenses ouvrant droit à cet avantage de 12 000 € à 15 000 €, pour la première année d'imposition au titre de laquelle le contribuable demande à bénéficier de l'avantage fiscal pour l'emploi direct d'un salarié à domicile.

La présente instruction commente ces dispositions.

Elle apporte également des précisions sur les conditions d'éligibilité à cet avantage fiscal des services rendus par les établissements ou services d'aide par le travail (ESAT).

•

- 1 -

19 janvier 2010

3 507009 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

## INTRODUCTION

1. Aux termes de l'article 199 *sexdecies* du code général des impôts (CGI), un avantage fiscal, qui prend la forme selon les situations, d'un crédit ou d'une réduction d'impôt sur le revenu, est accordé aux contribuables qui supportent des dépenses au titre de l'emploi direct d'un salarié ainsi que du recours soit à une association, une entreprise ou un organisme agréés soit à un organisme à but non lucratif ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou conventionné par un organisme de sécurité sociale, pour les services rendus à leur domicile (cf. BOI 5 B-1-08).

2. Cet avantage fiscal est égal à 50 % des dépenses effectivement supportées dans la limite de 12 000 €, éventuellement majorée de 1 500 € par enfant à charge au sens des articles 196 et 196 B du CGI, pour tout autre membre du foyer âgé de plus de 65 ans ou encore par ascendant<sup>1</sup>. Ces majorations ne peuvent avoir pour conséquence de porter le plafond des dépenses au-delà de 15 000 €.

3. L'article 98 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008), porte, à compter de l'imposition des revenus de 2009, la limite de droit commun de 12 000 € à 15 000 €, pour la première année d'imposition au titre de laquelle le contribuable demande à bénéficier de l'avantage fiscal pour l'emploi direct d'un salarié à domicile.

Corrélativement, il prévoit que les majorations pour enfants à charge, tout autre membre du foyer âgé de plus de 65 ans ou ascendants<sup>1</sup> ne peuvent avoir pour effet de porter le plafond des dépenses au-delà de 18 000 €.

4. La présente instruction commente les dispositions de l'article 98 de la loi de finances pour 2009.

5. Elle apporte également des précisions sur les conditions d'éligibilité à cet avantage fiscal des services rendus par les établissements ou services d'aide par le travail (ESAT).

### Section 1 : Augmentation du plafond des dépenses ouvrant droit à l'avantage fiscal

#### A. RAPPEL DES DISPOSITIONS ACTUELLES

6. L'avantage fiscal, prévu par l'article 199 *sexdecies* du CGI, accordé au titre de l'emploi d'un salarié à domicile est égal à 50 % des dépenses effectivement supportées, retenues dans la limite d'un plafond annuel dont le montant varie selon que le contribuable répond ou a en charge une personne répondant à certaines conditions d'invalidité (cf. BOI 5 B-1-08).

7. Limite de droit commun. Les dépenses effectivement supportées par les contribuables sont retenues dans la limite de 12 000 € par foyer fiscal, éventuellement majorée de 1 500 € par enfant à charge au sens des articles 196 et 196 B du CGI, pour tout membre du foyer âgé de plus de 65 ans ou encore par ascendant<sup>1</sup>. Ces majorations ne peuvent avoir pour conséquence de porter le plafond de dépenses au-delà de 15 000 €.

8. Limite applicable aux personnes remplissant certaines conditions d'invalidité. La limite de droit commun est portée à 20 000 € si l'un des membres du foyer fiscal répond à certaines conditions d'invalidité (cf. BOI 5 B-1-08 n° 50 et suivants).

#### B. NOUVELLES DISPOSITIONS

##### 1. La majoration du plafond de dépenses s'applique uniquement la première année de l'emploi direct d'un salarié à domicile

9. L'article 98 de la loi de finances pour 2009 porte la limite de droit commun de l'avantage fiscal pour l'emploi d'un salarié à domicile, pour la première année d'imposition au titre de laquelle le contribuable demande à bénéficier de l'avantage fiscal pour l'emploi direct d'un salarié à domicile, de 12 000 € à 15 000 €.

Cette limite peut être majorée de 1 500 € par enfant à charge, pour tout membre du foyer fiscal âgé de plus de 65 ans ou encore par ascendant<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> lorsque le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt à raison des frais qu'il supporte personnellement au titre des dépenses d'emploi d'un salarié travaillant à la résidence d'un ascendant.

Toutefois, ces majorations ne peuvent pas avoir pour conséquence de porter le plafond de dépenses au-delà de 18 000 €.

**10. Dépenses supportées au titre de l'emploi direct d'un salarié à domicile.** Cette nouvelle mesure ne concerne que les dépenses supportées au titre de l'emploi direct d'un salarié à domicile (cf. BOI 5 B-1-08 n° 24 et suivants).

La limite de droit commun de l'avantage fiscal demeure donc inchangée en cas de recours à une association, une entreprise ou un organisme agréés soit à un organisme à but non lucratif ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou par un organisme de sécurité sociale, pour les services rendus à domicile.

**11. Première année d'imposition.** L'augmentation du plafond de droit commun est réservée à la première année d'imposition au titre de laquelle le contribuable demande à bénéficier de l'avantage pour l'emploi direct d'un salarié à domicile. Cette condition emporte deux conséquences :

- un contribuable peut prétendre au bénéfice de l'augmentation du plafond de droit commun lorsqu'il emploie pour la première fois un salarié à domicile à titre direct, alors même qu'il s'est vu octroyer au cours des années antérieures, l'avantage fiscal au titre des dépenses qu'il a effectuées pour le recours soit à une association, une entreprise ou un organisme agréés, soit à un organisme à but non lucratif ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou conventionné par un organisme de sécurité sociale, pour les services rendus à son domicile ;

- la limite de droit commun de l'avantage fiscal de 12 000 € s'applique pour les années suivantes au titre desquelles le contribuable demande à bénéficier de cet avantage fiscal.

**12. Modification du foyer fiscal.** En cas de mariage, de conclusion d'un pacte civil de solidarité, de divorce, de séparation ou de décès de l'un des conjoints, membre du foyer fiscal, il est admis que le ou les contribuables issus de ces situations bénéficient, toutes conditions étant par ailleurs remplies, de la majoration du plafond de dépenses au titre de la première année d'emploi direct d'un salarié à domicile.

**13. Exemple comparé du plafond des dépenses :**

Dispositions applicables pour l'imposition des revenus 2008 et antérieurement	Dispositions applicables à compter de l'imposition des revenus 2009
Un couple marié avec trois enfants à charge expose, au titre de l'imposition des revenus <b>de l'année 2008</b> , 19 000 € de dépenses au titre de l'emploi direct d'un salarié à domicile.	Un couple marié avec trois enfants à charge expose, pour la première fois au titre de l'imposition des revenus <b>de l'année 2009</b> , 19 000 € de dépenses au titre de l'emploi direct d'un salarié à domicile.
Ce foyer peut prétendre à 1 500 € de majoration pour chaque enfant à charge, soit au total 4 500 €.	Ce foyer peut prétendre à 1 500 € de majoration pour chaque enfant à charge, soit au total 4 500 €.
Le plafond théorique des dépenses éligibles est donc égal à 12 000 € + 4 500 €, soit 16 500 €.	Le plafond théorique des dépenses éligibles est donc égal à 15 000 € ( le foyer bénéficie de la revalorisation du plafond de droit commun )+ 4 500 €, soit 19 500 €.
Compte tenu de <b>la limite globale</b> , le montant des dépenses effectivement retenues s'élèvera à <b>15 000 €</b> .	Compte tenu de <b>la limite globale revalorisée</b> , le montant des dépenses effectivement retenues s'élèvera à <b>18 000 €</b> .

**14. Limite applicable aux personnes remplissant certaines conditions d'invalidité.** Le dispositif ne prévoit aucune adaptation corrélative de la limite de 20 000 € pour les foyers dont l'un des membres répond à certaines conditions d'invalidité.

## 2. Justificatifs

**15.** Il est rappelé que, conformément au 6 de l'article 199 *sexdecies* du CGI, l'aide est accordée sur présentation des pièces justifiant du paiement des salaires et des cotisations sociales, de l'identité du bénéficiaire, de la nature et du montant des prestations payées à l'association, l'entreprise ou l'organisme.

16. Lorsque le contribuable recourt à l'emploi direct d'un salarié, le bénéfice de l'avantage fiscal est subordonné à la production en annexe à la déclaration annuelle des revenus :

- de l'attestation annuelle établie par l'URSSAF ou la caisse de la Mutualité Sociale Agricole (MSA) au vu des déclarations nominatives trimestrielles (DNT) souscrites par l'employeur ou l'attestation annuelle fournie par le centre national de traitement du chèque emploi service universel ou le centre national de la PAJEMPLOI faisant apparaître : le nom et l'adresse de l'employeur ; la désignation du ou des emplois déclarés ; le montant total du coût salarial supporté au titre de l'année civile précédente pour lequel le contribuable est à jour des paiements de cotisations sociales (le montant des cotisations est indiqué sous déduction de celles acquittées par un mécanisme de tiers payant).

Toutefois, lorsque le contribuable effectue le dépôt de sa déclaration d'ensemble des revenus par voie électronique, il est admis que ce document justificatif ne soit pas joint à la déclaration. Dans cette hypothèse, l'attestation mentionnée ci-dessus, dont la production est en principe obligatoire, doit être conservée et produite à l'administration fiscale sur demande de sa part ;

- de l'indication des nom, prénom et adresse du ou des salariés employés au cours de l'année civile précédente ainsi que du montant net des sommes versées à chacun d'eux ;

- de l'indication du montant des indemnités ou allocations directement perçues par le contribuable pour l'aider à supporter les frais d'emploi d'un salarié.

17. Par ailleurs, l'employeur est tenu de conserver et de présenter à la demande du service des impôts la lettre d'engagement, le contrat de travail ou les bulletins de salaire des salariés ayant travaillé à son domicile.

### 3. Entrée en vigueur.

18. Les modifications issues de l'article 98 de la loi de finances pour 2009 s'appliquent à compter de l'imposition des revenus perçus en 2009. Elles concernent donc les dépenses payées pour l'emploi d'un salarié à domicile à compter de 2009.

## Section 2 : Précisions concernant les services rendus par les ESAT

19. L'article 39 de la loi n° 2005-102 du 11 février 2005 pour l'égalité des droits et des chances, la participation et la citoyenneté des personnes handicapées crée les établissements ou service d'aide par le travail (ESAT) qui sont mentionnés au 5° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles.

Les ESAT succèdent aux centres d'aide par le travail (CAT).

20. Activités des ESAT. Il s'agit d'établissements médico-sociaux, accessibles sur décision d'orientation de la commission des droits et de l'autonomie des personnes handicapées (CDAPH) et relevant de l'aide sociale de l'Etat.

21. Ces établissements sont chargés de la mise au travail, accompagnée d'un soutien médical et social, des personnes handicapées dans l'impossibilité de travailler dans un autre cadre.

22. Modalités d'éligibilité à l'avantage fiscal des ESAT<sup>2</sup>. Les modalités d'application de l'avantage fiscal aux prestations rendues par les ESAT sont similaires aux règles antérieurement applicables aux CAT (cf. BOI 5 B-1-08 n° 33).

En conséquence, dès lors qu'un ESAT fournit des prestations admises au dispositif prévu par l'article 199 *sexdecies* du CGI, ces prestations sont assimilables aux services rendus par un organisme à but non lucratif ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou conventionné par un département ou un organisme de sécurité sociale. Ainsi, lorsqu'un ESAT met, dans les conditions prévues par les articles R 344-16 à R 344-21 du code de l'action sociale et des familles, une ou plusieurs personnes handicapées à disposition d'une personne physique pour l'exercice au domicile de celle-ci, d'une prestation admise au dispositif prévu par l'article 199 *sexdecies* du CGI, les sommes versées ouvrent droit à ce titre à l'avantage fiscal.

Il appartient alors à l'organisme gestionnaire de l'ESAT d'établir une attestation fiscale qui sera remise au particulier concerné pour justifier des dépenses afférentes à la mise à disposition du travailleur.

---

<sup>2</sup> Réponse à la question écrite n° 16524 posée par M. Bernard Depierre, Député, le 12 février 2008 (publiée au JO le 26/08/2008 page 7 348) (cf annexe 2).

En revanche les prestations réalisées en milieu fermé, par exemple dans des ateliers centraux gérés par un ESAT, n'ouvrent pas droit à l'avantage fiscal.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

## Annexe 1

### Article 199 sexdecies

(modifié par l'article 98 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008)

1. Lorsqu'elles n'entrent pas en compte pour l'évaluation des revenus des différentes catégories, ouvrent droit à une aide les sommes versées par un contribuable domicilié en France au sens de l'article 4 B pour :

- a) L'emploi d'un salarié qui rend des services définis aux articles D. 129-35 et D. 129-36 du code du travail ;
- b) Le recours à une association, une entreprise ou un organisme ayant reçu un agrément délivré par l'Etat et qui rend des services mentionnés au a ;
- c) Le recours à un organisme à but non lucratif ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou conventionné par un organisme de sécurité sociale.

2. L'emploi doit être exercé à la résidence, située en France, du contribuable ou d'un de ses ascendants remplissant les conditions prévues au premier alinéa de l'article L. 232-2 du code de l'action sociale et des familles.

Dans le cas où l'emploi est exercé à la résidence d'un ascendant du contribuable, ce dernier renonce au bénéfice des dispositions de l'article 156 relatives aux pensions alimentaires, pour la pension versée à ce même ascendant.

L'aide financière mentionnée aux articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail, exonérée en application du 37° de l'article 81, n'est pas prise en compte pour le bénéfice des dispositions du présent article.

3. Les dépenses mentionnées au 1 sont retenues, pour leur montant effectivement supporté, dans la limite de 12 000 Euros, en tenant compte prioritairement de celles ouvrant droit au bénéfice du crédit d'impôt mentionné au 4.

La limite de 12 000 € est portée à 15 000 € pour la première année d'imposition pour laquelle le contribuable bénéficie des dispositions du présent article au titre du a du 1.

Cette limite est portée à 20 000 euros pour les contribuables mentionnés au 3° de l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, ainsi que pour les contribuables ayant à leur charge une personne, vivant sous leur toit, mentionnée au même 3°, ou un enfant donnant droit au complément d'allocation d'éducation de l'enfant handicapé prévu par le deuxième alinéa de l'article L. 541-1 du même code.

La limite de 12 000 euros est majorée de 1 500 euros par enfant à charge au sens des articles 196 et 196 B et au titre de chacun des membres du foyer fiscal âgé de plus de soixante-cinq ans. La majoration s'applique également aux ascendants visés au premier alinéa du 2 remplissant la même condition d'âge. Le montant de 1 500 euros est divisé par deux pour les enfants réputés à charge égale de l'un et l'autre de leurs parents. La limite de 12 000 euros augmentée de ces majorations ne peut excéder 15 000 euros. Toutefois, lorsque les dispositions du deuxième alinéa sont applicables, la limite de 15 000 € fait l'objet des majorations prévues au présent alinéa et le montant total des dépenses ne peut excéder 18 000 €.

4. L'aide prend la forme d'un crédit d'impôt sur le revenu égal à 50 % des dépenses mentionnées au 3 au titre des services définis à l'article D. 129-35 du code du travail, supportées au titre de l'emploi, à leur résidence, d'un salarié ou en cas de recours à une association, une entreprise ou un organisme, mentionné aux b ou c du 1 par :

- a) Le contribuable célibataire, veuf ou divorcé qui exerce une activité professionnelle ou est inscrit sur la liste des demandeurs d'emplois prévue à l'article L. 5221-1 du code du travail durant trois mois au moins au cours de l'année du paiement des dépenses ;
- b) Les personnes mariées ou ayant conclu un pacte civil de solidarité, soumises à une imposition commune, qui toutes deux satisfont à l'une ou l'autre conditions posées au a.

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu après imputation des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 bis, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

5. L'aide prend la forme d'une réduction d'impôt sur le revenu égale à 50 % des dépenses mentionnées au 3 supportées par :

a) Les personnes autres que celles mentionnées au 4 ;

b) Les personnes mentionnées au 4 qui ont supporté ces dépenses à la résidence d'un ascendant.

6. L'aide est accordée sur présentation des pièces justifiant du paiement des salaires et des cotisations sociales, de l'identité du bénéficiaire, de la nature et du montant des prestations payées à l'association, l'entreprise ou l'organisme définis au 1.



**Annexe 2**  
**13ème législature**

Question N° : 16524	de M. Depierre Bernard ( Union pour un Mouvement Populaire - Côte-d'Or )	QE
Ministère interrogé :	Solidarité	
Ministère attributaire :	Économie, industrie et emploi	
	Question publiée au JO le : 12/02/2008 page : 1134	
	Réponse publiée au JO le : 26/08/2008 page : 7348	
	Date de changement d'attribution : 18/03/2008	
Rubrique :	handicapés	
Tête d'analyse :	ESAT	
Analyse :	régime fiscal	
<b><u>Texte de la QUESTION :</u></b>	<p>M. Bernard Depierre attire l'attention de Mme la secrétaire d'État chargée de la solidarité sur la promotion à l'emploi des personnes handicapées. Les établissements ou services d'aide par le travail (ESAT) ont succédé aux centres d'aide par le travail (CAT). Ces établissements sont essentiels car ils permettent aux personnes handicapées qui n'ont pas acquis suffisamment d'autonomie pour travailler en milieu ordinaire d'exercer une activité à caractère professionnel dans un milieu de travail protégé. Jusqu'à présent les clients de certains de ces établissements pouvaient bénéficier d'une déduction fiscale sur les honoraires réglés. Il semblerait que cette déduction fiscale ait été supprimée au motif que ces personnes handicapées réalisaient un service à la personne qui n'était pas rendu à domicile. Concrètement, il apparaît pourtant difficile de faire déplacer ces personnes victimes d'un handicap (physique ou mental). Aussi, il souhaiterait connaître la position du Gouvernement sur ce sujet et savoir quelles mesures de compensation pourraient être envisagées.</p>	
<b><u>Texte de la REPONSE :</u></b>	<p>En matière d'impôt sur le revenu, l'avantage fiscal prévu pour l'emploi d'un salarié à domicile à l'article 199 sexdecies du code général des impôts (CGI) s'applique aux sommes payées par l'employeur à raison de l'emploi direct d'un salarié affecté à son service privé au sein de sa résidence principale ou secondaire, ainsi qu'à celles versées aux mêmes fins soit à un organisme, une association ou une entreprise agréés par l'État conformément aux dispositions de l'article L. 129-1 du code du travail, soit à un organisme à but non lucratif ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou conventionné par un organisme de sécurité sociale. Les prestations fournies doivent consister exclusivement en des tâches à caractère familial ou ménager répondant aux besoins courants des personnes et être réalisées au domicile des contribuables. Les établissements ou services d'aide par le travail (ESAT) sont des établissements sociaux ou médico-sociaux relevant de la compétence des départements au titre de l'aide sociale. Dès lors qu'un ESAT fournit des prestations admises au dispositif prévu par l'article 199 sexdecies du CGI, ces prestations sont assimilables aux services rendus par un organisme à but non lucratif ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou conventionné par un département ou un organisme de sécurité sociale. Aussi, lorsqu'un ESAT met, dans les conditions prévues par les articles R. 344-16 à R. 344-21 du code de l'action sociale et des familles, une ou plusieurs personnes handicapées à disposition d'une personne physique pour l'exercice, au domicile de celle-ci, d'une prestation admise au dispositif prévu par l'article 199 sexdecies du CGI, les sommes versées ouvrent droit à l'avantage fiscal. Il appartient alors à l'organisme gestionnaire de l'ESAT d'établir une attestation fiscale qui sera remise au particulier concerné pour justifier des dépenses afférentes à la mise à disposition du travailleur. En revanche, les prestations réalisées en milieu fermé, par exemple dans des ateliers centraux gérés par un ESAT, n'ouvrent pas droit à l'avantage fiscal. Lorsque les conditions énoncées supra sont remplies, l'assiette des dépenses éligibles à l'avantage fiscal est égale à 50 % du montant des dépenses effectivement supportées retenues généralement dans la limite de 12 000 euros éventuellement majorée ou de 20 000 euros pour les foyers dont l'un des membres répond à certaines conditions d'invalidité. L'aide fiscale au titre de l'emploi d'un salarié à domicile prend la forme d'un crédit d'impôt lorsque le contribuable exerce une activité professionnelle ou est demandeur d'emploi. Il prend la forme d'une réduction d'impôt dans les autres cas. Il n'est dès lors pas envisageable, sans dénaturer le dispositif actuel, d'accorder cet avantage pour des dépenses acquittées en rémunération de services effectués en dehors de la résidence du contribuable par des établissements ou services d'aide par le travail.</p>	