

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 5B2431-01/09/1999

Date de publication : 01/09/1999

SECTION 3 CHARGES NON DÉDUCTIBLES

Sommaire :

SECTION 3

Charges non déductibles

SOUS-SECTION 1

Dépenses personnelles des membres du foyer fiscal

SECTION 3

Charges non déductibles

Ainsi qu'il a déjà été indiqué (cf. DB 5 B 241, n° 3), seules les charges limitativement énumérées par le CGI sont déductibles du revenu global.

Les autres dépenses ne peuvent pas être admises en déduction ainsi qu'il ressort des solutions et décisions de jurisprudence analysées ci-après.

SOUS-SECTION 1

Dépenses personnelles des membres du foyer fiscal

1Ces dépenses de natures très diverses -dont la liste n'est évidemment pas limitative- sont indiquées dans l'ordre alphabétique. Toutefois, les dépenses liées à l'état de santé du contribuable ou des membres de sa famille et celles afférentes à l'entretien ou à l'éducation des enfants sont examinées distinctement.

A. DÉPENSES DIVERSES

Ne peuvent venir en déduction du revenu global :

2 Amendes.

Les amendes prononcées par un tribunal correctionnel pour fausse déclaration de bénéfices de guerre.

3 Assurances diverses (primes d').

Les primes d'assurances contre l'incendie, le vol, les risques automobiles, les primes d'assurance-vie et décès.

Il est précisé que les primes d'assurance-vie et de rente survie peuvent bénéficier sous certaines conditions et dans certaines limites d'une réduction d'impôt (cf. DB 5 B 3).

4 Cotisations diverses.

Les cotisations payées par les membres de l'Union nationale des accidentés du travail (UNIAT). Ces cotisations, versées à un organisme sans but lucratif, ont le caractère de dépenses d'ordre personnel [RM Seitlinger, n° 48054, JO, déb. AN du 23 décembre 1991, p. 5341].

5 Dommages-intérêts.

La somme versée à titre de dommages-intérêts par un contribuable à son ex-épouse en exécution d'un jugement de divorce (CE, arrêt du 8 décembre 1967, n° 70183, RJCD p. 274). Il s'agissait de dommages-intérêts alloués en application du deuxième alinéa de l'ancien article 301 du Code civil qui ne doivent pas être confondus avec la pension alimentaire prévue par le premier alinéa du même article 301.

6 Études (frais d').

Les dépenses engagées par un étudiant en vue de l'obtention d'un diplôme, préalablement à l'exercice de l'activité professionnelle à laquelle le destinent ses études et qui ne sont pas susceptibles d'être déduites des revenus imposables dont il peut disposer par ailleurs, ni de ceux du contribuable auquel il est rattaché, car il s'agit de dépenses de caractère personnel. Il en est ainsi, par exemple, des frais de l'examen médical d'aptitude au pilotage d'avion auquel sont obligatoirement soumis les futurs candidats au concours de l'École nationale de l'aviation civile (RM Charles, n° 40123, JO AN du 17 juin 1991, p. 2394).

De même, les intérêts des emprunts contractés par les étudiants pour poursuivre leurs études constituent des dépenses de caractère personnel non déductibles du revenu imposable des intéressés (RM Lorenzini, JO, AN du 12 janvier 1987, p. 140 et RM Lejeune, n° 12525, JO, Sénat du 20 décembre 1990, p. 2699).

Cependant, les contribuables ayant la charge d'enfants majeurs de moins de 25 ans, qui poursuivent leurs études, bénéficient de dispositions particulières -majoration du nombre de parts ou abattement sur le revenu imposable- qui sont précisément destinées à tenir compte

des frais d'entretien de ces enfants, et notamment des dépenses occasionnées par leurs études (RM Bruno Bourg-Broc, JO, déb. AN du 25 octobre 1982, p. 4349).

Par ailleurs, les pensions alimentaires versées pour l'entretien des enfants majeurs inscrits dans l'enseignement supérieur et qui sont déductibles dans les conditions et limites exposées DB 5 B 2421, n°s [54 et suiv.](#) ouvrent droit, jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 1997, à un avantage en impôt minimum (cf. également DB 5 B 3315 pour la réduction d'impôt prévue à l'article 199 quater F du CGI).

7 Honoraires.

Les honoraires de notaire payés lors de l'acquisition d'un immeuble.

Les honoraires qui sont versés à un administrateur provisoire nommé judiciairement pour prendre soin de la personne et des biens d'un contribuable et qui ne constituent pas des dépenses afférentes aux revenus des différentes catégories (CE, arrêts des 20 juin 1969 et 24 mars 1971, n° 73204).

Les honoraires versés pour l'établissement des déclarations relatives à la révision des propriétés bâties (RM D. Guislain, sénateur, JO, Sénat du 6 février 1971, p. 33).

8 Loyers.

Les loyers constituent des dépenses personnelles au même titre que les frais de nourriture et d'habillement et n'entrent pas dans la catégorie des charges déductibles du revenu global (RM Jans, JO, AN du 23 octobre 1985, p. 5047).

9 Matériels (achats de).

L'achat d'un ordinateur lorsque cet équipement est destiné à un usage d'ordre privé (RM Yves Lancien, JO, AN du 9 juillet 1984, p. 3200).

10 Mutuelles (cotisations de).

Les cotisations versées à des mutuelles en vue de compléter les prestations servies au titre d'un régime obligatoire d'assurance-maladie ou vieillesse, qu'il s'agisse de salariés ou de non-salariés (RM Cabanel, député, JO, AN du 25 mars 1978, p. 966).

En effet, les sommes versées à une mutuelle résultent d'une adhésion individuelle à un système d'assurance facultatif (RM Ravassard, JO, AN du 19 octobre 1987, p. 5790)

11 Obsèques (frais d').

Les dépenses exposées par un contribuable à l'occasion des obsèques de son fils majeur célibataire.

La solution serait différente dans le cas où l'enfant aurait pu prétendre de son vivant à une pension alimentaire, en application des articles 205 à 211 du Code civil (cf. [DB 5 B 2421](#))

12 Personnel (dépenses de).

Le salaire versé à une domestique quand bien même l'engagement de cette dernière résulterait des occupations du contribuable et de celles de sa femme (CE, arrêt du 9 avril 1951, n° 9952, RO, p. 184, et voir aussi RM Pierre-Charles Krieg, JO, AN du 30 avril 1984,

p. 2055).

Les salaires et les charges sociales y afférentes, versés par un industriel à des ouvriers travaillant dans une exploitation agricole qui lui sert de résidence secondaire.

En effet, les rémunérations que les personnes physiques versent aux employés de maison ainsi que les charges sociales correspondantes constituent des dépenses d'ordre personnel

Toutefois, il est précisé que depuis l'imposition des revenus de l'année 1992, les dépenses effectuées pour l'emploi d'un salarié à domicile ouvrent droit à une réduction d'impôt, sous certaines conditions et limites (cf. DB 5 B 3).

13 Pertes diverses.

La perte au change subie sur la part des annuités affectée à l'amortissement du capital d'un emprunt contracté à l'étranger (CE, arrêt du 15 décembre 1933, n° 99479, RO, 6070).

Les pertes subies par des adhérents de sociétés de crédit différé à la suite de la faillite de ces dernières.

Les pertes résultant d'une opération réalisée dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé et subies lors du remboursement de prêts indexés.

Les dépenses qui se rapportent à une activité professionnelle qui n'est plus exercée (exploitation agricole, par exemple) [RM Gourmelon, n° 13875, JO, déb. AN du 6 novembre 1989, p. 4906].

14 Procès ou procédure (frais de).

Une provision sur frais de mainlevée d'hypothèques anciennes et pour des frais de constitution d'un emprunt hypothécaire et, notamment, des frais d'avoué et d'expertise (CE, arrêt du 4 décembre 1944, n° 66645, RO, p. 202).

Des dépenses d'ordre privé -en l'espèce, des frais de voyage et de procès- qui n'ont pas été exposées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu (CE, arrêt du 19 mars 1955, n° 27830, RO. p. 262).

Des dépenses prétendument exposées dans l'exercice de sa profession par un fonctionnaire suspendu de ses fonctions antérieurement au début de l'année considérée (cf. arrêt ci-dessus).

Remarque - Lorsque les frais de procédure, autres que les dépens, peuvent être considérés comme engagés en vue d'acquiescer ou de conserver un revenu, et sont à ce titre, déductibles de ce revenu, le remboursement forfaitaire de ces frais doit être soumis à l'impôt au titre de la même catégorie de revenu selon les règles applicables à cette catégorie (RM Authié, n° 19501, JO, déb. Sénat du 16 juillet 1992, p. 1613).

15 Retraite (versements effectués pour la constitution d'une).

Les sommes prélevées par un contribuable sur les arrérages d'une pension civile et d'une rente viagère dont il a la jouissance, afin de se constituer une pension (CE, arrêt du 15 novembre 1939, n° 65744, RO, p. 462).

16 Succession (frais de).

Les frais supportés par un contribuable à la suite de la succession de son père (CE, arrêt du 31 janvier 1969, n° 73481).

17 Travaux et aménagements de leurs propriétés par les particuliers.

Les frais que les particuliers engagent dans un but de prévention des feux de forêts pour débroussailler les terrains leur appartenant ou y construire une piscine pouvant servir de réserve d'eau (RM Delga, JO, Sénat du 10 septembre 1987, p. 1439).

18 Vols.

Le montant d'un vol d'espèces et de valeurs appartenant à l'État, commis chez un comptable public par un domestique au service du comptable (CE, arrêt du 27 février 1925, n° 84302, RO, 5027).

19 Les pertes et les frais supportés par un particulier, victime d'un cambriolage (RM Guyard, JO, AN du 12 mars 1984, p. 1187).

B. DÉPENSES NÉCESSITÉES PAR L'ÉTAT DE SANTÉ OU L'ÂGE DU CONTRIBUABLE OU DES MEMBRES DE SA FAMILLE

20 En principe, ces dépenses **ne peuvent être admises** en déduction du revenu global.

Tel est le cas :

- des frais médicaux ou pharmaceutiques ou de la partie de ces frais laissée effectivement à la charge du contribuable ;
- des frais d'hospitalisation ;
- des frais d'une intervention chirurgicale même si cette intervention est indispensable à la conservation de la vie du contribuable (CE, arrêt du 12 février 1932, n° 22202, RO, n° 5773) ;
- des dépenses engagées pour l'achat d'un appareil décodeur -destiné aux personnes atteintes de surdité- qui permet de faire apparaître en surimpression des sous-titrages sur un écran de télévision (RM Jean-Louis Masson, JO, AN du 6 août 1984, p. 3608) ;
- des frais engagés pour l'achat d'équipement médicaux utilisés à domicile et de prix élevé pour lesquels la sécurité sociale ne rembourse que 50 % comme, par exemple, les pompes à insuline pour les diabétiques dont le coût dépasse 20 000 F (RM Tibéri, n° 35352, JO, déb. AN du 4 février 1991, p. 406) ;
- des frais d'hébergement dans les maisons de retraite supportés par les retraités, qui constituent des dépenses de la vie courante au même titre que celles qui sont acquittées pour leur entretien par les retraités qui restent à leur domicile (RM Lazaro, n° 9336, JO AN du 14 mars 1994) [cf. toutefois ci-après].

Toutefois, il est rappelé que les frais d'emploi d'un salarié à domicile (CGI, art. 199 sexdecies) et les frais engagés par les contribuables âgés pour leur hébergement dans un

établissement de long séjour ou une section de cure médicale (CGI, art. 199 quindecies) peuvent bénéficier, sous certaines conditions et dans certaines limites, d'une **réduction d'impôt** (cf. DB 5 B 33).

C. DÉPENSES AYANT TRAIT À LA GARDE, L'ENTRETIEN OU L'ÉDUCATION DES ENFANTS

21 Depuis l'imposition des revenus de l'année 1988, les contribuables qui exercent une activité professionnelle bénéficient, sous certaines conditions, d'une réduction d'impôt égale à 25 % des frais qu'ils engagent, dans une limite de 13 000 F pour l'année 1988 et de 15 000 F pour les années ultérieures, afin de faire garder chacun de leurs jeunes enfants âgés de moins de 6 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 199 quater D ; cf. DB 5 B 3312).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 1992, les contribuables qui ont leur domicile fiscal en France bénéficient d'une réduction d'impôt :

- lorsque les enfants qu'ils ont à leur charge poursuivent des études secondaires ou supérieures durant l'année scolaire en cours au 31 décembre de l'année d'imposition (CGI, art. 199 quater F ; cf. DB 5 B 3315) ;
- pour l'emploi d'un salarié à domicile (CGI, art. 199 sexdecies ; cf. DB 5 B 3314).

En dehors des cas précités qui peuvent, le cas échéant, ouvrir droit à réduction d'impôt, les dépenses nécessitées par l'entretien des enfants ne sont pas déductibles du revenu global ; tel est le cas :

- du coût des leçons qu'un contribuable fait donner à ses enfants (cf. 5 B 3314) ;
- des frais supportés dans l'exercice du droit de visite par un contribuable divorcé n'ayant pas obtenu la garde de son enfant (CE, arrêt du 7 décembre 1959, n° 44401, RO, p. 524 et RM de Charette, n° 25265, JO, déb. AN du 4 juin 1990, p. 2644, s'agissant des frais de voyage entre un département d'outre-mer et la métropole) ;
- des dépenses engagées par un contribuable pour l'entretien d'un enfant dont le jugement de divorce a confié la garde à son ex-conjoint qui s'acquitte de ses obligations dans des conditions normales (CE, arrêts du 25 mai 1960, n°s 43514 et 44964, RO, p. 91).

En dehors des cas précités qui peuvent, le cas échéant, ouvrir droit à réduction d'impôt, les dépenses nécessitées par l'entretien des enfants ne sont pas déductibles du revenu global ; tel est le cas :

- du coût des leçons qu'un contribuable fait donner à ses enfants (cf. DB 5 B 3314) ;
- des frais supportés dans l'exercice du droit de visite par un contribuable divorcé n'ayant pas obtenu la garde de son enfant (CE, arrêt du 7 décembre 1959, n° 44401, RO, p. 524 et RM de Charette, n° 25265, JO, déb. AN du 4 juin 1990, p. 2644, s'agissant des frais de voyage entre un département d'outre-mer et la métropole) ;

- des dépenses engagées par un contribuable pour l'entretien d'un enfant dont le jugement de divorce a confié la garde à son ex-conjoint qui s'acquitte de ses obligations dans des conditions normales (CE, arrêts du 25 mai 1960, n°s 43514 et 44964, RO, p. 91).