

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 27 DU 25 FEVRIER 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 B-15-10

INSTRUCTION DU 15 FEVRIER 2010

IMPOT SUR LE REVENU. DETERMINATION DU QUOTIENT FAMILIAL DES CONTRIBUABLES CELIBATAIRES, DIVORCES OU VEUFS DONT LES ENFANTS SONT IMPOSES SEPAREMENT. COMMENTAIRE DE L'ARTICLE 92 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2009 (N° 2008-1425 DU 27 DÉCEMBRE 2008).

(C.G.I., art. 195)

NOR : ECE L 09 20718 J

Bureau C 1

PRESENTATION GENERALE

Les contribuables, célibataires, divorcés, ou veufs, sans enfant à charge, ont en principe droit à une part de quotient familial. L'article 195 du CGI prévoit toutefois que ces contribuables ont droit à une part et demie lorsqu'ils vivent seuls et remplissent l'une des conditions suivantes :

- avoir un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte ;
- ou avoir un ou plusieurs enfants qui sont décédés, à la condition que l'un d'eux au moins ait atteint l'âge de 16 ans ou que l'un d'eux au moins soit décédé par suite de faits de guerre ;
- ou avoir 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 du même code depuis l'âge de dix ans.

A compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, l'article 92 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425) du 27 décembre 2008 recentre cette majoration de quotient familial sur ceux qui ont supporté, à titre exclusif ou principal, la charge d'un enfant pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls.

Les contribuables ayant bénéficié d'une majoration de quotient familial au titre de l'année 2008 continuent à conserver un avantage, à titre transitoire, au titre de l'imposition des revenus des années 2009 à 2011, sous réserve de respecter la condition de "vivre seul".

La présente instruction commente ces dispositions.

•

- 1 -

25 février 2010

3 507027 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

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

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
A. RAPPEL DU DISPOSITIF APPLICABLE JUSQU'A L'IMPOSITION DES REVENUS DE L'ANNEE 2008	1
B. AMENAGEMENTS APPORTES PAR L'ARTICLE 92 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2009	5
Section 1 : Le nouveau dispositif s'applique aux contribuables qui, vivant seuls, ont élevé seuls pendant au moins 5 ans un enfant	7
A. CHAMP D'APPLICATION DU NOUVEAU DISPOSITIF	7
I. Enfants du contribuable	9
II. Conditions tenant au fait que le contribuable doit vivre seul	12
III. Conditions tenant au fait que le contribuable doit avoir assumé la charge effective du ou des enfants pendant cinq années 18 alors qu'il vivait seul	15
B. L'AVANTAGE RESULTANT DE LA MAJORATION DE QUOTIENT FAMILIAL EST UNIFIE	26
Section 2 : Dispositif transitoire	28
A. CHAMP D'APPLICATION	28
I. Contribuables bénéficiant du dispositif transitoire	28
II. Contribuables exclus du dispositif transitoire	31
B. MONTANT DE L'AVANTAGE RESULTANT DE LA MAJORATION DE QUOTIENT FAMILIAL	34
Section 3 : Entrée en vigueur	34
Annexe I : Exemple récapitulatif	
Annexe II : Modèle d'attestation	
Annexe III : Article 92 de la loi n° 2008-1425 de finances pour 2009 du 27 décembre 2008	
Annexe IV : Article 195 du code général des impôts après la réforme instaurée par l'article 92 de la loi n° 2008-1425 de finances pour 2009 du 27 décembre 2008	
Annexe V : Article 195 du code général des impôts avant la réforme instaurée par l'article 92 de la loi n° 2008-1425 de finances pour 2009 du 27 décembre 2008	

INTRODUCTION

A. RAPPEL DU DISPOSITIF APPLICABLE JUSQU'À L'IMPOSITION DES REVENUS DE L'ANNEE 2008

1. En principe, une part de quotient familial est attribuée pour le calcul de l'impôt sur le revenu des contribuables célibataires, divorcés ou veufs, sans enfant à charge.
2. Ces contribuables bénéficient d'une demi-part supplémentaire, en application du 1 de l'article 195 du code général des impôts (CGI) lorsqu'ils vivent seuls et qu'ils respectent l'une des conditions suivantes :
 - ils ont un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte (a du 1 de l'article 195) ;
 - ils ont un ou plusieurs enfants qui sont décédés, à la condition que l'un d'eux au moins ait atteint l'âge de 16 ans ou que l'un d'eux au moins soit décédé par suite de faits de guerre (b du 1 de l'article 195) ;
 - ils 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 (e du 1 de l'article 195).
3. La réduction en impôt résultant de l'application de cette majoration du quotient familial ne peut excéder 2 292 € au titre de l'imposition des revenus de l'année 2008 lorsque la demi-part supplémentaire ainsi accordée résulte du fait d'avoir un enfant majeur âgé de moins de vingt-six ans ou d'avoir eu un enfant décédé qui aurait eu moins de vingt-six ans. Lorsque le plafond de 2 292 € est atteint, il est appliquée une réduction d'impôt supplémentaire égale au maximum à 648 €, sans toutefois pouvoir excéder l'augmentation de la cotisation d'impôt résultant du plafonnement.
4. La réduction en impôt procurée par la demi-part supplémentaire est plafonnée à 880 € au titre de l'imposition des revenus de l'année 2008 à compter de l'année d'imposition qui suit celle du 25^{ème} anniversaire du plus jeune des enfants ou qui suit celle au cours de laquelle l'enfant dernier né aurait atteint l'âge de 25 ans s'il est décédé.

B. AMENAGEMENTS APPORTES PAR L'ARTICLE 92 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2009 (N° 2008-1425) DU 27 DECEMBRE 2008

5. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, l'article 92 de la loi de finances pour 2009 recentre la majoration de quotient familial accordée aux contribuables en application des a, b et e du 1 de l'article 195 du CGI sur ceux qui ont supporté, à titre exclusif ou principal, la charge d'un enfant pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls. Le plafond de l'avantage fiscal est par ailleurs unifié.
6. Les contribuables ayant bénéficié d'une majoration de quotient familial au titre de l'année 2008, et qui perdent le bénéfice de cet avantage compte tenu du nouveau dispositif, bénéficient d'un avantage fiscal spécifique, à titre transitoire, au titre de l'imposition des revenus des années 2009 à 2011, sous réserve de respecter la condition de "vivre seul".

La présente instruction a pour objet de commenter ces aménagements dont un exemple récapitulatif figure en annexe 1.

Section 1 : Le nouveau dispositif s'applique aux contribuables qui, vivant seuls, ont élevé seuls pendant au moins 5 ans un enfant

A. CHAMP D'APPLICATION DU NOUVEAU DISPOSITIF

7. Les contribuables célibataires, divorcés ou veufs n'ayant pas de personne à leur charge et qui remplissent les conditions prévues aux a, b ou e du 1 de l'article 195 du CGI dans sa nouvelle rédaction (voir annexe IV) peuvent bénéficier d'une majoration de quotient familial sous réserve de respecter certaines conditions.

8. Le nouveau dispositif s'applique aux contribuables qui respectent les conditions cumulatives suivantes :

- avoir un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte (a du 1 de l'article 195 du CGI) ou avoir 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 (b du 1 de l'article 195 du CGI) ou avoir 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 (e du 1 de l'article 165 du CGI) ;

- vivre seuls ;

- avoir supporté à titre exclusif ou principal la charge d'au moins un enfant, pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls.

I. Enfants du contribuable

9. Premier cas : enfants majeurs faisant l'objet d'une imposition distincte. Il s'agit des propres enfants du contribuable.

Par suite, un contribuable veuf qui a des enfants majeurs a droit à la demi-part supplémentaire, même si ces enfants ne sont pas issus de son dernier mariage.

En revanche, un contribuable veuf qui n'a pas eu d'enfants, mais dont le conjoint décédé avait un enfant né d'un premier mariage, ne peut bénéficier de la majoration de quotient familial, sous réserve néanmoins de la dérogation prévue en cas d'adoption (cf. infra point n° 11).

De même, un contribuable divorcé qui a élevé non pas ses propres enfants, mais ceux de son ex-conjoint ne peut bénéficier de la demi-part supplémentaire.

Enfin, l'existence d'un enfant recueilli devenu majeur, ou ayant cessé d'être à la charge du contribuable, ne justifie pas l'octroi d'une demi-part supplémentaire, sous réserve de la dérogation prévue en cas d'adoption (cf. point n° 11).

10. Deuxième cas : enfants décédés. Il s'agit des enfants du contribuable qui sont morts, à la condition que l'un d'eux au moins ait atteint l'âge de seize ans. Toutefois, aucune condition d'âge n'est exigée si le décès de l'enfant est la conséquence de faits de guerre.

11. Troisième cas : enfants adoptés. Les enfants adoptés par le contribuable peuvent ouvrir droit à une majoration de quotient familial au titre de ce dispositif, sous réserve du respect des conditions suivantes.

L'adoption de l'enfant doit avoir été faite par le contribuable lui-même. Dès lors, un époux dont le conjoint a adopté un enfant ne peut pas, après la dissolution du mariage, prétendre à la demi-part supplémentaire, dans la mesure où il n'a pas lui-même adopté cet enfant. Il en est de même pour un époux devenu veuf et n'ayant pas d'enfants, même si son conjoint avait un enfant adoptif, dès lors que l'adoption n'avait pas été faite conjointement par les deux époux.

En revanche, un époux demeuré veuf avec un enfant adoptif, actuellement majeur, a droit à une part et demie si l'enfant a été adopté par lui seul ou par les deux époux dans les conditions prévues au e du 1 de l'article 195 du CGI. Il en est de même pour un époux veuf qui a adopté un enfant du premier lit de son conjoint défunt.

Si l'adoption a eu lieu alors que l'enfant était âgé de plus de dix ans, cet enfant doit avoir été à la charge de l'adoptant comme enfant recueilli dans les conditions prévues à l'article 196 du CGI depuis l'âge de dix ans c'est-à-dire à la charge exclusive ou principale ou réputée également partagée entre les parents dans le cas où l'enfant a été adopté par le couple.

Toutefois, la majoration de quotient familial n'est pas applicable si l'enfant adopté est décédé avant d'avoir atteint l'âge de seize ans.

Enfin, il peut s'agir d'un enfant adopté alors qu'il était majeur à la date de son adoption. Dans ce cas, il est nécessaire qu'il ait été à la charge de son parent adoptif comme enfant recueilli au sens de l'article 196 du CGI depuis l'âge de dix ans au moins et jusqu'à sa majorité.

II. Conditions tenant au fait que le contribuable doit vivre seul

12. Pour bénéficier de la majoration de quotient familial, le contribuable doit vivre seul telle que cette notion a été commentée dans l'instruction fiscale du 1^{er} février 2005 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 5 B-7-05.

Le contribuable ne doit donc pas vivre en concubinage. Ce dernier est défini par l'article 515-8 du code civil comme « une union de fait, caractérisée par une vie commune présentant un caractère de stabilité et de continuité, entre deux personnes, de sexe différent ou de même sexe, qui vivent en couple ».

Dès lors, tous les concubins, quel que soit leur sexe, sont exclus du bénéfice de la demi-part supplémentaire pour autant toutefois que l'union de fait de ces personnes soit caractérisée par une vie commune de couple stable et continue.

13. En revanche, la simple cohabitation de deux personnes de même sexe ou de sexes différents ne suffit pas à caractériser le concubinage. En tout état de cause, sont réputées « vivre seules », les personnes qui cohabitent et qui, en raison de leurs liens familiaux ne sont pas susceptibles de contracter mariage (articles 161 à 163 du code civil) ou autorisées à souscrire un pacte civil de solidarité (1° de l'article 515-2 du code civil).

14. Le point de savoir si des contribuables cohabitent ou vivent en concubinage relève des circonstances de fait qui, dans le cadre du pouvoir de contrôle de l'administration, peut faire l'objet d'une demande de renseignements. Dans ce cas, une déclaration sur l'honneur des contribuables concernés attestant qu'ils vivent seuls au sens des dispositions en cause fait foi, jusqu'à preuve du contraire apportée par l'administration.

Il incombe alors à l'administration d'établir que le contribuable ne vivait pas seul au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Cette preuve peut résulter d'un faisceau d'indices. Il appartient donc à l'administration de réunir tous les éléments de fait permettant d'établir la situation de vie commune de deux personnes.

III. Conditions tenant au fait que le contribuable doit avoir assumé la charge effective du ou des enfants pendant cinq années alors qu'il vivait seul

1. Principe

15. Cette condition suppose que le contribuable a supporté à titre exclusif ou principal la charge de l'enfant pendant au moins cinq années, de manière continue ou discontinue, au cours desquelles il vivait seul.

16. Condition relative à la durée. La durée de cinq années peut être continue ou non. Elle peut donc faire l'objet d'une ou plusieurs périodes d'interruption. Il convient de distinguer les situations suivantes.

En cas de mariage ou de conclusion d'un pacte civil de solidarité (PACS), chacun des époux ou des personnes liées par un PACS est soumis personnellement à l'impôt à raison des revenus dont il a disposé pendant la période du 1^{er} janvier à la date du mariage ou de la conclusion du PACS, puis sont imposés conjointement pour l'ensemble des revenus dont le foyer fiscal a disposé de la date du mariage ou de conclusion du PACS jusqu'au 31 décembre. La fin de la période où le contribuable a vécu seul correspond donc à la date du mariage ou de conclusion du PACS.

L'année du divorce, de la rupture du PACS ou de la séparation, trois impositions distinctes sont établies, une imposition commune à raison des revenus dont les époux ou les partenaires liés par un PACS ont disposé l'un et l'autre pendant la période du 1^{er} janvier jusqu'à la date du divorce ou de la séparation, une imposition personnelle au nom de chacun des époux ou des partenaires à raison de ses revenus propres réalisés de la date du divorce ou de la séparation jusqu'au 31 décembre. En cas de décès, deux impositions sont établies, la première, pour les bénéficiaires et revenus du foyer non encore taxés pour la période du 1^{er} janvier jusqu'à la date du décès, la seconde pour le conjoint survivant pour les revenus de la période postérieure au décès. Dans ces situations, le début de la période où le contribuable vit de nouveau seul correspond, selon le cas, à la date de divorce, de la rupture, de séparation ou du décès.

En cas de concubinage, il convient de se placer au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Dès lors, la condition de vivre seul s'apprécie au 1^{er} janvier. Si le contribuable vit seul à cette date, l'année entière devra être retenue au titre du décompte de la durée, si le contribuable ne vit pas seul à cette date, l'année ne pourra pas être retenue au titre du décompte de la durée.

Exemple : soit un contribuable divorçant le 30 juin 1989, qui vit en concubinage du 1^{er} mars 1991 au 30 juin 1993, puis qui se marie à compter du 1^{er} août 1996. La durée de la période où il a vécu seul sera décomptée comme suit :

- du 30 juin 1989 au 31 décembre 1991, soit pendant 2 ans et 6 mois le contribuable sera considéré comme ayant vécu seul, le concubinage ne s'appréciant qu'à compter du 1^{er} janvier 1992 ;
- du 1^{er} janvier 1992 au 31 décembre 1993, le contribuable ne vit pas seul, puisqu'il était en situation de concubinage les 1^{er} janvier 1992 et 1993 ;
- du 1^{er} janvier 1994 au 1^{er} août 1996, soit pendant 2 ans et 7 mois, le contribuable vit de nouveau seul ;
- soit au total 5 ans et 1 mois, soit plus de 5 ans.

17. Modalités de décompte de la durée en cas de pluralité d'enfants. La durée de cinq années s'apprécie séparément pour chacun des enfants. La condition est remplie si la durée de cinq années est atteinte pour l'un au moins de ces enfants.

Lorsque le contribuable a élevé seul plusieurs enfants, les différentes périodes ne se cumulent pas. Par exemple, si le contribuable a élevé seul pendant quatre ans un premier enfant et pendant deux ans un second, il conviendra de retenir une période de quatre ans et, par ailleurs, une période de deux ans. Aucune de ces deux périodes n'atteignant cinq ans, la condition n'est pas remplie. Le fait que ces périodes de deux et de quatre ans se recouvrent totalement ou partiellement, soient consécutives, ou soient séparées dans le temps est sans incidence.

18. Condition relative à la charge de l'enfant. Le parent doit avoir assumé, à titre exclusif ou principal, la charge de l'enfant, c'est-à-dire avoir supporté la responsabilité de son éducation et avoir pourvu à ses besoins matériels.

Le fait que le contribuable ait perçu, pour l'entretien de l'enfant, une pension alimentaire, que celle-ci ait résulté d'une décision de justice ou qu'elle ait été versée spontanément par son ex-conjoint ou concubin, n'a pas pour effet de priver le contribuable de la majoration de quotient familial dans la mesure où le montant avait été fixé selon les critères prévus aux articles 205 à 211, 367 et 767 du code civil, c'est-à-dire en fonction de l'état de besoin de l'enfant et de l'état de fortune du débiteur.

Il est également admis que le contribuable qui vivait seul et recevait une aide financière de ses parents dans le cadre de l'obligation alimentaire prévue par les articles 205 à 211 ou 367 du code civil conserve le bénéfice de la majoration de quotient familial.

19. En revanche, le contribuable doit avoir assumé, outre la responsabilité de l'éducation de l'enfant, une partie au moins de ses besoins matériels. Dès lors, le parent qui a assumé la responsabilité intellectuelle et morale de l'enfant mais n'en a pas supporté effectivement la charge matérielle ne peut prétendre à l'avantage de quotient familial.

20. Condition tenant à l'âge de l'enfant. La condition relative au fait d'avoir supporté la charge de l'enfant seul implique que l'enfant était à la charge du contribuable au titre de la période.

Conformément aux dispositions de l'article 196 du CGI, sont considérés comme étant à la charge du contribuable, ses enfants âgés de moins de 18 ans ou infirmes quel que soit leur âge. Il en résulte que seule la période ayant ouvert droit à une majoration de quotient familial car l'enfant était âgé de moins de 18 ans ou infirme doit être prise en compte.

Il est également admis que la période au titre de laquelle l'enfant majeur rattaché au foyer fiscal de son parent vivant seul et ayant ouvert droit à une majoration de quotient familial, en application des dispositions du premier alinéa de l'article 196 B du CGI, soit prise en compte. Cette situation concerne donc la période où l'enfant majeur est âgé de moins de vingt et un ans, ou de moins de vingt-cinq ans lorsqu'il poursuit des études ou, quel que soit son âge, lorsqu'il effectue son service militaire.

Cas particulier de l'enfant en résidence alternée. Le bénéfice de la majoration de quotient familial au titre du nouveau dispositif n'est pas admis pour les deux parents dont les enfants mineurs résidaient alternativement au domicile de chacun d'eux et lorsqu'ils étaient réputés être à la charge égale de l'un et de l'autre et, qu'à ce titre, la majoration de quotient familial était partagée entre les deux parents (cf. BOI n° 5 B-3-04 points n° 44 et suivants).

Néanmoins, dans le cas où un seul des parents a effectivement supporté la charge de l'enfant à titre principal et a ainsi bénéficié de l'intégralité du quotient familial, seul ce parent pourra bénéficier de la majoration de quotient familial, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

2. Modalités de preuve

21. La preuve d'une part, du fait d'avoir vécu seul, et d'autre part, d'avoir supporté la charge matérielle effective du ou des enfants pendant cette période relève de circonstances de fait. Le point de savoir si l'intéressé a supporté la charge matérielle effective de ses enfants, alors qu'il vivait seul, relève des circonstances de fait propres à chaque cas particulier.

22. Déclaration sur l'honneur. Le contribuable doit notamment indiquer sur sa déclaration de revenus ses charges de famille. A ce titre, il devra indiquer qu'il a vécu seul et a élevé seul ses enfants pendant au moins cinq années au cours desquelles il vivait seul, en cochant la case prévue à cet effet.

Afin d'attester de cette situation, le contribuable fera, en outre, une déclaration sur l'honneur lors du dépôt de sa déclaration de revenus. Un modèle de déclaration figure en annexe II.

23. Etendue du droit de contrôle de l'administration. Conformément aux dispositions de l'article L.10 du livre des procédures fiscales, l'administration peut, dans le cadre de son pouvoir de contrôle des déclarations, demander au contribuable tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites.

24. Ces justifications peuvent être apportées par tout moyen et notamment par :

- la production des avis d'imposition à l'impôt sur le revenu mentionnant la situation de parent isolé ;
- la démonstration par le contribuable qu'il a été bénéficiaire de majoration de prestations sociales au titre de la qualité de parent isolé, telles que la majoration spécifique pour parent isolé d'enfant handicapé attribuée à toute personne bénéficiant de l'allocation d'éducation de l'enfant handicapé (AEEH), l'allocation de parent isolé (API) ou l'allocation de soutien familial (ASF) quand elle est versée à un parent veuf en charge d'un enfant orphelin de père ou de mère, ou à un parent isolé en charge d'un enfant pour lequel l'autre parent ne satisfait pas à ses obligations d'entretien ou au versement d'une pension alimentaire mise à sa charge par décision de justice ;
- copie de l'éventuel jugement de divorce, de séparation de corps, ou tout autre document démontrant que l'enfant était à la charge exclusive ou principale du contribuable pendant la période où le contribuable vivait seul.

A compter du 1^{er} juin 2009 (1^{er} janvier 2011 dans les départements d'Outre-Mer), l'allocation de parent isolé est remplacée par la majoration de revenu de solidarité active (RSA) mentionnée à l'article L. 262-9 du code de l'action sociale et des familles. Le bénéfice de cette majoration permettra donc de prouver la qualité de parent isolé.

25. Charge de la preuve. En tout état de cause, il appartiendra à l'administration d'établir que le contribuable ne remplit pas les conditions énumérées ci-dessus lorsque ce dernier a produit, dans les délais, une déclaration sur l'honneur. Lorsque celle-ci n'a pas été déposée en même temps que la déclaration, elle pourra être fournie à l'administration au plus tard lorsqu'elle demande au contribuable des justifications sur sa situation.

B. L'AVANTAGE RESULTANT DE LA MAJORATION DE QUOTIENT FAMILIAL EST UNIFIE

1. La réduction d'impôt résultant de cette majoration de quotient familial est fixée par le 3^{ème} alinéa du 2 du I de l'article 197 du CGI à 880 € (référence année 2008), quel que soit l'âge de l'enfant ouvrant droit à cet avantage.

27. Conformément au II de l'article 92 de la loi de finances pour 2009, le bénéfice de ce nouveau dispositif et l'avantage en impôt qui en résulte ne sont pas cumulables avec l'application du dispositif transitoire commenté infra (voir points n° 33 à 34).

Section 2 : Dispositif transitoire

A. CHAMP D'APPLICATION

I. Contribuables bénéficiant du dispositif transitoire

28. Bénéficiaire du dispositif transitoire, les contribuables qui satisfont les conditions cumulatives suivantes :

- avoir bénéficié, au titre de l'imposition des revenus de l'année 2008, de la majoration de quotient familial dans les conditions prévues aux a, b ou e du 1 de l'article 195 du CGI dans leur rédaction en vigueur au 1^{er} janvier 2008, (cf n° 2) ;
- ne plus bénéficier de la majoration de quotient familial prévue aux a, b ou e du 1 de l'article 195 du CGI dans leur rédaction en vigueur au 1^{er} janvier 2009 (voir points n° 9 à 27) ;
- vivre seuls au cours de l'année d'imposition.

29. La majoration de quotient familial est accordée aux contribuables qui satisferont de manière continue à l'ensemble de ces conditions au cours de la période 2009 à 2011. Ainsi, un contribuable qui aura bénéficié de l'avantage fiscal au titre de l'année 2008, qui ne satisferait plus à la condition de vivre seul en 2009, mais qui serait de nouveau imposé seul en 2010 ne bénéficierait plus, au titre de cette année, de la majoration de quotient familial.

En cas de mariage ou de conclusion d'un pacte civil de solidarité (PACS), la personne qui vivait seule est soumise personnellement à l'impôt à raison des revenus dont elle a disposé pendant la période du 1^{er} janvier à la date du mariage ou de la conclusion du PACS. Elle bénéficiera donc de la majoration de quotient familial au titre de l'imposition de cette période (cf. n° 16).

30. En cas de concubinage, (cf n° 12 à 14), le contribuable ne peut bénéficier de la majoration de quotient familial pour l'année au titre de laquelle cet état est constaté.

Exemple : En 2008, un contribuable a bénéficié d'une majoration de quotient familial au titre d'un enfant majeur âgé de 28 ans et imposé séparément, sachant qu'il ne l'a jamais élevé seul. Il se marie le 30/06/2009 et son conjoint décède le 15/10/2010. En 2011, il vit seul.

Dans cette hypothèse, pour l'imposition des revenus de l'année 2009 du 1^{er} janvier au 30/06/2009, ce contribuable bénéficie de la majoration de quotient familial au titre du dispositif transitoire. Pour la période d'imposition à compter du mariage, il ne pourra plus bénéficier de cet avantage puisqu'il ne satisfait plus à la condition de « vivre seul ». Dès lors, il ne pourra plus bénéficier de cet avantage au titre de la période postérieure au mariage.

Il ne pourra par ailleurs pas bénéficier du nouveau dispositif à compter de l'imposition des revenus de 2011, puisqu'il n'a jamais supporté à titre exclusif ou principal la charge de son enfant pendant au moins cinq années au cours desquelles il vivait seul.

II. Contribuables exclus du dispositif transitoire

31. Sont exclus du dispositif transitoire, les contribuables qui :

- n'ont pas bénéficié d'une majoration de quotient familial en application des a, b et c du 1 de l'article 195 pour l'imposition des revenus de l'année 2008. Tel sera le cas des personnes qui n'ont jamais bénéficié de cette majoration ou qui en avaient bénéficié pour une année antérieure à 2008. Il est précisé que cette exclusion est définitive ;

- ont bénéficié à tort d'une majoration de quotient familial en application des a, b et c du 1 de l'article 195 pour l'imposition des revenus de l'année 2008 ;

- ne satisfont plus à la condition de « vivre seul » tel que décrite aux points n° 14 à 17 parce qu'ils se sont unis dans le cadre d'un mariage, d'un PACS ou d'un concubinage et cela même s'ils avaient bénéficié de la majoration de quotient familial pour l'imposition des revenus de l'année 2008.

B. MONTANT DE L'AVANTAGE RESULTANT DE LA MAJORATION DE QUOTIENT FAMILIAL

32. La réduction d'impôt résultant de l'application de la majoration de quotient familial ne peut excéder un plafond fixé à :

- 855 € pour l'imposition des revenus de l'année 2009
- 570 € pour l'imposition des revenus de l'année 2010
- et 285 € pour l'imposition des revenus de l'année 2011

A compter de l'imposition des revenus 2012, la majoration du quotient familial n'est plus applicable pour les contribuables qui ne respectent pas les conditions prévues à la section 1.

33. L'application du dispositif transitoire et l'avantage en impôt qui en résulte n'est pas cumulable avec l'application du nouveau dispositif commenté supra (voir points n° 9 à 27).

Section 3 : Entrée en vigueur

34. Le nouveau dispositif de majoration de quotient familial s'appliquera pour la première fois pour l'imposition des revenus perçus en 2009, à déclarer en 2010.

35. Le dispositif de majoration de quotient familial transitoire s'appliquera au titre des années d'imposition 2009, 2010 et 2011 (déclarations d'impôt sur le revenu effectuées en 2010, 2011 et 2012). A compter de l'imposition des revenus de l'année 2012 déclarés en 2013, cette mesure transitoire ne trouvera plus à s'appliquer.

La Directrice de la Législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe I
Exemple récapitulatif

Un couple ayant eu un enfant a divorcé en 1995. De l'année 2000 à l'année 2006, l'enfant résidait chez sa mère ; il sera imposé distinctement à compter de l'année 2007. La mère a assumé seule pendant six ans la charge à titre principal de l'enfant, son ex époux lui versant une pension alimentaire.

Pour l'imposition des revenus de l'année 2008, chacun des ex conjoints a bénéficié d'une demi-part supplémentaire au titre d'un enfant majeur âgé de moins de 25 ans imposé séparément. Le père n'a jamais eu l'enfant à charge. Au titre de l'imposition des revenus des années 2009 à 2012, chacun des parents continue à vivre seul.

Imposition du père :

Année d'imposition des revenus	2008	2009	2010	2011	2012 et suivantes
Bénéfice de la demi-part	OUI	OUI Régime transitoire	OUI Régime transitoire	OUI Régime transitoire	NON
Nature du dispositif	Dispositif antérieur	Régime transitoire	Régime transitoire	Régime transitoire	-
Avantage maximal	2 292 € + 648 €	855 €	570 €	285 €	-

Imposition de la mère :

Année d'imposition des revenus	2008	2009	2010	2011	2012 et suivantes
Bénéfice de la demi-part	OUI	OUI	OUI	OUI	OUI
Nature du dispositif	Dispositif antérieur	Nouveau dispositif	Nouveau dispositif	Nouveau dispositif	Nouveau dispositif
Avantage maximal	2 292 € + 648 €	880 € ¹	880 € ¹	880 € ¹	880 € ¹

•

¹ Ce plafond pourra être relevé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu

**Annexe II
Modèle d'attestation**


 MINISTÈRE DU BUDGET
 DES COMPTES PUBLICS
 DE LA FONCTION PUBLIQUE
 ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

1 Identité du parent

Je soussigné(e)

Nom :Prénom :

Adresse :Commune :

Code postal :.....

atteste que j'ai assumé, seul(e), à titre principal ou exclusif, pendant une période d'au moins 5 ans, la charge exclusive ou principale, de mon/mes enfant(s) dénommés ci-après :

2 Identité du ou des enfants

Premier enfant

Nom :Prénom :

Adresse :Commune :

Code postal :.....

Période où l'enfant a été à ma charge exclusive ou principale :

Deuxième enfant

Nom :Prénom :

Adresse :Commune :

Code postal :.....

Période où l'enfant a été à ma charge exclusive ou principale :

Troisième enfant

Nom :Prénom :

Adresse :Commune :

Code postal :.....

Période où l'enfant a été à ma charge exclusive ou principale :

J'ai pris note que l'administration peut, dans le cadre de son pouvoir de contrôle des déclarations, me demander tous renseignements, justifications ou éclaircissement relatifs aux déclarations souscrites.

Fait à, le.....

Signature :

•

Annexe III
Article 92 de la loi n° 2008-1425 de finances pour 2009 du 27 décembre 2008

I. - Le 1 de l'article 195 du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le a est complété par les mots : « dont ces contribuables ont supporté à titre exclusif ou principal la charge pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls » ;

2° Le b est complété par les mots : « 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 » ;

3° Le e est complété par les mots : « 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 ».

II. - Le revenu imposable au titre des années 2009 à 2011 des contribuables célibataires, divorcés ou veufs ayant bénéficié au titre de l'imposition de leurs revenus de 2008 des dispositions du 1 de l'article 195 du code général des impôts en application des a, b et e du même 1 dans leur rédaction en vigueur au 1er janvier 2008 et qui ne sont pas mentionnés aux a, b et e du même 1 dans sa rédaction résultant de la présente loi est divisé par 1, 5 à la condition que ces contribuables vivent seuls.

III. - La réduction d'impôt résultant de l'application du II ne peut excéder 855 € au titre de l'imposition des revenus de 2009, 570 € au titre de l'imposition des revenus de 2010 et 285 € au titre de l'imposition des revenus de 2011.

IV. - Après le montant : « 855 € », la fin du troisième alinéa du 2 du I de l'article 197 du code général des impôts est supprimée.

V. - Le présent article est applicable à compter de l'imposition des revenus de 2009.



Annexe IV**Article 195 du code général des impôts après la réforme instaurée par l'article 92 de la loi de finances pour 2009 du 27 décembre 2008 (n° 2008-1425)**

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 la 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 d'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 75 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 veuves, âgées de plus de 75 ans, des personnes mentionnées ci-dessus.

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 d'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 75 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 la 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.

•

Annexe V

Article 195 du code général des impôts avant la réforme instaurée par l'article 92 de la loi de finances pour 2009 du 27 décembre 2008 (n° 2008-1425)

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 ;

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 ;

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 la 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 d'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 ;

f. Sont âgés de plus de 75 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 veuves, âgées de plus de 75 ans, des personnes mentionnées ci-dessus.

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 d'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 75 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 la 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.