RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-LIQ-10-10-10-10-04/02/2013
Date de publication : 04/02/2013
Date de fin de publication : 07/05/2014

IR - Liquidation - Détermination du quotient familial - Personnes à charge - Enfants mineurs

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Liquidation
Titre 1 : Détermination du quotient familial
Chapitre 1 : Prise en compte de la situation et des charges de famille
Section 1 : Personnes à charge
Sous-section 1 : Enfants mineurs

Sommaire :

I. Enfants du contribuable âgés de moins de 18 ans
A. Cas général
B. En cas d'imposition distincte des époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité au titre de l'année du mariage ou de la conclusion du pacte
C. En cas de divorce ou de séparation des parents
1. Appréciation de la charge effective d'entretien et d'éducation des enfants
2. Lien entre « charge d'entretien et d'éducation » et « résidence de l'enfant »
a. Décision du juge ou de la convention entre les parties
b. Circonstances de fait
c. Modalités d'attribution des majorations de quotient familial
1° Résidence à titre habituel au domicile de l'un de ses parents
2° Résidence alternée au domicile de chacun de ses parents
3. Preuve contraire supportée par le lien entre « charges d'entretien et d'éducation » et « résidence de l'enfant »
4. Modalités d'appréciation des charges de famille au titre de l'année du divorce ou de la séparation en cas de désaccord des parents
5. Cas particulier du changement de résidence en cours d'année
a. Transfert en cours d'année de la résidence habituelle de l'enfant du domicile de l'un de ses parents à celui de l'autre parent
b. Modification en cours d'année du mode de résidence de l'enfant
c. Impossibilité d'établir le lieu de résidence de l'enfant

II. Enfants recueillis par le contribuable
A. Enfant recueilli au foyer du contribuable
B. Enfant recueilli à la charge effective, exclusive ou principale du contribuable

1

En vertu de l'article 196 du code général des impôts (CGI) sont considérés comme étant à la charge du contribuable, à la condition de ne pas avoir de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier (CGI, art. 6, 2) :

- ses enfants âgés de moins de 18 ans ;

- sous les mêmes conditions d'âge, les enfants qu'il a recueillis à son propre foyer.

L'énumération des personnes à charge donnée par les textes cités ci-dessus est strictement limitative. C'est ainsi que ne peut être retenue, pour le calcul de l'impôt, la tierce personne qu'un contribuable infirme est tenu d'avoir auprès de lui pour l'assister dans les besoins de la vie courante.

Ces enfants ouvrent droit au bénéfice du quotient familial, sous réserve du plafonnement des effets du quotient familial (BOI-IR-LIQ-20-20-20).

I. Enfants du contribuable âgés de moins de 18 ans

A. Cas général

10

Peuvent être considérés comme à charge les enfants du contribuable ou ceux de chacun des conjoints, qu'ils soient légitimes, adoptifs, ou naturels lorsque leur filiation est légalement établie à l'égard de leur auteur.

> *Ainsi, le père d'un enfant naturel reconnu, qui assure entièrement l'entretien de celui-ci, peut considérer cet enfant comme à charge pour la détermination du quotient familial, alors même que l'enfant vivrait avec sa mère dépourvue de ressources, et non sous le toit du contribuable. S'agissant d'un enfant naturel reconnu, il n'y a pas lieu de rechercher s'il doit être regardé comme recueilli au sens du 2° de l'article 196 du CGI (CE, arrêt du 26 mars 1980, n° 11475).*

20

Aux termes de l'article 310-1 du code civil, la filiation est légalement établie, par l'effet de la loi, par la reconnaissance volontaire ou par la possession d'état constatée par un acte notarié. La filiation peut aussi se trouver légalement établie par l'effet d'un jugement.

Selon les dispositions de l'article 311-1 du code civil la possession d'état s'établit par une réunion suffisante de faits qui révèlent le lien de filiation et de parenté entre une personne et la famille à laquelle elle est dite appartenir. La possession d'état doit être continue.

À cet égard, un contribuable ne peut considérer un enfant naturel comme étant à sa charge que si la filiation est établie (notamment par la possession d'état) à la date du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire au 31 décembre de l'année d'imposition (CE, arrêt du 29 juin 1988, n° 81881 et CE, arrêt du 30 mars 1987, n° 52489).

B. En cas d'imposition distincte des époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité au titre de l'année du mariage ou de la conclusion du pacte

30

Chaque contribuable soumis à une imposition distincte prend à sa charge les enfants mineurs ou infirmes dont il assume la charge d'entretien à titre exclusif ou principal.

L'enfant est considéré, jusqu'à preuve du contraire, comme étant à la charge du parent chez lequel il réside à titre principal. Il est rappelé qu'un enfant ne peut être à la charge que d'un seul des parents ayant opté pour l'imposition distincte au titre de l'année du mariage ou du PACS.

C. En cas de divorce ou de séparation des parents

40

Il s'agit :

- des époux en instance de séparation ou de divorce et des personnes mariées séparées de fait (situations visées aux a, b et c du 4 de l'article 6 du CGI) ;

- des personnes divorcées ;

- des personnes qui rompent un PACS qu'ils soient ou non soumis à imposition commune ;

- des concubins qui se séparent ;

- de manière générale, tous les parents qui rompent une union de fait, quelle que soit la durée de celle-ci.

50

En revanche, ces règles ne concernent pas la situation des parents qui résident sous le même toit et notamment, des concubins non séparés pour les enfants nés de leur union.

60

Dans toutes les situations de séparation des parents mentionnées au I-C § 40, les majorations de quotient familial pour enfants sont attribuées en fonction du critère de la charge effective d'entretien et d'éducation. La loi institue un lien entre « charge d'entretien et d'éducation » et « résidence de

l'enfant ». Ainsi, la majoration de quotient familial est en principe attribuée en fonction du lieu de résidence principale de l'enfant. Toutefois, ce lien ne constitue qu'une présomption simple, le contribuable pouvant la renverser en démontrant qu'il assure la charge d'entretien de l'enfant à titre exclusif ou principal (CGI, art. 194).

Le critère de la charge, qui s'applique de façon générale, est, en matière fiscale, le corollaire naturel de l'obligation d'entretien et d'éducation que les parents contractent à l'égard de leurs enfants en application des dispositions de l'article 203 du code civil. Il se situe également dans le prolongement des dispositions de l'article 371-1 du code civil qui définit l'autorité parentale comme un ensemble de droits et de devoirs dont les parents sont investis « jusqu'à la majorité ou l'émancipation de l'enfant pour le protéger dans sa sécurité, sa santé et sa moralité, pour assurer son éducation et permettre son développement dans le respect dû à sa personne ».

1. Appréciation de la charge effective d'entretien et d'éducation des enfants

70

La charge effective d'entretien et d'éducation est un critère matériel. Le parent qui supporte financièrement les dépenses d'entretien et d'éducation à titre principal est considéré avoir la charge de l'enfant (CGI, art. 194, I-al. 3). En pratique, ces dépenses s'entendent notamment de celles occasionnées par le logement, la nourriture, la santé, l'habillement, la scolarité, l'éducation, la garde, les loisirs et les vacances, les transports, etc.

80

Pour déterminer lequel des parents supporte ces charges financières, il n'est pas tenu compte des éventuelles pensions alimentaires versées par l'un à l'autre pour l'entretien de l'enfant (CGI, art. 193 ter).

En effet, les pensions alimentaires s'analysent comme un revenu de transfert fiscalement neutre puisqu'elles sont, sauf exception, imposables au nom de celui qui les reçoit et déductibles des revenus de celui qui les verse. Elles n'ont donc pas à interférer dans la détermination du quotient familial des contribuables intéressés.

Remarque : Perception d'une aide financière dans le cadre de l'obligation alimentaire.

Il est également admis que le parent qui vit seul et reçoit une aide financière de ses parents dans le cadre de l'obligation alimentaire prévue par les articles 205 du code civil à 211 du code civil ou 367 du code civil conserve le bénéfice de la part entière de quotient familial pour le premier enfant à charge.

2. Lien entre « charge d'entretien et d'éducation » et « résidence de l'enfant »

90

La loi institue un lien entre « charge d'entretien et d'éducation » et « résidence de l'enfant ».

La résidence s'entend au sens de « domicile » telle que cette notion est définie à l'article 102 du code civil, c'est à dire comme le lieu où l'enfant dispose de son « principal établissement » et où sont par

conséquent engagées les dépenses nécessaires à son entretien et son éducation. Pour ce motif, la loi crée un lien entre charge d'entretien et d'éducation et lieu de résidence de l'enfant.

a. Décision du juge ou de la convention entre les parties

100

La décision du juge ou de la convention entre les parties, homologuée ou non, précise en règle générale les modalités de la résidence de l'enfant.

Il convient de rechercher préalablement à toute autre investigation, si la décision du juge ou l'accord des parties résultant de leur convention ou d'un quelconque accord amiable conclu entre les parents permettent d'identifier le lieu de résidence de l'enfant ou les conditions dans lesquelles les parents assument concrètement la charge d'entretien et d'éducation des enfants (cf. I-C-2-c-2° § 190).

110

A défaut de précisions contenues dans ces documents, le lieu de résidence de l'enfant devra être recherché par tous moyens selon les modalités décrites au I-C-2-b.

b. Circonstances de fait

120

Le lieu de résidence de l'enfant résulte des circonstances de fait.

Pour la détermination de la résidence de l'enfant, il convient en principe de s'attacher aux circonstances de fait permettant de dégager un faisceau d'indices concordants pour apprécier si la résidence de l'enfant se situe à titre principal au domicile de l'un ou de l'autre des parents ou alternativement au domicile de l'un et de l'autre.

130

Les critères suivants, sans être exhaustifs, peuvent être utilement examinés : temps passé par l'enfant au domicile de chacun de ses parents, modalités d'attribution des prestations sociales, lieu de réception des documents administratifs intéressant l'enfant (bulletins scolaires, par exemple), distance entre l'établissement scolaire ou de garde fréquenté et le domicile respectif de chaque parent, etc.

140

La répartition inégale de la durée de résidence de l'enfant au domicile de chaque parent ne caractérise pas, à elle seule, l'existence d'une résidence principale au domicile de l'un des parents. En effet, la loi n° 2002-305 du 4 mars 2002 relative à l'autorité parentale admet que la résidence alternée puisse revêtir un aspect inégalitaire quant à la durée de présence de l'enfant au domicile de chacun de ses parents. Toutefois, un déséquilibre significatif dans les durées de résidence respective à chaque domicile (par exemple : trois mois chez l'un et neuf mois chez l'autre) caractérise une résidence principale chez l'un des parents.

150

En effet, le principe d'alternance suppose, même lorsque la résidence au domicile de chaque parent n'est pas strictement égale, l'existence d'un cycle présentant une certaine régularité. Aussi, lorsque la présence de l'enfant correspond à des périodes regroupées dans le temps, comme par exemple les vacances scolaires, il y aura lieu de considérer que, sauf preuve contraire, l'enfant ne réside pas alternativement chez chacun de ses parents.

c. Modalités d'attribution des majorations de quotient familial

1° Résidence à titre habituel au domicile de l'un de ses parents

160

Cette situation constitue le cas le plus fréquent. En raison du lien que la loi institue entre « charge d'entretien et d'éducation » et « résidence de l'enfant », les enfants de parents divorcés ou séparés sont considérés, jusqu'à preuve du contraire, comme étant à la charge du parent chez lequel ils résident à titre principal (CGI, art. 194).

Le parent concerné supporte en effet l'essentiel du poids des dépenses quotidiennes que requiert l'entretien matériel de l'enfant (hébergement, nourriture, habillement, santé, transport, etc.). Cette circonstance conduit à considérer qu'il en supporte la charge principale et justifie que la majoration de quotient familial attachée à la personne de l'enfant lui soit attribuée à titre exclusif.

2° Résidence alternée au domicile de chacun de ses parents

170

Lorsque l'enfant réside alternativement au domicile respectif de chacun de ses parents, ceux ci sont présumés participer de manière égale à l'entretien et l'éducation de l'enfant. Dans ces conditions, la majoration de quotient familial est partagée de manière égale entre les parents. Cette présomption peut être écartée s'il est justifié que l'un d'entre eux assume la charge principale des enfants.

Dans ce dernier cas, aucune déduction de pension alimentaire n'est possible au titre des versements effectués pour un enfant dont la charge est partagée entre les parents et qui ouvre droit de ce fait à un avantage de quotient familial à chacun des deux parents.

180

Toutefois, les parents peuvent faire valoir que la résidence alternée de l'enfant ne reflète pas la réalité de la répartition de la charge (CGI, art. 194, I-al. 4, deuxième phrase). Ils peuvent alors, dans la décision judiciaire, la convention homologuée par le juge, ou dans tout autre accord à condition qu'il soit cosigné par les deux parents, préciser lequel d'entre eux supporte effectivement la charge d'entretien de l'enfant à titre principal. La majoration de quotient familial est alors attribuée intégralement au parent concerné.

Les documents attestant de la situation dont se prévalent les parents (décision judiciaire, convention homologuée par le juge, ou tout autre accord particulier) doivent être joints à leur déclaration de revenus respective l'année au cours de laquelle intervient le changement de leur situation. En cas de changement ultérieur de cette situation, matérialisé par une nouvelle décision judiciaire, une nouvelle convention homologuée par le juge, ou un nouvel accord cosigné par les parties, le document concerné doit être joint à la déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle intervient ce

nouveau changement.

190

La précision conventionnelle attribuant de façon exclusive le quotient familial à l'un ou l'autre des parents en cas de résidence alternée des enfants doit correspondre à la réalité de la situation au regard de la charge d'entretien et d'éducation de l'enfant.

3. Preuve contraire supportée par le lien entre « charges d'entretien et d'éducation » et « résidence de l'enfant »

200

Le lien entre « charges d'entretien et d'éducation » et « résidence de l'enfant » supporte la preuve contraire.

Lorsque l'un des parents considère que la mise en œuvre des règles énoncées au I-C-2 conduit à faire bénéficier à tort l'autre parent de l'avantage de quotient familial alors qu'il supporterait lui même la charge d'entretien à titre principal ou exclusif, il peut revendiquer les majorations à condition d'établir la réalité des faits qu'il allègue.

La preuve peut résulter par exemple des termes mêmes de la convention des parties ou du jugement de divorce lorsqu'ils mentionnent la répartition des dépenses assumées par chaque parent ou de tous documents ou justificatifs de nature à justifier de la répartition effective de la charge (logement, nourriture, santé, habillement, scolarité, éducation, garde, loisirs, vacances, etc.). Le parent qui revendique l'avantage de quotient familial au titre d'un enfant qu'il n'héberge pas peut produire, par exemple, des factures matérialisant les dépenses qu'il a supportées au titre de son entretien ou un compte de dépenses faisant apparaître les contributions respectives de chaque parent à l'entretien de l'enfant (CAA Lyon 20 février 2003 n° 97-2348).

210

Il en est de même, dans les situations sans doute exceptionnelles, où les conventions conclues et les jugements prononcés avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2002-305 du 4 mars 2002 relative à l'autorité parentale désigneraient le lieu de la résidence habituelle de l'enfant chez l'un ou l'autre des parents, alors même que cette situation ne refléterait pas nécessairement la réalité de la résidence et du partage de la charge de l'enfant.

Dans cette situation, les parents concernés devront attester dans un document cosigné, qu'ils consentent à partager de manière égale l'avantage de quotient familial. L'année du changement de situation, chacun d'eux devra joindre ce document à sa déclaration de revenus.

En cas de changement ultérieur de cette situation, matérialisé par une nouvelle décision judiciaire, une nouvelle convention homologuée par le juge, ou un nouvel accord particulier cosigné par les parties, le document concerné devra être joint à la déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle ce changement intervient.

4. Modalités d'appréciation des charges de famille au titre de l'année du divorce ou de la séparation en cas de désaccord des parents

220

En cas de divorce, de séparation ou de dissolution d'un PACS, lorsque la résidence habituelle des enfants n'a pas été fixée par le juge, il appartient normalement aux parents de désigner d'un commun accord, lors de la déclaration des revenus, le lieu de la résidence principale des enfants et celui d'entre eux qui doit bénéficier de la majoration du quotient familial.

Par exception au I-C-2-b, en cas de désaccord, la majoration de quotient familial est attribuée au parent qui a les revenus les plus élevés. C'est lui qui, conformément aux dispositions des articles 205 du code civil à 211 du code civil, est tenu de contribuer de manière prépondérante à l'entretien des enfants.

Dans ces conditions, ce parent bénéficie d'une majoration de quotient familial pour personne rattachée. L'autre parent peut alors déduire de ses revenus la pension alimentaire qu'il verse pour l'entretien de son enfant, toute autre condition étant par ailleurs remplie.

5. Cas particulier du changement de résidence en cours d'année

a. Transfert en cours d'année de la résidence habituelle de l'enfant du domicile de l'un de ses parents à celui de l'autre parent

230

Aux termes des dispositions de l'article 196 bis du CGI, les charges de famille dont il est tenu compte sont celles existant au 1er janvier de l'année d'imposition ou au 31 décembre de celle-ci lorsqu'elles ont augmenté en cours d'année.

Le troisième alinéa du I de l'article 194 du CGI prévoit que les enfants à charge s'entendent de ceux dont le contribuable assume l'entretien à titre principal, c'est- à-dire, sauf preuve contraire, ceux qui résident à son domicile à titre principal.

Les majorations de quotient familial correspondantes lui sont alors en principe attribuées.

240

Aux termes de l'arrêt du Conseil d'Etat en date du 22 juin 2011 n° 330709, il doit être tenu compte pour l'établissement de l'impôt sur le revenu du contribuable qui se voit attribuer en cours d'année la charge d'un enfant mineur, de la situation et des charges de famille existantes au 31 décembre de l'année d'imposition.

Par suite, en cas de transfert de la résidence habituelle de l'enfant du domicile de l'ex-conjoint qui en a la charge au 1er janvier de l'année d'imposition à celui de l'autre parent, ce dernier peut compter à charge l'enfant s'il en assume la charge principale au 31 décembre de l'année d'imposition, l'autre parent pouvant également le compter à charge dès lors qu'il en assurait la charge principale au 1er janvier de la même année d'imposition. La circonstance que l'enfant mineur ait été également pris en

compte dans le quotient familial de l'autre parent dont la situation est appréciée au 1er janvier de l'année d'imposition, est sans incidence.

Conformément aux dispositions du 2° du II de l'article 156 du CGI, les contribuables qui bénéficient des majorations de quotient familial liées à l'enfant ne peuvent corrélativement pas prétendre à la déduction des sommes versées à titre de pension alimentaire pour l'entretien de ce dernier.

Exemple : Un enfant mineur de parents divorcés ou séparés réside jusqu'au 31 mars au domicile de son père, puis à compter du 1er avril chez sa mère.

Une majoration de quotient familial est attribuée au père qui assumait la charge principale de l'enfant du 1er janvier à la date du transfert de résidence et également à la mère qui assume la charge principale de l'enfant de la date du transfert au 31 décembre de l'année.

Cette solution ne s'appliquant qu'en cas d'augmentation des charges de famille en cours d'année, les enfants majeurs qui demandent le rattachement au foyer fiscal de l'un de leurs parents ne sont pas concernés. Par ailleurs, ces dispositions ne s'appliquent qu'au titre de l'année de transfert de la résidence de l'enfant chez l'un de ses parents. De même, en cas de mariage ou de conclusion d'un PACS, avec option pour l'imposition distincte, comme en cas d'imposition distincte suite à divorce ou séparation, il appartient toujours aux contribuables concernés de déterminer celui ayant la charge principale de l'enfant (cf. I-B et I-C-4).

b. Modification en cours d'année du mode de résidence de l'enfant

250

Il s'agit du cas d'un enfant résidant au domicile de l'un de ses parents au 1er janvier puis alternativement au domicile de l'un et l'autre de ceux-ci au 31 décembre, ou inversement.

Dans les situations de résidence alternée, l'enfant est, sauf preuve contraire, réputé être à charge égale de ses parents lorsqu'il réside alternativement à leurs domiciles respectifs.

260

Toutefois, dès lors qu'au cours d'une partie de l'année l'enfant a par ailleurs résidé à titre habituel au domicile de l'un de ses parents, celui-ci est réputé avoir assumée de ce fait la charge principale de l'enfant. Il bénéficie donc de la majoration de quotient familial.

Exemple : Un enfant de parents divorcés réside au domicile de sa mère jusqu'au 31 mars puis alternativement chez son père et chez sa mère à compter du 1er avril.

La majoration de quotient familial est attribuée à la mère dès lors qu'elle est présumée avoir assumé la charge principale de l'enfant jusqu'au 31 mars, puis à parité avec le père à compter du 1er avril, et qu'elle a ainsi entretenu l'enfant à titre principal, sauf au père à démontrer par tous moyens qu'il a supporté cette charge de manière prépondérante en dépit des modalités de résidence de l'enfant.

c. Impossibilité d'établir le lieu de résidence de l'enfant

270

Lorsqu'il est en tout état de cause impossible de déterminer le lieu de la résidence de l'enfant, il convient de considérer que sa charge d'entretien et d'éducation est également partagée entre chacun des deux parents, ce qui implique *ipso facto* le partage de l'avantage de quotient familial.

II. Enfants recueillis par le contribuable

280

En vertu de l'article 196 du CGI, les enfants âgés de moins de 18 ans, recueillis par le contribuable à son propre foyer, sont considérés comme étant à sa charge dans les mêmes conditions que ses propres enfants. Cette disposition est applicable sans qu'un lien de parenté ou d'alliance soit nécessaire entre le contribuable et l'enfant recueilli.

290

Deux conditions doivent être simultanément remplies pour que l'enfant recueilli puisse être considéré comme étant à charge :

- il doit être recueilli au propre foyer du contribuable ;

- il doit être à la charge effective, exclusive ou principale de ce dernier.

A. Enfant recueilli au foyer du contribuable

300

À la différence des propres enfants du contribuable, les enfants recueillis ne peuvent être considérés à charge qu'à la condition d'avoir été recueillis au foyer du contribuable.

310

- Des enfants recueillis par un contribuable qui les loge dans un appartement distinct du sien ne sauraient être considérés comme étant à sa charge (CE, arrêt du 6 octobre 1941, n° 71002 et CE, arrêt du 25 juillet 1938, n° 61364).

- Un contribuable qui assume l'entretien d'un enfant mineur, mais qui ne l'a pas recueilli à son propre foyer, ne peut être considéré comme l'ayant à sa charge pour le calcul de l'impôt (CE, arrêt du 29 novembre 1943, n° 67739).

- Ne peuvent être regardés comme étant à la charge du contribuable, encore bien que ce dernier subviendrait à tous leurs besoins, des enfants recueillis, qui, en dehors des périodes scolaires, passées dans un internat, ne séjournent pas d'une manière permanente, ou tout au moins régulière, au foyer de l'intéressé (CE, arrêt du 10 juillet 1948, n° 94078).

- Un contribuable résidant habituellement à Paris ne saurait, du fait qu'il a pris une part matérielle et morale importante à l'éducation d'un enfant, être regardé comme l'ayant recueilli à son propre foyer, dès lors que l'enfant ne demeurait pas avec lui : cet enfant, confié par le Service départemental d'aide à l'enfance, dès son plus jeune âge, à la mère du contribuable, auprès de laquelle il avait été ensuite placé

sous contrat d'apprentissage, vivait avec cette personne dans une localité éloignée de la capitale (CE, arrêt du 19 novembre 1969, n° 77097).

- Un contribuable qui n'a pas recueilli à son propre foyer sa petite-fille ne peut la prendre en compte pour le calcul du quotient familial (CE, arrêt du 4 juin 1980, n°16444).

- Un contribuable célibataire qui contribue périodiquement à l'entretien de ses neveux ne peut être considéré comme les ayant recueillis à son propre foyer dès lors qu'ils vivent au foyer de leur mère en Algérie (CE, arrêt du 3 novembre 1982, n° 30052).

- Un contribuable ne peut être considéré comme ayant recueilli à son propre foyer un enfant qui ne réside chez lui que durant les vacances et vit pendant l'année scolaire chez ses parents, alors même qu'il aurait contribué financièrement à l'éducation de cet enfant (CE, arrêt du 18 novembre 1983, n°32098).

- Un contribuable qui n'a reconnu son enfant naturel que postérieurement à l'année d'imposition, ne peut le considérer à charge au titre de ladite année dès lors qu'il ne vivait pas à son foyer (CE, arrêt du 30 mars 1987, 52489).

320

Cependant un contribuable qui subvient aux dépenses d'entretien et, notamment, aux frais de pension, de deux enfants qui, s'ils ne vivent pas constamment à son foyer, y effectuent des séjours réguliers, en particulier pendant toutes les périodes de vacances scolaires, doit être considéré comme les ayant recueillis, encore que leur mère, devenue ultérieurement l'épouse légitime de l'intéressé, aurait disposé, pendant les années en cause, d'un salaire d'ailleurs modeste (CE, arrêt du 4 décembre 1961, n° 51433). En l'espèce, la mère qui exerçait l'activité de représentant avait perçu un salaire brut de 4 271 NF en 1956 et de 4 469 NF en 1957. Pour ces mêmes années, le contribuable avait déclaré respectivement un revenu net global de 34 980 NF et 22 240 NF.

B. Enfant recueilli à la charge effective, exclusive ou principale du contribuable

330

Cette condition implique, selon l'article 30, II C de la loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002, que le contribuable pourvoie seul à la satisfaction de la totalité ou de la majorité des besoins de l'enfant, au triple point de vue matériel, intellectuel et moral.

340

Cette condition est notamment remplie dans les cas suivants.

L'aîné d'une famille, tuteur de ses frères et sœurs mineurs, orphelin de père et de mère, peut considérer comme personnes à charge ceux de ses frères et sœurs dont il assume seul l'entretien.

- Un petit-fils mineur peut être considéré comme à la charge de son grand-père si celui-ci subvient entièrement à ses besoins et l'a effectivement recueilli à son propre foyer (CE, arrêt du 3 juin 1932, n° 23003 ; CE, arrêt du 15 juillet 1960, n° 34326).

- Un contribuable est en droit de considérer ses neveux comme à sa charge dès lors qu'il assume seul leur entretien, bien que l'un d'eux ait dû, pour raison de santé, être placé d'abord dans un établissement hospitalier, puis à la campagne (CE, arrêt du 14 février 1962, n° 43704).

- Un grand-père peut considérer à sa charge son petit-fils dont il assure l'entretien et l'éducation alors que le père est décédé et que la mère vit aux États-Unis et ne peut s'acquitter de ses obligations du fait de son éloignement et de son défaut de ressources (CE, arrêt du 1er février 1978, n° 3333).

- Un grand-père peut être regardé comme ayant recueilli sa petite-fille dès lors qu'il assure son hébergement depuis sa naissance, subvient à ses besoins matériels et surveille son éducation, alors que les parents de l'enfant vivent à l'étranger et que lors de leurs retours en France l'enfant reste au foyer de ses grands-parents, sans que cette situation résulte d'un arrangement familial temporaire (CE, arrêt du 13 décembre 1982, n° 36382).

- Un contribuable qui recueille sous son toit ses petits enfants et pourvoit seul à leurs besoins au triple point de vue matériel, intellectuel et moral, du fait d'une infirmité grave de leurs parents, peut les compter à charge pour la détermination de son quotient familial. En contre-partie, les petits enfants n'ouvrent alors pas droit à une majoration de quotient familial pour leurs parents (RM AURILLAC, J.O., Débats AN du 22 novembre 1993, n° 730, p. 4142).

Les petits enfants orphelins peuvent être comptés à la charge des grands parents qui choisissent de s'acquitter de leur obligation alimentaire en les accueillant sous leur toit. Dans ce cas, la pension alimentaire versée, le cas échéant, par les autres grands-parents doit être ajoutée au revenu imposable du foyer qui a les enfants à charge (BOI-IR-BASE-20-30-20-20).