

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

Identifiant juridique : BOI-IR-CHAMP-20-20-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 04/02/2013

**IR – Champ d'application et territorialité - Dérogations facultatives à la
règle de l'imposition par foyer fiscal**

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu

Champ d'application et territorialité

Titre 2 : Règle de l'imposition par foyer fiscal

Chapitre 2 : Dérogations à la règle de l'imposition par foyer fiscal

Section 2 : Dérogations facultatives

Sommaire :

I. Imposition distincte des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité au titre de l'année du mariage ou de la conclusion du pacte

A. Mariage de personnes liées par un PACS

1. Cas de maintien du bénéfice de l'option

2. Exemples

B. Modalités de répartition des revenus entre les époux et les partenaires

1. Revenus personnels et revenus communs

a. Revenus personnels

b. Revenus ou profits communs

2. Justification de la nature et de la répartition des revenus ou profits

a. Revenus tirés d'un bien immobilier

b. Revenus et profits tirés de capitaux mobiliers

3. Sort des déficits

4. Détermination des charges déductibles du revenu global

II. Imposition distincte des enfants célibataires âgés de moins de 18 ans

A. Conditions de l'imposition distincte

1. Imposition distincte subordonnée à l'option du contribuable

2. Option formulée uniquement dans le cas d'enfants ayant des revenus personnels

B. Conséquences de la demande d'imposition distincte

1. Pour l'enfant

2. Pour le contribuable

III. Rattachement des enfants célibataires majeurs et des enfants ayant fondé un foyer distinct

A. Cas des enfants célibataires majeurs

1. Champ d'application de l'option

2. Conditions de l'option

3. Conséquences de l'option

4. Cas particuliers : enfants célibataires atteignant l'âge de 18 ans au cours de l'année

- B. Enfants ayant fondé un foyer distinct
 - 1. Champ d'application de l'option
 - 2. Conditions de l'option
 - a. Enfant isolé chargé de famille
 - b. Enfant marié ou lié par un PACS
 - 1° Personnes susceptibles de demander le rattachement du jeune ménage
 - 2° Contribuable bénéficiaire du rattachement
 - 3° Règles applicables en cas de mariage ou de PACS en cours d'année d'enfants âgés de plus de 18 ans
 - 3. Conséquences de l'option
- IV. Enfants infirmes majeurs ou ayant fondé un foyer distinct
 - A. Champ d'application de l'option
 - B. Conséquences de l'option
 - 1. Pour les enfants
 - a. Enfants célibataires
 - b. Enfants ayant fondé un foyer distinct
 - 2. Pour les parents
 - a. Parents d'enfants célibataires
 - b. Parents d'enfants ayant fondé un foyer distinct
- V. Rattachement des personnes majeures devenues orphelines
 - A. Conditions du rattachement
 - B. Conséquences du rattachement
 - C. Situations particulières
 - 1. Année où l'enfant devient orphelin de père et de mère
 - 2. Cas des enfants mariés ou liés par un PACS

1

Il est dérogé sur option au principe de l'imposition par foyer dans les cas suivants :

- les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) peuvent opter pour l'imposition distincte des revenus dont chacun a personnellement disposé pendant l'année du mariage ou de la conclusion du pacte, ainsi que de la quote-part des revenus communs lui revenant ([5 de l'article 6 du code général des impôts \(CGI\)](#)) ;
- le contribuable demande des impositions distinctes pour ses enfants mineurs à charge ([2 de l'article 6 du CGI](#)) ;
- les enfants célibataires majeurs ou ayant fondé un foyer distinct demandent le rattachement au foyer fiscal de leurs parents ([3 de l'article 6 du CGI](#)).

I. Imposition distincte des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité au titre de l'année du mariage ou de la conclusion du pacte

10

Conformément au [5 de l'article 6 du CGI](#), les époux et les partenaires liés par un PACS peuvent opter pour l'imposition distincte des revenus dont chacun a personnellement disposé pendant l'année du mariage ou de la conclusion du pacte, ainsi que de la quote-part des revenus communs lui revenant.

cf. **BOI-IR-CHAMP-20-10** pour le tableau exposant les principales conséquences de l'option pour l'imposition distincte des revenus des contribuables qui se sont mariés ou ont conclu un PACS, tant au regard de l'assiette de l'impôt sur le revenu que de sa liquidation, de son contrôle et de son paiement.

20

Toutefois, en cas de mariage ou de conclusion d'un PACS par un conjoint survivant l'année même du décès du conjoint ou du partenaire et d'option pour l'imposition distincte, trois impositions sont établies, conformément aux dispositions combinées du 5 et du 8 de l'article 6 du CGI :

- une première imposition commune au nom du conjoint décédé et du conjoint survivant comprenant l'ensemble de leurs revenus et, éventuellement, ceux des enfants ou personnes à charge, pour la période allant du 1^{er} janvier à la date du décès ;
- une seconde imposition séparée au nom du conjoint survivant comprenant les revenus dont il a disposé pour la période postérieure au décès.
- une troisième imposition séparée du nouvel époux ou partenaire comprenant les revenus dont il a disposé au titre de l'année d'imposition.

A. Mariage de personnes liées par un PACS

30

Le bénéfice de l'option n'est pas ouvert aux partenaires liés par un PACS conclu au titre d'une année antérieure ni aux enfants mariés qui demandent leur rattachement au foyer d'un des parents.

Ainsi, lorsque le PACS, conclu au titre d'une année antérieure, prend fin par le mariage des partenaires entre eux, ces contribuables ne peuvent pas opter, au titre de l'année de leur mariage, pour l'imposition distincte des revenus dont ils ont disposé.

1. Cas de maintien du bénéfice de l'option

40

Les personnes qui se marient au cours de la même année que celle de la conclusion du PACS peuvent opter pour l'imposition distincte.

Il en est de même des personnes liées par un PACS au titre d'une année antérieure, dont le PACS a été dissous, et qui se marient ultérieurement.

2. Exemples

50

Exemples d'application de l'option pour l'imposition distincte des époux ou des partenaires liés par un PACS au titre de l'année du mariage ou de la conclusion du pacte

Situation des époux ou des partenaires	Application de l'option
--	-------------------------

1er cas : Deux personnes concluent un PACS le 1er août N-1 puis se marient le 13 septembre N.	Les partenaires ne peuvent pas opter pour l'imposition distincte de leurs revenus de l'année N. Ces contribuables seront soumis de plein droit à une imposition commune au titre de cette année.
2ème cas : Deux personnes concluent un PACS le 1er août N-1, ils le rompent le 14 décembre N-1 puis se marient le 13 septembre N.	Les partenaires peuvent opter pour l'imposition distincte de leurs revenus de l'année N.
3ème cas : Deux personnes concluent un PACS le 1er mai N et se marient le 13 septembre N.	Les partenaires peuvent opter pour l'imposition distincte de leurs revenus de l'année N.

B. Modalités de répartition des revenus entre les époux et les partenaires

60

L'imposition distincte porte sur les revenus personnels dont chaque époux ou partenaire a disposé pendant l'année du mariage ou de la conclusion du pacte et sur la quote-part des revenus communs leur revenant.

A défaut de justification de cette quote-part, les revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les époux ou partenaires.

1. Revenus personnels et revenus communs

a. Revenus personnels

70

Conformément à l'article [43 bis de l'annexe III au CGI](#), les revenus personnels s'entendent des traitements et salaires, pensions et rentes viagères, rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés, bénéfices non commerciaux, bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices agricoles.

b. Revenus ou profits communs

80

Conformément à l'article [43 bis de l'annexe III au CGI](#), les revenus ou profits, autres que ceux mentionnés au [I-B-1-a-§ 70](#) sont réputés communs, sauf justification de la propriété exclusive de l'époux ou du partenaire sur les biens ou sommes à l'origine de ces revenus ou profits.

Les revenus communs s'entendent des revenus fonciers, des revenus de capitaux mobiliers et des gains de cessions de valeurs mobilières dont le couple a disposé au cours de l'année du mariage ou du PACS.

2. Justification de la nature et de la répartition des revenus ou profits

90

Les revenus et profits communs sont réputés partagés en deux parts égales, sauf si l'un des époux ou des partenaires justifie d'une répartition différente de ces revenus et profits.

La justification de la propriété exclusive ou de la répartition réelle des revenus et profits est apportée par tout document de nature à établir l'origine de propriété des biens ou sommes dont sont tirés les revenus.

Sont considérés comme tels :

- l'acte authentique mentionnant l'origine de propriété, et, selon les cas, la répartition dans l'indivision ou le démembrement ;
- tout justificatif établi par les établissements payeurs, les prestataires de services d'investissement, les établissements de crédit ou organismes habilités à détenir et à négocier des valeurs mobilières pour le compte de particuliers au nom du ou des bénéficiaires des revenus ou produits, attestant du montant de ces revenus ou produits ainsi que de leur date de mise à disposition ;
- tout justificatif attestant de l'origine de propriété des droits sociaux ou valeurs mobilières ainsi que de la date de réalisation et du montant des gains correspondants en cas de cession de ces droits sociaux ou valeurs mobilières pendant l'année d'imposition.

a. Revenus tirés d'un bien immobilier

100

Pour la répartition des revenus, il convient de retenir les actes authentiques justifiant de la propriété ou, en cas d'indivision, de la répartition des droits revenant à chaque indivisaire.

b. Revenus et profits tirés de capitaux mobiliers

110

Sauf preuve contraire, les sommes versées sur un compte bancaire sont réputées produire des revenus personnels qui reviennent au titulaire du compte, tandis que les sommes versées sur un compte-joint ou indivis sont réputées produire des revenus communs.

L'identification du titulaire du compte peut être apportée par les déclarations récapitulatives annuelles sur l'imprimé fiscal unique n° 2561 (CERFA n° 11428), mentionné à l'article 242 ter du CGI, pour les revenus de capitaux mobiliers et les opérations sur valeurs mobilières.

3. Sort des déficits

120

cf. [BOI-IR-BASE-10-20-20](#).

4. Détermination des charges déductibles du revenu global

130

cf. [BOI-IR-BASE-20-10](#).

II. Imposition distincte des enfants célibataires âgés de moins de 18 ans

140

Aux termes du [2 de l'article 6 du CGI](#), le contribuable peut réclamer des impositions distinctes pour ses enfants lorsque ceux-ci tirent un revenu de leur travail ou d'une fortune indépendante de la sienne.

Si les parents de l'enfant sont mariés ou liés par un PACS et imposés conjointement, la demande peut être formulée par l'un ou l'autre des époux ou partenaires.

A. Conditions de l'imposition distincte

1. Imposition distincte subordonnée à l'option du contribuable

150

Lorsqu'un contribuable entend que des impositions distinctes soient établies au nom de ceux de ses enfants mineurs à charge qui ont des revenus personnels, il est tenu de formuler expressément son option.

Le simple dépôt d'une déclaration au nom de l'enfant est insuffisant. Le contribuable doit donc demander l'imposition distincte dans une note jointe à sa déclaration et désigner nommément les personnes concernées (CE, arrêt du 25 juillet 1924, n° 64245).

Cette option n'est valable que pour l'imposition des revenus de l'année qu'elle concerne. Elle doit ainsi, s'il y a lieu, être renouvelée pour chacune des années suivantes. Elle peut éventuellement n'être exercée que pour un ou plusieurs des enfants à la charge du contribuable. Mais, à l'égard des enfants concernés, l'option ne peut être partielle. L'imposition distincte de ces enfants doit donc porter sur l'ensemble des revenus qu'ils ont perçus au cours de l'année d'imposition. Enfin, le contribuable ne peut revenir sur l'option exercée après l'expiration du délai de déclaration (CE, arrêt du 19 juin 1970, n° 75604).

160

À défaut d'option, le contribuable n'est pas fondé à se plaindre - au plan contentieux - que son imposition ait été calculée d'après l'ensemble des revenus de la famille, y compris les salaires de l'enfant, alors même qu'il n'aurait eu connaissance de ces salaires qu'ultérieurement à l'occasion d'une notification de l'inspecteur (CE, arrêt du 19 janvier 1966, n° 62025).

170

L'administration a toutefois prévu diverses mesures de tempérament :

- le bénéfice des dispositions du [2 de l'article 6 du CGI](#) est susceptible d'être accordé lorsque les règles applicables pour l'imposition d'une année déterminée se trouvent modifiées par un texte légal intervenu après l'expiration du délai de production de la déclaration correspondante. Le contribuable peut alors, dans le délai normal de réclamation, demander une nouvelle liquidation de l'impôt, compte tenu de l'imposition distincte d'un ou de plusieurs enfants à charge ;
- l'absence de note demandant expressément une imposition distincte pour l'un des enfants ne suffit pas pour priver le contribuable du bénéfice des dispositions du [2 de l'article 6 du CGI](#), si compte tenu, notamment de la production de déclarations séparées, il ne subsiste aucun doute sur les

intentions de l'intéressé ;

- enfin, le service est autorisé à prononcer, sur la demande du contribuable, la remise entière de l'impôt excédentaire résultant du choix désavantageux exercé par l'intéressé.

2. Option formulée uniquement dans le cas d'enfants ayant des revenus personnels

180

Le contribuable ne peut demander une imposition distincte pour ses enfants considérés à charge au sens de l'[article 196 du CGI](#) que lorsque ceux-ci ont des revenus personnels tirés de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de la sienne.

À cet égard, l'indépendance de la fortune des enfants, pour lesquels est demandée une imposition séparée, doit être réelle.

190

Ainsi, un contribuable n'est pas fondé à demander des impositions distinctes pour ses enfants mineurs :

- *lorsque les revenus déclarés au nom de ceux-ci proviennent de versements faits par lui, en dehors de toute obligation. C'est ainsi que l'imposition séparée n'a pas été admise dans un cas où les versements du contribuable avaient été faits à des comptes ouverts au nom des enfants dans les écritures d'une banque dont il était le directeur général et dans des conditions telles qu'il pouvait modifier ou même annuler à son gré les effets de ces versements (CE, arrêts du 6 novembre 1929, n^{os} 99189 et 4921) ;*
- *lorsqu'il a fait don à ses enfants d'une partie des immeubles et du matériel de son entreprise, à l'exclusion des stocks, des créances et des éléments incorporels du fonds de commerce; les enfants ne peuvent, en effet, être considérés comme étant devenus copropriétaires du fonds (CE, arrêt du 22 octobre 1962, n^o 53557) ;*
- lorsque l'enfant mineur reçoit de ses parents une pension ou une rente, au titre d'une obligation légale ou contractuelle et ne dispose pas « de revenus personnels tirés de son propre travail ou d'une fortune indépendante ».

200

En revanche, lorsqu'un capital a été légué à des enfants mineurs par leur grand-père, le père (ou la mère) administrateur légal des biens de ses enfants peut demander que ceux-ci fassent l'objet d'impositions distinctes à raison des revenus produits par ce capital.

L'imposition séparée des enfants étant une exception au principe d'imposition par foyer, la notion de réalité de l'indépendance de la fortune doit être interprétée de manière stricte. Il s'ensuit notamment que, dans le cadre d'une donation ou d'une succession, seule la possession au nom de l'enfant de biens détenus en pleine propriété apporte la garantie d'une indépendance de fortune contestable. En outre, les revenus procurés par ce patrimoine doivent être suffisants pour assurer la subsistance de l'intéressé et lui permettre de ne pas être qualifié de personne dans le besoin au sens de l'[article 205 du code civil](#) (RM Carayon, AN, 3 août 2010, QE n^o 65289).

B. Conséquences de la demande d'imposition distincte

1. Pour l'enfant

210

Les revenus personnels de l'enfant sont imposables à son nom et non plus au nom du contribuable. L'enfant est donc tenu de souscrire une déclaration personnelle, sous peine de s'exposer aux sanctions applicables en cas de défaut de déclaration.

2. Pour le contribuable

220

Il perd le droit de comprendre son enfant au nombre des personnes à charge à retenir pour la détermination du quotient familial.

III. Rattachement des enfants célibataires majeurs et des enfants ayant fondé un foyer distinct

230

Le rattachement des enfants au foyer fiscal des parents résulte des dispositions du [3 de l'article 6 du CGI](#) qui concernent :

- les enfants célibataires majeurs ;
- les enfants ayant fondé un foyer distinct ;
- les enfants infirmes majeurs ou ayant fondé un foyer distinct.

A. Cas des enfants célibataires majeurs

240

Il est précisé que les enfants veufs, divorcés ou séparés, lorsqu'ils n'ont pas d'enfants à charge, sont assimilés aux enfants célibataires.

Selon le principe posé par le [3 de l'article 6 du CGI](#), les enfants célibataires âgés de plus de 18 ans ne font plus normalement partie de leur foyer fiscal d'origine. Les intéressés sont donc, en principe, imposables sous leur propre responsabilité.

Toutefois, la loi leur offre la possibilité de renoncer à être imposés personnellement et de demander à être rattachés au foyer fiscal de leurs parents.

1. Champ d'application de l'option

250

L'option pour le rattachement est réservée aux enfants qui remplissent l'une des conditions suivantes :

- être âgés de moins de 21 ans ;
- être âgés de moins de 25 ans s'ils justifient de la poursuite de leurs études ;
- effectuer leur service national quel que soit leur âge.

Remarque : Il est précisé que les jeunes françaises volontaires sont également considérées comme accomplissant leur service militaire au début de la période de leur engagement, pour la durée du service actif légal.

260

De même, les personnes qui effectuent leur service national sous d'autres formes que le service militaire, comme le prévoit l'[article L1 du code du service national](#), peuvent également bénéficier des dispositions du [2° du 3 de l'article 6 du CGI](#). Il s'agit des formes civiles destinées à répondre aux besoins de la défense ainsi qu'aux impératifs de solidarité, tels que le service dans la police nationale, le service de l'aide technique, le service de la coopération et le service des objecteurs de conscience.

2. Conditions de l'option

270

En principe, le rattachement est opéré au foyer fiscal qui avait compté l'enfant à charge pour l'année précédant celle de ses 18 ans. Toutefois, lorsque les parents sont imposés séparément, le rattachement peut être demandé à l'un ou l'autre des parents.

280

L'exercice de l'option est soumis à deux conditions :

- l'enfant doit demander son rattachement ;
- cette demande doit être acceptée par les parents.

290

En cas de demande de rattachement d'un enfant majeur célibataire, veuf, divorcé ou séparé n'ayant pas d'enfant à charge, au foyer fiscal de ses parents imposés conjointement, l'accord pour le rattachement peut être donné par le père ou par la mère. La demande de rattachement est considérée comme acceptée lorsque la déclaration de revenus des parents à laquelle elle est jointe, n'est signée que par l'un d'eux.

300

En cas de divorce ou de séparation des parents ou décès de l'un des parents, voir [BOI-IR-LIQ-10-10-10](#).

310

L'option de l'enfant doit être formulée dans le délai de déclaration imparti au parent bénéficiaire du rattachement pour produire sa propre déclaration. Aucune condition de forme n'est exigée. Cependant, l'imprimé de [déclaration des revenus n° 2042](#) (CERFA n° 10330) comporte un cadre prévu spécialement pour la demande de rattachement.

Cette option est annuelle et doit donc être renouvelée chaque année. Elle est normalement irrévocable (voir cependant [BOI-IR-LIQ-10-10-20](#)).

3. Conséquences de l'option

320

Le rattachement entraîne pour le contribuable l'obligation d'inclure dans son revenu imposable les revenus perçus par l'enfant pendant l'année entière. Cette règle a une portée générale. Elle s'applique même pour l'année au cours de laquelle l'enfant :

- atteint l'âge de 21 ans ou celui de 25 ans s'il est étudiant ;
- commence et/ou finit son service national (cf. [RM Couanau, 1^{er} février 1993, AN, QE n° 64763](#)) ;
- achève ses études avant 25 ans.

330

Par ailleurs, aux termes du [dernier alinéa du 2° du II de l'article 156 du CGI](#), un contribuable ne peut, au titre d'une même année et pour un même enfant, bénéficier à la fois de la déduction d'une pension alimentaire (cf. [BOI-IR-BASE-20-30-20-20](#)) et du rattachement.

4. Cas particuliers : enfants célibataires atteignant l'âge de 18 ans au cours de l'année

340

Les enfants âgés de moins de 18 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (mais atteignant cet âge en cours d'année) peuvent être comptés à charge en qualité d'enfant mineur au titre de l'année considérée. Dans ce cas, les parents incluent dans leur revenu imposable les revenus perçus par l'enfant du 1^{er} janvier à la date de la majorité.

L'enfant est tenu de déclarer les revenus qu'il a perçus depuis la date de sa majorité.

L'option pour le rattachement de cette partie du revenu au foyer des parents peut toujours être exercée dans les conditions prévues au [III-§ 240](#). Dans cette situation, le parent auquel l'enfant est ainsi rattaché doit alors comprendre dans son revenu la totalité du revenu annuel de celui-ci.

350

Par ailleurs, il est précisé que l'année où l'enfant atteint sa majorité, le contribuable ne peut à la fois déduire une pension pour cet enfant (cf. [BOI-IR-BASE-20-30-20-20](#)) et le considérer à charge pour le calcul de l'impôt ([dernier alinéa du 2° du II de l'article 156 du CGI](#)).

Remarque : Les parents peuvent demander l'imposition distincte de leur enfant mineur au 1^{er} janvier ; ce dernier est alors taxable à raison de la totalité des revenus de l'année.

B. Enfants ayant fondé un foyer distinct

360

Les enfants mariés, quel que soit leur âge, sont considérés comme ayant fondé un foyer distinct. Ils sont donc, en principe, imposables sous leur propre responsabilité à raison des revenus qu'ils perçoivent.

Toutefois, conformément aux dispositions du [2° du 3 de l'article 6 du CGI](#), ils peuvent demander leur rattachement au foyer fiscal des parents de l'un ou de l'autre.

1. Champ d'application de l'option

370

Les enfants concernés par cette mesure sont ceux qui se trouvent dans l'une des situations de famille suivantes :

- mariés ou liés par un PACS et ayant ou non des enfants ;
- célibataires, divorcés ou séparés lorsqu'ils sont chargés de famille.

380

Ils doivent en outre satisfaire à l'une des conditions suivantes :

- être âgés de moins de 21 ans ;
- être âgés de moins de 25 ans lorsqu'ils justifient de la poursuite de leurs études ;
- effectuer leur service national quel que soit leur âge.

2. Conditions de l'option

a. Enfant isolé chargé de famille

390

Pour l'enfant célibataire, veuf, divorcé ou séparé, chargé de famille, le rattachement ne peut être demandé que s'il remplit, à titre personnel, les conditions pour pouvoir être compté à charge.

Cet enfant peut demander le rattachement à ses propres parents ou à l'un d'eux s'ils sont eux-mêmes divorcés ou imposés séparément (cf. [III-A-2-§ 290 à 310](#)).

b. Enfant marié ou lié par un PACS

1° Personnes susceptibles de demander le rattachement du jeune ménage

400

Le rattachement du jeune ménage peut être demandé par l'un ou l'autre des conjoints ou partenaires.

Par suite, la demande peut même être faite par celui des époux ou partenaires qui ne satisfait pas personnellement aux conditions requises pour le rattachement, dès lors que celles-ci sont remplies par son conjoint ou son partenaire (cf. [BOI-IR-LIQ-10-10-20](#)).

2° Contribuable bénéficiaire du rattachement

410

Le rattachement est global et peut être demandé aux parents de l'un ou l'autre des jeunes époux ou partenaires ; lorsque les parents sont imposés distinctement, le rattachement peut s'effectuer au profit de l'un ou l'autre de ces parents. Le jeune ménage ne peut se rattacher qu'à un seul de ces contribuables.

L'accord pour le rattachement peut être donné, pour les personnes mariées ou liées par un PACS et imposées conjointement, soit par le père, soit par la mère (cf. [III-A-2-§ 290 à 310](#)).

3° Règles applicables en cas de mariage ou de PACS en cours d'année d'enfants âgés de plus de 18 ans

420

Voir [BOI-IR-LIQ-10-10-20](#).

3. Conséquences de l'option

430

L'option est opérée dans les mêmes conditions que pour les enfants majeurs célibataires.

Le rattachement entraîne, pour le parent qui en est bénéficiaire, l'obligation d'inclure dans son revenu imposable, les revenus perçus pendant l'année entière par l'enfant ou le jeune ménage. En contrepartie, ce parent bénéficie d'un abattement, cf. [BOI-IR-BASE-40](#).

440

Cette règle a une portée générale. Elle s'applique même pour l'année au cours de laquelle l'enfant, ou son conjoint suivant le cas :

- atteint l'âge de 21 ans, ou celui de 25 ans, s'il est étudiant ;
- commence et/ou finit son service national (cf. [RM Couanau AN, 1^{er} février 1993, QE n°64763](#)) ;
- achève ses études avant 25 ans.

IV. Enfants infirmes majeurs ou ayant fondé un foyer distinct

A. Champ d'application de l'option

450

Par enfants infirmes, il convient d'entendre les enfants qui, en raison de leur invalidité, sont hors d'état de subvenir à leurs besoins, qu'ils soient ou non titulaires de la carte prévue à l'[article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles](#).

Les enfants infirmes ont la qualité d'enfants à charge, quel que soit leur âge, mais, s'ils sont majeurs ou ont fondé un foyer distinct, ces enfants n'en ont pas moins la qualité de contribuables imposables sous leur propre responsabilité.

B. Conséquences de l'option

1. Pour les enfants

a. Enfants célibataires

460

Les enfants infirmes célibataires peuvent, comme les autres enfants majeurs, opter pour le rattachement au foyer fiscal de leurs parents, mais ce n'est pas une obligation.

A défaut d'option, ou de souscription d'une déclaration personnelle, ils sont considérés comme étant à la charge de leurs parents, au même titre que les mineurs (cf. [II-§ 140 à 220](#)).

b. Enfants ayant fondé un foyer distinct

470

Les enfants infirmes ayant fondé un foyer distinct peuvent demander le rattachement au foyer de leurs parents dans les mêmes conditions que les autres enfants qui ont fondé un foyer distinct.

2. Pour les parents

a. Parents d'enfants célibataires

480

Les parents d'enfants majeurs infirmes célibataires peuvent renoncer au bénéfice du rattachement et déduire une pension alimentaire.

Les parents sont donc en droit de déduire les subsides versés à leur enfant infirme âgé de plus de 18 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Les sommes ainsi déduites doivent rester dans la limite prévue par le 2^o du II de l'article 156 du CGI (cf. [BOI-IR-BASE-20-30-20-20](#)) et dans celle des besoins de l'enfant.

b. Parents d'enfants ayant fondé un foyer distinct

490

Les parents d'enfants infirmes mariés peuvent renoncer au bénéfice du rattachement et déduire une pension alimentaire. Les sommes ainsi déduites doivent rester dans la limite prévue par le 2^o du II de l'article 156 du CGI (cf. [BOI-IR-BASE-20-30-20-20](#)) et dans celle des besoins du ménage, compte tenu des revenus que le conjoint de l'infirmes est en mesure de percevoir et de l'aide éventuelle fournie par les parents de ce conjoint.

V. Rattachement des personnes majeures devenues orphelines

A. Conditions du rattachement

500

Sont concernées :

- les personnes majeures, qu'elles soient célibataires, mariées ou liées par un PACS, chargées de famille ou non, ou infirmes ou non, qui sont devenues orphelines de père et de mère après la date de leur majorité ;
- les personnes recueillies, lorsque l'un des parents est décédé durant la minorité de l'enfant et le parent survivant après la date de sa majorité, ou lorsque les deux parents sont décédés après la date de la majorité de l'enfant.

L'enfant majeur recueilli devenu orphelin de père et de mère après la date de sa majorité doit vivre sous le même toit que le contribuable qui le recueille. Celui-ci doit assumer de manière effective et exclusive la charge matérielle de l'enfant.

Les modalités de l'option sont identiques à celles applicables aux enfants majeurs du contribuable et à ceux qu'il a recueillis avant l'âge de 18 ans.

B. Conséquences du rattachement

510

Le rattachement entraîne l'obligation d'inclure les revenus perçus par l'enfant pendant l'année entière dans le revenu imposable du contribuable qui le recueille.

C. Situations particulières

1. Année où l'enfant devient orphelin de père et de mère

520

L'année du décès des parents ou du dernier parent vivant, l'enfant majeur recueilli par un contribuable ne peut solliciter son rattachement qu'à un seul des contribuables suivants :

- ses parents imposés entre le 1^{er} janvier de l'année concernée et la date où l'enfant devient orphelin de père et de mère, ce qui suppose l'absence d'opposition des autres héritiers ;
- le contribuable qui recueille l'enfant devenu orphelin de père et de mère.

2. Cas des enfants mariés ou liés par un PACS

530

Un jeune foyer dont l'un des conjoints ou partenaires est devenu orphelin de père et de mère après la date de sa majorité peut demander son rattachement au foyer fiscal qui recueille le jeune couple sous réserve que :

- l'un des deux conjoints ou partenaires remplit l'une des conditions mentionnées au [V-A-§ 500](#) ;
- les conditions liées à la notion d'enfant recueilli soient réunies pour l'ensemble du jeune foyer.

Ceci implique que le contribuable qui recueille à son propre foyer le jeune couple assume de manière effective et exclusive la charge matérielle de celui-ci. En particulier, cette condition n'est pas remplie en cas de contribution à l'entretien du jeune couple des parents au foyer desquels celui-ci n'est pas rattaché.