

17-185 M. P.

Rapporteur : Vincent Torrente

Audience du 7 juin 2018
Conclusions de M. Deschamps, rapporteur public

Il résulte de la combinaison des dispositions des articles 195 et 196 du CGI que le bénéfice d'une demi-part supplémentaire de quotient familial est ouvert à un contribuable célibataire, divorcé ou veuf n'ayant plus aucun enfant à sa charge l'année d'imposition au titre de laquelle il le demande, à la condition qu'il ait antérieurement supporté la charge, à titre exclusif ou principal, pendant au moins cinq années au cours desquelles il vivait seul, de l'entretien d'au moins un enfant mineur ou infirme, sous réserve que cet enfant n'ait pas eu de revenus distincts au cours de cette même période. Telle est l'interprétation de ces dispositions qu'a retenue le CE dans une décision récente 22 novembre 2017 Ministre c/ Gauthier, n°407217, à mentionner aux tables. L'administration a remis en cause le bénéfice de cette demi-part supplémentaire pour ce qui concerne l'imposition des revenus de M. P. au titre des années 2013 et 2014, et celui-ci demande la décharge des impositions supplémentaires et des pénalités qui en ont été la conséquence.

La question débattue dans cette affaire est de savoir à partir de quelle date M. P., qui se prévaut de la prise en charge de son fils de 1994 à 1999, vivait seul, les parties s'accordant à reconnaître qu'il avait la charge exclusive de son enfant lorsqu'il vivait séparé de son épouse. L'administration, qui remet en cause la déclaration effectuée par le contribuable, supporte la charge de la preuve. Dans ce cadre, elle se prévaut des déclarations de revenus communes avec l'épouse du contribuable effectuées pour l'année 1995 et pour une partie de l'année 1996 antérieure au divorce. Le requérant soutient cependant que c'est à tort qu'il a continué à procéder à des déclarations de revenus communes avec son ex-épouse alors que celle-ci avait quitté le domicile conjugal fin 1994. Il n'établit cependant cette séparation qu'à compter du 26 avril 1995, date retenue dans le jugement de divorce que l'administration admet. Sur le terrain de la loi fiscale, laquelle n'apporte aucune précision quant au point de départ du délai de 5 ans, il convient de raisonner de date à date. De ce fait, la durée de 5 ans n'est pas atteinte, et vous ne pourrez pas faire droit à la requête sur ce point.

Le requérant se prévaut également de l'interprétation de la loi fiscale donnée par l'instruction administrative référencée BOI-IR-LIR-10-20-20-10-20140326 n^{os} 210 et 220. C'est de manière très surprenante et en totale méconnaissance des dispositions de l'article L. 80 A du LPF que l'administration expose que cette mesure « ne concerne qu'une simple tolérance et non une règle de droit fiscal applicable en toute circonstance ». Ce commentaire modifie le point de départ à prendre en compte, mais il a évolué dans le temps. En 2013, par une instruction applicable à partir des revenus de l'année 2011, le service a retenu la date du 31 décembre de l'année de séparation, ce qui est au demeurant moins favorable que l'interprétation du texte que nous vous avons proposée. Toutefois, l'instruction dont se prévaut le requérant, publiée le 26 mars 2014, retient comme point de départ le 1^{er} janvier de l'année de séparation. Cette instruction ne précise pas à partir de quelle année d'imposition elle trouve à s'appliquer, et est entrée en vigueur à la date de sa publication. Contrairement à ce que soutient l'administration, ce n'est pas en faire une application rétroactive que d'en admettre l'application pour des déclarations postérieures à cette publication, même si cela concerne des revenus antérieurs à celles-ci (voir CE Plén 14 mars 1979 n°6936, RJF 5/79 n°303). En application de cette instruction, la durée de cinq années au cours desquelles le

contribuable vivait seul est atteinte, et vous ferez droit à ce moyen pour prononcer la décharge des impositions en cause.

PCMNC à la décharge des impositions.