

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 25 DU 2 MARS 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 5 B-8-12

INSTRUCTION DU 21 FEVRIER 2012

IMPOT SUR LE REVENU. MODALITÉS D'IMPOSITION DES COUPLES QUI SE CONSTITUENT (MARIAGE OU CONCLUSION D'UN PACS) OU QUI SE SEparent (DISSOLUTION D'UN PACS, SEPARATION, DIVORCE).

(C.G.I., art. 6, 7 et 196 *bis*)

NOR : ECE L 12 20449 J

Bureau C 1

### PRESENTATION

Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010, les contribuables étaient tenus de souscrire plusieurs déclarations au titre de l'année du changement de leur situation familiale (mariage, conclusion ou dissolution d'un pacte civil de solidarité, séparation ou divorce).

L'article 95 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 simplifie les modalités d'imposition des couples qui se constituent ou qui se séparent au cours de l'année d'imposition en substituant aux impositions multiples une imposition unique des intéressés, commune ou séparée selon les cas, pour l'ensemble de leurs revenus de l'année.

Les règles d'imposition en cas de décès en cours d'année de l'un des époux ou partenaires d'un pacte civil de solidarité sont toutefois inchangées.

Un décret à paraître précise les modalités d'application de ce nouveau dispositif.

La présente instruction commente ces dispositions applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011.

•

## SOMMAIRE

---

<b>INTRODUCTION</b>	<b>1</b>
<b>CHAPITRE 1 : MODALITES D'IMPOSITION A L'IMPOT SUR LE REVENU DES COUPLES QUI SE CONSTITUENT : MARIAGE OU CONCLUSION D'UN PACS</b>	<b>6</b>
<b>Section 1 : Rappel des règles applicables jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010</b>	<b>6</b>
<b>A. IMPOSITIONS ETABLIES</b>	<b>6</b>
<b>B. ASSIETTE DES IMPOSITIONS</b>	<b>8</b>
<b>C. QUOTIENT FAMILIAL APPLICABLE</b>	<b>9</b>
<b>Section 2 : Nouvelles règles applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011</b>	<b>11</b>
<b>A. PRINCIPE DE L'IMPOSITION COMMUNE DES EPOUX ET DES PARTENAIRES</b>	<b>12</b>
<b>B. OPTION POUR L'IMPOSITION DISTINCTE DES EPOUX OU DES PARTENAIRES</b>	<b>14</b>
<b>1. Mariage de personnes liées par un PACS</b>	<b>15</b>
<b>2. Modalités de répartition des revenus entre les époux ou les partenaires</b>	<b>18</b>
a) Revenus personnels et revenus communs	19
b) Justification de la nature et de la répartition des revenus ou profits	21
c) Sort des déficits	25
d) Détermination des charges déductibles du revenu global	27
<b>3. Quotient familial applicable</b>	<b>29</b>
<b>4. Bénéfice des réductions ou crédits d'impôts</b>	<b>36</b>
<b>5. Modalités déclaratives</b>	<b>39</b>
<b>6. Paiement de l'impôt sur le revenu</b>	<b>43</b>
<b>CHAPITRE 2 : MODALITES D'IMPOSITION A L'IMPOT SUR LE REVENU DES COUPLES QUI SE SEparent : SEPARATION, DIVORCE OU DISSOLUTION DU PACS</b>	<b>44</b>
<b>Section 1 : Rappel des règles applicables jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010</b>	<b>44</b>
<b>A. IMPOSITIONS ETABLIES</b>	<b>44</b>
<b>B. ASSIETTE DES IMPOSITIONS</b>	<b>46</b>
<b>C. QUOTIENT FAMILIAL APPLICABLE</b>	<b>47</b>

---

<b>Section 2 : Nouvelles règles applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011</b>	<b>49</b>
<b>A. ASSIETTE DES IMPOSITIONS</b>	<b>50</b>
<b>B. QUOTIENT FAMILIAL APPLICABLE</b>	<b>58</b>
1. Appréciation de la situation de famille	58
2. Appréciation des charges de famille	61
<b>C. BENEFICE DES REDUCTIONS OU CREDITS D'IMPOT</b>	<b>65</b>
<b>D. MODALITES DECLARATIVES</b>	<b>68</b>
<b>E. PAIEMENT DE L'IMPOT SUR LE REVENU</b>	<b>69</b>

**Annexes :**

**Annexe I : Article 95 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011**

**Annexe II : Articles 6, 7 et 196 *bis* dans leur rédaction issue de l'article 95 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011**

**Annexe III : Décret à paraître pris pour l'application de l'article 95 de la loi de finances pour 2011**

**Annexe IV : Tableau synoptique des conséquences de la suppression des cas d'impositions multiples prévue à l'article 95 de la loi n° 2010-1647 de finances pour 2011**

**Annexe V : Principales conséquences des nouvelles modalités d'impositions des contribuables l'année du mariage ou du PACS sur les règles d'assiette, de liquidation et de paiement de l'impôt sur le revenu**

**Annexe VI : Principales conséquences des nouvelles modalités d'imposition des contribuables l'année de la séparation, du divorce ou de la dissolution du PACS sur les règles d'assiette, de liquidation et de paiement de l'impôt sur le revenu**

## INTRODUCTION

1. Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010, les contribuables étaient tenus de souscrire plusieurs déclarations à l'impôt sur le revenu au titre de l'année du changement de leur situation familiale (mariage, conclusion ou dissolution d'un pacte civil de solidarité, séparation ou divorce).
2. L'article 95 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 simplifie les modalités d'imposition des couples qui se constituent ou qui se séparent au cours de l'année d'imposition en substituant aux impositions multiples une imposition unique des intéressés, commune ou séparée selon les cas, pour l'ensemble de leurs revenus de l'année.
3. Un décret à paraître, figurant à l'annexe III, précise les modalités d'application de ce nouveau dispositif.
4. La présente instruction commente ces dispositions applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011.

Pour un tableau synoptique des conséquences de la suppression des cas d'impositions multiples prévue par l'article 95 de la loi de finances pour 2011, voir l'annexe IV

5. Les règles d'imposition en cas de décès en cours d'année de l'un des époux ou partenaires d'un pacte civil de solidarité (PACS) sont inchangées.

Dans cette situation, les impositions multiples sont maintenues :

- la première au nom du couple pour la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier et la date du décès ;
- la seconde au nom du conjoint survivant pour la période comprise entre la date du décès et le 31 décembre de l'année.

L'article 53 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 allège les modalités déclaratives à l'impôt sur le revenu des ayants droits du défunt, au titre de l'année du décès, sans modifier les modalités d'imposition.

Pour plus de précisions, voir l'instruction administrative à paraître dans la série 5 B

Sauf précision contraire, les articles cités dans la présente instruction sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

### CHAPITRE 1 : MODALITES D'IMPOSITION A L'IMPOT SUR LE REVENU DES COUPLES QUI SE CONSTITUENT : MARIAGE OU CONCLUSION D'UN PACS

#### Section 1 : Rappel des règles applicables jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010

#### A. IMPOSITIONS ETABLIES

6. Principe général des impositions multiples. L'année du mariage ou de la conclusion du PACS, trois impositions sont établies :

- deux au titre de la période antérieure au mariage ou à la conclusion du PACS où chacun des futurs époux ou partenaires est imposé distinctement sur les revenus dont il a disposé jusqu'à cette date ;
- une au titre de la période postérieure au mariage ou à la conclusion du PACS où les époux ou partenaires font l'objet d'une imposition commune.

Pour plus de précisions, se reporter à la DB 5 B 121

7. Situation des personnes liées par un PACS qui se marient entre elles. La dissolution du PACS découlant du mariage est sans incidence sur les modalités d'imposition des intéressés. L'année du mariage, ces derniers font l'objet d'une imposition commune unique, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon la date de perception des revenus.

Lorsque le mariage intervient au cours de l'année civile de la dissolution du PACS ou de l'année suivante, les contribuables font l'objet d'une imposition commune au titre de l'année de sa dissolution et de celle du mariage.

Pour plus de précisions, voir l'instruction administrative du 14 octobre 2005 parue sous la référence 5 B-28-05

## B. ASSIETTE DES IMPOSITIONS

8. La répartition des revenus entre les différentes périodes d'imposition décrites au n° 6 s'effectue en fonction de la date de mise à disposition de ces revenus.

La répartition des charges déductibles du revenu global et de celles donnant lieu à réduction d'impôt ou crédit d'impôt s'effectue en fonction de leur date de paiement.

Pour plus de précisions, voir la DB 5 B 214

## C. QUOTIENT FAMILIAL APPLICABLE

9. Périodes d'imposition distincte (période précédant le mariage ou la conclusion du PACS). Les impositions sont établies en tenant compte de la situation de célibataire ou assimilé et des charges de famille existant au 1<sup>er</sup> janvier, ou au jour précédant le mariage ou la conclusion du Pacs si les charges de famille ont augmenté au cours de la période d'imposition distincte.

10. Période d'imposition commune (période postérieure au mariage ou à la conclusion du PACS). L'imposition est établie en tenant compte de la situation de marié ou de pacsé et des charges de famille existant à la date du mariage ou de la conclusion du Pacs, ou au 31 décembre lorsque celles-ci ont augmenté depuis le mariage.

Pour plus de précisions, voir la DB 5 B 3132

## Section 2 : Nouvelles règles applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011

11. Les cas d'impositions multiples l'année du changement de situation familiale sont supprimés. Désormais, les époux ou les partenaires sont, en principe, imposés conjointement l'année du mariage ou de la conclusion du PACS. Ils peuvent toutefois opter pour l'imposition distincte de leurs revenus de l'année concernée.

### A. PRINCIPE DE L'IMPOSITION COMMUNE DES EPOUX OU DES PARTENAIRES

12. Principe général. Les personnes mariées et les partenaires liés par un PACS sont soumis à une imposition commune de leurs revenus pour l'année entière au cours de laquelle elles se sont mariées ou liées par un PACS.

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, deux impositions sont établies conformément aux dispositions combinées du 5 et du 8 de l'article 6 :

- 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<sup>er</sup> janvier à la date du décès ;

- une seconde imposition commune au nom du conjoint survivant et de son nouvel époux ou partenaire comprenant l'ensemble des revenus dont a disposé ce dernier au titre de l'année du mariage et les revenus dont a disposé le conjoint survivant pour la période postérieure au décès, sauf option pour l'imposition distincte (voir n° 14).

13. Conséquences de l'imposition commune. Le tableau figurant en annexe V retrace de manière synthétique les principales conséquences de l'imposition commune pour les 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 et de son paiement.

### B. OPTION POUR L'IMPOSITION DISTINCTE DES EPOUX OU DES PARTENAIRES

14. Les époux ou partenaires peuvent opter, l'année du mariage ou de la conclusion du PACS, pour l'imposition distincte de leurs revenus de l'année.

Le tableau figurant en annexe V expose 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.

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 :

- 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<sup>er</sup> 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.

### 1. Mariage de personnes liées par un PACS

**15.** 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.

**16.** Cas de maintien du bénéfice de l'option. 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.

**17.** Exemples.

Situation des époux ou des partenaires	Application de l'option
<u>1<sup>er</sup> cas</u> : Deux personnes concluent un PACS le 1 <sup>er</sup> 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.
<u>2<sup>ème</sup> cas</u> : Deux personnes concluent un PACS le 1 <sup>er</sup> 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.
<u>3<sup>ème</sup> cas</u> : Deux personnes concluent un PACS le 1 <sup>er</sup> mai N et se marient le 13 septembre N.	Les partenaires peuvent opter pour l'imposition distincte de leurs revenus de l'année N.

### 2. Modalités de répartition des revenus entre les époux et les partenaires

**18.** 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.

a) Revenus personnels et revenus communs

**19.** Revenus personnels. Conformément à l'article 43 *bis* de l'annexe III, les revenus personnels s'entendent des traitements et salaires, pensions et rentes viagères, rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés, bénéfiques non commerciaux, bénéfiques industriels et commerciaux et bénéfiques agricoles.

**20.** Revenus ou profits communs. Conformément à l'article 43 *bis* précité, les revenus ou profits, autres que ceux mentionnés au n° 19, 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.

b) Justification de la nature et de la répartition des revenus ou profits

**21.** 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.

**22.** 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.

**23.** Revenus tirés d'un bien immobilier. 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.

**24.** Revenus et profits tirés de capitaux mobiliers. 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 n° 2561, dénommée Imprimé Fiscal Unique (IFU) et mentionnée à l'article 242 *ter*, pour les revenus de capitaux mobiliers et les opérations sur valeurs mobilières.

c) Sort des déficits

**25.** Déficits constatés au cours de l'année. Chaque époux ou chaque partenaire peut déduire de son revenu imposable les déficits provenant de la gestion de ses biens propres, ou de son activité professionnelle, et la moitié des déficits afférents aux revenus communs, sauf justification d'une répartition différente (voir n° 21 et s).

**26.** Déficits antérieurs. Les déficits globaux ou les déficits catégoriels (ex : déficits excédant la limite d'imputation, déficits tirés d'une activité exercée à titre non professionnel, etc.), constatés au titre des années antérieures au mariage ou au PACS, et dont une fraction est reportable, sont imputables sur le revenu global à hauteur de cette fraction par le membre du couple qui les a constatés.

d) Détermination des charges déductibles du revenu global.

**27.** Chaque époux ou chaque partenaire peut déduire de son revenu global les charges qu'il a effectivement supportées au titre de l'année du mariage ou de la conclusion du PACS, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies. Les plafonds de charges déductibles s'apprécient au niveau de chaque époux ou de chaque partenaire de PACS.

**28.** Lorsque ces charges ont été supportées par les deux époux ou partenaires, les charges sont également réparties entre eux.

Il n'est dérogé à cette règle que si l'un des partenaires ou époux apporte, par tous moyens, la preuve que les charges en cause ont été effectivement supportées dans une autre proportion par chacun des époux ou partenaires (voir n°19 et s)

**3. Quotient familial applicable**

**29.** Appréciation de la situation de famille au 31 décembre. En cas de mariage ou de conclusion d'un PACS en cours d'année, il est tenu compte de la situation de famille au 31 décembre de l'année d'imposition.

Chaque époux ou chaque partenaire doit donc être considéré comme célibataire pour toute l'année lorsqu'ils ont opté, au titre de l'année du mariage ou du PACS, pour l'imposition distincte de leurs revenus. Il en est ainsi pour l'appréciation du nombre de parts à retenir pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

**30. Changements successifs de situation matrimoniale.** En cas de changements successifs dans la situation matrimoniale des contribuables, il est tenu compte du dernier changement de situation.

Ainsi, en cas de mariage puis de séparation dans l'année, seule la situation de séparation est retenue pour l'appréciation de la situation familiale des intéressés. Les contribuables seront donc soumis à une imposition distincte pour l'ensemble de l'année.

**31. Majorations de quotient familial liées à la situation familiale.** Chaque contribuable soumis à imposition distincte peut bénéficier, toutes conditions étant par ailleurs remplies, des demi-parts supplémentaires de quotient familial attribuées aux contribuables, célibataires, divorcés ou veufs dont les enfants sont imposés séparément (a, b et e du 1 de l'article 195) et aux contribuables célibataires ou divorcés ayant des enfants à charge (II de l'article 194).

Il est toutefois rappelé que pour le bénéfice de certaines majorations, les contribuables doivent vivre seuls. Le point de savoir si des contribuables vivent seuls 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. Cette condition s'apprécie au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

**32. Appréciation des charges de famille.** 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.

Les charges de famille dont il doit être tenu compte sont celles existant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition. Toutefois, en cas d'augmentation des charges de famille en cours d'année, il est fait état des charges de famille au 31 décembre de l'année d'imposition dans les conditions de droit commun.

L'enfant est considéré, jusqu'à preuve du contraire, comme étant à la charge du parent chez lequel il réside à titre principal. Si les parents cohabitent au 1<sup>er</sup> janvier, ou le cas échéant au 31 décembre, il leur appartient de déterminer celui ayant la charge principale de l'enfant.

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.

**33. Rattachement au foyer fiscal d'enfants majeurs célibataires.** Conformément aux dispositions du 3 de l'article 6 du CGI, les enfants majeurs célibataires âgés de moins de 21 ans ou de moins de 25 ans lorsqu'ils poursuivent leurs études, peuvent demander le rattachement à un seul des parents ayant opté pour l'imposition distincte au titre de l'année du mariage ou du PACS.

L'année où l'enfant atteint sa majorité, il ne peut demander son rattachement qu'au seul parent qui le compte à charge comme enfant mineur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

**34. Sort de la personne qui ne compte aucun enfant à charge.** L'époux ou partenaire qui n'a aucun enfant à charge est considéré comme un célibataire sans charge de famille.

Il est toutefois admis qu'il puisse déduire de ses revenus la pension alimentaire versée pour l'entretien de son enfant. Cette pension doit être incluse dans les revenus du parent qui compte l'enfant à charge pour la détermination du quotient familial.

**35. Enfants ayant fondé un foyer distinct, ou chargés de famille.** Ces enfants peuvent demander, dans les conditions de droit commun, leur rattachement à un seul des deux parents ayant opté pour l'imposition distincte. Dans ce cas, l'avantage accordé au foyer fiscal de rattachement se traduit par un abattement sur le revenu imposable par personne prise en charge.

Il est rappelé que, l'année où l'enfant ayant fondé un foyer distinct atteint sa majorité, il ne peut demander son rattachement qu'au seul parent qui le compte à charge comme enfant mineur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

Par ailleurs, le rattachement des enfants mariés au foyer de l'un des parents exclut la possibilité pour ces derniers de souscrire une déclaration et par suite d'exercer une option pour l'imposition distincte (voir n°15).

#### **4. Bénéfice des réductions ou crédits d'impôt**

**36. Bénéfice des avantages fiscaux.** Les avantages fiscaux s'appliquent dans les conditions de droit commun, au titre des dépenses supportées ou des investissements réalisés par l'époux ou le partenaire qui a procédé au paiement de la dépense ou a réalisé l'investissement.



La situation de famille à retenir, notamment pour la détermination des plafonds de dépenses, est celle d'une personne célibataire ou assimilée.

**37. Modalités de répartition.** Lorsque ces dépenses ont été supportées par les deux époux ou partenaires, la base de la réduction ou du crédit d'impôt est répartie par moitié entre ces derniers.

Il n'est dérogé à cette règle que si l'un des partenaires ou époux apporte, par tous moyens, la preuve que les dépenses en cause ont été effectivement supportées dans une autre proportion par chacun des époux ou partenaires (voir n°19 et s.)

**38. Plafond de dépenses éligibles aux avantages fiscaux.** Les plafonds à retenir sont ceux applicables aux personnes célibataires.

## 5. Modalités déclaratives

**39.** Les personnes mariées ou liées par un PACS ayant opté pour l'imposition distincte de leurs revenus forment deux foyers fiscaux distincts et doivent par conséquent souscrire deux déclarations de revenus.

Chaque déclaration distincte est établie au nom de l'époux ou du partenaire et signée par lui.

**40. Exercice de l'option.** Conformément à l'article 43 *bis* de l'annexe III issu du décret à paraître pris pour l'application de l'article 95 de la loi de finances pour 2011, l'option est formulée par chaque époux ou partenaire et indiquée sur sa déclaration d'ensemble des revenus.

Ces derniers mentionnent également sur leur déclaration l'identité de leur époux ou partenaire.

**41. Conditions de validité.** L'option doit être exercée concomitamment par chacun des époux ou partenaire dans les conditions mentionnées au n° 40 et dans le respect des délais prévus pour le dépôt de la déclaration initiale des revenus. A défaut, les époux ou les partenaires sont soumis à imposition commune dans les conditions de droit commun.

**42. Caractère irrévocable de l'option.** Cette option est irrévocable. Les contribuables ne peuvent plus revenir sur cette option après l'expiration des délais légaux de souscription, dans le cadre d'une déclaration rectificative ou d'une demande gracieuse, si celle-ci s'avère défavorable pour eux.

## 6. Paiement de l'impôt sur le revenu

**43. Absence de solidarité fiscale au titre de l'année de l'option.** Selon les dispositions du I de l'article 1691 *bis*, les époux ou les partenaires liés par un PACS sont solidaires du paiement de l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune.

Les époux ou les partenaires qui font l'objet d'une imposition distincte à l'impôt sur le revenu ne sont pas tenus solidairement responsables pour le paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux revenus dont leur conjoint a disposé au titre de l'année du mariage ou du PACS.

## CHAPITRE 2 : MODALITES D'IMPOSITION A L'IMPOT SUR LE REVENU DES COUPLES QUI SE SEparent : SEPARATION, DIVORCE OU DISSOLUTION D'UN PACS

### Section 1 : Rappel des règles applicables jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010

#### A. IMPOSITIONS ÉTABLIES

**44. Principe général des impositions multiples.** L'année de la séparation, du divorce ou de la dissolution du PACS, trois impositions sont établies :

- pour la période antérieure à la séparation au divorce ou à la dissolution du PACS, les époux ou partenaires font l'objet d'une imposition commune ;

- pour la période postérieure à la séparation, au divorce ou à la dissolution du PACS, chacun des ex-conjoints ou ex-partenaires est imposé distinctement sur ses revenus personnels.

Pour plus de précisions, voir la DB 5 B 121
---

**45.** Cas particulier de la dissolution du PACS au cours de l'année civile de sa conclusion ou l'année suivante. Lorsque le pacte prend fin au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage ou le décès, chaque membre du pacte fait l'objet d'une imposition distincte au titre de l'année de sa conclusion et de celle de sa dissolution.

Pour plus de précisions, voir l'instruction administrative du 14 octobre 2005 parue sous la référence 5 B-28-05

## **B. ASSIETTE DES IMPOSITIONS**

**46.** La répartition des revenus entre les différentes périodes d'imposition décrites au n° 44 s'effectue en fonction de la date de mise à disposition de ces revenus.

La répartition des charges déductibles du revenu global et de celles donnant lieu à réduction d'impôt ou crédit d'impôt s'effectue en fonction de leur date de paiement.

Pour plus de précisions, voir la DB 5 B 214

## **C. QUOTIENT FAMILIAL APPLICABLE**

**47.** Période d'imposition commune (période antérieure au divorce, à la séparation ou à la dissolution du PACS). L'imposition commune est établie en tenant compte de la situation de marié ou pacsé et des charges de famille existant au 1<sup>er</sup> janvier ou au jour précédant la séparation, le divorce ou la dissolution du PACS si les charges ont augmenté au cours de la période d'imposition commune.

**48.** Périodes d'imposition distincte (période postérieure au divorce, à la séparation ou à la dissolution du PACS). Les impositions distinctes sont établies en tenant compte de la situation de divorcé ou séparé existant à la date de séparation, de divorce ou de la dissolution du PACS, ou au 31 décembre si les charges de famille ont augmenté au cours de la période d'imposition distincte.

Pour plus de précisions, voir la DB 5 B 32

## **Section 2 : Nouvelles règles applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011**

**49.** Principe général. Les époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires sont désormais soumis, chacun, à une imposition distincte pour l'ensemble de l'année au cours de laquelle ils se séparent (conformément aux conditions énumérées au 4 de l'article 6), ils divorcent ou ils procèdent à la dissolution de leur PACS.

Le tableau figurant en annexe VI expose les principales conséquences d'une imposition distincte pour les contribuables qui se sont séparés, qui ont divorcé ou qui ont rompu leur PACS tant au regard de l'assiette de l'impôt sur le revenu que de sa liquidation, de son contrôle et de son paiement.

## **A. ASSIETTE DES IMPOSITIONS**

**50.** Modalités de répartition des revenus. L'imposition distincte porte sur les revenus personnels dont chaque époux, partenaire, ancien époux ou ancien partenaire a disposé pendant l'année de la séparation, du divorce ou de la dissolution du pacte et sur la quote-part des revenus communs leur revenant.

A défaut de justification de cette quote-part, les revenus communs sont également partagés entre les deux contribuables.

**51.** La définition des revenus personnels et des revenus communs, les modalités de leur répartition et la justification de leur nature sont celles présentées aux paragraphes n° 19 et s.

**52.** Déficits constatés au cours de l'année. Chaque époux ou chaque partenaire peut déduire de son revenu imposable les déficits provenant de la gestion de ses biens propres, ou de son activité professionnelle, et la moitié des déficits afférents aux revenus communs, sauf justification d'une répartition différente (voir n° 50 et 51).

En pratique, les cas de constatation d'un déficit foncier dans le cadre d'une indivision seront les principales hypothèses de répartition d'un déficit imputable entre les deux membres du couple.

**53.** Déficits globaux antérieurs. Les déficits globaux, constatés au titre des années antérieures au divorce, à la séparation ou à la dissolution du PACS, et dont une fraction est reportable, sont répartis par moitié entre les deux époux ou partenaires.

**54. Déficits catégoriels antérieurs.** Les déficits catégoriels, constatés au titre des années antérieures au divorce, à la séparation ou à la dissolution du PACS, et dont une fraction est reportable (ex : déficits excédant la limite d'imputation, déficits tirés d'une activité exercée à titre non professionnel, etc.) sont répartis, sous réserve du n° 55, par moitié entre les deux époux ou partenaires, sauf à justifier d'une quote-part différente (voir n° 19 et s).

**55.** Toutefois, lorsqu'un déficit catégoriel reportable a été exclusivement constaté par l'un des époux ou partenaires au titre de la gestion de ses biens propres, de son entreprise ou de son activité personnelle, ce déficit est reportable en totalité par cet époux ou partenaire.

Exemple : M. et Mme Martin se sont séparés en N et sont soumis à des impositions séparées au titre de l'année entière. En N-1, ils ont constaté un déficit foncier reportable en N à hauteur de 5.000 € issu de la gestion d'un immeuble commun et un déficit agricole reportable en N, à hauteur de 4.000 €, issu de l'activité exercée par M. Martin.

Pour l'établissement de leurs impositions en N, Mme Martin peut faire état de la moitié du déficit foncier, soit 2.500 €, tandis que M. Martin peut faire état de l'autre moitié de ce déficit foncier (2.500 €) et de l'intégralité du déficit agricole (4.000 €).

**56. Détermination des charges déductibles du revenu global.** Chaque époux ou chaque partenaire peut déduire de son revenu global les charges qu'il a effectivement supportées au titre de l'année de la séparation, du divorce ou de la dissolution du PACS. Les plafonds de charges déductibles s'apprécient au niveau de chaque époux ou de chaque partenaire de PACS.

**57.** Lorsque ces charges ont été supportées par les deux époux et partenaires, elles sont réparties par moitié entre ces derniers.

Il n'est dérogé à cette règle que si l'un des partenaires ou époux apporte, par tous moyens, la preuve que les charges en cause ont été effectivement supportées dans une autre proportion par chacun des époux ou partenaires (voir n° 19 et s).

## **B. QUOTIENT FAMILIAL APPLICABLE**

### **1. Appréciation de la situation de famille**

**58. Appréciation de la situation de famille au 31 décembre.** En cas de séparation, divorce ou dissolution d'un PACS en cours d'année, il est tenu compte de la situation de famille au 31 décembre de l'année d'imposition.

Les contribuables sont donc considérés comme séparés ou divorcés pour l'ensemble de l'année. Il en est ainsi pour l'appréciation du nombre de parts à retenir pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

**59. Majorations de quotient familial liées à la situation familiale.** Chaque contribuable soumis à imposition distincte peut bénéficier, toutes conditions étant par ailleurs remplies, des demi-parts supplémentaires de quotient familial attribuées aux contribuables, célibataires, divorcés ou veufs dont les enfants sont imposés séparément (a, b et e du 1 de l'article 195) et aux contribuables célibataires ou divorcés ayant des enfants à charge (II de l'article 194).

Il est toutefois rappelé que pour le bénéfice de certaines majorations, les contribuables doivent notamment ne pas vivre en concubinage. 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. Cette condition s'apprécie au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

**60.** En cas de changements successifs dans la situation matrimoniale des contribuables, il convient de se reporter aux développements mentionnés au paragraphe n° 30.

Voir tableau en annexe VI
---------------------------

### **2. Appréciation des charges de famille**

**61. Prise en compte des enfants mineurs ou infirmes.** Conformément au I de l'article 194, en présence de parents séparés, divorcés ou ayant dissous un PACS, l'enfant est considéré, jusqu'à preuve du contraire, comme étant à la charge du parent chez lequel il réside à titre principal.

En cas de divorce, de séparation ou de dissolution d'un PACS, le juge désigne, à défaut d'accord amiable des parents, le lieu où les enfants ont leur résidence principale. Les enfants sont alors pris en compte pour la détermination du quotient familial du parent auprès duquel ils vivent.

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.

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 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.

**62. Garde alternée.** 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.

Pour plus de précisions sur le nombre de parts à retenir  
voir l'instruction administrative du 20 janvier 2004, publiée sous la référence 5 B-3-04

**63. Rattachement au foyer fiscal d'enfants majeurs célibataires.** Conformément aux dispositions du 3 de l'article 6, les enfants majeurs célibataires âgés de moins de 21 ans ou de moins de 25 ans lorsqu'ils poursuivent leurs études ne peuvent demander le rattachement qu'à un seul des époux ou partenaires séparés ou divorcés.

L'année où l'enfant atteint sa majorité, il ne peut demander son rattachement qu'au seul parent qui le compte à charge comme enfant mineur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

Pour plus de précisions voir l'instruction administrative du 1<sup>er</sup> février 2005, publiée sous la référence 5 B-7-05

**64. Enfants ayant fondé un foyer distinct, ou chargés de famille.** Ces enfants peuvent demander, dans les conditions de droit commun, leur rattachement à un seul des deux parents. Dans ce cas, l'avantage accordé au foyer fiscal de rattachement se traduit par un abattement sur le revenu imposable par personne prise en charge (cf. également n°15).

Il est rappelé que, l'année où l'enfant ayant fondé un foyer distinct atteint sa majorité, il ne peut demander son rattachement qu'au seul parent qui le compte à charge comme enfant mineur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

Voir tableau en annexe VI

### C. BÉNÉFICIAIRES DES RÉDUCTIONS OU CREDITS D'IMPÔT

**65. Bénéfice des avantages fiscaux.** Ces avantages fiscaux s'appliquent dans les conditions de droit commun, au titre des dépenses supportées ou des investissements réalisés par l'époux ou partenaire qui a procédé au paiement de la dépense ou a réalisé l'investissement.

La situation de famille à retenir, notamment pour la détermination des plafonds de dépenses, est celle d'une personne célibataire ou assimilé.

**66. Modalités de répartition.** Lorsque ces dépenses ont été supportées par les deux époux et partenaires, la base de la réduction ou du crédit d'impôt est également répartie entre ces derniers.

Il n'est dérogé à cette règle que si l'un des partenaires ou époux apporte, par tous moyens, la preuve que les dépenses en cause ont été effectivement supportées dans une autre proportion par chacun des époux ou partenaires (voir n°19 et s.)

**67. Plafond de dépenses éligibles aux avantages fiscaux.** Les plafonds à retenir sont ceux applicables aux personnes célibataires.

#### D. MODALITES DECLARATIVES

**68.** Les personnes séparées, divorcées ou ayant rompu un PACS forment deux foyers fiscaux distincts et doivent souscrire chacune une déclaration de revenus.

Chaque déclaration distincte est établie au nom de l'époux ou du partenaire et signée par lui.

#### E. PAIEMENT DE L'IMPOT SUR LE REVENU

**69.** Absence de solidarité fiscale au titre de l'année de l'option. Les époux ou les partenaires qui font l'objet d'une imposition distincte à l'impôt sur le revenu ne sont pas tenus solidairement responsables pour le paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux revenus dont leur conjoint a disposé au titre de l'année du divorce, de la séparation ou du PACS.

BOI supprimé : III du chapitre II du BOI 5 B-10-85, section 2 du BOI 5 B-28-05

DB supprimée : II de la DB 5 B 121, 1 du VIII de la DB 5 B 214 et DB 5 B 3132

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



**Annexe I**

**Article 95 de la loi de finances n° 2010-1657 de finances pour 2011 du 29 décembre pour 2010**

I. — L'article 6 du code général des impôts est ainsi modifié :

A. - Le 5 est ainsi rédigé :

« 5. Les personnes mariées et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont soumis à une imposition commune pour les revenus dont ils ont disposé pendant l'année du mariage ou de la conclusion du pacte.

« Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité peuvent toutefois 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. A défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité. Cette option est exercée de manière irrévocable dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration initiale des revenus mentionnée à l'article 170. Elle n'est pas applicable lorsque les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, conclu au titre d'une année antérieure, se marient entre eux. »

B. — Le 6 est ainsi rédigé :

« 6. Chacun des époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires liés par un pacte civil de solidarité est personnellement imposable pour les revenus dont il a disposé pendant l'année de la réalisation de l'une des conditions du 4, du divorce ou de la dissolution du pacte, ainsi que pour la quote-part des revenus communs lui revenant. A défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires liés par un pacte civil de solidarité.

« Les revenus communs sont, sauf preuve contraire, réputés partagés en deux parts égales entre les époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité. »

C. — Le 7 est abrogé.

D. — Le 8 est ainsi rédigé :

« 8. En cas de décès de l'un des conjoints ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité, l'impôt afférent aux bénéficiaires et revenus non encore taxés est établi au nom des époux ou partenaires. Le conjoint ou le partenaire survivant est personnellement imposable pour la période postérieure au décès. »

II. — A la fin de l'article 7 du même code, les mots : « , sous réserve des dispositions du 8 de l'article 6 » sont supprimés.

III. — L'article 196 bis du même code est ainsi rédigé :

« Art. 196 bis.-La situation dont il doit être tenu compte est celle existant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition.

Toutefois, l'année de la réalisation ou de la cessation de l'un ou de plusieurs des événements ou des conditions mentionnés aux 4 à 6 de l'article 6, il est tenu compte de la situation au 31 décembre de l'année d'imposition.

« Les charges de famille dont il doit être tenu compte sont celles existant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition. Toutefois, en cas d'augmentation des charges de famille en cours d'année, il est fait état de ces charges au 31 décembre de l'année d'imposition ou à la date du décès s'il s'agit d'imposition établie en vertu de l'article 204. »

IV. — Un décret fixe les conditions d'application du présent article.

V. — Les I à III sont applicables à compter de l'imposition des revenus de 2011.



**Annexe II****Articles 6, 7 et 196 bis dans leur rédaction issue  
de l'article 95 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011****Article 6 :**

1. Chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu, tant en raison de ses bénéfices et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérés comme étant à sa charge au sens des articles 196 et 196 A bis. Les revenus perçus par les enfants réputés à charge égale de l'un et l'autre de leurs parents sont, sauf preuve contraire, réputés également partagés entre les parents.

Sauf application des dispositions des 4 et 5, les personnes mariées sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles et ceux de leurs enfants et des personnes à charge mentionnés au premier alinéa ; cette imposition est établie au nom de l'époux, précédée de la mention " Monsieur ou Madame ". Les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil font l'objet, pour les revenus visés au premier alinéa, d'une imposition commune. L'imposition est établie à leurs deux noms, séparés par le mot : " ou ".

2. 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.

3. Toute personne majeure âgée de moins de vingt et un ans, ou de moins de vingt-cinq ans lorsqu'elle poursuit ses études, ou, quel que soit son âge, lorsqu'elle effectue son service militaire ou est atteinte d'une infirmité, peut opter, dans le délai de déclaration et sous réserve des dispositions du quatrième alinéa du 2° du II de l'article 156, entre :

1° L'imposition de ses revenus dans les conditions de droit commun ;

2° Le rattachement au foyer fiscal dont elle faisait partie avant sa majorité, si le contribuable auquel elle se rattache accepte ce rattachement et inclut dans son revenu imposable les revenus perçus pendant l'année entière par cette personne ; le rattachement peut être demandé, au titre des années qui suivent celle au cours de laquelle elle atteint sa majorité, à l'un ou à l'autre des parents lorsque ceux-ci sont imposés séparément.

Si la personne qui demande le rattachement est mariée, l'option entraîne le rattachement des revenus du ménage aux revenus de l'un ou des parents de l'un des conjoints.

3° Le rattachement au foyer fiscal qui l'a recueillie après qu'elle soit devenue orpheline de père et de mère, si le contribuable auquel elle se rattache accepte ce rattachement et inclut dans son revenu imposable les revenus perçus pendant l'année entière par cette personne.

4. Les époux font l'objet d'impositions distinctes :

a. Lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ;

b. Lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées ;

c. Lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts.

**5. Les personnes mariées et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont soumis à une imposition commune pour les revenus dont ils ont disposé pendant l'année du mariage ou de la conclusion du pacte.**

**Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité peuvent toutefois 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. A défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité. Cette option est exercée de manière irrévocable dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration initiale des revenus mentionnée à l'article 170. Elle n'est pas applicable lorsque les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, conclu au titre d'une année antérieure, se marient entre eux.**

**6. Chacun des époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires liés par un pacte civil de solidarité est personnellement imposable pour les revenus dont il a disposé pendant l'année de la réalisation de l'une des conditions du 4, du divorce ou de la dissolution du pacte, ainsi que pour la quote-part des revenus communs lui revenant. A défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires liés par un pacte civil de solidarité.**

**Les revenus communs sont, sauf preuve contraire, réputés partagés en deux parts égales entre les époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité.**

**7. Abrogé**

**8.** En cas de décès de l'un des conjoints ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité, l'impôt afférent aux bénéfices et revenus non encore taxés est établi au nom des époux ou partenaires. Le conjoint ou le partenaire survivant est personnellement imposable pour la période postérieure au décès.

**Article 7 : Les règles d'imposition, d'assiette et de liquidation de l'impôt ainsi que celles concernant la souscription des déclarations, prévues par le présent code en matière d'impôt sur le revenu pour les contribuables mariés, sont applicables dans les mêmes conditions aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité.**

**Article 196 bis :**

**La situation dont il doit être tenu compte est celle existant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition. Toutefois, l'année de la réalisation ou de la cessation de l'un ou de plusieurs des événements ou des conditions mentionnés aux 4 à 6 de l'article 6, il est tenu compte de la situation au 31 décembre de l'année d'imposition.**

**Les charges de famille dont il doit être tenu compte sont celles existant au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition. Toutefois, en cas d'augmentation des charges de famille en cours d'année, il est fait état de ces charges au 31 décembre de l'année d'imposition ou à la date du décès s'il s'agit d'imposition établie en vertu de l'article 204.**





**Annexe III**  
**Décret à paraître**  
**pris pour l'application de l'article 95 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 et**  
**modifiant l'annexe III au code général des impôts**

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

Ministère de l'Économie,  
des Finances et de l'Industrie

**Publics concernés** : les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu changeant de situation matrimoniale en cours d'année (mariage, PACS, divorce, séparation ou dissolution du PACS).

**Objet** : prévoir les conditions d'application des dispositions de l'article 95 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011.

**Entrée en vigueur** : à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011.

**Notice** : l'article 95 de la loi de finances pour 2011 (n° 2010-1657 du 29 décembre 2010) simplifie les modalités d'imposition des couples qui se constituent ou qui se séparent au cours de l'année d'imposition en substituant aux impositions multiples une imposition unique des intéressés, commune ou séparée, pour l'ensemble de leurs revenus de l'année. Ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011.

Ainsi, en principe les personnes mariées et celles liées par un pacte civil de solidarité (PACS) sont désormais soumises à une imposition commune pour les revenus dont elles ont disposé pendant l'année du mariage ou de la conclusion du PACS.

Par exception, il est prévu que les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité puissent opter pour l'imposition distincte des revenus dont chacun a personnellement disposé pendant l'année du mariage ou du PACS, ainsi que de la quote-part des revenus communs leur revenant.

En tout état de cause, chacun des ex-époux ou ex-partenaires est soumis à une imposition distincte des revenus dont il a personnellement disposé, ainsi que de la quote-part des revenus communs lui revenant au cours de l'année de séparation, divorce ou dissolution d'un PACS.

Le présent projet de décret précise les conditions d'exercice de l'option pour l'imposition distincte des revenus de l'année du mariage ou de la conclusion du PACS.

Il définit les revenus personnels et les revenus communs en cas d'imposition distincte (y compris les cas de divorce, séparation ou dissolution du PACS), les critères de leur répartition et les obligations justificatives qui leur sont rattachées.

**Références** : les dispositions nouvelles prévues par le présent décret pourront être consultées sur le site Légifrance ([HTTP://www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr)).

**Le Premier ministre,**

Sur le rapport du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, et de la ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, porte-parole du Gouvernement ;

**Vu le code général des impôts, notamment ses article 6, 170 et 175 et l'annexe III à ce code ;**

**Vu la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, notamment son article 95 ;**

Décrète :

**Article 1<sup>er</sup>**

En annexe III au code général des impôts, au livre I<sup>er</sup>, première partie, titre I<sup>er</sup>, chapitre I<sup>er</sup>, section II, III, il est inséré un article 43 bis ainsi rédigé :

« Art. 43 bis. - I. 1° Chaque époux ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité exerce l'option mentionnée au deuxième alinéa du 5 de l'article 6 du code général des impôts, sur la déclaration d'ensemble de ses revenus, prévue au 1 de l'article 170 du même code.

« Il mentionne sur sa déclaration l'identité de son époux ou partenaire.

« 2° Si l'option n'est pas exercée par chacun des époux ou partenaires dans les conditions mentionnées au 1° et dans les délais prévus au premier alinéa de l'article 175 du code général des impôts, les époux ou partenaires sont soumis à l'imposition commune dans les conditions de droit commun.

« II. 1° En cas d'imposition distincte, constituent des revenus personnels les traitements, salaires, les pensions et rentes viagères, les rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés, les bénéfices non commerciaux, les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices agricoles.

« 2° Les autres revenus ou profits dont le couple a disposé au cours de l'année du mariage, de la séparation, du divorce, de la conclusion ou de la dissolution du pacte civil de solidarité sont réputés constituer des revenus communs.

« III. 1° Pour justifier de la répartition de la quote-part des revenus communs mentionnée au deuxième alinéa du 5 et au premier alinéa du 6 de l'article 6 du code général des impôts, le contribuable doit démontrer la propriété exclusive ou la répartition réelle des revenus et profits par tout document de nature à établir l'origine de propriété des biens ou sommes concernés.

« 2° Sont considérés comme tels :

« a. l'acte authentique mentionnant l'origine de propriété, et, selon les cas, la répartition dans l'indivision ou le démembrement ;

« b. 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 ;

« c. 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.

« Les contribuables produisent à l'administration fiscale, sur sa demande, ces documents.»

## Article 2

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et la ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, porte-parole du Gouvernement, sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait le

Par le Premier ministre :

Le ministre de l'économie,  
des finances et de l'industrie,

François BAROIN

La ministre du budget, des comptes publics  
et de la réforme de l'Etat,  
porte-parole du Gouvernement,

Valérie PECRESSE



## ANNEXE IV

**Tableau synoptique des conséquences de la suppression des cas d'impositions multiples prévue à l'article 95 de la loi n° 2010-1647 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011**

	Situation actuelle	Dispositions applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011
Année du mariage ou de la conclusion du PACS	<p align="center"><b>3 impositions établies :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la première imposition au nom du mari ou de l'un des partenaires ;</li> <li>- la deuxième au nom de l'épouse ou de l'autre des partenaires ;</li> <li>- la troisième au nom du couple.</li> </ul>	<p><b>1 imposition commune</b></p> <p align="center">ou</p> <p><b>Option pour l'imposition distincte</b></p>
Année de la séparation, du divorce ou de la dissolution d'un PACS	<p align="center"><b>3 impositions établies :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la première au nom du couple ;</li> <li>- la deuxième au nom de l'épouse ou de l'un des partenaires ;</li> <li>- la troisième au nom de l'époux ou de l'autre des partenaires.</li> </ul>	<p><b>Imposition distincte</b></p>
Année de mariage de partenaires de PACS conclu au titre d'une année antérieure	<p><b>1 imposition commune</b></p>	<p><b>1 imposition commune</b></p>
Année de mariage de partenaires de PACS s'étant séparés la même année ou l'année précédente	<p><b>1 imposition commune</b> depuis l'année de dissolution avec régularisation le cas échéant</p>	<p><b>1 imposition commune</b></p> <p align="center">ou</p> <p><b>Option pour l'imposition distincte</b></p>
Année du décès d'une personne mariée ou liée par un PACS	<p align="center"><b>2 impositions établies :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- l'une au nom du couple jusqu'à la date du décès</li> <li>- l'autre pour le conjoint ou le partenaire survivant pour la période postérieure au décès</li> </ul>	<p><b>Inchangé</b></p>

•

## ANNEXE V

## Principales conséquences des nouvelles modalités d'impositions des contribuables l'année du mariage ou du PACS sur les règles d'assiette, de liquidation et de paiement de l'impôt sur le revenu

	ANNÉE DU MARIAGE OU DE LA CONCLUSION DU PACS	
	Principe de l'imposition commune	Option pour l'imposition séparée
<b>I. Assiette de l'impôt :</b>		
<b>Revenus imposables</b>	L'imposition commune des époux et partenaires porte sur la totalité des revenus disponibles l'année du mariage ou du PACS.	Chaque imposition porte sur les revenus personnels dont chaque époux ou partenaire dispose et sur la quote-part des revenus communs revenant à ce dernier.
<b>Déficits</b>	Les déficits constatés par le foyer fiscal sont imputables dans les conditions de droit commun  Le couple peut tenir compte des déficits encore reportables affectant antérieurement au mariage ou au PACS les biens, entreprises et activités de chaque conjoint ou partenaire.	Chaque époux ou chaque partenaire peut imputer sur son revenu imposable les déficits portant sur ses revenus et la moitié des déficits afférents aux revenus communs, sauf justification d'une répartition différente.  Les déficits constatés au titre des années antérieures au mariage ou au PACS, et dont une fraction est reportable, sont imputables à due concurrence par celle ou celui qui les a constatés.
<b>Charges déductibles</b>	Les charges déductibles sont celles effectivement supportées par le foyer fiscal, peu importe le membre ayant procédé à leur paiement effectif.	Chaque époux ou chaque partenaire peut déduire de son revenu global les charges qu'il a effectivement supportées au titre de l'année du mariage ou de la conclusion du PACS.  Lorsque ces charges ont été supportées par les deux époux ou partenaires, les charges sont également réparties entre eux.  Il n'est dérogé à cette règle que si l'un des partenaires ou époux, apporte, par tous moyens, la preuve que les charges en cause ont été effectivement supportées dans une autre proportion par chacun des époux ou partenaires ( <b>voir n°19 et s.</b> )
<b>Plafonds des charges déductibles</b>	Les plafonds de déduction s'apprécient pour le foyer fiscal.	Les plafonds de charges déductibles s'apprécient pour chacun des époux ou partenaires.
<b>Abattement pour personnes âgées de plus de 65 ans ou invalides quel que soit leur âge (article 157 bis)</b>	La limite de revenu définissant les conditions d'attribution de l'abattement s'apprécie en fonction des revenus déclarés par le foyer constitué des deux époux ou partenaires.	La limite de revenu définissant les conditions d'attribution de l'abattement s'apprécie en fonction des revenus déclarés par chacun des époux et des partenaires.
<b>Abattement pour rattachement d'enfants majeurs ayant fondé un foyer distinct ou chargés de famille</b>	Le foyer fiscal de rattachement bénéficie d'un abattement pour chaque personne à charge (conjoint et, le cas échéant, enfants).	Les intéressés peuvent demander le rattachement à un seul des parents ayant opté pour l'imposition distincte de leurs revenus au titre de l'année du mariage ou du PACS.  Le foyer fiscal de rattachement bénéficie pour chaque personne à charge (conjoint et, le cas échéant enfant(s)) d'un abattement.

	<b>ANNÉE DU MARIAGE OU DE LA CONCLUSION DU PACS</b>	
	<b>Principe de l'imposition commune</b>	<b>Option pour l'imposition séparée</b>
<b>II. Liquidation de l'impôt :</b>		
<b>Quotient familial de base (conjugal)</b>	Le quotient familial de base est de 2.	Le quotient familial de base est égal à 1.
<b><u>Majoration de quotient familial :</u></b>		
- Demi-part supplémentaire attribuée aux contribuables, célibataires, divorcés ou veufs dont les enfants sont imposés séparément (a, b et e du 1 de l'article 195) ;	Le foyer fiscal composé de personnes mariées ne bénéficie pas de ces majorations de quotient familial.	Chaque époux ou partenaire est placé dans la même situation qu'un contribuable célibataire.  Il peut donc éventuellement bénéficier des majorations de quotient familial si les conditions posées par ces articles sont remplies, notamment la condition de vivre seul.
- Demi-part supplémentaire attribuée aux contribuables célibataires ou divorcés ayant des enfants à charge ( article 194 II) ;		
- Majoration pour enfants mineurs, infirmes ou recueillis au foyer du contribuable ;  - pour rattachement d'enfants majeurs célibataires ( 21 ans ou moins de 25 ans poursuivant ses études) ;	- Les enfants ouvrent droit à une majoration de quotient familial lorsqu'ils sont à la charge du foyer fiscal ;  - Les enfants majeurs ouvrent droit à une majoration de quotient familial lorsqu'ils ont demandé à être rattachés au foyer fiscal	- Les enfants ne peuvent être considérés à charge que d'un seul des parents pour la détermination du quotient familial. L'autre parent peut toutefois déduire de ses revenus la pension alimentaire qu'il verse pour l'entretien de son enfant ;  - L'enfant majeur ne peut demander son rattachement qu'à un seul des parents imposés séparément.
<b>Calcul de la décote</b>	Le plafond de la décote s'apprécie par rapport aux revenus du foyer.	Le plafond de la décote s'apprécie par rapport aux revenus de chaque époux ou membre du PACS qui font l'objet d'impositions distinctes.
<b>Application des avantages fiscaux : réductions d'impôt et crédits d'impôt</b>	Ces avantages fiscaux s'appliquent au titre des dépenses supportées ou des investissements réalisés par le foyer fiscal (peu importe la personne ayant procédé au paiement des dépenses ou ayant réalisé les investissements).	Chaque époux ou chaque partenaire peut bénéficier des avantages fiscaux, selon les cas :  - au titre des dépenses qu'il a effectivement supportées ou des investissements qu'il a réalisés, - au titre des dépenses supportées en commun par les deux époux et partenaires, qui sont alors réparties par moitié entre les époux ou partenaires, sauf à justifier d'une quote-part différente.
<b>Plafond de dépenses éligibles aux avantages fiscaux</b>	Les plafonds à retenir sont ceux applicables aux personnes mariées.	Les plafonds à retenir sont ceux applicables aux personnes célibataires.
<b>III. Paiement de l'impôt :</b>		
	Chaque époux ou partenaire est tenu solidairement au paiement de l'impôt mis à la charge du foyer fiscal qu'il constitue avec son conjoint ou partenaire.	L'année de l'option, chaque époux ou partenaire est tenu au seul paiement de l'impôt correspondant à son imposition distincte.

•

## ANNEXE VI

**Principales conséquences des nouvelles modalités d'impositions des contribuables l'année de la séparation, du divorce ou de la dissolution du PACS sur les règles d'assiette, de liquidation et de paiement de l'impôt sur le revenu**

	<b>ANNEE DE LA SEPARATION, DU DIVORCE OU DE LA DISSOLUTION DU PACS</b>
<b>I. Assiette de l'impôt :</b>	
Revenus imposables	Chaque contribuable est imposé sur les revenus personnels et sur la quote-part des revenus communs qui lui revient.
Déficits	Chaque époux, partenaire, ancien époux ou ancien partenaire peut déduire de son revenu imposable les déficits portant sur ses revenus et sur la quote-part des revenus communs qui lui revient.  Les déficits globaux constatés au titre des années antérieures sont répartis par moitié entre les deux époux ou partenaires.  Les déficits catégoriels reportables par moitié entre les deux époux ou partenaires, sauf à justifier d'une quote-part différente, ou à démontrer que ces déficits sont exclusivement issus de la gestion de biens propres, d'une entreprise ou d'une activité personnelle.
Charges déductibles	Chaque époux, partenaire, ancien époux ou ancien partenaire peut déduire de son revenu global les charges qu'il a effectivement supportées et la moitié des dépenses supportées en commun, sauf à justifier d'une quote-part différente.
Plafonds des charges déductibles	Les plafonds de charges déductibles s'apprécient au niveau de chaque contribuable.
Abattement pour personnes âgées de plus de 65 ans ou invalides quel que soit leur âge (article 157 bis)	La limite de revenu définissant les conditions d'attribution de l'abattement s'apprécie en fonction des revenus déclarés par chaque contribuable.
Abattement pour enfants majeurs ayant fondé un foyer distinct et demandant leur rattachement au foyer de leurs parents, ces derniers n'étant pas eux mêmes mariés ou passés dans l'année	Les intéressés peuvent demander le rattachement à un seul des parents ayant opté pour l'imposition distincte de leurs revenus au titre de l'année de la séparation, du divorce ou de la dissolution du PACS.  Le foyer fiscal de rattachement bénéficie pour chaque personne à charge (conjoint(s) et, le cas échéant enfant(s)) d'un abattement.
<b>II. Liquidation de l'impôt :</b>	
<b>Quotient familial de base (conjugal)</b>	Chaque époux ou partenaire est réputé fiscalement séparé ou divorcé pour toute l'année.  Par conséquent le quotient familial de base est égal à 1.
<b>Majoration de quotient familial :</b>	
- demi-part supplémentaire attribuée aux contribuables, célibataires, divorcés ou veufs dont les enfants sont imposés séparément (a, b et e du 1 de l'article 195) ;	Chaque époux ou partenaire est considéré comme séparé ou divorcé pour toute l'année.  Il peut donc éventuellement bénéficier des majorations de quotient familial si les conditions posées par ces articles sont remplies, notamment la condition de vivre seul.
- demi-part supplémentaire attribuée aux contribuables célibataires ou divorcés ayant des enfants à charge ( article 194 II) ;	
- Majorations pour enfants mineurs, infirmes ou recueillis au foyer du contribuable ;  - pour rattachement d'enfants majeurs ( 21 ans ou moins de 25 ans poursuivant ses études) ;	- Les enfants mineurs sont considérés comme étant à charge du parent chez lequel il a sa résidence principale. Le juge désigne, à défaut d'accord amiable des parents, le lieu où les enfants ont leur résidence principale. Lorsque celle-ci n'est pas fixée par le juge, il appartient aux parents de désigner d'un commun accord, lors de la déclaration des revenus, celui d'entre eux qui doit bénéficier de la majoration de quotient familial. En cas de désaccord, la majoration de quotient familial est attribuée au parent qui a les revenus les plus élevés. ; - L'enfant majeur ne peut demander son rattachement qu'à un seul des contribuables ;

	<b>ANNEE DE LA SEPARATION, DU DIVORCE OU DE LA DISSOLUTION DU PACS</b>
<b>Calcul de la décote</b>	Le plafond de la décote s'apprécie par rapport aux revenus de chaque époux ou membre du PACS qui font l'objet d'impositions distinctes.
<b>Application des avantages fiscaux : réductions d'impôt et crédits d'impôt</b>	Chaque époux ou chaque partenaire peut bénéficier des avantages fiscaux, selon les cas : - au titre des dépenses qu'il a effectivement supportées ou des investissements qu'il a réalisés, - au titre des dépenses supportées en commun par les deux époux et partenaires, qui sont alors réparties par moitié entre les époux ou partenaires, sauf à justifier d'une quote-part différente.
<b>Plafond de dépenses éligibles aux avantages fiscaux</b>	Les plafonds applicables sont ceux applicables aux personnes séparées ou divorcées.
<b>III. Paiement de l'impôt :</b>	
	Chaque époux ou partenaire est tenu au seul paiement de l'impôt correspondant à son imposition distincte.