

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

Identifiant juridique : BOI-IR-PAS-20-30-10-15/05/2020

Date de publication : 15/05/2020

**IR - Prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu - Calcul du
prélèvement - Actualisation du prélèvement - Changements de situation**

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Prélèvement à la source
Titre 2 : Calcul du prélèvement
Chapitre 3 : Actualisation du prélèvement
Section 1 : Changements de situation

Sommaire :

- I. Mariage ou conclusion d'un PACS
 - A. Personnes concernées
 - B. Modalités de calcul et mise en œuvre du taux modifié
 - 1. Éléments entrant dans le calcul du taux modifié
 - 2. Modalités d'application du taux modifié
- II. Augmentation des charges de famille résultant d'une naissance, d'une adoption ou du recueil d'un enfant mineur
 - A. Personnes concernées
 - B. Modalités de calcul et de mise en œuvre du taux modifié
 - 1. Éléments entrant dans le calcul du taux modifié
 - 2. Modalités d'application du taux modifié
- III. Décès d'un conjoint
 - A. Personnes concernées
 - B. Modalités de calcul et de mise en œuvre du taux modifié
 - 1. Taux applicable l'année du décès
 - 2. Taux applicable du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle du décès au 31 août de la seconde année suivant celle du décès
 - 3. Exemple
- IV. Divorce ou séparation
 - A. Personnes concernées
 - B. Modalités de calcul et de mise en œuvre du taux modifié
 - 1. Éléments entrant dans le calcul du taux modifié
 - 2. Modalités d'application du taux modifié
- V. Dispositions communes
 - A. Obligations déclaratives
 - B. Changements de situation successifs
 - C. Changement de situation et modulation

En application de l'[article 204 I du code général des impôts \(CGI\)](#), les changements de situation énumérés au 1 de ce même article 204 I du CGI, qui sont déclarés dans un délai de soixante jours à l'administration fiscale, entraînent une modification du taux du prélèvement et, le cas échéant, du montant de l'acompte ainsi que de leurs conditions de mise en œuvre.

L'actualisation du prélèvement qui en découle est calculée automatiquement par l'administration sur la base de la déclaration du contribuable.

Remarque : Outre le changement du taux du prélèvement, le changement de situation peut également conduire à un changement de l'assiette de l'acompte. Par exemple, si un des membres du foyer fiscal a des revenus fonciers positifs et l'autre un déficit foncier, l'assiette de l'acompte du couple soumis à imposition commune est constituée de la somme de ces revenus et déficits, alors que l'assiette de chaque membre du couple imposée séparément est calculée sans tenir compte du revenu ou déficit de l'autre.

(10)

I. Mariage ou conclusion d'un PACS

20

Remarque : Pour plus de précisions sur les conséquences fiscales d'un mariage ou d'un PACS à l'impôt sur le revenu, il convient de se reporter au [I § 20 à 200 du BOI-IR-CHAMP-20-10](#) et au [I § 10 à 130 du BOI-IR-CHAMP-20-20-20](#) respectivement consacrés au principe de l'imposition commune des conjoints mariés ou « pacsés » et à l'option pour l'imposition séparée au titre de l'année du mariage ou de la conclusion du PACS.

A. Personnes concernées

30

Les contribuables qui se marient ou qui concluent un PACS sont tenus de déclarer cet événement dans un délai de soixante jours pour l'actualisation de leur prélèvement ([CGI, art. 204 I, 1-1°](#)).

En ce qui concerne les modalités déclaratives, il convient de se reporter au [V-A § 340 et suivants](#).

Remarque : Dans la suite du présent I, le terme « conjoint » désigne indifféremment les personnes mariées ou liées par un PACS.

40

Toutefois, les conjoints qui, au 1^{er} janvier de l'année du mariage, étaient déjà liés ensemble par un PACS déclaré à l'administration fiscale, sont dispensés de l'obligation de déclarer leur mariage. Le mariage n'aura pas d'incidence sur le taux de prélèvement de leur foyer fiscal.

De même, les personnes qui concluent un PACS, puis se marient au cours de la même année, sont uniquement tenues de déclarer leur PACS dans un délai de soixante jours.

Enfin, seuls les conjoints qui sont soumis à une imposition commune à l'impôt sur le revenu sont concernés. Par exemple, les contribuables qui se marient, mais qui sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit continueront à faire l'objet d'une imposition séparée ([CGI, art. 6, 4](#)). Ils ne sont pas tenus de déclarer leur mariage pour l'application du prélèvement.

B. Modalités de calcul et mise en œuvre du taux modifié

1. Éléments entrant dans le calcul du taux modifié

50

En application du 1° du 3 de l'article 204 I du CGI, le taux de prélèvement du foyer fiscal résultant du mariage ou du PACS est déterminé dans les conditions prévues au 1 du I de l'article 204 H du CGI en additionnant les revenus déclarés de chaque nouveau conjoint.

L'impôt correspondant est calculé en tenant compte de l'addition de ces revenus et du quotient familial de ce nouveau foyer fiscal.

Remarque : Pour plus de précisions sur l'année de référence des revenus et l'impôt correspondant, il convient de se reporter au I-B § 80 à 100 du BOI-IR-PAS-20-20-10.

Pour le calcul du taux actualisé applicable entre le 1^{er} janvier 2020 et le 31 août 2021, l'impôt sur le revenu pris en compte au numérateur de la formule de calcul du taux fait l'objet d'une reliquidation selon des modalités de calcul dérogatoires prévues au III de l'article 2 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 et commentées au I-B § 85 du BOI-IR-PAS-20-20-10.

60

Si les deux personnes concernées ont déjà déclaré des revenus auprès de l'administration fiscale en qualité de célibataire, ces revenus sont pris en compte par l'administration pour le calcul du taux modifié, sous réserve qu'ils se rapportent à la même année.

Le cas échéant, un nouveau montant d'acompte pour les revenus concernés est calculé sur la base du nouveau taux de prélèvement et en additionnant les assiettes connues.

70

Lorsque l'une des deux personnes concernées n'a pas encore déclaré de revenus auprès de l'administration en qualité de célibataire (au titre des revenus perçus en N-2 ou en N-1 selon la date du mariage ou du PACS), ou si les dernières déclarations de chacune des personnes se rapportent à des années d'imposition différentes, le taux de prélèvement est calculé en tenant compte, d'une part, de la dernière déclaration connue de l'un des conjoints et, d'autre part, des revenus et de la situation de l'autre conjoint au titre de la même année. Dans ce cas, ce dernier déclare ses revenus et sa situation lors de la déclaration de changement de situation.

Lorsque les deux personnes concernées relèvent du taux par défaut, parce qu'elles n'ont jamais effectué de déclaration de revenus et que l'administration n'a pas calculé de taux ou parce qu'elles étaient considérées comme des personnes à charge, la déclaration de mariage est sans incidence. Elles continuent à relever du taux par défaut. Toutefois, à la suite de cette déclaration, elles peuvent demander le calcul d'un taux de prélèvement tenant compte de leur nouvelle situation et des revenus de l'année en cours.

2. Modalités d'application du taux modifié

80

Le second alinéa du 1° du 3 de l'article 204 I du CGI prévoit que le taux modifié à la suite de la déclaration d'un mariage ou de la conclusion d'un PACS s'applique :

- au plus tard le troisième mois qui suit celui de la déclaration, ce délai intégrant le délai de deux mois habituellement laissé aux débiteurs de la retenue à la source pour prendre en compte le taux transmis par l'administration et pouvant être en pratique plus court ;

- ou, sur option du contribuable, à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle du mariage ou du PACS.

Lorsque cette option est exercée, le nouveau taux de prélèvement n'est applicable par les personnes tenues d'effectuer la retenue à la source qu'à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle du mariage ou de la conclusion du PACS.

En pratique, l'administration transmet le nouveau taux tenant compte de l'imposition commune aux personnes tenues

d'effectuer la retenue à la source dans le compte-rendu métiers (CRM) de décembre de l'année du mariage ou de la conclusion du PACS.

Le cas échéant, le nouveau montant d'acompte calculé sur la base de l'ensemble des revenus du conjoint est également applicable à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante.

Ainsi, les contribuables peuvent reporter à l'année suivant celle de leur mariage ou de leur PACS l'application du taux actualisé, par cohérence avec l'option pour l'imposition séparée des revenus perçus l'année du mariage ou de conclusion du PACS (I-D § 100 du BOI-IR-DECLA-20-10-10), qu'ils auront la possibilité d'exercer au moment où ils déclareront ces revenus.

Remarque : L'option ou l'absence d'option, lors de la déclaration du mariage, pour le report au 1^{er} janvier de l'année suivante de l'application du taux de prélèvement du couple est sans incidence sur l'option pour l'imposition commune ou séparée effectuée l'année suivante lors du dépôt de la déclaration des revenus pour la liquidation de l'impôt sur le revenu.

90

Le taux tenant compte de la déclaration du mariage s'applique jusqu'à la prise en compte, dans le calcul du taux de prélèvement, de la situation et des revenus perçus ou réalisés par le foyer fiscal l'année du mariage et de l'impôt correspondant.

En d'autres termes, et sauf nouveau changement de situation ou modulation, ce taux issu de la déclaration du mariage s'applique jusqu'au 31 août de l'année suivante en l'absence d'option pour l'imposition séparée au titre de l'année du mariage ou jusqu'au 31 août de la deuxième année si les contribuables ont opté pour cette imposition séparée. Durant cette période, il sera à terme actualisé, le cas échéant, si le contribuable est amené à déclarer des revenus plus récents que ceux déjà déclarés au moment du changement de situation.

100

Exemple : Un couple se marie en mars de l'année N et déclare immédiatement son mariage. Il n'opte pas pour le report à l'année suivante de l'application du nouveau taux issu de l'imposition commune.

Au titre des années N-2 et N-1, les revenus salariaux imposables déclarés et l'impôt sur le revenu (IR) des nouveaux époux étaient égaux à :

- futur déclarant 1 : 36 000 euros par an, soit 3 000 euros par mois, avec un IR de 4 075 euros au titre des revenus perçus en N-2 et 4 070 euros au titre des revenus perçus en N-1 ;

- futur déclarant 2 : 12 000 euros par an, soit 1 000 euros par mois, non imposable.

A la suite de la déclaration de leur mariage, l'administration fiscale calcule un taux actualisé en rapprochant les dernières déclarations connues de chacun des conjoints. Au cas particulier, il s'agit des déclarations au titre des revenus de l'année N-2 pour un mariage déclaré en mars de l'année N.

L'impôt sur le revenu d'un couple déclarant des revenus salariaux pour un montant annuel imposable de 48 000 euros (36 000 + 12 000) étant de 3 329 euros, le taux de prélèvement à la source du nouveau foyer fiscal est égal à 6,9 % (3 329 / 48 000).

Ce taux est transmis aux personnes tenues d'effectuer la retenue à la source pour chacun des conjoints. Il s'applique au plus tard le troisième mois qui suit celui de la déclaration du mariage, soit au plus tard en juin de l'année N.

À compter de septembre de l'année N, le taux tenant compte du mariage sera à terme actualisé, le cas échéant, si le contribuable est amené à déclarer des revenus plus récents que ceux déjà déclarés au moment du changement de situation.

Ce nouveau taux s'applique jusqu'au 31 août N+1 et le calcul du nouveau taux issu de la déclaration des revenus de l'année N déposée au printemps de l'année N+1, ce dernier taux étant calculé avec la déclaration commune

de revenus ou, si les nouveaux conjoints optent pour l'imposition séparée, en rapprochant le cas échéant les deux déclarations de revenus séparées.

(110)

II. Augmentation des charges de famille résultant d'une naissance, d'une adoption ou du recueil d'un enfant mineur

120

Remarque : Pour plus de précisions sur les conséquences fiscales d'une naissance, d'une adoption ou du recueil d'un enfant mineur au regard de l'impôt sur le revenu, il convient de se reporter au [BOI-IR-LIQ-10-10-10-10](#).

A. Personnes concernées

130

Les contribuables dont la composition du foyer est modifiée par une naissance, une adoption ou le recueil d'un enfant mineur dans les conditions prévues à l'[article 196 du CGI](#) doivent déclarer ce changement à l'administration fiscale dans un délai de soixante jours ([CGI, art. 204 I, 1-4°](#)).

Remarque 1 : L'attribution à un enfant mineur ou majeur à charge de la carte d'invalidité prévue à l'[article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles \(CASF\)](#) ne constitue pas un changement de situation au sens de l'article 204 I du CGI. Cet événement ne doit donc pas être déclaré. En revanche, son impact sur le quotient familial est susceptible d'être pris en compte dans le cadre du droit à modulation du prélèvement à la source ([BOI-IR-PAS-20-30-20](#)).

Remarque 2 : Dans la suite du présent document, le terme « naissance » désigne l'arrivée d'un enfant mineur au sein du foyer, qu'elle résulte d'une naissance, d'une adoption ou du recueil d'un enfant mineur dans les conditions prévues à l'article 196 du CGI.

B. Modalités de calcul et de mise en œuvre du taux modifié

1. Éléments entrant dans le calcul du taux modifié

140

En application du 4° du 3 de l'[article 204 I du CGI](#), le taux de prélèvement du foyer fiscal après la naissance est déterminé selon les modalités précisées au [I-A § 10 et suivants du BOI-IR-PAS-20-20-10](#), en tenant compte du quotient familial résultant de l'augmentation des charges de famille.

Exemple : Un couple avec un enfant à charge qui déclare une naissance verra son taux de prélèvement à la source recalculé par l'administration, à partir de la dernière déclaration de revenus, en retenant 3 parts de quotient familial au lieu de 2,5 parts.

Remarque : Pour plus de précisions sur l'année de référence des revenus et de l'impôt correspondant, il convient de se reporter au [I-B § 80 et suivants du BOI-IR-PAS-20-20-10](#).

Pour le calcul du taux actualisé applicable entre le 1^{er} janvier 2020 et le 31 août 2021, l'impôt sur le revenu pris en compte au numérateur de la formule de calcul du taux fait l'objet d'une reliquidation selon des modalités de calcul dérogatoires prévues au III de l'article 2 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 et commentées au [I-B § 85 du BOI-IR-PAS-20-20-10](#).

150

Lorsque les contribuables relèvent du taux par défaut, soit parce qu'ils n'ont jamais effectué de déclaration de revenus,

soit parce que l'administration n'a pas calculé de taux ou soit parce qu'ils étaient considérés comme des personnes à charge, la déclaration de naissance est sans incidence : ils continuent à relever du taux par défaut. Ils peuvent toutefois demander le calcul d'un taux de prélèvement tenant compte de leur nouvelle situation et des revenus de l'année en cours.

2. Modalités d'application du taux modifié

160

Le second alinéa du 4° du 3 de l'article 204 I du CGI prévoit que le taux actualisé à la suite d'une naissance s'applique au plus tard le troisième mois qui suit celui de sa déclaration, ce délai intégrant le délai de deux mois habituellement laissé aux débiteurs de la retenue à la source pour prendre en compte le taux transmis par l'administration et pouvant être en pratique plus court.

Il s'applique ensuite jusqu'à la prise en compte, dans le calcul du taux de prélèvement, des revenus perçus ou réalisés par le foyer fiscal l'année de la naissance et de l'impôt correspondant.

En d'autres termes, et sauf nouveau changement de situation, il s'applique jusqu'au 31 août de l'année suivante. Durant cette période, il sera à terme actualisé, le cas échéant, si le contribuable déclare des revenus plus récents que ceux déjà déclarés au moment du changement de situation.

170

Exemple : Soit un couple marié avec un enfant mineur à charge (quotient familial = 2,5 parts).

Au titre des années N-2 et N-1, le couple percevait des revenus salariaux supposés constants pour un montant annuel imposable de :

- Déclarant 1 : 36 000 euros, soit 3 000 euros par mois ;
- Déclarant 2 : 24 000 euros, soit 2 000 euros par mois.

L'impôt sur le revenu dû par le couple au titre des années N-2 et N-1 était de 3 322 euros.

Au 1^{er} janvier de l'année N, le taux de prélèvement du couple était égal à 5,5 %, déterminé comme suit : $3\,322 / (36\,000 + 24\,000)$.

Un deuxième enfant naît le 12 avril de l'année N.

Lorsque le couple déclare la naissance en mai de l'année N, l'administration fiscale calcule automatiquement un taux de prélèvement actualisé de 4,3 % soit $(2\,589 / (36\,000 + 24\,000))$.

Ce taux de prélèvement actualisé est transmis aux personnes tenues d'effectuer la retenue à la source pour chaque membre du couple.

Ce taux tenant compte de la naissance de l'enfant, mais calculé sur la base des revenus de l'année N-2 sera, le cas échéant, à nouveau actualisé par l'administration sur la base de la déclaration des revenus de l'année N-1 pour s'appliquer de septembre de l'année N à août de l'année N+1.

(180)

III. Décès d'un conjoint

190

Remarque : Pour plus de précisions sur les conséquences fiscales du décès de l'un des conjoints au regard de l'impôt sur le revenu, il convient de se reporter au II § 170 et 180 du BOI-IR-CHAMP-20-20-10 et au BOI-IR-CESS-10.

A. Personnes concernées

200

Le décès de l'un des conjoints ou partenaires soumis à imposition commune fait l'objet d'une déclaration de changement de situation dans un délai de soixante jours (CGI, art. 204 I, 1-2°).

En cas de décès d'un contribuable qui n'est pas soumis à imposition commune, aucune déclaration de changement de situation n'est effectuée. Par ailleurs, la succession de tout contribuable célibataire, divorcé ou veuf est dispensée du versement de l'acompte (CGI, art. 1663 C, 8) (BOI IR-PAS-30-20).

Remarque : Dans la suite du présent III, le terme « conjoint » désigne indifféremment les personnes mariées ou liées par un PACS.

B. Modalités de calcul et de mise en œuvre du taux modifié

210

En application du 2° du 3 de l'article 204 I du CGI, l'administration procède au calcul de deux taux de prélèvement pour le conjoint survivant à la suite de la déclaration de décès. Le premier s'applique l'année du décès, le second s'applique à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle du décès et jusqu'au 31 août de l'année suivante.

Remarque : Pour plus de précisions sur l'année de référence des revenus et l'impôt correspondant, il convient de se reporter au I-B § 80 et suivants du BOI-IR-PAS-20-20-10.

Pour le calcul du taux actualisé applicable entre le 1^{er} janvier 2020 et le 31 août 2021, l'impôt sur le revenu pris en compte au numérateur de la formule de calcul du taux fait l'objet d'une reliquidation selon des modalités de calcul dérogatoires prévues au III de l'article 2 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 et commentées au I-B § 85 du BOI-IR-PAS-20-20-10.

1. Taux applicable l'année du décès

220

Le premier taux s'applique au plus tard le troisième mois qui suit celui de la déclaration du décès, ce délai intégrant le délai de deux mois habituellement laissé aux débiteurs de la retenue à la source pour prendre en compte le taux transmis par l'administration et pouvant être en pratique plus court, et jusqu'au 31 décembre de l'année du décès (CGI, art. 204 I, 3-2°-a).

230

Il est calculé en retenant les revenus et bénéfices figurant sur la dernière déclaration des revenus que le conjoint survivant a perçus ou réalisés personnellement ou en commun, réduits prorata temporis à compter du décès et en déterminant l'impôt correspondant avec le nombre de parts de quotient familial dont bénéficiait le foyer fiscal au 1^{er} janvier de l'année du décès.

Durant cette période, il sera à terme actualisé, le cas échéant, si le contribuable est amené à déclarer des revenus plus récents que ceux déjà déclarés au moment du changement de situation.

240

Pour l'application de ces dispositions, les revenus personnels et les revenus communs s'entendent de ceux mentionnés

respectivement au [I-B-1 § 70 à 80 du BOI-IR-CHAMP-20-20-20](#).

250

Dans l'hypothèse où aucun revenu imposable n'a été déclaré pour le foyer fiscal antérieurement au décès de l'un des deux conjoints, le taux par défaut s'applique aux revenus perçus par le conjoint survivant. Il peut toutefois demander la modulation de son prélèvement.

2. Taux applicable du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle du décès au 31 août de la seconde année suivant celle du décès

260

Le second taux s'applique à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle du décès et jusqu'au 31 août de la seconde année suivant celle du décès ([CGI, art. 204 I, 3-2°-b](#)).

Il est déterminé en retenant les revenus et bénéfices mentionnés au [III-B-1 § 230 et 240](#) - non réduits prorata temporis - et l'impôt correspondant avec un nombre de parts de quotient familial correspondant à la situation du foyer fiscal postérieurement au décès, sans tenir compte du maintien du quotient conjugal pour la liquidation de l'impôt sur le revenu si le conjoint survivant n'a pas d'enfant à charge.

Remarque : À cette date, sauf en cas de remariage ou de PACS, le conjoint survivant avec un ou plusieurs enfants à charge dispose à ce titre d'une part supplémentaire, comme les couples mariés ou pacsés ([CGI, art. 194](#)).

3. Exemple

270

Exemple : Un couple déclare des revenus salariaux annuels imposables suivants :

Déclarant 1 : 36 000 euros, soit 3 000 euros par mois ;

Déclarant 2 : 24 000 euros, soit 2 000 euros par mois.

Ces revenus sont supposés constants entre N-2 et N+1.

L'impôt sur le revenu dû par le couple d'un montant de 4 899 euros est supposé constant également.

Au 1^{er} janvier N, le taux de prélèvement du foyer est de 8,2 % ($4\,899 / ((36\,000 + 24\,000))$). Il s'applique aux revenus respectifs de chaque conjoint.

Le déclarant 1 décède en avril de l'année N.

La retenue à la source applicable aux revenus du défunt s'arrête automatiquement à l'arrêt du versement des revenus, en mai. La retenue à la source applicable aux revenus du conjoint survivant continue à être calculé en appliquant le taux du foyer tant qu'un nouveau taux n'est pas calculé et transmis au débiteur des salaires.

Taux applicable l'année du décès (N)

Lorsque l'administration fiscale est informée du décès en avril de l'année N, elle calcule et transmet un premier taux de prélèvement applicable jusqu'au 31 décembre de l'année du décès. Ce premier taux s'applique aux revenus perçus par le conjoint survivant. Par hypothèse, la déclaration de décès est effectuée en juin et le débiteur reçoit et applique ce taux à compter de juillet N.

Ce premier taux est calculé sur la base de la dernière déclaration des revenus connue (revenus N-1) en faisant le rapport entre, au dénominateur, les revenus salariaux du conjoint survivant figurant sur cette déclaration, réduits

pro rata temporis à compter du décès et, au numérateur, l'impôt sur le revenu (IR) correspondant, déterminé en retenant le quotient familial du foyer fiscal au 1^{er} janvier de l'année du décès, soit 2 parts.

L'IR afférent aux revenus du conjoint survivant réduits au pro rata temporis à compter du décès, soit 16 000 euros (24 000 x 8 / 12), étant nul, le taux du prélèvement actualisé est égal à zéro.

Le taux de prélèvement qui sera actualisé, le cas échéant, à compter de septembre de l'année N sur la base de la déclaration des revenus de l'année N-1 et calculé selon les mêmes modalités est toujours égal à zéro.

Ainsi, entre juillet et décembre de l'année N, les revenus salariaux du conjoint survivant ne font l'objet d'aucune retenue à la source.

Taux applicable à compter de l'année qui suit le décès (N+1)

À la suite de la déclaration du décès, l'administration fiscale calcule également un deuxième taux de prélèvement applicable à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit le décès jusqu'à l'application du taux du nouveau foyer fiscal, à compter du 1^{er} septembre de la deuxième année qui suit le décès. Ce taux est applicable aux revenus salariaux du conjoint survivant.

Ce taux est toujours déterminé sur la base de la dernière déclaration des revenus connue (revenus N-1) en retenant les revenus du conjoint survivant, sans ajustement prorata temporis, et l'IR correspondant liquidé avec un quotient familial traduisant la situation du foyer fiscal après le décès, soit 1 part (1 665 euros) : soit un taux de prélèvement actualisé de 6,9 % (1 665 / 24 000), déterminé par le rapport entre l'IR correspondant aux revenus du conjoint survivant perçus en N-1 pour une part et ces mêmes revenus.

Au cours de l'année N+1, les revenus salariaux du conjoint survivant font donc l'objet d'une retenue à la source annuelle de 1 656 euros (6,9 % x 24 000).

Régularisation de l'impôt de l'année du décès

Les prélèvements effectués sont les suivants :

- de janvier à avril N :

déclarant 1 : 984 euros (3 000 x 8,2 % x 4)

déclarant 2 : 656 euros (2 000 x 8,2 % x 4)

- de mai à juin N :

conjoint survivant : 328 euros (2 000 x 8,2 % x 2)

- de juillet à décembre N :

conjoint survivant : 0 euro

En août de l'année N+1, au moment de la réception des avis d'imposition :

- l'impôt sur le revenu dû au titre de la période antérieure au décès allant de janvier à avril de l'année N sera égal à 0 euro. Le conjoint survivant bénéficie d'une restitution de 984 euros + 656 euros, correspondant au prélèvement à la source effectué sur les revenus du couple au cours de cette même période ;

- l'impôt sur le revenu dû par le conjoint survivant sur la période postérieure au décès allant de mai à décembre de l'année N sera égal à 0 euro. Le conjoint survivant bénéficie d'une restitution de 328 euros, correspondant au prélèvement à la source effectué sur ses revenus de mai à juin de l'année N.

En août de l'année N+2, au moment de la réception de l'avis d'imposition des revenus de l'année N+1, l'impôt sur

le revenu dû par le conjoint survivant sur l'année suivant celle du décès (N+1) est égal à 1 665 euros. Le conjoint survivant est redevable en principe d'un complément de 9 euros (non mis en recouvrement compte tenu du seuil de recouvrement) correspondant à la différence avec le prélèvement à la source effectué sur ses revenus au cours de l'année N+1 (1 656 euros).

À partir du 1^{er} septembre de l'année N+2, un taux de prélèvement correspondant à la situation du nouveau foyer fiscal du conjoint survivant s'applique, déterminé en retenant l'impôt sur le revenu dû par le conjoint survivant au titre de ses revenus perçus en N+1, dans les conditions de droit commun.

(280)

IV. Divorce ou séparation

A. Personnes concernées

290

Le divorce, la rupture du PACS ainsi que les événements limitativement énumérés au 4 de l'article 6 du CGI, font l'objet d'une déclaration de changement de situation dans un délai de soixante jours (CGI, art. 204 I, 1-3°).

Les époux font l'objet d'une imposition distincte en application du 4 de l'article 6 du CGI :

- lorsqu'ils sont mariés sous le régime de la séparation de biens et ne vivent pas ensemble ;
- lorsque, étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à résider séparément ;
- lorsque, l'un des époux ayant abandonné le domicile conjugal, ils disposent l'un et l'autre de revenus distincts.

Remarque : Pour plus de précisions sur les règles de taxation séparée des époux, il convient de se reporter au I § 1 et suivants du BOI-IR-CHAMP-20-20-10.

B. Modalités de calcul et de mise en œuvre du taux modifié

1. Éléments entrant dans le calcul du taux modifié

300

En application du 3° du 3 de l'article 204 I du CGI, le taux de prélèvement de chaque ex-conjoint est déterminé en retenant leurs revenus respectifs propres estimés, sous leur responsabilité, pour l'année en cours.

À la différence des autres changements de situation, la déclaration du changement de situation implique donc de déclarer ses revenus et sa situation estimés.

Ainsi, le montant des revenus estimés pour l'année en cours tient notamment compte des pensions alimentaires éventuellement versées.

L'impôt correspondant est également calculé en tenant compte du quotient familial correspondant à la situation déclarée par chacun des ex-conjoints, notamment en fonction des modalités d'attribution de la garde effective des enfants, le cas échéant, de façon alternée.

Remarque : Pour plus de précisions sur l'année de référence des revenus et l'impôt correspondant, il convient de se reporter au I-B § 80 et suivants du BOI-IR-PAS-20-20-10.

Pour le calcul du taux actualisé applicable entre le 1^{er} janvier 2020 et le 31 août 2021, l'impôt

sur le revenu pris en compte au numérateur de la formule de calcul du taux fait l'objet d'une reliquidation selon des modalités de calcul dérogatoires prévues au III de l'article 2 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 et commentées au I-B § 85 du BOI-IR-PAS-20-20-10.

2. Modalités d'application du taux modifié

310

Le second alinéa du 3° du 3 de l'article 204 I du CGI prévoit que le taux modifié à la suite de la déclaration d'un divorce ou d'une séparation s'applique :

- au plus tard le troisième mois qui suit celui de la déclaration du divorce ou de la séparation, ce délai intégrant le délai de deux mois habituellement laissé aux débiteurs de la retenue à la source pour prendre en compte le taux transmis par l'administration et pouvant être en pratique plus court,

- et jusqu'à la prise en compte, dans le calcul du taux, des revenus perçus ou réalisés par chaque ex-conjoint l'année de la séparation et de l'impôt correspondant.

En d'autres termes, et sauf nouveau changement de situation, il s'applique jusqu'au 31 août de l'année suivante.

320

Exemple : Soit un couple avec un enfant (quotient familial de 2,5 parts) qui dispose des revenus salariaux suivants :

Déclarant 1 : 36 000 euros, soit 3 000 euros par mois ;

Déclarant 2 : 12 000 euros, soit 1 000 euros par mois.

L'impôt sur le revenu correspondant est de 2 451 euros, pour le foyer fiscal avant la séparation.

Le couple se sépare en mars de l'année N.

À compter du divorce, le premier membre du couple verse une pension alimentaire d'un montant annuel imposable de 6 000 euros, soit 500 euros par mois, le second membre du couple ayant la charge de l'enfant (quotient familial de 2 parts, en tant que parent isolé).

Au 1^{er} janvier de l'année N, le taux de prélèvement du foyer est de 5,1 % ($2\,451 / (36\,000 + 12\,000)$).

En avril de l'année N, les ex-conjoints déclarent leur séparation à l'administration fiscale. Chacun d'entre eux indique ses revenus respectifs estimés pour l'année N ainsi que la charge de l'enfant et l'existence de pensions alimentaires.

Le premier membre du couple déclare ainsi, au titre de l'année N, un montant annuel imposable estimé de 36 000 euros et 6 000 euros de pensions alimentaires déductibles, pour un quotient familial égal à une part, le second membre du couple déclarant quant à lui un montant annuel imposable de 18 000 euros (12 000 + 6 000) pour deux parts de quotient familial.

À la suite de la déclaration du divorce, l'administration calcule un taux de prélèvement propre à chaque ex-conjoint qui s'appliquera entre les mois de juin de l'année N et août de l'année N+1.

L'impôt sur le revenu estimé dû au titre de l'année N par le premier conjoint sera de 2 337 euros, tandis que l'impôt sur le revenu estimé dû au titre de l'année N par le second conjoint sera de 0 euro.

Le taux de prélèvement propre à chaque conjoint sera ainsi égal à :

- 6,5 % (2 337 / 36 000) pour le premier membre du couple ;
- 0 % (0 / (18 000 + 6 000)) pour le second membre du couple.

Les prélèvements effectués en N sont les suivants :

- de janvier à mai N :

déclarant 1 : 765 euros (3 000 x 5,1 % x 5)

déclarant 2 : 255 euros (1 000 x 5,1 % x 5)

- de juin à décembre N :

déclarant 1 : 1 365 euros (3 000 x 6,5 % x 7)

déclarant 2 : 0 euro

Soit un prélèvement total de 2 130 euros (765 + 1 365) pour le premier membre du couple et 255 euros pour le second membre du couple.

En septembre de l'année N+1, le premier membre du couple acquittera un impôt complémentaire au titre de l'année N de 207 euros (2 337 - 2 130).

En septembre de l'année N+1, l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année N par le second membre du couple sera égal à 0 euro. Il bénéficiera d'une restitution d'un montant de 255 euros.

(330)

V. Dispositions communes

A. Obligations déclaratives

340

Le 2 de l'article 204 I du CGI prévoit que les changements de situation sont déclarés à l'administration fiscale par les contribuables concernés dans un délai de soixante jours.

350

En application de l'article 204 N du CGI, les contribuables dont la résidence principale est équipée d'un accès à internet et qui sont en mesure de le faire déclarent leur changement de situation par voie électronique. Les autres contribuables utilisent les moyens mis à leur disposition par l'administration.

En pratique, le contribuable déclare le changement de situation sur son [espace particulier](#), accessible sur le site www.impots.gouv.fr.

360

Il est précisé que les amendes prévues aux 1 et 2 de l'article 1729 B du CGI pour défaut de production ou production tardive d'un document ne comportant pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt et omissions ou inexactitudes dans ces documents ([BOI-CF-INF-10-40-10](#)) ne sont pas applicables si le contribuable omet de déclarer un changement de situation (CGI, art. 1729 B, 4).

Si l'absence de déclaration du changement de situation par le contribuable ne donne lieu à aucune sanction, elle prive le contribuable de la possibilité de demander une modulation sur la base de ses revenus et de sa situation au titre de l'année en cours (CGI, art. 204 J, I). Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-IR-PAS-20-30-20](#).

370

La déclaration est effectuée simultanément pour les deux conjoints sous leur responsabilité, y compris, en cas de divorce et de séparation, pour ce qui concerne l'estimation de leurs revenus respectifs ([IV § 290 et suivants](#)).

B. Changements de situation successifs

380

En principe, chaque événement est déclaré séparément et donne lieu à une nouvelle modification de taux.

Remarque : Sous réserve toutefois de la dispense prévue au [I-A § 40](#), en cas de PACS suivi d'un mariage.

En cas de mariage ou de PACS, puis de divorce ou de séparation au cours de la même année, le taux de prélèvement du foyer concerné est ainsi modifié à deux reprises. Il en est de même en cas de mariage ou de PACS, puis de décès d'un conjoint au cours de la même année.

390

Dans l'hypothèse où une naissance et un mariage (ou un PACS) interviennent dans un délai de soixante jours, il est admis qu'ils soient déclarés en même temps et que le délai de soixante jours débute à compter de la date du dernier changement de situation. En ces cas, le taux tient globalement compte des revenus et du quotient familial du nouveau foyer.

Il en est de même d'un décès ou d'une séparation suivis ou précédés d'une naissance. En ces cas, les règles applicables à la modification de taux consécutivement à un décès ou à un divorce s'appliquent au principal, en tenant compte de la variation de quotient familial induite par la naissance.

C. Changement de situation et modulation

400

Aucune demande de modulation ne peut être présentée tant qu'un changement de situation n'a pas été déclaré ([V-A § 360](#)).