RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-CHAMP-20-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 15/11/2012

IR – Champ d'application et territorialité - Principe de l'imposition par foyer fiscal

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Champ d'application et territorialité
Titre 2 : Règle de l'imposition par foyer fiscal
Chapitre 1 : Principe de l'imposition par foyer fiscal

Sommaire :

I. Imposition commune
A. Principe de l'imposition commune des époux ou des partenaires l'année du mariage ou de conclusion du PACS
B. Personnes liées par un pacte civil de solidarité (PACS)
1. Généralités
2. Personnes liées par un partenariat civil enregistré à l'étranger
a. Reconnaissance en droit civil français des partenariats enregistrés à l'étranger
1° Principe
2° Exceptions
b. Conséquences de la reconnaissance des partenariats étrangers en matière d'impôt sur le revenu
c. Justificatifs à fournir
1° Sur l'existence du contrat de partenariat
2° Sur l'assimilation du contrat de partenariat
3° Cas où l'administration s'est déjà prononcée sur un régime de partenariat étranger
II. Détermination de l'ensemble des revenus
A. Revenu global
B. Revenus catégoriels
C. Situation des époux ou partenaires liés par un PACS et exerçant une activité non salariée

1

Il résulte des dispositions du 1 de l'article 6 du code général des impôts (CGI) que chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu, sur l'ensemble des revenus des membres du foyer fiscal, c'est-à-dire, tant en raison de ses bénéfices et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérées comme étant à sa charge au sens des article 196 du CGI et article 196 A bis du CGI.

Les revenus des enfants rattachés (3 de l'article 6 du CGI et article 196 B du CGI) doivent être compris dans la base d'imposition.

10

Lorsque la charge de l'enfant est également partagée entre ses parents, chacun d'entre eux bénéficie d'un avantage de quotient familial. Corrélativement, les revenus dont l'enfant a eu la disposition au cours de l'année d'imposition sont en principe imposés pour moitié au nom de chaque foyer fiscal.

Il n'est dérogé à cette règle que si l'un des parents apporte, par tout moyen, la preuve que les revenus en cause ont bénéficié dans une autre proportion à chacun des foyers concernés.

I. Imposition commune

20

En vertu de la règle de l'imposition par foyer, une seule déclaration est souscrite pour l'ensemble des ressources familiales.

Sauf application des dispositions des 4 et 5 de l'article 6 du CGI, les personnes mariées et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) défini à l'article 515-1 du code civil sont soumis à une imposition commune tant en raison de leurs revenus que de ceux de leurs enfants et des personnes considérés comme étant à leur charge au sens des article 196 du CGI et article 196 A bis du CGI.

Pour les personnes mariées, cette imposition est établie au nom de l'époux, précédée de la mention « Monsieur ou Madame » (deuxième alinéa du 1 de l'article 6 du CGI).

Pour les partenaires liés par un PACS, l'imposition est établie à leurs deux noms, séparés par le mot : « ou » (troisième alinéa du 1 de l'article 6 du CGI).

A. Principe de l'imposition commune des époux ou des partenaires l'année du mariage ou de conclusion du PACS

30

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 du CGI :

- une première imposition commune au nom du conjoint décédé et du conjoint survivant comprenant l'ensemble de leurs revenus et, éventuellement, ceux des enfants ou personnes à charge, pour la période allant du 1er 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.

40

Les époux ou partenaires signent conjointement la déclaration d'ensemble de leurs revenus, mais la déclaration signée par un seul des conjoints ou partenaires est opposable à l'autre.

50

Le tableau ci-dessous 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.

Règles d'assiette, de liquidation et de paiement de l'impôt sur le revenu applicables l'année du mariage ou de la conclusion du PACS

	Année du mariage ou de la conclusion du PACS	
	Principe de l'imposition commune	**Option pour l'imposition séparée**
I. Assiette de l'impôt	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.
Revenus imposables		
Déficits	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 personnels 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.
Charges déductibles	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.
Plafonds des charges déductibles	Les plafonds de déduction s'apprécient pour le foyer fiscal.	Les plafonds de charges déductibles s'apprécient pour chacun des époux ou partenaires.
Abattement pour personnes âgées de plus de 65 ans ou invalides quel que soit leur âge (article 157 bis du CGI)	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.

Abattement pour rattachement d'enfants majeurs ayant fondé un foyer distinct ou chargés de famille	Le foyer fiscal de rattachement bénéficie d'un abattement pour chaque personne à charge (conjoints 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 (conjoints et, le cas échéant enfant(s)) d'un abattement.
II. Liquidation de l'impôt		
Quotient familial de base (conjugal)	Le quotient familial de base est de 2.	Le quotient familial de base est égal à 1.
Majoration de quotient familial :		
- 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 du CGI)	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 (II de l'article 194 du CGI)		
- 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 ne peut demander son rattachement qu'à un seul des parents imposés séparément.
Calcul de la décote	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.
Application des avantages fiscaux : réductions d'impôt et crédits d'impôt	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.
Plafond de dépenses éligibles aux avantages fiscaux	Les plafonds à retenir sont ceux applicables aux personnes mariées.	Les plafonds à retenir sont ceux applicables aux personnes célibataires.
III. Paiement de l'impôt		
	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.

60

Toutefois, 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 : cf. **BOI-IR-CHAMP-20-20-20**.

B. Personnes liées par un pacte civil de solidarité (PACS)

1. Généralités

70

La loi n° 99-944 du 15 novembre 1999 relative au pacte civil de solidarité institue un contrat qui peut être conclu par deux personnes physiques majeures, de sexe différent ou de même sexe, pour organiser leur vie commune.

Toutefois, un pacte civil de solidarité (PACS) ne peut être conclu, à peine de nullité :

- entre ascendants et descendants en ligne directe, ainsi qu'entre alliés en ligne directe ;
- entre collatéraux jusqu'au troisième degré inclus ;
- entre deux personnes dont l'une au moins est mariée ou déjà liée par un PACS ;
- entre deux personnes dont l'une au moins est majeur sous tutelle.

Les personnes qui concluent un pacte en font la déclaration conjointe au greffe du tribunal d'instance dans le ressort duquel elles fixent leur résidence commune. L'inscription de cette déclaration par le greffier sur un registre spécial confère date certaine au PACS et le rend opposable au tiers.

2. Personnes liées par un partenariat civil enregistré à l'étranger

a. Reconnaissance en droit civil français des partenariats enregistrés à l'étranger

1° Principe

80

L'article 515-7-1 du code civil détermine une règle générale de conflit de loi de droit interne qui s'applique à défaut de règles de conflit de lois spéciales. Cet article dispose que « les conditions de formation et les effets d'un partenariat enregistré ainsi que les causes et les effets de sa dissolution sont soumis aux dispositions matérielles de l'État de l'autorité qui a procédé à son enregistrement ».

90

Exemples : Un Français et un Belge vivent au Royaume-Uni. Dès lors que l'un des deux partenaires est français, un PACS peut être enregistré au Consulat général de France à Londres. Dans ce cas, le PACS produit de plein droit ses effets en France.

Si le même couple décide de procéder à l'enregistrement de son partenariat devant les autorités du Royaume-Uni, ce « civil partnership » emporte désormais des conséquences juridiques en France.

100

Sur le plan civil, ces dispositions permettent de reconnaître des effets juridiques aux partenariats enregistrés par une autorité étrangère. Cette reconnaissance juridique par le droit français des partenariats étrangers a pour conséquence de faire produire en France à ces unions un certain nombre d'effets analogues à ceux du PACS.

2° Exceptions

110

Les partenariats civils conclus à l'étranger qui seraient contraires à l'ordre public international ne pourront pas être reconnus sur le plan civil en France même s'ils ont été régulièrement conclus à l'étranger.

Ainsi, l'article 515-2 du code civil prohibe les PACS entre ascendant et descendant en ligne directe, entre alliés en ligne directe et entre collatéraux jusqu'au troisième degré inclus, ainsi qu'entre deux personnes dont l'une au moins est engagée dans les liens du mariage ou est déjà liée par un pacte civil de solidarité.

120

Exemple : Le régime de cohabitation légale belge est accessible à une fratrie (frère et sœur, deux frères ou deux sœurs) ou à un couple liant un ascendant et un descendant. Mais un PACS n'est pas possible en France entre ces personnes. Dès lors, les effets juridiques du partenariat ainsi conclu seront écartés en France en ce qu'ils sont contraires à l'ordre public.

b. Conséquences de la reconnaissance des partenariats étrangers en matière d'impôt sur le revenu

130

Lorsqu'un partenariat civil étranger est reconnu par le droit civil français sur le fondement de l'article 515-7-1 du code civil ou sur le fondement d'une convention internationale, il est fait application, pour l'impôt sur le revenu, des mêmes règles que celles régissant la situation des partenaires liés par un PACS dès lors qu'il répond aux mêmes conditions que celui-ci.

Dès lors, par assimilation aux règles applicables au PACS conformément aux dispositions de l'article 7 du CGI, les règles d'imposition, d'assiette et de liquidation de l'impôt ainsi que celles concernant la souscription des déclarations, prévues par le CGI en matière d'impôt sur le revenu pour les contribuables mariés, sont applicables dans les mêmes conditions aux partenaires liés par un partenariat étranger.

c. Justificatifs à fournir

140

Dans le cadre de son pouvoir de contrôle, les services de la direction générale des finances publiques peuvent demander aux contribuables de démontrer l'existence du contrat de partenariat conclu à l'étranger et son assimilation au PACS.

1° Sur l'existence du contrat de partenariat

150

L'existence et la date d'enregistrement du partenariat civil conclu à l'étranger doivent être justifiées sur demande de l'administration, par tous moyens de preuve compatible avec la procédure écrite.

Il peut être exigé des contribuables une traduction des documents rédigés en langue étrangère.

2° Sur l'assimilation du contrat de partenariat

160

Les partenaires ayant conclu un partenariat à l'étranger doivent prouver que celui-ci est juridiquement assimilable à un PACS en établissant qu'ils ont conclu entre eux un contrat visant à organiser leur communauté de vie (article 515-1 du code civil) et que celui-ci a fait l'objet d'un enregistrement devant une autorité compétente. Ils sont toutefois dispensés d'établir que l'objet du contrat vise à organiser leur communauté de vie pour les partenariats étrangers pour lesquels l'administration des finances publiques s'est expressément prononcée.

170

Cette preuve peut être apportée par tout moyen.

Elle peut notamment résulter de la production d'un certificat de coutume. Il s'agit de l'attestation d'un juriste étranger relative à l'existence, au contenu et à l'interprétation d'une loi étrangère.

3° Cas où l'administration s'est déjà prononcée sur un régime de partenariat étranger

180

Afin d'éviter aux contribuables d'avoir à déterminer, au cas par cas, le régime juridique du partenariat étranger et son assimilation, ou non, au PACS, les décisions rendues par l'administration centrale des finances publiques feront l'objet d'une publication, qui constitue une prise de position formelle de la part de l'administration.

190

Ainsi, en matière fiscale, les règles applicables aux partenaires liés par un PACS sont étendues aux partenariats suivants, à condition que ceux-ci ne soient pas contraires à l'ordre public international (cf. **I-B-1-a-2°-§ 110 et 120**) :

- le « civil partnership » britannique ;
- le contrat de « cohabitation légale » ou « wettelijke samenwoning » belge ;
- le « registreret partnerskab » danois ;
- le « rekisteröidystä parisuhteesta / registrerat partnerskap » finlandais ;
- le « Geregistreerd partnerschap » néerlandais ;
- le « partenariat légal » luxembourgeois ;
- le « Eingetragene Lebenspartnerschaft » allemand ;
- le « Registrovan partnerstir » tchèque ;
- le « Registrirana istopolna partnerska skunopst » slovène ;
- le « Unio estable de parella » espagnol ;
- le « Staofesta samvist » islandais ;

- le « Registrert partnerskap » norvégien ;

- le « Unio de facto » portugais ;

- le « registrerat partnerskap » suédois.

200

Rescrit n° 2011/27 (FP) Date de publication : 18/10/2011

Impôt sur le revenu – Modalités d'imposition des personnes liées par un partenariat enregistré en Suisse.

Question :

Un partenariat enregistré en Suisse peut-il être fiscalement assimilé au pacte civil de solidarité (PACS) ?

Réponse :

Le partenariat de droit suisse ne figure pas dans la liste des partenariats étrangers civilement reconnus en France figurant au ***I-B-1-c-3°-§ 190****.*

Il est rappelé que cette liste n'est pas exhaustive et qu'en l'absence de mention, les intervenants doivent prouver par tous moyens que les effets du partenariat étranger sont assimilables fiscalement au PACS.

Cette preuve peut notamment être apportée par la production d'un certificat de coutume, comme indiqué au ***I-B-1-c-2°-§ 170****.*

Toutefois, il ressort de la loi fédérale « sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe » n° 211.231 du 18 juin 2004 que les partenariats conclus en Suisse peuvent être assimilés fiscalement à un PACS.

Dès lors, les règles d'imposition, d'assiette et de liquidation de l'impôt ainsi que celles concernant la souscription des déclarations, prévues par le code général des impôts en matière d'impôt sur le revenu pour les contribuables pacsés ou mariés, sont applicables dans les mêmes conditions aux partenaires liés par un partenariat enregistré en Suisse.

Ce partenariat entraîne, de plein droit, le régime de l'imposition commune prévue pour les personnes ayant contracté un PACS, toutes conditions pour bénéficier de ce mode d'imposition étant par ailleurs remplies.

II. Détermination de l'ensemble des revenus

A. Revenu global

210

Les revenus du foyer à déclarer sont :

- les revenus des contribuables (des conjoints ou partenaires liés par un PACS pour les personnes mariées ou pacsées) ;

- les revenus de leurs enfants célibataires âgés de moins de 18 ans ou célibataires infirmes quel que soit leur âge (article 196 du CGI) ;

- sous les mêmes conditions, les revenus des enfants recueillis ;

- les revenus des enfants rattachés (cf. **BOI-IR-CHAMP-20-20-20**).

220

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 196 A bis du CGI, tout contribuable peut considérer comme étant à sa charge, à la condition qu'elles vivent sous son toit, les personnes titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles (cf. **BOI-IR-LIQ-10-10-10-30**).

La déclaration d'ensemble des revenus du foyer fiscal doit comprendre tous les revenus de ses membres.

B. Revenus catégoriels

230

Le principe de l'imposition par foyer fiscal n'implique pas pour autant que les revenus de ce foyer doivent, en ce qui concerne chaque catégorie (bénéfices non commerciaux, rentes viagères à titre onéreux, etc.), faire l'objet d'une évaluation unique sans distinguer entre les membres de la famille qui les ont effectivement réalisés.

240

Au contraire, exception faite des revenus fonciers pour la détermination desquels il est fait masse des revenus bruts et des charges correspondant à l'ensemble des propriétés imposables, il convient, dans le cadre de chacune des catégories susvisées, de déterminer distinctement les revenus réalisés par chaque membre de la famille. C'est ainsi que dans le cas où deux époux ou partenaires liés par un PACS bénéficient chacun personnellement d'une rente viagère constituée à titre onéreux, les abattements dégressifs sont applicables à chacune des rentes et non à la somme des deux rentes.

Après avoir été ainsi évalués séparément, ces bénéfices ou revenus sont cumulés en vue de leur imposition globale.

C. Situation des époux ou partenaires liés par un PACS et exerçant une activité non salariée

250

Les article L 54 du LPF, article L 54 A du LPF et article L 76 du LPF prévoient que chacun des époux ou partenaires a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Toutefois, les procédures de fixation des bases d'imposition ou de rectification des déclarations, relatives aux revenus provenant d'une activité agricole, industrielle et commerciale, non commerciale ou visés à l'article 62 du CGI, sont suivies avec le titulaire des revenus et produisent directement effet pour la détermination du revenu global. Les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou partenaires, ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre (cf. également **BOI-CF** et **BOI-CONT**).

Les déclarations relatives aux revenus provenant d'une activité professionnelle non salariée sont souscrites par celui des époux qui exerce personnellement l'activité (3 de l'article 172 du CGI).

260

Pour les décharges de responsabilité solidaire : cf. **BOI-CTX-DRS**.