RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-CHAMP-20-20-20-20170621
Date de publication : 21/06/2017

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

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Champ d'application et territorialité
Titre 2 : Règle de l'imposition par foyer fiscal
Chapitre 2 : Dérogations à la règle de l'imposition par foyer fiscal
Section 2 : Dérogations facultatives

Sommaire :

I. Imposition distincte des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité au titre de l'année du mariage ou de la conclusion du pacte
A. Mariage de personnes liées par un PACS
1. Cas général
2. Cas de maintien du bénéfice de l’option
B. Modalités de répartition des revenus entre les époux et les partenaires
1. Revenus personnels et revenus communs
a. Revenus personnels
b. Revenus ou profits communs
2. Justification de la nature et de la répartition des revenus ou profits
a. Revenus tirés d’un bien immobilier
b. Revenus et profits tirés de capitaux mobiliers
3. Sort des déficits
4. Détermination des charges déductibles du revenu global
II. Imposition distincte des enfants célibataires âgés de moins de 18 ans
A. Conditions de l'imposition distincte
1. Imposition distincte subordonnée à l'option du contribuable
2. Option formulée uniquement dans le cas d'enfants ayant des revenus personnels
B. Conséquences de la demande d'imposition distincte
1. Pour l'enfant
2. Pour le contribuable
III. Rattachement des enfants célibataires majeurs et des enfants ayant fondé un foyer distinct

1

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

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

- le contribuable demande des impositions distinctes pour ses enfants mineurs à charge (CGI, art. 6, 2) ;

- les enfants célibataires majeurs ou ayant fondé un foyer distinct demandent le rattachement au foyer fiscal de leurs parents (CGI, art. 6, 3).

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

10

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

Le I-A § 50 du BOI-IR-CHAMP-20-10 contient le tableau exposant les principales conséquences de l'option pour l'imposition distincte des revenus des contribuables qui se sont mariés ou ont conclu un PACS, tant au regard de l'assiette de l'impôt sur le revenu que de sa liquidation, de son contrôle et de son paiement.

20

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

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

- une seconde imposition séparée au nom du conjoint survivant comprenant les revenus dont il a disposé pour la période postérieure au décès ;

- une troisième imposition séparée du nouvel époux ou partenaire comprenant les revenus dont il a disposé au titre de l'année d'imposition.

A. Mariage de personnes liées par un PACS

1. Cas général

30

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

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

2. Cas de maintien du bénéfice de l'option

40

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

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

50

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

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

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

60

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

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

1. Revenus personnels et revenus communs

a. Revenus personnels

70

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

agricoles.

b. Revenus ou profits communs

80

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

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

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

90

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

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

Sont considérés comme tels :

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

- tout justificatif établi par les établissements payeurs, les prestataires de services d'investissement, les établissements de crédit ou organismes habilités à détenir et à négocier des valeurs mobilières pour le compte de particuliers au nom du ou des bénéficiaires des revenus ou produits, attestant du montant de ces revenus ou produits ainsi que de leur date de mise à disposition ;

- tout justificatif attestant de l'origine de propriété des droits sociaux ou valeurs mobilières ainsi que de la date de réalisation et du montant des gains correspondants en cas de cession de ces droits sociaux ou valeurs mobilières pendant l'année d'imposition.

a. Revenus tirés d'un bien immobilier

100

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

b. Revenus et profits tirés de capitaux mobiliers

110

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

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

3. Sort des déficits

120

Sur ce point, il convient de se reporter au III-C § 140 à 150 du BOI-IR-BASE-10-20-20.

4. Détermination des charges déductibles du revenu global

130

Sur ce point, il convient de se reporter au V-A § 90 à 100 du BOI-IR-BASE-20-10.

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

140

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

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

A. Conditions de l'imposition distincte

1. Imposition distincte subordonnée à l'option du contribuable

150

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

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

Cette option n'est valable que pour l'imposition des revenus de l'année qu'elle concerne. Elle doit ainsi, s'il y a lieu, être renouvelée pour chacune des années suivantes. Elle peut éventuellement n'être exercée que pour un ou plusieurs des enfants à la charge du contribuable. Mais, à l'égard des enfants concernés, l'option ne peut être partielle. L'imposition distincte de ces enfants doit donc porter

sur l'ensemble des revenus qu'ils ont perçus au cours de l'année d'imposition. Enfin, le contribuable ne peut revenir sur l'option exercée après l'expiration du délai de déclaration (CE, arrêt du 19 juin 1970, n° 75604).

160

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

170

L' administration a toutefois prévu diverses mesures de tempérament :

- le bénéfice des dispositions du 2 de l'article 6 du CGI est susceptible d'être accordé lorsque les règles applicables pour l'imposition d'une année déterminée se trouvent modifiées par un texte légal intervenu après l'expiration du délai de production de la déclaration correspondante. Le contribuable peut alors, dans le délai normal de réclamation, demander une nouvelle liquidation de l'impôt, compte tenu de l'imposition distincte d'un ou de plusieurs enfants à charge ;

- l'absence de note demandant expressément une imposition distincte pour l'un des enfants ne suffit pas pour priver le contribuable du bénéfice des dispositions du 2 de l'article 6 du CGI, si compte tenu, notamment de la production de déclarations séparées, il ne subsiste aucun doute sur les intentions de l'intéressé ;

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

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

180

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

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

190

Ainsi, un contribuable n'est pas fondé à demander des impositions distinctes pour ses enfants mineurs lorsque les revenus déclarés au nom de ceux-ci proviennent de versements faits par lui, en dehors de toute obligation. C'est ainsi que l'imposition séparée n'a pas été admise dans un cas où les versements du contribuable avaient été faits à des comptes ouverts au nom des enfants dans les écritures d'une banque dont il était le directeur général et dans des conditions telles qu'il pouvait modifier ou même annuler à son gré les effets de ces versements (CE, arrêts du 6 novembre 1929, n° 99189 et n° 4921).

Il en est également ainsi lorsqu'il a fait don à ses enfants d'une partie des immeubles et du matériel de son entreprise, à l'exclusion des stocks, des créances et des éléments incorporels du fonds de commerce ; les enfants ne peuvent, en effet, être considérés comme étant devenus copropriétaires du fonds (CE, arrêt du 22 octobre 1962, n° 53557).

C'est enfin également le cas lorsque l'enfant mineur reçoit de ses parents une pension ou une rente, au titre d'une obligation légale ou contractuelle et ne dispose pas « de revenus personnels tirés de son propre travail ou d'une fortune indépendante ».

200

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

L'imposition séparée des enfants étant une exception au principe d'imposition par foyer, la notion de réalité de l'indépendance de la fortune doit être interprétée de manière stricte. Il s'ensuit notamment que, dans le cadre d'une donation ou d'une succession, seule la possession au nom de l'enfant de biens détenus en pleine propriété apporte la garantie d'une indépendance de fortune contestable. En outre, les revenus procurés par ce patrimoine doivent être suffisants pour assurer la subsistance de l'intéressé et lui permettre de ne pas être qualifié de personne dans le besoin au sens de l'article 205 du code civil (RM Carayon n° 65289, JO AN du 3 août 2010, p. 8563).

B. Conséquences de la demande d'imposition distincte

1. Pour l'enfant

210

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

2. Pour le contribuable

220

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

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

230

Sur ce point, il convient de se reporter au BOI-IR-LIQ-10-10-10-20.