RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-CHAMP-20-20-10-20140326
Date de publication : 26/03/2014
Date de fin de publication : 03/06/2016

IR – Champ d'application et territorialité - Dérogations obligatoires 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 1 : Dérogations obligatoires

Sommaire :

I. Impositions distinctes des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité
A. Situations d'imposition séparée obligatoire des époux
1. Époux séparés de biens et ne vivant pas sous le même toit
2. Époux en instance de séparation de corps ou de divorce et résidant séparément
3. Époux ayant abandonné le domicile conjugal et disposant de revenus distincts
a. Rupture du foyer
b. Revenus distincts
B. Conséquences de l'imposition séparée des époux ou des partenaires
II. Décès de l'un des époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité

I. Impositions distinctes des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité

1

Aux termes du 5 de l'article 6 du code général des impôts (CGI), les personnes mariées et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) sont soumis à une imposition commune pour les revenus dont ils ont disposé pendant l'année du mariage ou de la conclusion du pacte (BOI-IR-CHAMP-20-10).

Les époux et les partenaires liés par un PACS peuvent toutefois opter pour l'imposition distincte des revenus au titre de l'année du mariage ou de la conclusion du pacte (BOI-IR-CHAMP-20-20-20).

10

Les époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires sont 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 du CGI), ils divorcent ou ils procèdent à la dissolution de leur PACS.

20

Le tableau figurant ci-dessous 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.

	Année de la séparation, du divorce ou de la dissolution du PACS
I. Assiette de l'impôt	
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 sont 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 (CGI, art. 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 pacsés 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 (conjoints et, le cas échéant enfant(s)) d'un abattement.
II. Liquidation de l'impôt	
Quotient familial de base (conjugal)	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.
Majoration de quotient familial :	
- demi-part supplémentaire attribuée aux contribuables, célibataires, divorcés ou veufs dont les enfants sont imposés séparément (CGI, art. 195, 1-a,b et e) ;	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. L'année de la séparation, du divorce ou de la dissolution du PACS, la condition de vivre seul s'apprécie au 31 décembre de l'année.
- demi-part supplémentaire attribuée aux contribuables célibataires ou divorcés ayant des enfants à charge (CGI, art. 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 la 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 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.
Calcul de la décote	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	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 applicables sont ceux applicables aux personnes séparées ou divorcées.
III. Paiement de l'impôt	
	Chaque époux ou partenaire est tenu au seul paiement de l'impôt correspondant à son imposition distincte.

A. Situations d'imposition séparée obligatoire des époux

30

Par dérogation au principe de l'imposition par foyer fiscal, et, conformément aux dispositions du 4 de l'article 6 du CGI, les époux font l'objet d'une imposition distincte :

- lorsqu'ils sont mariés sous le régime de séparation de biens et ne vivent pas ensemble ;

- lorsqu'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.

1. Époux séparés de biens et ne vivant pas sous le même toit

40

Les deux conditions prévues au a du 4 de l'article 6 du CGI (séparation de biens et vie séparée des époux) doivent être simultanément remplies.

La jurisprudence du Conseil d'État est en ce sens.

> *Le contribuable a dû ainsi apporter la preuve que sa femme, séparée de biens avait eu au cours de l'année d'imposition, une résidence distincte de la sienne*

(CE, arrêt du 21 mars 1960, n° 43229).

Par suite, la règle de l'imposition distincte ne pouvait jouer :

- dans le cas de deux époux qui, bien que séparés de corps et de biens, vivaient sous le même toit (CE, arrêt du 18 mai 1966, n° 60146) ;

- s'il était établi que la femme avait, durant l'année d'imposition, habité au domicile de son époux à différentes reprises (CE, arrêt du 21 mars 1960, n° 43229) ;

- lorsqu'un contribuable, même marié sous le régime de la séparation de biens, vivait en mauvaise intelligence avec son épouse, sans pour autant que les époux eussent cessé la vie commune (CE, arrêt du 16 juin 1971, n° 81220). La circonstance que l'épouse se refusait à faire connaître au mari le montant de ses revenus et entendait les déclarer directement à l'administration ne pouvait justifier l'imposition distincte de la femme.

50

Dès lors que les deux conditions prévues par le texte légal sont réalisées, l'imposition distincte des époux doit s'appliquer sans qu'il y ait lieu de rechercher si la rupture de la vie commune provient de dissentiments entre les intéressés ou d'une cause indépendante de leur volonté.

C'est ainsi que deux époux fonctionnaires, mariés sous le régime de la séparation de biens et ayant des résidences séparées, sont imposables individuellement s'il est établi qu'ils ne vivent pas en commun.

De même, l'imposition séparée des époux est susceptible de s'appliquer dans le cas d'un officier de la Marine nationale qui, au cours de l'année de l'imposition, a résidé à bord du navire dont il assurait le commandement alors que sa femme mariée sous le régime de la séparation de biens n'a pas cessé, durant la même année, d'habiter dans un appartement à Paris (CE, arrêt du 16 juin 1965, req. n° 62036).

Remarque : Au cas particulier, le foyer n'était nullement rompu et le mari se rendait à son domicile familial dans la limite de ses permissions.

60

Par ailleurs, lorsque les époux sont placés sous le régime de la communauté, la circonstance que le mari dispose d'un logement distinct ne suffit pas à elle seule à établir que toute vie commune a cessé entre eux et donc à justifier des impositions personnelles. Les intéressés s'étant, par la suite, séparés de biens, le seul fait qu'ils ne résident pas ensemble est, en revanche, de nature à justifier des impositions séparées (CE, arrêt du 22 décembre 1982, n° 32055).

2. Époux en instance de séparation de corps ou de divorce et résidant séparément

70

Les époux font également l'objet d'une imposition distincte lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils résident séparément dans les conditions prévues à l'article 255 du code civil (C. civ) ou à l'article 257 du C. civ., c'est-à-dire lorsque le juge les a autorisés à résider séparément (CGI, art. 6,4-b).

Chacun des époux est soumis à l'impôt sur le revenu, à raison des différents revenus qu'il réalise ou dont il a la disposition, quel que soit le sort de ces revenus dans le cadre de la liquidation ultérieure de la communauté.

À cet égard, il est précisé que la provision alimentaire servie à l'un des époux constitue un revenu imposable, même si elle a été qualifiée, dans le jugement, d'avance remboursable sur les droits de l'époux dans la communauté.

3. Époux ayant abandonné le domicile conjugal et disposant de revenus distincts

80

Les époux font l'objet d'impositions distinctes en cas d'abandon du domicile conjugal, par l'un ou l'autre des époux, si chacun dispose de revenus distincts (CGI, art. 6,4-c).

L'imposition distincte est subordonnée à deux conditions qui doivent être remplies simultanément :

- rupture du foyer ;

- disposition de revenus distincts par chacun des époux.

a. Rupture du foyer

90

L'habitation séparée des époux doit résulter d'une rupture effective du foyer et non de l'éloignement temporaire et accidentel des intéressés.

C'est ainsi que n'a pu être imposée distinctement une femme mariée sans revenus personnels, qui n'était ni séparée de biens ni en instance de séparation de corps ou de divorce et qui disposait avec le consentement de son mari d'une résidence propre, mais n'avait pas abandonné le domicile conjugal où elle faisait d'ailleurs des séjours périodiques (CE, arrêt du 6 décembre 1948, n°S 93137 à 93139).

De même, un contribuable n'a pu être regardé comme ayant abandonné le domicile conjugal du seul fait qu'il ne résidait plus depuis quelques années dans sa propriété où habitait son épouse. En l'espèce, l'époux se rendait fréquemment dans cette propriété pour en assurer la gestion et les époux, s'ils vivaient principalement chacun d'une activité professionnelle propre, avaient continué à agir de concert pour élever leurs enfants et pour gérer et accroître, par des acquisitions immobilières, leur patrimoine commun (CE, arrêt du 13 mai 1975, n° 78836).

b. Revenus distincts

100

Chacun des époux doit disposer de revenus distincts, c'est-à-dire de revenus professionnels ou patrimoniaux.

À cet égard, il a été jugé que le fait pour la femme d'habiter un immeuble inclus dans la communauté ne permettait pas de la considérer comme disposant d'un

revenu distinct justifiant son imposition séparée (CE, arrêt du 28 juin 1967, n° 69911).

110

Par ailleurs, les sommes qu'un contribuable marié, mais ayant abandonné sa femme, verse à cette dernière en exécution de l'obligation de secours entre époux, qui découle de l'article 212 du C. civ., de l'article 213 du C. civ. et de l'article 214 du C. civ, ne constituent pas des revenus distincts de la femme.

120

Les conditions auxquelles le c du 4 de l'article 6 du CGI subordonne l'imposition distincte des époux se trouvent remplies dans le cas :

- d'une femme mariée qui, ayant quitté le domicile conjugal, exploite un fonds de commerce et dispose ainsi de revenus distincts de ceux de son mari (CE, arrêt du 26 novembre 1958, n°41154) ;

- d'un contribuable qui, séparé de son épouse légitime, vit avec une autre femme (CE, arrêt du 20 juin 1962, n° 51226) ;

- d'une femme mariée qui, ayant cessé depuis plusieurs années toute vie commune avec son mari, vit habituellement dans une résidence personnelle distincte du domicile conjugal et dispose, en sa qualité de gérant majoritaire de société, de revenus distincts de ceux de son mari (CE, arrêt du 18 avril 1966, n° 63173).

130

Jugé également que :

- la femme exploitant un commerce et ayant donc des revenus distincts de ceux de son mari peut être imposée séparément lorsque le mari a fait l'objet d'une sommation par voie d'huissier d'avoir à rejoindre le domicile conjugal et s'y est refusé (CE, arrêt du 9 novembre 1966, n° 66546) ;

- qu'une épouse qui ne vit plus avec son époux, a des revenus distincts de son mari dès lors qu'elle perçoit une pension vieillesse et l'allocation du fonds national de solidarité (CE, arrêt du 12 février 1992, n°89844).

B. Conséquences de l'imposition séparée des époux ou des partenaires

140

Conformément au 6 de l'article 6 du CGI, chacun des époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires liés par un PACS est personnellement imposable pour les revenus dont il a disposé pendant l'année de la réalisation de l'une des conditions du 4 de l'article 6 du CGI (cf. I-A-§ 30), 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.

150

Dans les situations évoquées au 6 de l'article 6 du CGI, l'imposition distincte des époux est applicable de plein droit, à compter de la date de la séparation. Il s'ensuit que chacun des époux doit produire une déclaration distincte dans laquelle il doit cumuler, le cas échéant, avec ses revenus, ceux des enfants et personnes qui sont à sa charge au sens de l'article 196 du CGI, de l'article 196 A bis du CGI et de l'article 196 B du CGI.

160

La définition des revenus personnels et des revenus communs, les modalités de leur répartition et la justification de leur nature sont présentées auBOI-IR-CHAMP-20-20-20.

II. Décès de l'un des époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité

170

En cas de décès de l'un des conjoints ou partenaires liés par un PACS, 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 (CGI, art. 6, 8).

Remarque: Les revenus des enfants et des personnes à charge doivent être compris dans la base d'imposition.

180

En conséquence, quel que soit le conjoint décédé et sous réserve de l'établissement d'une imposition distincte pour les revenus qui ne devaient échoir normalement qu'au cours d'une année postérieure au décès (CGI, art. 204), deux impositions sont établies l'année du décès :

- la première, pour le ménage (au nom du mari précédé de la mention « Monsieur ou Madame ») pour la période du 1er janvier jusqu'à la date du décès ;

- la seconde, au nom de l'époux survivant, de la date du décès de son conjoint jusqu'au 31 décembre.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 08/05/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/505-PGP.html/identifiant=BOI-IR-CHAMP-20-20-10-20140326