

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-CHAMP-20-20-10-20160603

Date 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

En ce qui concerne les principales conséquences de l'imposition distincte pour ces contribuables, cf. I-B § 165.

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 ;

- lorsqu'en raison de sa profession de marin, un contribuable qui n'alléguait pas avoir eu de résidence à l'étranger, ne pouvait résider en France au domicile de son épouse séparée de biens que pendant la période des congés annuels (CE,

arrêt du 6 juin 1984, n° 17369).

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.

Des époux mariés sous le régime de la séparation de biens dont l'un d'entre eux, vivant à l'étranger, justifie qu'ils ont résidé sous un toit différent, doivent faire l'objet d'une imposition distincte (CE, arrêt du 12 mars 2010, n° 311121, ECLI:FR:CESSR:2010:311121.20100312).

Le simple fait que les époux séparés de biens résident sous des toits séparés, entraîne leur imposition distincte, dès lors que cette résidence n'a pas un caractère temporaire. Par conséquent, les époux séparés de biens doivent être soumis à une imposition unique sur leurs revenus imposables en France lorsque l'époux doit résider en Arabie Saoudite pour des raisons professionnelles mais effectue des retours réguliers au domicile qu'il possède en commun avec son épouse, pris en charge par les sociétés ayant fait appel à ses services (CE, arrêt du 21 octobre 2011, n° 333898).

Des époux séparés de biens qui résident séparément doivent, en vertu des dispositions du 4 de l'article 6 du CGI, être imposés distinctement dès lors que cette résidence n'a pas un caractère temporaire et alors même que les intéressés auraient agi de concert pour la gestion d'intérêts matériels et patrimoniaux communs et se seraient rendus réciproquement visite à l'occasion de déplacements professionnels (CE, arrêt du 25 avril 2003, n° 181719).

De même, doit faire l'objet d'une imposition séparée le couple marié sous le régime de la séparation de biens dont l'époux réside dans sa villa située à Toulon où il exerce son activité professionnelle et dont l'épouse réside à Paris, où elle travaille, avec ses enfants mineurs scolarisés. La circonstance qu'ils se retrouvent en fin de semaine quand leurs obligations professionnelles et familiales respectives le leur permettent est inopérante (CE, arrêt du 15 avril 2011, n° 320073 et CE, arrêt du 24 avril 2013, n° 352310, ECLI:FR:CESSR:2013:352310.20130424).

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).

63

Le contribuable qui a souscrit à tort, avec son conjoint, des déclarations communes à l'impôt sur le revenu, alors qu'ils étaient mariés sous le régime de la séparation de biens et qu'ils vivaient séparément, peut à tout moment de la procédure d'imposition, de même que pour la première fois devant le juge de l'impôt, se prévaloir de ce qu'il aurait dû faire l'objet d'une imposition séparée, sous réserve qu'il apporte la preuve qu'il était marié sous le régime de la séparation de biens et ne vivait pas sous le même toit que son conjoint. Il est recevable à le faire à l'appui d'une demande en décharge de cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, sans que puisse lui être opposée la

circonstance que les cotisations primitives seraient devenues définitives (CE, arrêt du 15 avril 2011, n° 318865).

67

En ce qui concerne la condition tenant à la séparation de biens :

Les contribuables mariés par contrat soumis au régime de la séparation de biens assorti de la création d'une société d'acquêts doivent être regardés, pour l'application des dispositions précitées du 4 de l'article 6 du code général des impôts, comme séparés de biens (CE, arrêt du 19 décembre 2007, n° 291849).

Par ailleurs, le régime de la participation aux acquêts prévu à l'article 1569 du code civil (C. civ.) est assimilable au régime de la séparation de biens pour l'application du a du 4 de l'article 6 du CGI.

En effet, le régime de la participation aux acquêts fonctionne, pendant la durée du mariage, comme si les époux étaient mariés sous le régime de la séparation de biens. A la dissolution du régime, chacun des époux a le droit de participer pour moitié en valeur aux acquêts nets constatés dans le patrimoine de l'autre, et mesurés par la double estimation du patrimoine originaire et du patrimoine final.

Le fonctionnement du régime de la participation aux acquêts lors de sa dissolution est toutefois sans incidence sur les modalités d'imposition des époux mariés selon ce régime qui ne vivent pas sous le même toit dès lors que les conditions fixées au a du 4 de l'article 6 du CGI s'apprécient avant la dissolution du régime par décès, séparation de corps ou divorce.

Par suite, les personnes mariées sous le régime de la participation aux acquêts qui vivent séparément doivent faire l'objet d'impositions distinctes au même titre que les personnes séparées de biens qui ne vivent pas sous le même toit.

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 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).

En se prévalant des seuls termes d'une ordonnance de non-conciliation datée d'octobre de l'année N+1 confiant à un expert la mission de déterminer les revenus des deux conjoints à compter de septembre de l'année N, la contribuable ne rapporte pas une preuve suffisante de ce que l'ex-époux avait quitté le domicile conjugal dès le mois de septembre N (CE, arrêt du 16 octobre 2013, n° 345478, ECLI:FR:CESSR:2013:345478.20131016).

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^{os} 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^o 78836).

Un contribuable ne justifie pas sa demande d'une imposition distincte des époux sur le fondement du c du 4 de l'article 6 du CGI en produisant une assignation en divorce à la requête de l'autre époux, cette seule production ne suffisant pas pour établir que celui-ci aurait abandonné le domicile conjugal, au sens des dispositions de cet article (CE, arrêt du 30 décembre 2009, n^o 304387).

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^o 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 l'année 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 au [BOI-IR-CHAMP-20-20-20](#).

165

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, qui vivent seuls et dont les enfants sont imposés séparément, lorsqu'ils en ont supporté seuls la charge pendant au moins 5 ans (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.
- demi-part supplémentaire attribuée aux contribuables célibataires ou divorcés qui vivent seuls avec des enfants à charge (CGI, art. 194, II)	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.

- 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 à l'impôt de chaque époux ou membre du PACS qui fait l'objet d'une imposition distincte. Le plafond applicable est celui prévu pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs.
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.

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 pour la période du 1^{er} 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.

Pour plus de précisions, se reporter au [BOI-IR-CESS-10](#).