

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 B-28-05

N° 169 du 14 OCTOBRE 2005

IMPOT SUR LE REVENU. NOUVELLES MODALITES D'IMPOSITION DES PERSONNES LIEES PAR UN PACTE CIVIL DE SOLIDARITE (PACS). COMMENTAIRES DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 8 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2005.

(C.G.I., art. 6)

NOR : BUD F 05 20340 J

Bureau C 1

P R E S E N T A T I O N

L'article 4 de la loi n° 99-944 du 15 novembre 1999 relative au pacte civil de solidarité (PACS), codifié à l'article 6 du code général des impôts a posé le principe de l'imposition commune des personnes qui souscrivent un pacte. Jusqu'à présent, celle-ci ne s'appliquait qu'à compter de l'imposition des revenus de l'année du troisième anniversaire de l'enregistrement du PACS.

L'article 8 de la loi de finances pour 2005 aménage le dispositif actuel sur deux points :

- il rapproche les modalités d'imposition des partenaires pacsés de celles des mariés ;
- il encadre le nouveau dispositif en instituant des règles particulières d'imposition en cas de rupture du PACS l'année de sa souscription ou l'année suivante et lorsque les personnes liées par un PACS se marient ensemble l'année de la rupture du pacte ou l'année suivante.

La présente instruction commente ce nouveau dispositif qui s'applique à compter de l'imposition des revenus de 2004.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
Section 1 : Les dispositions de l'article 8 de la loi de finances pour 2005 rapprochent les modalités d'imposition des partenaires pacsés de celles des mariés	4
A. LES PARTENAIRES PACSES SONT EN PRINCIPE SOUMIS A IMPOSITION COMMUNE DES LA CONCLUSION DE LEUR PACS...	5
1. La suppression du délai de trois ans préalable à l'imposition commune modifie les règles d'imposition l'année de conclusion du PACS	5
a) Les contribuables liés par un PACS sont en principe soumis au dépôt de plusieurs déclarations...	5
b) ...à l'exception de ceux ayant souscrit un PACS avant 2004	6
2. La suppression du délai de 3 ans préalable à l'imposition commune modifie les règles d'imposition applicables l'année de la rupture du PACS	7
a) Les contribuables sont en principe assujettis au dépôt de trois déclarations de revenus l'année de rupture du PACS	7
b) La rupture du PACS en raison du décès de l'un de ses membres produit des effets particuliers	8
B. ...MAIS, A L'INSTAR DES CONTRIBUABLES MARIÉS, ILS DEMEURENT IMPOSES DISTINCTEMENT DANS CERTAINS CAS PARTICULIERS	10
1. Le rapprochement entre contribuables mariés et partenaires liés par un PACS ne se limite pas à l'élargissement du principe de l'imposition commune...	10
2. ...mais les cas dans lesquels l'imposition distincte s'applique normalement doivent être compatibles avec les dispositions qui régissent le PACS	11
Section 2 : Les dispositions de l'article 8 de la loi de finances pour 2005 encadrent le principe de l'imposition commune à travers l'instauration de règles particulières en cas de rupture du PACS l'année de sa conclusion ou l'année suivante ou lorsque les personnes liées par un PACS se marient ensemble l'année de la rupture du PACS ou l'année suivante	15
A. L'IMPOSITION COMMUNE DES PARTENAIRES LIÉS PAR UN PACS EST REMISE EN CAUSE LORSQUE SA RUPTURE SURVIENT L'ANNEE DE SA CONCLUSION OU L'ANNEE SUIVANTE	15

1. La rupture du PACS intervient avant le dépôt des déclarations afférentes aux revenus perçus l'année de sa souscription	17
2. La rupture du PACS intervient après le dépôt des déclarations afférentes aux revenus perçus l'année de sa souscription	21
a) Modalités de la régularisation	23
b) Conséquences de l'absence de régularisation par les contribuables	27
3. Cas particulier des PACS conclus en 2003	28
B. LES CONTRIBUABLES LIES PAR UN PACS SE MARIENT ENSEMBLE	30
1. Le mariage survient l'année de rupture du PACS ou l'année suivante	31
a) Définition du régime d'imposition l'année du mariage	31
b) Régularisation de l'imposition des revenus perçus l'année de rupture du PACS	32
c) Conséquences de l'absence de régularisation	39
2. Le mariage survient postérieurement à l'année qui suit celle de la rupture du PACS	40
Section 3 : Entrée en vigueur	41
Annexe : Article 8 de la loi de finances pour 2005	

INTRODUCTION

1. L'article 4 de la loi n° 99-944 du 15 novembre 1999 relative au pacte civil de solidarité (PACS), codifié à l'article 6 du code général des impôts (CGI), pose le principe de l'imposition commune des partenaires liés par un PACS.

2. L'article 7 du CGI dispose ainsi que, sauf exception, les règles d'imposition et d'assiette, les règles de liquidation de l'impôt sur le revenu ainsi que celles concernant la souscription des déclarations s'appliquent dans les mêmes conditions aux contribuables mariés et à ceux liés par un PACS. Jusqu'à présent, ces règles qui ont été commentées dans l'instruction du 12 janvier 2000 (cf. BOI 5 B-1-00) ne s'appliquaient toutefois qu'à compter de l'imposition des revenus de l'année du troisième anniversaire de l'enregistrement du pacte.

3. A compter de l'imposition des revenus de 2004, l'article 8 de la loi de finances pour 2005 aménage ce dispositif sur deux points :

- il rapproche les modalités d'imposition des partenaires pacsés de celles des mariés ;

- il institue des règles particulières d'imposition en cas de rupture du PACS l'année de sa souscription ou l'année suivante et lorsque les personnes liées par un pacte se marient ensemble l'année de la rupture du PACS ou l'année suivante.

Section 1 : Les dispositions de l'article 8 de la loi de finances pour 2005 rapprochent les modalités d'imposition des partenaires pacsés de celles des mariés

4. Le délai de trois ans préalable à l'imposition commune des revenus perçus par les personnes ayant souscrit un PACS a été supprimé, afin de rapprocher leur situation de celle des contribuables mariés.

Les dispositions résultant de l'imposition commune, et notamment le bénéfice du quotient conjugal (deux parts) leur sont donc, à compter de l'imposition des revenus de 2004, applicables immédiatement.

Elles emportent aussi des conséquences particulières sur les modalités d'imposition l'année de conclusion du pacte et sur celles applicables l'année de sa rupture.

A. LES PARTENAIRES PACSES SONT EN PRINCIPE SOUMIS A IMPOSITION COMMUNE DES LA CONCLUSION DE LEUR PACS...

1. La suppression du délai de trois ans préalable à l'imposition commune modifie les règles d'imposition l'année de conclusion du PACS

a) Les contribuables liés par un PACS sont en principe soumis au dépôt de plusieurs déclarations...

5. A l'instar des règles applicables en cas de mariage, les contribuables sont assujettis au dépôt de trois déclarations de revenus l'année de conclusion du pacte :

- une imposition personnelle pour l'ensemble des revenus perçus par chaque partenaire du PACS et, éventuellement, ses enfants ou personnes à charge pour la période comprise entre le 1^{er} janvier et le jour précédant celui de la conclusion du pacte ;

- une imposition au nom du couple pour l'ensemble de leurs revenus et, éventuellement, ceux de leurs enfants ou personnes à charge pour la période comprise entre la date de conclusion du pacte et le 31 décembre de l'année de sa conclusion.

L'imposition commune est toutefois subordonnée à la condition que le pacte ne soit pas rompu l'année de sa souscription ou l'année suivante. Dans cette hypothèse, l'imposition commune est en effet remise en cause rétroactivement et donne éventuellement lieu à régularisation (cf. infra n° 15 et suivants).

b) ...à l'exception de ceux ayant souscrit un PACS avant 2004

6. Pour les PACS conclus préalablement à 2004, deux situations sont susceptibles de se présenter :

- le PACS a été souscrit en 1999 ou 2000 : les personnes concernées sont déjà soumises à imposition commune compte tenu des anciennes dispositions puisqu'il s'est écoulé plus de trois ans entre l'année 2004 et celle de la conclusion du pacte ;

- le PACS a été souscrit entre 2001 et 2003 : les personnes concernées seront soumises pour la première fois à imposition commune au titre des revenus de 2004, du fait des nouvelles dispositions issues de la loi de finances pour 2005.

Dans tous les cas, les contribuables ne sont pas soumis au dépôt de déclarations multiples au titre des revenus de 2004 puisque la conclusion du PACS est intervenue avant l'année 2004. En effet, si les dispositions de l'article 8 de la loi de finances pour 2005 rapprochent les modalités d'imposition des contribuables liés par un PACS de celles applicables aux personnes mariées, elles n'emportent en revanche aucun effet rétroactif à l'égard de celles applicables aux revenus antérieurs.

2. La suppression du délai de 3 ans préalable à l'imposition commune modifie les règles d'imposition applicables l'année de la rupture du PACS

a) Les contribuables sont en principe assujettis au dépôt de trois déclarations de revenus l'année de rupture du PACS

7. Par analogie avec les dispositions applicables l'année du divorce, les personnes qui rompent leur PACS sont tenues au dépôt de trois déclarations :

- une imposition au nom du couple pour l'ensemble de leurs revenus et, éventuellement, ceux de leurs enfants ou personnes à charge pour la période comprise entre le 1^{er} janvier et le jour précédant celui de la rupture ;

- une imposition personnelle pour l'ensemble des revenus perçus par chaque partenaire du PACS et, éventuellement, ses enfants ou personnes à charge pour la période comprise entre le jour de la rupture et le 31 décembre de l'année considérée.

Ces règles ne s'appliquent toutefois que si la rupture du PACS :

- survient postérieurement à l'année suivant celle de sa conclusion. Dans le cas contraire, les personnes concernées font l'objet d'une imposition en leur nom propre en tant que célibataire, veuf ou divorcé, tant au titre de l'année de conclusion du pacte qu'au titre de celle de sa rupture (cf. infra n° 15 et suivants) ;

- ou résulte du mariage, lorsqu'il intervient postérieurement à l'année qui suit celle de la rupture du PACS, des partenaires entre eux (cf. infra n° 40) ou avec une tierce personne¹. L'imposition des revenus l'année du mariage s'effectue en revanche selon des règles particulières lorsque les personnes liées par le PACS se marient ensemble l'année de la rupture du PACS ou l'année suivante (cf. infra n° 31 et suivants).

¹ Dans cette situation, une imposition commune est établie pour l'ensemble des revenus du foyer fiscal au titre de la période comprise entre le 1^{er} janvier de l'année d'imposition et le jour précédant celui de la rupture du PACS. Chacun des membres du PACS est par ailleurs personnellement imposé comme célibataire au titre de la période comprise entre le jour de la rupture du PACS et celui précédant la nouvelle union pour la personne qui se marie ou qui contracte un nouveau pacte et jusqu'au 31 décembre de l'année d'imposition pour celle qui ne s'engage pas dans une nouvelle union. Enfin, une imposition commune est établie au titre des revenus perçus au cours de la période comprise entre le jour de la nouvelle union et le 31 décembre de l'année d'imposition pour la personne qui se marie ou qui contracte un nouveau pacte.

Lorsque le mariage de l'un des partenaires avec un tiers a lieu l'année de la conclusion du PACS ou l'année suivante, celui qui ne s'engage pas dans la nouvelle union doit déposer une seule déclaration en son nom au titre des revenus qu'il a perçus l'année du mariage. Celui qui se marie doit déposer une déclaration en son nom propre pour la période du 1^{er} janvier à la veille de son mariage et une déclaration commune avec son nouveau conjoint de la date du mariage au 31 décembre de l'année d'imposition.

b) La rupture du PACS en raison du décès de l'un de ses membres produit des effets particuliers

8. En cas de décès de l'un des partenaires du PACS, la personne survivante est personnellement imposable au titre des revenus qu'elle a perçus au cours de la période postérieure au décès. Il est par suite établi deux déclarations distinctes l'année du décès :

- une imposition commune au nom des deux partenaires pour l'ensemble de leurs revenus et éventuellement de ceux perçus par les enfants ou personnes à leur charge au cours de la période comprise entre le 1^{er} janvier et le jour précédant celui du décès ;

- une imposition personnelle pour l'ensemble des revenus perçus par le partenaire survivant et, éventuellement, ses enfants ou personnes à charge pour la période comprise entre le jour du décès et le 31 décembre de l'année d'imposition.

9. Si le décès survient l'année de la conclusion du pacte, il est procédé à :

- une imposition séparée au nom de chacun des partenaires à raison des revenus perçus et, éventuellement, des revenus de leurs enfants ou personnes à charge, pour la période comprise entre le 1^{er} janvier de l'année d'imposition et le jour précédant celui de la conclusion du PACS ;

- une imposition commune pour l'ensemble des revenus du foyer fiscal perçus au cours de la période comprise entre le jour de la conclusion du PACS et celui précédant le décès ;

- une imposition au nom du partenaire survivant et éventuellement de ses enfants ou personnes à charge pour les revenus perçus entre la date du décès et le 31 décembre de l'année considérée.

B. ...MAIS, A L'INSTAR DES CONTRIBUABLES MARIÉS, ILS DEMEURENT IMPOSES DISTINCTEMENT DANS CERTAINS CAS PARTICULIERS

1. Le rapprochement entre contribuables mariés et partenaires liés par un PACS ne se limite pas à l'élargissement du principe de l'imposition commune...

10. Le rapprochement des règles d'imposition applicables aux contribuables mariés et aux partenaires liés par un PACS ne se limite pas à celles relatives à l'imposition commune mais concerne également certains des cas où les personnes mariées sont tenues d'effectuer des déclarations de revenus séparées, en application des dispositions du 4 de l'article 6 du CGI. En effet, l'article 7 du code déjâ cité, dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 2005, prévoit que « les règles d'imposition ... ainsi que celles concernant la souscription des déclarations prévues par le présent code en matière d'impôt sur le revenu pour les contribuables mariés sont applicables dans les mêmes conditions aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité (...) ».

La loi confirme ainsi le principe qui résultait déjà implicitement de l'article 7 du CGI dans son ancienne rédaction, selon lequel les règles d'imposition applicables aux personnes mariées non soumises à imposition commune s'appliquent de la même façon à celles liées par un PACS, sous réserve toutefois des exceptions évoquées infra (cf. n° 15 et suivants).

2. ...mais les cas dans lesquels l'imposition distincte s'applique normalement doivent être compatibles avec les dispositions qui régissent le PACS

11. Aux termes du 4 de l'article 6 du CGI, les époux font l'objet d'impositions distinctes dans les situations suivantes :

- les époux sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit (a du 4 de l'article 6 du CGI) ;

- les époux sont en instance de séparation de corps ou de divorce et ont été autorisés à avoir des résidences séparées (b du 4 de l'article 6 du CGI) ;

- l'un ou l'autre des époux a abandonné le domicile conjugal et chacun dispose de revenus distincts (c du 4 de l'article 6 du CGI).

12. Ces règles ne sont pas transposables stricto sensu aux partenaires liés par un PACS.

13. Ainsi, les dispositions du b du 4 de l'article 6 du CGI sont par construction inapplicables aux partenaires liés par un PACS puisque la rupture de celui-ci s'organise autour de règles définies à l'article 5 15-7 du code civil, différentes de celles du divorce ou de la séparation de corps.

Par ailleurs, aux termes des dispositions de l'article 515-5 du code civil, les biens des personnes liées par un PACS sont présumés indivis. Cette règle devrait par conséquent exclure, dans la généralité des cas, l'imposition séparée fondée sur les critères visés au 4 de l'article 6 du code général des impôts (séparation de biens et domiciles distincts).

14. L'imposition distincte des revenus devra toutefois être retenue à l'égard des personnes qui organisent, dans le cadre du pacte, un régime relatif aux biens produisant des effets identiques à celui de la séparation des biens défini aux articles 1536 à 1543 du code civil et résident séparément, sans égard aux motifs justifiant la résidence séparée (dissentiment, raisons professionnelles ou de santé, etc.).

Par analogie avec la jurisprudence applicable aux couples mariés (Conseil d'Etat, Krupa, 25 avril 2003 n° 181719, 8° et 3° s.-s.), les partenaires liés par un PACS qui, de manière constante, ne vivent pas sous le même toit² doivent effectuer des déclarations de revenus séparées, alors même que les intéressés agiraient de concert pour la gestion d'intérêts matériels et patrimoniaux communs et se rendraient réciproquement visite.

Enfin, lorsque les circonstances de fait permettront d'établir que la communauté de vie qui caractérise le PACS fait effectivement défaut en raison notamment de l'abandon du domicile commun par l'un des partenaires et que par ailleurs chacune des personnes constituant le pacte dispose de revenus distincts, les contribuables concernés seront également tenus d'effectuer des déclarations de revenus distinctes, à l'instar des couples mariés (c du 4 de l'article 6 du CGI).

Section 2 : Les dispositions de l'article 8 de la loi de finances pour 2005 encadrent le principe de l'imposition commune à travers l'institution de règles particulières en cas de rupture du PACS l'année de sa conclusion ou l'année suivante ou lorsque les personnes liées par un PACS se marient ensemble l'année de la rupture du PACS ou l'année suivante

A. L'IMPOSITION COMMUNE DES PARTENAIRES LIES PAR UN PACS EST REMISE EN CAUSE LORSQUE SA RUPTURE SURVIENT L'ANNEE DE SA CONCLUSION OU L'ANNEE SUIVANTE

15. Cette disposition qui n'existe pas en matière de divorce a été introduite dans le cas du PACS car la rupture de celui-ci est soumise à un formalisme beaucoup moins contraignant et peut notamment résulter de la volonté unilatérale de l'un des deux partenaires.

16. Ainsi, lorsque le pacte prend fin au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage ou le décès, chaque membre du pacte fait l'objet d'une imposition distincte au titre de l'année de sa conclusion et de celle de sa rupture.

La mise en œuvre de ce principe conduit à distinguer la situation dans laquelle la rupture du PACS intervient avant le dépôt des déclarations afférentes aux revenus perçus l'année de souscription du PACS, de celle où sa remise en cause survient postérieurement à cet événement.

1. La rupture du PACS intervient avant le dépôt des déclarations afférentes aux revenus perçus l'année de sa souscription

17. Il s'agit des cas où la rupture survient l'année de conclusion du PACS, ou au début de l'année suivante et en tout état de cause avant la date limite de dépôt de la déclaration de revenus.

18. Dans ces situations, les revenus ne doivent pas faire l'objet d'une imposition commune.

19. En effet, chaque contribuable doit déposer une déclaration en son nom propre au titre des revenus qu'il a perçus l'année de conclusion du pacte et l'année de sa rupture, si celle-ci est intervenue l'année suivante.

20. En présence de revenus du patrimoine (revenus fonciers ou revenus de capitaux mobiliers) ou de plus-values imposables, chaque contribuable déclare la quote-part qui lui revient au sein de ces revenus. Si la quote-part ne peut pas être déterminée, les sommes en cause sont imposées au nom de chacune des personnes concernées à hauteur de 50 % de leur montant.

² La communauté de toit, même si elle en constitue un élément, ne se confond pas avec la notion de « vie commune » qui constitue un élément substantiel du PACS.

Exemple : Deux contribuables souscrivent un PACS le 1^{er} juillet 2004. Celui-ci est rompu le 1^{er} mars 2005.

Chaque membre du PACS souscrit une déclaration en son nom propre au titre des revenus perçus en 2004 et en 2005.

2. La rupture du PACS intervient après le dépôt des déclarations afférentes aux revenus perçus l'année de sa souscription

21. Cette situation correspond au cas où la rupture du PACS survient l'année qui suit celle de sa souscription et postérieurement à la date limite de dépôt de la déclaration des revenus perçus au cours de l'année de conclusion du pacte.

22. Les revenus en cause ont donc été imposés dans les conditions de droit commun décrites supra (cf. n°5) et l'imposition primitive établie au titre des revenus perçus au cours de l'année de souscription du pacte doit faire l'objet d'une régularisation puisque la rupture du PACS emporte remise en cause de ses conséquences fiscales (a du 8 de l'article 6 du CGI issu de l'article 8 de la loi de finances pour 2005). La régularisation opérée en impôt sur le revenu est susceptible d'emporter des conséquences en matière d'impôts directs locaux (taxe d'habitation, taxe foncière sur les propriétés bâties) et de contributions sociales (CSG, CRDS, prélèvement social...).

a) Modalités de la régularisation

23. Chaque contribuable dépose à cette fin auprès du centre des impôts ayant procédé à l'imposition initiale une déclaration rectificative mentionnant les revenus qu'il a perçus à titre personnel.

En présence de revenus du patrimoine ou de plus-values imposables, la répartition entre les contribuables s'effectue selon les modalités exposées supra (cf. n° 20).

24. La rectification des impositions initiales est une conséquence de la rupture du PACS qui, aux termes mêmes de la loi, remet en cause les conséquences fiscales qu'il a produites. Dans la rigueur des principes les déclarations rectificatives devraient donc être déposées sans délai dès lors que le fait générateur (la rupture du pacte) est intervenu.

25. Il est toutefois admis que leur dépôt puisse intervenir jusqu'à la date limite du dépôt des déclarations des revenus de l'année de la rupture.

26. L'imposition initiale est dégrevée au profit du contribuable, c'est-à-dire l'un ou l'autre des ex-partenaires du PACS, au nom duquel elle a été initialement établie, et les impositions rectificatives établies simultanément au nom de chacune des personnes préalablement liées par le PACS.

Lorsque les déclarations rectificatives auront été déposées dans le délai mentionné au n° 25, les nouvelles impositions seront établies sans pénalités ou intérêts de retard.

Exemple :

Un PACS souscrit le 1^{er} janvier 2004 est rompu en mai 2005. Les revenus suivants ont été déclarés au titre de l'année 2004 :

- salaires du partenaire A : 23 000 € ;
- salaires du partenaire B : 17 000 € ;
- dividendes d'actions : 3 000 € (dont 1 000 € d'avoir fiscal).

L'imposition initiale et l'imposition rectificative résultant de la remise en cause de la déclaration commune des revenus s'établissent comme suit :

Déclaration initiale des revenus souscrite en mars 2005		Déclaration rectificative déposée au plus tard au moment du dépôt de la déclaration des revenus 2005			
		Partenaire A		Partenaire B	
Salaire du partenaire A	23 000 €	Salaire	23 000 €	Salaire	17 000 €
Salaire du partenaire B	17 000 €	Dividendes	1 500 €	Dividendes	1 500 €
Dividendes	3 000 €				
Total des revenus déclarés	43 000 €	Total des revenus déclarés	24 500 €	Total des revenus déclarés	18 500 €
Salaires imposables du couple (A et B) après déduction forfaitaire de 10 % et abattement de 20 %	28 800 €	Salaire imposable	16 560 €	Salaire imposable	12 240 €
Dividendes imposables après abattement de 2 440 €	560 €	Dividendes imposables après abattement de 1 220 €	280 €	Dividendes imposables après abattement de 1 220 €	280 €
Revenu imposable du couple	29 360 €	Revenu imposable	16 840 €	Revenu imposable	12 520 €
Impôt avant imputation de l'avoir fiscal (Q F : 2 parts)	2 929 €	Impôt avant imputation de l'avoir fiscal (Q F : 1 part)	2 045 €	Impôt avant imputation de l'avoir fiscal (Q F : 1 part)	1 051 €
Avoir fiscal	1 000 €	Avoir fiscal	500 €	Avoir fiscal	500 €
Impôt dû	1 929 €	Impôt dû	1 545 €	Impôt dû	551 €

L'imposition initiale donne lieu à un dégrèvement de 1 929 € et la déclaration rectificative se traduit par une imposition de 1 545 € au nom de A et de 551 € au nom de B.

b) Conséquences de l'absence de régularisation par les contribuables

27. En l'absence de régularisation spontanée par les contribuables, le service doit, dès qu'il a connaissance des faits justifiant la remise en cause de la situation des personnes concernées et avant l'engagement de toute procédure de rectification, les inviter à régulariser leur situation dans un délai de 30 jours. En l'absence de réponse dans ce délai, une proposition de rectification effectuée selon la procédure contradictoire leur sera adressée. Elle devra exposer les motifs de droit et de fait justifiant la remise en cause de l'imposition commune et préciser la répartition entre chaque partenaire des revenus déjà déclarés.

L'envoi de mises en demeure et la mise en œuvre de la procédure d'imposition d'office ne seront envisagés que dans le cas où les contribuables n'auront souscrit aucune déclaration (initiale et rectificative).

3. Cas particulier des PACS conclus en 2003

28. Les personnes qui ont souscrit un PACS en 2003 sont normalement soumises à imposition commune pour la première fois au titre des revenus 2004 (cf. supra n°6).

29. Toutefois, en cas de rupture du PACS au cours de l'année 2004, les personnes concernées demeurent imposées en leur nom propre en application des dispositions du a du 8 de l'article 6 du CGI, puisque la rupture du PACS intervient dans ce cas l'année qui suit celle de sa conclusion.

B. LES CONTRIBUABLES LIES PAR UN PACS SE MARIENT ENSEMBLE

30. Le mariage entraîne automatiquement rupture du PACS. Mais le mariage peut aussi survenir après que les partenaires du PACS décident préalablement d'y mettre fin. Les modalités d'imposition varient selon que le mariage survient l'année de rupture du PACS ou l'année suivante, ou à compter de la seconde année suivant celle de la rupture.

1. Le mariage survient l'année de rupture du PACS ou l'année suivante

a) Définition du régime d'imposition l'année du mariage

31. Les personnes ayant conclu un PACS sont soumises à imposition commune dès l'année de sa souscription (cf. supra n° 4) et le fait qu'elles se marient ensemble est sans incidence sur le régime d'imposition des revenus perçus l'année au cours de laquelle survient cet événement, lorsque celui-ci se produit l'année de rupture du PACS ou l'année suivante, même s'il existe une période de latence entre la rupture du pacte et le mariage. Les revenus perçus entre la date du mariage et le 31 décembre de l'année considérée ne font donc pas l'objet de déclarations distinctes. Les personnes concernées sont imposées communément en qualité de contribuables « pacsés » sur l'ensemble des revenus de ladite année.

En effet, la poursuite de l'union sous une autre forme (le mariage) dans un délai peu éloigné de la conclusion du PACS, ne justifie pas le dépôt de déclarations multiples qui auraient pour conséquence d'atténuer sans fondement la progressivité de l'impôt.

Exemple : Deux personnes concluent un PACS le 2 février 2004 et le rompent le 15 avril 2004, puis se marient le 1^{er} juin de la même année. L'imposition de ces personnes au titre des revenus perçus en 2004 s'établit comme suit :

- une imposition en leur nom propre au titre des revenus perçus par chacun d'entre eux entre le 1^{er} janvier 2004 et le 1^{er} février 2004 ;

- une imposition commune, en qualité de contribuables pacsés, au titre des revenus perçus par le couple au cours de la période comprise entre le 2 février 2004 et le 31 décembre 2004, sans égard à la période écoulée entre la rupture du PACS et le mariage, cet événement étant lui-même sans conséquence sur les modalités d'imposition des revenus perçus depuis la date de conclusion du pacte.

b) Régularisation de l'imposition des revenus perçus l'année de rupture du PACS

32. Lorsque le mariage intervient l'année qui suit celle de la rupture du PACS, l'imposition commune des revenus s'applique non seulement l'année du mariage et les années ultérieures, mais aussi l'année de rupture du pacte.

33. Si la date du mariage est postérieure à celle du délai de souscription des déclarations de l'année de rupture du PACS, les contribuables ont procédé pour les revenus perçus au titre de cette année au dépôt de déclarations multiples (une déclaration commune du 1^{er} janvier jusqu'à la date précédant le jour de la rupture, puis une déclaration au nom de chaque membre du pacte de la date de la rupture jusqu'au 31 décembre de l'année d'imposition). Ils doivent alors déposer une déclaration rectificative pour qu'il soit procédé à la régularisation de l'imposition initiale. La régularisation doit s'opérer en matière d'impôt sur le revenu, mais aussi éventuellement en matière d'impôts directs locaux (taxe d'habitation, taxe foncière sur les propriétés bâties) et de contributions sociales (CSG, CRDS, prélèvement social...).

34. A cet effet le contribuable, c'est-à-dire l'entité formée par les deux partenaires, doit déposer auprès du centre des impôts ayant procédé à l'imposition initiale, une déclaration rectificative en sa précédente qualité de contribuables « pacsés », mentionnant l'ensemble des revenus perçus par le foyer fiscal du 1^{er} janvier au 31 décembre de l'année au cours de laquelle est intervenue la rupture du PACS.

35. La rectification des impositions initiales est une conséquence du mariage qui, aux termes mêmes de la loi, remet en cause les conséquences fiscales résultant de la rupture du PACS. Dans la rigueur des principes, la déclaration rectificative devrait donc être déposée sans délai dès lors que le fait générateur (le mariage) est intervenu.

36. Il est toutefois admis que son dépôt puisse intervenir jusqu'à la date limite du dépôt des déclarations des revenus de l'année du mariage.

37. Les sommes recouvrées au titre des impositions primitives sont dégrévées au profit des contribuables initialement imposés, et l'imposition rectificative établie simultanément au nom du couple.

38. Lorsque les déclarations rectificatives auront été déposées dans le délai mentionné au n° 36, les nouvelles impositions seront établies sans pénalités ou intérêts de retard.

Exemple : Deux personnes, A et B ont conclu un PACS le 2 février 2000 et le rompent le 15 avril 2004, puis se marient le 1^{er} juin 2005. Les salaires perçus par A et B en 2004 s'élèvent respectivement à 24 000 € et 30 000 €. B a perçu en outre 3 000 € de dividendes (avoir fiscal inclus) en décembre 2004. L'imposition initiale et celle résultant de la déclaration rectificative s'établissent comme suit :

- imposition primitive :

	Couple	Personne A	Personne B
Salaires déclarés	15 600 € ⁽¹⁾	17 067 € ⁽²⁾	21 333 € ⁽³⁾
Dividendes déclarés	0	0	3 000 €
Revenu imposable	11 232 €	12 288 €	17 140 €
Impôt dû avant imputation de l'avoir fiscal	0	1 007 €	2 130 €
Avoir fiscal	0	0	1 000 €
Impôt net	0	1 007 €	1 130 €

⁽¹⁾ $[24\,000 \times (104 / 360)] + [30\,000 \times (104 / 360)] = 15\,600$

⁽²⁾ $24\,000 \times (256 / 360) = 17\,067$

⁽³⁾ $30\,000 \times (256 / 360) = 21\,333$

- imposition établie compte tenu de la déclaration rectificative déposée au plus tard au moment du dépôt de la déclaration des revenus 2005 :

Salaires déclarés	54 000 €
Dividendes déclarés	3 000 €
Revenu imposable	39 440 €
Impôt dû avant imputation de l'avoir fiscal	5 718 €
Avoir fiscal	1 000 €
Impôt net	4 718 €

Les impositions initiales aux noms de A et B sont annulées (dégrèvement ou imposition supplémentaire en cas de restitution initiale) et un traitement correctif est effectué sur l'imposition émise au nom du couple pacsé.

c) Conséquences de l'absence de régularisation

39. En l'absence de régularisation spontanée par les contribuables, le service doit, dès qu'il a connaissance des faits justifiant la remise en cause de la situation des personnes concernées et avant l'engagement de toute procédure de rectification, les inviter à régulariser leur situation dans un délai de 30 jours. En l'absence de réponse dans ce délai, une proposition de rectification effectuée selon la procédure contradictoire leur sera adressée. Elle devra exposer les motifs de droit et de fait justifiant la remise en cause des impositions initiales.

L'envoi de mises en demeure et la mise en œuvre de la procédure d'imposition d'office ne seront envisagés que dans le cas où les contribuables n'auront souscrit aucune déclaration (initiale et rectificative).

2. Le mariage survient postérieurement à l'année qui suit celle de la rupture du PACS

40. Dans cette situation, les dispositions de droit commun s'appliquent (2^{ème} alinéa du 1 et 5 de l'article 6 du code général des impôts).

Les personnes concernées font donc l'objet d'impositions distinctes en tant que célibataires pour la période précédant le mariage et sont soumises à imposition commune de la date de celui-ci jusqu'au 31 décembre de l'année d'imposition.

Section 3 : Entrée en vigueur

41. Les règles définies supra s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2004.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

ANNEXE

ARTICLE 8 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2005

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. - L'article 6 est ainsi modifié :

1° Dans la première phrase du troisième alinéa du 1, les mots : « à compter de l'imposition des revenus de l'année du troisième anniversaire de l'enregistrement du pacte » sont supprimés ;

2° Au 7 :

a) Au premier alinéa, les mots : « l'année au cours de » sont remplacés par les mots : « à compter de la date à » ;

b) Les deuxième et troisième alinéas sont supprimés ;

3° Il est complété par un 8 ainsi rédigé :

« 8. a. Lorsque le pacte prend fin au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage entre les partenaires ou le décès de l'un d'entre eux, chaque membre du pacte fait l'objet d'une imposition distincte au titre de l'année de sa conclusion et de celle de sa rupture, et souscrit à cet effet une déclaration rectificative pour les revenus dont il a disposé au cours de l'année de souscription du pacte.

« b. Lorsque les personnes liées par un pacte civil de solidarité se marient entre elles, les dispositions du 5 ne s'appliquent pas. Lorsque leur mariage intervient au cours de l'année civile de la rupture du pacte ou de l'année suivante, les contribuables font l'objet d'une imposition commune au titre de l'année de sa rupture et de celle du mariage. Ils procèdent, le cas échéant, à la régularisation des déclarations effectuées au titre de l'année de la rupture. »

B. - L'article 7 est ainsi rédigé :

« Art. 7. - Les règles d'imposition, d'assiette et de liquidation de l'impôt ainsi que celles concernant la souscription des déclarations, prévues par le présent code en matière d'impôt sur le revenu pour les contribuables mariés, sont applicables dans les mêmes conditions aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité, sous réserve des dispositions du 8 de l'article 6. »

C. - A l'article 239 bis AA, après les mots : « ainsi que les conjoints », sont insérés les mots : « et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515 -1 du code civil ».

D. - Le deuxième alinéa de l'article 777 bis est ainsi rédigé :

« Le bénéfice de l'application de ces taux est remis en cause lorsque le pacte prend fin au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage entre les partenaires ou le décès de l'un d'entre eux. »

E. - Le deuxième alinéa du III de l'article 779 est ainsi rédigé :

« Le bénéfice de cet abattement est remis en cause lorsque le pacte prend fin au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage entre les partenaires ou le décès de l'un d'entre eux. »

F. - L'article 764 bis est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ou de son conjoint » sont remplacés par les mots : « , par le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt, de son conjoint ou de son partenaire » ;

2° Au deuxième alinéa, les mots : « ou de son conjoint » sont remplacés par les mots : « , de son conjoint ou de son partenaire ».

II. - Les dispositions des A et B du I s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2004.