

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 6 DU 13 JANVIER 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 5 B-4-10

INSTRUCTION DU 29 DECEMBRE 2009

IMPOT SUR LE REVENU. MODALITES D'IMPOSITION DES PERSONNES LIEES PAR UN PARTENARIAT ENREGISTRE PAR UNE AUTORITE ETRANGERE. COMMENTAIRES DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 1<sup>ER</sup> DE LA LOI DU 12 MAI 2009.

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

NOR : ECE L 0920725 J

Bureau C 1

### PRESENTATION

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), a posé le principe de l'imposition commune des personnes qui souscrivent un pacte. L'article 8 de la loi de finances pour 2005 a rapproché les modalités d'imposition des partenaires pacsés de celles des mariés tout en prévoyant 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.

L'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures reconnaît les partenariats enregistrés dans un pays étranger. Cette reconnaissance en droit civil français des effets juridiques des partenariats relevant de droits étrangers conduit, en matière d'impôt sur le revenu, à appliquer aux personnes liées par ces partenariats les mêmes règles qu'aux partenaires liés par un PACS.

La présente instruction commente ces dispositions qui s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2009.

Cette reconnaissance produit les mêmes effets en matière de droits de mutation à titre gratuit, qui sont commentées dans l'instruction administrative publiée au bulletin officiel 7 G-2-10, auquel il convient de se reporter.

## I . RECONNAISSANCE EN DROIT CIVIL FRANÇAIS DES PARTENARIATS ENREGISTRÉS A L'ÉTRANGER

### 1. Principe

1. L'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures complète les règles de droit civil relatives au pacte civil de solidarité (PACS). Il introduit dans le code civil un nouvel article 515-7-1 déterminant 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 ».

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, c'est l'autorité française qui a procédé à l'enregistrement du partenariat et ce 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.

2. 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

3. 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.

4. 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.

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.

## II. CONSÉQUENCES DE LA RECONNAISSANCE DES PARTENARIATS ÉTRANGERS EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LE REVENU

5. 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 (voir n° 13 et suivants).

6. 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, sous réserve des dispositions du 8 de l'article 6 du même code (pour plus de précisions sur le PACS, voir les instructions publiées au bulletin officiel des impôts sous les références 5 B-1-00 et 5 B-28-05).

Exemple : Deux ressortissants anglais fiscalement domiciliés en France qui concluent le 1<sup>er</sup> juillet 2009 un « civil partnership », valablement enregistré par les autorités du Royaume-Uni, seront assujettis au dépôt de trois déclarations de revenus l'année de conclusion du partenariat :

- une imposition personnelle pour l'ensemble des revenus perçus par chaque partenaire et, éventuellement, ses enfants ou personnes à charge pour la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 30 juin ;

- 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, soit le 1<sup>er</sup> juillet, et le 31 décembre de l'année de sa conclusion.

7. L'assimilation aux règles applicables au PACS s'applique que les personnes aient leur domicile fiscal en France ou non. Il est rappelé que les personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de l'impôt à raison de leurs seuls revenus de source française, sous réserve de l'application du droit conventionnel (sur la situation et charges de famille des contribuables étrangers, voir documentation de base 5 B 314).

### III. OBLIGATIONS DECLARATIVES

8. Dès lors qu'ils sont assimilés à des partenaires liés par un PACS, les partenaires liés par un partenariat étranger conclu avant 2009 cocheront la case O « PACS » relative à la situation de famille sur leur déclaration annuelle de revenus. Ils indiqueront case E « Renseignements complémentaires » de la même déclaration, l'intitulé du partenariat qui les lie, sa date de conclusion, et l'autorité ayant procédé à l'enregistrement de ce partenariat.

9. Pour les partenariats conclus à compter de l'année 2009, la date de conclusion du partenariat devra être indiquée à la ligne adéquate de la rubrique « Situation du foyer » dans la déclaration de revenus de l'année de conclusion de ce partenariat.

### IV. JUSTIFICATIFS A FOURNIR

10. 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

11. 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.

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

#### 2. Sur l'assimilation du contrat de partenariat au PACS

13. 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 (voir n° 16 et s.).

14. 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.

15. En tout état de cause, il ne peut être fait application des règles d'imposition du PACS aux partenariats civils conclus à l'étranger qui ne sont pas civilement reconnus en France notamment parce qu'ils sont contraires à l'ordre public international ou à l'ordre public français (voir n° 3 et 4).

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

16. 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.

17. Ainsi, toute décision portant sur l'éventuelle assimilation d'un régime juridique étranger sera publiée sur le site internet « [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr) » dans la rubrique « la documentation fiscale » sous la rubrique « les rescrits » dans la partie relative à l'impôt sur le revenu, rubrique 5 B 32 calcul de l'impôt.

**18.** 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 (voir n° 3 et s.) :

- 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 skupnost » slovène ;
- le « Unio estable de parella » espagnol ;
- le « Staofesta samvist » islandais ;
- le « Registrert partnerskap » norvégien ;
- le « Unio de facto » portugais ;
- le « registrerat partnerskap » suédois.

#### **IV. Entrée en vigueur**

**19.** L'article 1<sup>er</sup> de la loi de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures est entrée en vigueur le 14 mai 2009, soit le lendemain de la publication de la loi au Journal officiel.

Les unions valablement contractées à l'étranger à compter de cette date ainsi que celles valablement contractées à une date antérieure peuvent donc être reconnues sur le plan civil à compter du 14 mai 2009.

**20.** Sur le plan fiscal, le dispositif de reconnaissance de ces unions civiles contractées à l'étranger décrit ci-dessus ne devrait s'appliquer qu'à compter du 14 mai 2009.

**21.** Il est toutefois admis que ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2009, à déclarer en 2010.

Les contribuables unis à l'étranger antérieurement à l'entrée en vigueur du dispositif de reconnaissance ne peuvent bénéficier de ces dispositions pour l'imposition de leurs revenus antérieurs à 2009.

**22.** Il est rappelé que, conformément aux dispositions du a du 8 de l'article 6 du CGI, 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.

Dès lors, si un pacte étranger prend fin au cours de l'année 2009 dans l'un des cas mentionnés au a du 8 de l'article 6 précité, il convient d'appliquer les règles prévues au même article. Ainsi, les partenaires d'une union contractée en 2008 et rompue en 2009 seront imposés séparément.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



**Annexe 1**

**Article 1<sup>er</sup> de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009**

Après l'article 515-7 du code civil, il est inséré un article 515-7-1 ainsi rédigé :

« Art. 515-7-1. – 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. »

•

**Annexe 2**

**Article 515-7-1 du code civil**

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.