



FISCALITÉ DANS LE DIVORCE

**IMPÔT
SUR LE REVENU**



**DROITS
D'ENREGISTREMENT**



**IMPÔT DE
SOLIDARITÉ
SUR LA FORTUNE**



TAXE D'HABITATION

**IMPÔT
SUR LE REVENU**



**DROITS
D'ENREGISTREMENT**



**IMPÔT DE
SOLIDARITÉ
SUR LA FORTUNE**



TAXE D'HABITATION



Oscar Wilde indiquait que
« *le mariage est la principale cause de divorce* ».

Si cette citation peut prêter à sourire, la séparation des époux, outre les problématiques juridiques qu'elle engendre (liquidation du régime matrimonial, etc.), est également source d'enjeux fiscaux importants.

L'objet de la présente brochure sera d'envisager successivement les différents aspects fiscaux qui apparaissent au cours d'un divorce.

Afin d'en faciliter la lecture, nous avons choisi de fractionner la présente brochure par catégorie d'impôt.

IMPÔT SUR LE REVENU..... 7

LA FIN DE L'IMPOSITION COMMUNE..... 7

- Le principe de l'imposition commune des époux..... 7
 - *Dérogations obligatoires*..... 7
 - *Dérogation facultative*..... 8
 - *Cas spécifique de la polygamie*..... 8
- L'imposition séparée des divorces..... 9
 - *Revenus personnels*..... 9
 - *Revenus communs*..... 9
 - *Justification de la nature et répartition des revenus*..... 9
 - *Déficits*..... 10
 - *Charges déductibles*..... 10
 - *Réductions et crédits d'impôt*..... 11

LA MODIFICATION DU QUOTIENT FAMILIAL..... 11

- La situation de famille des divorces..... 12
- Les charges de famille des divorces..... 12
- Le calcul du quotient familial..... 15
 - *Majoration pour les personnes vivant seules ayant des enfants à charge*..... 16
 - *Majoration pour les divorces sans enfant à charge*..... 17

LA FIN DE LA SOLIDARITÉ FISCALE ENTRE ÉPOUX..... 18

LE TRAITEMENT FISCAL DES PENSIONS ALIMENTAIRES..... 19

- Pensions alimentaires versées pour l'entretien des enfants mineurs..... 19
 - *Pension alimentaire*..... 20
 - *Abandon de biens en usufruit ou affectation de biens productifs de revenus*..... 20
 - *Rente*..... 20
- Pensions alimentaires servies aux enfants majeurs..... 21
- Pensions alimentaires versées entre époux ou ex-époux et contributions aux charges du mariage..... 21
- Dommages-intérêts..... 22

LE TRAITEMENT FISCAL DE LA PRESTATION COMPENSATOIRE.....	22
• Rappel de quelques règles civiles.....	23
• Versement de la prestation compensatoire sous la forme d'un capital.....	24
- Versements effectués sur une période au plus égale à douze mois.....	24
- Versements effectués sur une période supérieure à douze mois.....	25
- Cas particulier : versement en tout ou partie de la prestation compensatoire au-delà du délai de douze mois alors que le jugement ou la convention homologuée prévoyait que le versement devait intervenir intégralement dans le délai de douze mois.....	26
- Versements provisionnels à valoir sur la prestation compensatoire.....	27
• Versement de la prestation compensatoire sous la forme d'une rente.....	27
• Prestations compensatoires « mixtes ».....	27
• Conversions de rentes en capital.....	28
• Les modalités de versement de la prestation compensatoire ne sont pas précisées.....	28
• Situation au décès du débiteur de la prestation compensatoire.....	29
• Situation au décès du créancier de la prestation compensatoire.....	30
LES PLUS-VALUES.....	31
• Exonération résultant de la résidence principale.....	31
- Immeuble en cours de construction.....	31
- Immeuble qui constituait la résidence principale des époux lors de la séparation.....	31
• Exonération des plus-values consécutives aux partages et conséquences lors de la cession ultérieure des titres ou droits par l'attributaire.....	32
• L'imposition des prestations compensatoires payées en nature.....	32
• Sort des plus-values professionnelles.....	33
- En cas de cession de l'entreprise indivise.....	33
- En cas de poursuite de l'activité professionnelle par l'un des ex-conjoints.....	33

DROITS D'ENREGISTREMENT	35
LE PARTAGE DES BIENS DES EX-ÉPOUX.....	35
• Le régime spécial des partages des biens des anciens époux.....	35
- Règles générales.....	35
- Règles particulières concernant l'assiette du droit de partage sur les partages de communauté.....	37
• Un régime spécial transposable aux licitations.....	37
LES RÈGLEMENTS FINANCIERS EFFECTUÉS APRÈS LE DIVORCE.....	37
• Versement effectué au profit d'un enfant.....	37
• Versement entre époux.....	38
- Les prestations compensatoires prenant la forme d'un versement en capital.....	38
- Les prestations compensatoires prenant la forme d'un versement sous forme de rente.....	41
LES LIBÉRALITÉS À CAUSE DE MORT ENTRE ANCIENS ÉPOUX.....	42
IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE	43
LA FIN DE L'IMPOSITION COMMUNE.....	43
LA DÉCLARATION DES BIENS DES ENFANTS MINEURS.....	43
LA FIN DE LA SOLIDARITÉ FISCALE ENTRE ÉPOUX.....	43
LE TRAITEMENT FISCAL DE LA PRESTATION COMPENSATOIRE.....	44
• Les prestations compensatoires prenant la forme d'un versement en capital.....	44
• Les prestations compensatoires prenant la forme d'une rente.....	44
LE TRAITEMENT FISCAL DE LA PENSION ALIMENTAIRE VERSÉE POUR L'ENTRETIEN DES ENFANTS.....	45
TAXE D'HABITATION	46

En droit fiscal français et en application de la règle de l'imposition par foyer (al. 2 de l'art. 6,1 du CGI), les deux époux, **quel que soit leur régime matrimonial**, sont soumis à une imposition commune à raison tant des revenus réalisés par chacun d'eux que de ceux des enfants et autres personnes fiscalement à leur charge. Cette situation se traduit par la souscription par les époux d'une déclaration commune¹ pour l'ensemble des revenus dont ils ont disposé pendant l'année précédente (année du mariage ou année postérieure).

Ce principe de l'imposition commune des époux comprend des dérogations, tantôt obligatoires, tantôt facultative, outre le cas spécifique de la polygamie.

DÉROGATIONS OBLIGATOIRES

Les époux font obligatoirement l'objet d'une imposition distincte :

- Lorsqu'ils sont mariés sous le régime de séparation de biens et ne vivent pas ensemble (a de l'art. 6,4 du CGI).

Les deux conditions (régime de la séparation de biens et vie séparée des époux) doivent être simultanément remplies. Dès lors que tel est le cas, 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 dissidents entre les intéressés ou d'une cause indépendante de leur volonté, indépendamment de toute procédure de divorce.

- Lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à résider séparément (b de l'art. 6,4 du CGI).

Alors que le texte du CGI ne vise strictement que l'hypothèse où les époux « ont été autorisés à avoir des résidences séparées » et alors que, depuis la réforme du divorce du 26 mai 2004, le juge conciliateur n'a plus à proprement parler, au titre des mesures provisoires, le pouvoir d'autoriser les époux à résider séparément², l'administration fiscale admet (BOI-IR-CHAMP-20-20-10-20140326 n°70) qu'il s'agit des époux qui résident séparément dans les conditions prévues à l'article 255 du Code civil (mesures provisoires dans les autres cas de divorce que le divorce par consentement mutuel) ou à l'article 257 du Code civil (mesures urgentes).

¹ Pour information, les époux signent conjointement la déclaration d'ensemble de leurs revenus, mais la déclaration signée par un seul des conjoints est opposable à l'autre.

² Article « Florilège de hiatus entre la fiscalité de la famille et le droit de la famille » de Monsieur Frédéric DOUER, paru en janvier 2014 à la revue mensuelle Lexisnexis Jurisclasseur.

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

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

- rupture du foyer (l'habitation séparée des époux doit résulter d'une rupture effective du foyer et non de l'éloignement temporaire et accidentel des intéressés) ;
- disposition de revenus distincts par chacun des époux (chacun des époux doit disposer de revenus distincts, c'est-à-dire de revenus professionnels ou patrimoniaux).

Sur ce point, 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 des articles 212, 213 et 214 du Code civil, ne constituent pas des revenus distincts de la femme (BOI-IR-CHAMP-10-20140326).

DÉROGATION FACULTATIVE

L'année du mariage, les époux peuvent opter pour l'imposition distincte de leurs revenus (al. 2 de l'art. 6,5 du CGI).

Le bénéfice de l'option n'est pas ouvert aux partenaires liés par un PACS conclu au titre d'une année antérieure. 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.

En revanche, les personnes qui se marient au cours de la même année que celle de la conclusion du PACS, ou les personnes liées par un PACS au titre d'une année antérieure (dont le PACS a été dissous) et qui se marient ultérieurement, peuvent opter pour l'imposition distincte.

Dans cette hypothèse, chacun des époux ou partenaires souscrit une déclaration dans laquelle il fait état des revenus dont il a personnellement disposé pendant l'année ainsi que de la quote-part justifiée des revenus communs lui revenant (ou, à défaut de justification, de la moitié des revenus communs).

CAS SPÉCIFIQUE DE LA POLYGAMIE

S'agissant du cas particulier des contribuables, originaires d'un Etat ou territoire où la polygamie est autorisée, l'imposition commune est établie au nom du mari et de la première épouse. Les autres épouses font l'objet d'une imposition distincte et sont considérées, pour l'application des règles du quotient familial, comme des personnes célibataires. Elles ne sont en revanche pas considérées, sous réserve des circonstances d'espèce, comme des personnes vivant seules (BOI-IR-CHAMP-20-10-20140326 n°25).

L'IMPOSITION SÉPARÉE DES DIVORCES

L'année du divorce, l'imposition distincte des revenus est obligatoire (art. 6,6 du CGI).

L'imposition distincte démarre :

- l'année du jugement d'homologation prononçant le divorce dans un divorce par consentement mutuel ;
- l'année de l'ordonnance de non-conciliation dans un divorce autre que par consentement mutuel.

Chacun des anciens époux est personnellement imposable pour les revenus dont il a disposé pendant l'année du divorce, 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 anciens époux.

REVENUS PERSONNELS

Les revenus personnels s'entendent des traitements et salaires, pensions et rentes viagères, rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés, bénéfiques non commerciaux, bénéfiques industriels et commerciaux et bénéfiques agricoles (art. 43 bis de l'ann. III au CGI).

REVENUS COMMUNS

Les autres revenus ou profits sont réputés communs. Il s'agit 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.

JUSTIFICATION DE LA NATURE ET RÉPARTITION DES REVENUS

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 (BOI-IR-CHAMP-20-20-20-20130204).

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.

Revenus tirés d'un bien immobilier : 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.

Revenus et profits tirés de capitaux mobiliers : 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.

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

DÉFICITS

Déficits constatés au cours de l'année : chaque ancien époux peut déduire de son revenu imposable les déficits portant sur ses revenus et sur la quote-part des revenus communs qui lui revient.

Déficits antérieurs : les déficits globaux constatés au titre des années antérieures sont répartis par moitié entre les deux anciens époux.

Les déficits catégoriels sont reportables par moitié entre les deux anciens époux, 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.

Exemple : M. et Mme. X ont divorcé en N et sont soumis à des impositions séparées au titre de l'année entière. En N - 1, ils ont constaté un déficit foncier reportable en N à hauteur de 5 000 € issu de la gestion d'un immeuble commun et un déficit agricole reportable en N, à hauteur de 4 000 €, issu de l'activité exercée par M. X.

Pour l'établissement de leurs impositions respectives en N, Mme. X peut faire état de la moitié du déficit foncier, soit 2 500 €, tandis que M. X peut faire état de l'autre moitié de ce déficit foncier (2 500 €) et de l'intégralité du déficit agricole (4 000 €).

CHARGES DÉDUCTIBLES

Chaque ancien époux peut déduire de son revenu global les charges qu'il a effectivement supportées en commun, sauf à justifier d'une quote-part différente.

Les plafonds de charges déductibles s'apprécient au niveau de chaque contribuable.

RÉDUCTIONS ET CRÉDITS D'IMPÔT

Chaque ancien époux 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 anciens époux, sauf à justifier d'une quote-part différente.

Les plafonds sont ceux applicables aux personnes divorcées.

Le bénéfice de certaines réductions d'impôt pour investissements locatifs (par exemple : le dispositif Duflot de l'article 199 novovicies du CGI) est subordonné à l'engagement pris par le propriétaire du logement de donner celui-ci en location pendant une certaine durée.

Le divorce a pour effet de modifier le foyer fiscal et entraîne la création d'un nouveau contribuable. Lorsqu'il intervient au cours de la période initiale d'engagement de location, il est admis que le nouveau contribuable (et notamment l'ex-époux attributaire du bien ayant ouvert droit à la réduction d'impôt) puisse, toutes conditions étant par ailleurs remplies, demander la reprise à son profit du dispositif, dans les mêmes conditions que le conjoint survivant (BOI-IR-RICI-360-20-10-20130730 n° 60, renvoyant au BOI-IR-RICI-230-20-10-20131218 n° 100). La demande doit être jointe à sa déclaration de revenus souscrite au titre de l'année du divorce.

Toutefois, s'il ne demande pas cette reprise, la réduction d'impôt fait l'objet d'une remise en cause.

LA MODIFICATION DU QUOTIENT FAMILIAL

L'impôt sur le revenu est calculé selon un barème progressif dont les taux s'élèvent par paliers successifs correspondant chacun à une tranche de revenu (le montant de l'impôt est proportionné aux facultés contributives des contribuables).

Cela étant, s'agissant d'un impôt établi par foyer, il est bien évident que la faculté contributive varie, pour un même revenu, suivant le nombre de personnes qui doivent le partager.

C'est la raison pour laquelle la progressivité de l'impôt est aménagée en fonction de la situation et des charges de famille de chaque contribuable, par le système du quotient familial.

La détermination du chiffre du quotient familial prend en compte la situation de famille (1) et les charges de famille des contribuables (2).

LA SITUATION DE FAMILLE DES DIVORCES

En cas de divorce en cours d'année, il est tenu compte de la situation de famille au 31 décembre de l'année d'imposition (art. 196 bis du CGI).

Les contribuables sont donc considérés comme divorcés pour l'ensemble de l'année. Par conséquent, le quotient familial de base est égal à 1.

LES CHARGES DE FAMILLE DES DIVORCES

Les charges de famille sont déterminées en fonction des personnes à charge, ou rattachées, du contribuable.

Parmi les personnes pouvant être considérées à charge, au sens de l'impôt sur le revenu, il y a principalement les enfants (mineurs ou majeurs).

En effet, peuvent être considérés comme à charge les enfants du contribuable ou ceux de chacun des conjoints, qu'ils soient légitimes, adoptifs ou naturels, lorsque leur filiation est légalement établie à l'égard de l'auteur.

EN PRÉSENCE D'UN ENFANT MINEUR :

En présence de personnes divorcées, les majorations de quotient familial pour enfants mineurs sont attribuées en fonction du critère de la charge effective d'entretien et d'éducation.

La loi (al. 2 de l'art. 194, I du CGI) institue un lien entre « charge d'entretien et d'éducation » et « résidence de l'enfant ». Ainsi, la majoration de quotient familial est en principe attribuée en fonction du lieu de résidence principale de l'enfant.

La décision du juge ou de la convention entre les parties, homologuée ou non, précise en règle générale les modalités de la résidence de l'enfant.

A défaut de précisions contenues dans ces documents, le lieu de résidence de l'enfant devra être recherché par tous moyens (circonstances de fait permettant de dégager un faisceau d'indices concordants pour apprécier si la résidence de l'enfant se situe à titre principal au domicile de l'un ou de l'autre des parents ou alternativement au domicile de l'un et de l'autre).

Toutefois, ce lien ne constitue qu'une présomption simple, le contribuable pouvant la renverser en démontrant qu'il assure la charge d'entretien de l'enfant à titre exclusif ou principal.

La charge effective d'entretien et d'éducation est un critère matériel. Le parent qui supporte financièrement les dépenses d'entretien et d'éducation à titre principal est considéré avoir la charge de l'enfant (al. 3 de l'art 194, I du CGI).

En pratique, ces dépenses s'entendent notamment de celles occasionnées par le logement, la nourriture, la santé, l'habillement, la scolarité, l'éducation, la garde, les loisirs et les vacances, les transports, etc.

Pour déterminer lequel des parents supporte ces charges financières, il n'est pas tenu compte des éventuelles pensions alimentaires versées par l'un à l'autre pour l'entretien de l'enfant (art. 193 ter du CGI).

L'application de ces règles peut aboutir à deux situations différentes :

- Résidence à titre habituel au domicile de l'un de ses parents (cas le plus fréquent). Dans cette hypothèse, la majoration de quotient familial est attribuée de manière exclusive à l'un des parents.

- Résidence alternée au domicile de chacun de ses parents

Lorsque l'enfant réside alternativement au domicile respectif de chacun de ses parents, ceux-ci sont présumés participer de manière égale à l'entretien et l'éducation de l'enfant.

Dans cette hypothèse, la majoration de quotient familial est partagée de manière égale entre les parents.

Il convient de préciser qu'aucune déduction de pension alimentaire n'est possible au titre des versements effectués pour un enfant dont la charge est partagée entre les parents et qui ouvre droit de ce fait à un avantage de quotient familial à chacun des deux parents.

Cette présomption peut être écartée s'il est justifié que l'un d'entre eux assume la charge principale des enfants. Les parents peuvent alors, dans la décision judiciaire, dans la convention homologuée par le juge, ou dans tout autre accord à condition qu'il soit cosigné par les deux parents, préciser lequel d'entre eux supporte effectivement la charge d'entretien de l'enfant à titre principal.

La majoration de quotient familial est alors attribuée intégralement au parent concerné.

La précision conventionnelle attribuant de façon exclusive le quotient familial à l'un ou l'autre des parents en cas de résidence alternée des enfants doit correspondre à la réalité de la situation au regard de la charge d'entretien et d'éducation de l'enfant.

Précision sur les modalités d'appréciation des charges de famille au titre de l'année du divorce en cas de désaccord des parents :

En cas de divorce, lorsque la résidence habituelle des enfants n'a pas été fixée par le juge, il appartient normalement aux parents de désigner d'un commun accord, lors de la déclaration des revenus, le lieu de la résidence principale des enfants et celui d'entre eux qui doit bénéficier de la majoration du quotient familial.

En cas de désaccord, la majoration de quotient familial est attribuée au parent qui a les revenus les plus élevés. C'est lui qui, conformément aux dispositions de l'article 205 du Code civil à l'article 211 du Code civil, est tenu de contribuer de manière prépondérante à l'entretien des enfants.

Dans ces conditions, ce parent bénéficie d'une majoration de quotient familial pour personne rattachée. L'autre parent peut alors déduire de ses revenus la pension alimentaire qu'il verse pour l'entretien de son enfant, toute autre condition étant par ailleurs remplie.

Précision en cas de changement de résidence en cours d'année :

En cas de transfert en cours d'année de la résidence habituelle de l'enfant du domicile de l'un de ses parents à celui de l'autre parent, la jurisprudence (arrêt du Conseil d'Etat en date du 22 juin 2011, n° 330709) précise que pour l'établissement de l'impôt sur le revenu du contribuable qui se voit attribuer la charge d'un enfant mineur en cours d'année, il y a lieu de prendre en considération la situation et les charges de famille existantes au 31 décembre de l'année d'imposition.

Par suite, en cas de transfert de la résidence habituelle de l'enfant du domicile de l'ex-conjoint qui en a la charge au 1er janvier de l'année d'imposition à celui de l'autre parent, ce dernier peut compter à charge l'enfant s'il en assume la charge principale au 31 décembre de l'année d'imposition, l'autre parent pouvant également le compter à charge dès lors qu'il en assurait la charge principale au 1er janvier de la même année d'imposition.

La circonstance que l'enfant mineur ait été également pris en compte dans le quotient familial de l'autre parent dont la situation est appréciée au 1er janvier de l'année d'imposition, est sans incidence.

Exemple : Un enfant mineur de parents divorcés réside jusqu'au 31 mars au domicile de son père, puis à compter du 1er avril chez sa mère.

Une majoration de quotient familial est attribuée au père qui assumait la charge principale de l'enfant du 1er janvier à la date du transfert de résidence et également à la mère qui assume la charge principale de l'enfant de la date du transfert au 31 décembre de l'année.

Cette solution ne s'appliquant qu'en cas d'augmentation des charges de famille en cours d'année, les enfants majeurs qui demandent le rattachement au foyer fiscal de l'un de leurs parents ne sont pas concernés.

En cas de modification en cours d'année du mode de résidence de l'enfant (c'est le cas d'un enfant résidant au domicile de l'un de ses parents au 1er janvier puis alternativement au domicile de l'un et l'autre de ceux-ci au 31 décembre, ou inversement) :

Dans les situations de résidence alternée, l'enfant est, sauf preuve contraire, réputé être à charge égale de ses parents lorsqu'il réside alternativement à leurs domiciles respectifs.

Toutefois, dès lors qu'au cours d'une partie de l'année l'enfant a par ailleurs résidé à titre habituel au domicile de l'un de ses parents, celui-ci est réputé avoir assumé de ce fait la charge principale de l'enfant. Il bénéficie donc de la majoration de quotient familial.

Exemple : Un enfant de parents divorcés réside au domicile de sa mère jusqu'au 31 mars puis alternativement chez son père et chez sa mère à compter du 1er avril.

La majoration de quotient familial est attribuée à la mère dès lors qu'elle est présumée avoir assumé la charge principale de l'enfant jusqu'au 31 mars (puis à parité avec le père à compter du 1er avril) et qu'elle a ainsi entretenu l'enfant à titre principal, sauf au père à démontrer par

tous moyens qu'il a supporté cette charge de manière prépondérante en dépit des modalités de résidence de l'enfant.

Enfin, lorsqu'il est en tout état de cause impossible de déterminer le lieu de la résidence de l'enfant, il convient de considérer que sa charge d'entretien et d'éducation est également partagée entre chacun des deux parents, ce qui implique ipso facto le partage de l'avantage de quotient familial.

EN PRÉSENCE D'UN ENFANT MAJEUR :

Les enfants majeurs, âgés de moins de 21 ans ou de moins de 25 ans lorsqu'ils poursuivent leurs études, peuvent demander à être rattachés au foyer fiscal de l'un ou l'autre de ses parents, mais ils ne peuvent demander le rattachement aux deux.

Cela étant, cette faculté pour l'enfant de se rattacher à l'un ou l'autre de ses parents ne peut être exercée au titre de l'année où il atteint sa majorité. Dès lors, l'année de ses 18 ans, l'enfant ne peut demander son rattachement qu'au seul parent qui le compte à charge comme enfant mineur au 1er janvier de l'année d'imposition. L'année suivante, le choix est à nouveau offert à l'enfant majeur.

LE CALCUL DU QUOTIENT FAMILIAL

Les personnes à charge et certaines situations spécifiques permettent au contribuable de bénéficier de l'augmentation du nombre de parts à laquelle il peut prétendre : il s'agit du système du quotient familial (art. 194, I et II du CGI).

Aussi, les contribuables mariés soumis à une imposition commune bénéficient d'une demi-part de quotient familial pour chacun des deux premiers enfants à charge et d'une part entière de quotient familial à partir du troisième enfant à charge.

Concernant les parents divorcés (qui ne vivent pas seuls), les majorations de quotient familial sont attribuées en fonction du critère de la charge effective supportée au titre de l'entretien et de l'éducation (voir supra).

- Les majorations de quotient familial attribuées au parent qui assume la charge principale ou exclusive de l'enfant sont fixées selon les règles du I de l'article 194 du CGI.

Ainsi, chacun des deux premiers enfants ouvre droit à une demi-part de quotient familial et chaque enfant à compter du troisième, à une part entière.

L'autre parent ne bénéficie pour sa part d'aucune majoration conformément au principe d'unicité du quotient familial.

- La majoration de quotient familial à laquelle les enfants ouvrent droit est partagée entre l'un et l'autre des parents, chacun d'entre eux bénéficiant d'un avantage fiscal égal à la moitié de celui qui lui aurait été accordé si les enfants concernés avaient été à sa charge exclusive ou principale (art. 194, I du CGI), soit 0,25 part pour chacun des deux premiers enfants et 0,5 part à compter du troisième.

Il convient de noter que, pour l'imposition des revenus de 2014, le plafond de l'avantage en impôt résultant de l'application du quotient familial est fixé à 1 508 € pour chaque demi-part additionnelle et à 754 € pour chaque quart de part additionnel.

- Si le foyer est composé à la fois d'enfants à charge exclusive ou principale et d'enfants dont la charge est partagée (hypothèse que l'on retrouve fréquemment dans les familles recomposées), le décompte des majorations de quotient familial s'effectue en considérant les enfants à charge exclusive ou principal avant ceux dont la charge est partagée.

Le calcul s'effectue ensuite selon les règles propres aux enfants à charge exclusive ou principale et aux enfants dont la charge est également partagée, en fonction du rang qui leur aura été préalablement affecté.

Cela étant, il existe des dispositions spécifiques liées à la situation de famille.

MAJORATION POUR LES PERSONNES VIVANT SEULES AYANT DES ENFANTS À CHARGE

Les contribuables divorcés qui vivent seuls et supportent effectivement la charge d'un ou plusieurs enfants, nonobstant la perception d'une pension alimentaire versée pour leur entretien en vertu d'une décision de justice, bénéficient d'une demi-part supplémentaire de quotient familial (art. 194, II du CGI).

L'avantage maximal en impôt procuré par cette part de quotient familial attachée au premier enfant à charge (0,5 + 0,5) est fixé à 3 558 € pour l'imposition des revenus 2014 (al. 2 de l'art. 197, I du CGI).

La condition de vivre seul s'apprécie en principe au 1er janvier de l'année d'imposition. Toutefois, en cas de divorce au cours de l'année d'imposition, cette condition s'apprécie au 31 décembre (art. 196 bis du CGI).

Auparavant, l'administration fiscale retenait le 1er janvier comme date d'appréciation de la condition de vivre seul (mise à jour de la base BOFIP du 26 mars 2014).

Cette situation est plus favorable pour les contribuables qui divorcent en cours d'année (et qui vivaient encore ensemble au 1^{er} janvier).

Cas particulier : enfants en résidence alternée

- Foyer uniquement composé d'enfants dont la résidence est partagée

Lorsque la charge des enfants est également partagée entre les parents, chacun des deux premiers enfants donne droit à une majoration supplémentaire de quotient familial de 0,25 part à chaque parent qui vit seul et assume seul la charge des enfants au cours des périodes où ils résident à leur domicile.

Exemple : Un contribuable divorcé vivant seul et assumant effectivement seul la charge de deux enfants durant les périodes où ils résident à son domicile :

Chaque enfant ouvre droit à 0,25 part de quotient familial. En outre, il peut prétendre au titre de chaque enfant à une majoration supplémentaire de 0,25 part dès lors qu'il remplit les conditions du II de l'article 194 du CGI.

La majoration totale de son quotient familial est par conséquent égale à une part :
(0,25 x 2) + (0,25 x 2).

L'avantage maximum en impôt accordé à chacune de ces demi-parts est égal à la moitié de l'avantage maximal en impôt procuré par la part attachée au premier enfant à charge soit 1 779 € (3 558 € / 2).

Ainsi, l'existence au sein du foyer de deux enfants à charge également partagée procure le même avantage de quotient familial qu'un enfant dont la charge est assumée à titre exclusif ou principal.

Si l'autre conjoint se trouve placé dans la même situation, son quotient familial sera majoré de façon identique.

- Foyer composé à la fois d'enfants à charge exclusive ou principale et d'enfants dont la résidence est partagée

Dès lors que ces foyers assument la charge exclusive ou principale d'au moins un enfant, quel que soit par ailleurs le nombre d'enfants dont la charge est partagée avec l'ex-conjoint, la majoration de quotient familial à laquelle ils peuvent prétendre est dans tous les cas égale à une demi-part.

MAJORATION POUR LES DIVORCES SANS ENFANT À CHARGE

En principe, une part de quotient familial est attribuée pour le calcul de l'impôt sur le revenu des contribuables divorcés sans enfant à charge.

Par dérogation, les contribuables divorcés n'ayant pas d'enfant à charge exclusive, principale ou réputée également partagée entre les parents, bénéficient d'une demi-part supplémentaire, s'ils respectent les conditions cumulatives suivantes (article 195, 1 du CGI) :

- avoir un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte ;
- ou avoir un ou plusieurs enfants qui sont morts (à la condition que l'un d'eux au moins ait atteint l'âge de seize ans ou que l'un d'eux au moins soit décédé par suite de faits de guerre) ;

Il doit s'agir des propres enfants du contribuable.

- ou avoir adopté un enfant (à la condition que, si l'adoption a eu lieu alors que l'enfant était âgé de plus de dix ans, cet enfant ait été à la charge de l'adoptant comme enfant recueilli dans les conditions prévues à l'article 196 du CGI depuis l'âge de dix ans) ;

- vivre seul ;

- avoir supporté à titre exclusif ou principal la charge d'au moins un enfant, pendant

au moins cinq années (continues ou non) au cours desquelles ils vivaient seuls. La durée de cinq années s'apprécie séparément pour chacun des enfants. La condition est remplie si la durée de cinq années est atteinte pour l'un au moins de ces enfants. Lorsque le contribuable a élevé seul plusieurs enfants, les différentes périodes ne se cumulent pas.

En cas d'imposition distincte au titre de l'année du divorce, chaque contribuable soumis à imposition distincte peut, s'il remplit les conditions, bénéficier de la demi-part supplémentaire de quotient familial attribuée aux divorcés. Les contribuables doivent notamment vivre seuls au 31 décembre de l'année d'imposition.

Le contribuable ne doit donc pas vivre en concubinage.

Ce dernier est défini par l'article 515-8 du Code civil comme « une union de fait, caractérisée par une vie commune présentant un caractère de stabilité et de continuité, entre deux personnes, de sexe différent ou de même sexe, qui vivent en couple ».

En revanche, la simple cohabitation de deux personnes de même sexe ou de sexes différents ne suffit pas à caractériser le concubinage.

Aussi, la jurisprudence n'autorise pas un contribuable à se déclarer vivant seul le 1^{er} janvier de l'année d'imposition alors qu'il vit en concubinage avec la même personne avant et après cette date, la condition de « vivre seul » ne pouvant être satisfaite par une absence momentanée de cohabitation pour des motifs ponctuels : vacances, déplacements professionnels, etc. (CE, arrêt du 17 novembre 2000, n° 210953).

Le contribuable doit indiquer sur sa déclaration de revenus ses charges de famille. A ce titre, il devra indiquer qu'il a vécu seul et a élevé seul ses enfants pendant au moins cinq années au cours desquelles il vivait seul, en cochant la case prévue à cet effet (case « L » de la déclaration n° 2042 des revenus 2013).

Afin d'attester de cette situation, le contribuable fera, en outre, une déclaration sur l'honneur lors du dépôt de sa déclaration de revenus.

L'avantage maximal en impôt procuré par cette demi-part supplémentaire est fixé à 901 € pour l'imposition des revenus de 2014.

LA FIN DE LA SOLIDARITÉ FISCALE ENTRE ÉPOUX

Quel que soit le régime matrimonial, les époux sont solidairement responsables du paiement de l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune (art. 1691 bis, I du CGI). En revanche, cette solidarité ne joue pas pour les prélèvements sociaux (CE, arrêt du 10 juillet 2012, n° 336492).

Aussi, dans la mesure où le divorce entraîne une imposition distincte des anciens époux, la solidarité fiscale ne joue plus pour les revenus qui font l'objet de déclarations distinctes.

En revanche, les anciens époux restent en principe solidairement tenus pour les

périodes antérieures d'imposition commune, ce qui signifie que le Trésor public peut poursuivre l'un ou l'autre d'entre eux en paiement de l'intégralité de la dette fiscale du couple.

Cela étant, il existe une procédure de demande en décharge partielle de responsabilité solidaire spécifique aux divorcés (art. 1691 bis, II du CGI), subordonnée à la réalisation de 3 conditions cumulatives :

- une rupture de la vie commune ;
- une disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur à la date de la demande ;
- un comportement fiscal qui se traduit d'une part, par le respect par le demandeur de ses obligations déclaratives depuis la rupture de la vie commune et, d'autre part, par l'absence de manœuvres frauduleuses pour se soustraire au paiement de l'impôt.

Si la situation financière du demandeur lui permet de régler en dix ans au plus la dette fiscale nette de la valeur du patrimoine, l'administration considère que la disproportion n'est pas marquée (BOI-CTX-DRS-20120912, n° 200).

LE TRAITEMENT FISCAL DES PENSIONS ALIMENTAIRES

Précision liminaire : dans l'hypothèse où le montant de la pension versée pour l'entretien de plusieurs enfants aurait été fixé globalement par le tribunal, il convient d'admettre, à titre de règle pratique, que la répartition des pensions peut être effectuée par fractions égales (RM Bonhomme, n° 16702, JO déb. AN du 29 mars 1975, p. 1135, reprise par BOI-IR-BASE-20-30-20-30-20140502 n° 60).

PENSIONS ALIMENTAIRES VERSEES POUR L'ENTRETIEN DES ENFANTS MINEURS

En cas de séparation entre les parents, la contribution à l'entretien et à l'éducation des enfants prend la forme d'une pension alimentaire versée, selon le cas, par l'un des parents à l'autre, ou à la personne à laquelle l'enfant a été confié (art. 373-2-2 du Code civil).

Les modalités et les garanties de la pension sont fixées par le jugement ou par la convention des époux homologuée par le juge. Il est rappelé à cet égard que, selon l'article 208 du Code civil, le juge peut, même d'office et selon les circonstances de l'espèce, assortir la pension alimentaire d'une clause de variation permise par les lois en vigueur.

Lorsque la consistance des biens du débiteur s'y prête, la pension alimentaire peut être remplacée, en tout ou partie, sous les modalités et garanties prévues par la convention homologuée ou par le juge, par le versement d'une somme d'argent entre les mains d'un organisme accrédité chargé d'accorder en contrepartie à l'enfant une rente indexée, l'abandon de biens en usufruit ou l'affectation de biens productifs de revenus (art. 373-2-3 du Code civil).

Si le capital ainsi constitué devient insuffisant pour couvrir les besoins des enfants, l'attribution d'un complément sous forme de pension alimentaire peut être demandée (art. 373-2-4 du Code civil).

PENSION ALIMENTAIRE

La pension alimentaire versée en cas de divorce en vertu de l'article 373-2-2 du Code civil, ainsi que le complément sous forme de pension alimentaire prévu à l'article 373-2-4 du Code civil sont déductibles du revenu global (à compter de l'année au cours de laquelle la décision de justice est intervenue) et constituent un revenu imposable entre les mains du bénéficiaire.

Seules sont déductibles du revenu global les pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice, en cas de divorce ou en cas d'instance en divorce, lorsque le conjoint fait l'objet d'une imposition séparée.

La déduction des pensions alimentaires (à l'exclusion de toutes les autres dépenses et notamment de celles exposées à l'occasion de l'exercice du droit de visite) est limitée aux cas où l'enfant pour l'entretien duquel les sommes sont versées ne confère au débirentier aucun avantage de quotient familial (art. 156, II-2° du CGI). Dès lors, sont déductibles les pensions alimentaires versées par l'un des parents pour l'entretien d'enfants dont la charge exclusive ou principale, au sens de l'article 193 ter du CGI, est assumée par l'autre parent.

En revanche, aucune déduction n'est possible au titre de versements effectués pour un enfant dont la charge est partagée entre les parents et qui ouvre droit de ce fait à un avantage de quotient familial à chacun des deux parents (art. 156, II-2° du CGI).

ABANDON DE BIENS EN USUFRUIT OU AFFECTATION DE BIENS PRODUCTIFS DE REVENUS

L'abandon de biens en usufruit ou l'affectation de biens productifs de revenus qui peuvent remplacer la pension alimentaire ne donnent lieu ni à déduction, ni à imposition.

Mais il va de soi que les revenus de ces biens sont imposables entre les mains du bénéficiaire dans les conditions de droit commun.

RENTE

Les conditions de déduction de la rente sont les mêmes que celles applicables aux pensions alimentaires, sous réserve, toutefois, que la rente ne dépasse pas 2 700 €.

Il s'ensuit, notamment, que :

- la déduction ne peut excéder 2 700 € par an et par enfant ;
- la déduction peut être pratiquée après la majorité de l'enfant.

La somme déductible chaque année est égale au chiffre obtenu en divisant le montant du capital versé par le nombre d'années de service de la rente (article 91 quinquiés

de l'annexe II au CGI). C'est au chiffre ainsi obtenu qu'il convient d'appliquer, le cas échéant, la limite de 2 700 € prévue par la loi.

Il est précisé que pour le décompte des années de service de la rente, il y a lieu de retenir l'année civile, toute année commencée étant comptée pour entière.

La rente versée par l'organisme accrédité constitue un revenu imposable à déclarer normalement par le parent qui assume à titre principal l'entretien de l'enfant. Elle n'est imposable que dans la limite de 2 700 € par an. La fraction excédant ce chiffre doit être considérée comme un capital.

PENSIONS ALIMENTAIRES SERVIES AUX ENFANTS MAJEURS

Les pensions alimentaires versées à des enfants majeurs sont déductibles du revenu global de leur débiteur.

Toutefois :

- la déduction est limitée par enfant majeur à 5 726 €. Lorsque l'enfant est marié ou lié par un pacte civil de solidarité (PACS), cette limite est doublée au profit du parent qui justifie participer seul à l'entretien du jeune ménage (11 452 €) ;
- le bénéfice de la déduction ne peut se cumuler, au titre d'une même année et pour un même enfant avec l'avantage résultant du quotient familial ou de l'abattement lié au rattachement des enfants mariés.

Seules sont déductibles du revenu global les pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice, en cas de divorce ou en cas d'instance en divorce, lorsque le conjoint fait l'objet d'une imposition séparée.

Il en est ainsi, que ces enfants soient âgés de plus ou moins de 25 ans, qu'ils soient célibataires ou soumis à une imposition commune, qu'ils soient ou non étudiants, qu'ils soient ou non invalides.

PENSIONS ALIMENTAIRES VERSEES ENTRE ÉPOUX OU EX-ÉPOUX ET CONTRIBUTIONS AUX CHARGES DU MARIAGE

Les pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice sont déductibles du revenu global du débiteur (art. 156, II-2° du CGI) en cas :

- d'instance en divorce lorsque les conjoints font l'objet d'impositions séparées ;
- de divorce ;
- de contributions aux charges du mariage.

Dans ces différentes hypothèses, les provisions ou pensions alimentaires que l'un des époux verse, tant pour l'entretien de son conjoint ou ex-conjoint que celui de ses enfants, sont déductibles du revenu global de l'intéressé.

Concernant la contribution aux charges du mariage, celle-ci est déductible du revenu imposable de l'époux qui la verse lorsque deux conditions sont simultanément réunies :

- le montant de la contribution aux charges du mariage doit être fixé par le juge ;
- les époux doivent faire l'objet d'impositions distinctes. Cette condition suppose donc qu'ils se trouvent placés dans l'une des situations mentionnées aux a ou c du 4 de l'article 6 du CGI, c'est à dire qu'ils soient séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ou que l'un ou l'autre des époux ait abandonné le domicile conjugal et que chacun d'eux dispose de revenus distincts.

Les sommes admises en déduction du revenu global du débiteur de la contribution aux charges du mariage sont corrélativement imposables entre les mains de l'époux bénéficiaire, dans les conditions prévues à l'article 80 quater du CGI.

DOMMAGES-INTÉRÊTS

Conformément aux dispositions de l'article 266 du Code civil, des dommages-intérêts peuvent être accordés à un époux en réparation des conséquences d'une particulière gravité qu'il subit du fait de la dissolution du mariage, soit lorsqu'il était défendeur à un divorce prononcé pour altération définitive du lien conjugal et qu'il n'avait lui-même formé aucune demande en divorce, soit lorsque le divorce est prononcé aux torts exclusifs de son conjoint.

Cette demande ne peut être formée qu'à l'occasion de l'action en divorce.

Ces dommages-intérêts n'ouvrent droit à déduction en aucun cas.

Ils ne donnent pas lieu non plus à imposition lorsque l'indemnité prend la forme d'un versement en capital.

En revanche, lorsque le paiement intervient sous la forme d'une rente, l'opération s'analyse alors en une constitution de rente à titre onéreux ; les arrérages sont imposables entre les mains du bénéficiaire dans les conditions définies au 6 de l'article 158 du CGI, à savoir que ces rentes ne sont considérées comme un revenu, pour l'application de l'impôt sur le revenu dû par le créancier, que pour une fraction de leur montant.

Cette fraction, déterminée d'après l'âge du créancier lors de l'entrée en jouissance de la rente, est fixée à :

- 70 % si l'intéressé est âgé de moins de 50 ans ;
- 50 % s'il est âgé de 50 à 59 ans inclus ;
- 40 % s'il est âgé de 60 à 69 ans inclus ;
- 30 % s'il est âgé de plus de 69 ans.

LE TRAITEMENT FISCAL DE LA PRESTATION COMPENSATOIRE

Nous étudierons ici le traitement fiscal applicable aux instances en divorce introduites à compter du 1^{er} janvier 2005 et aux jugements de conversion de rente viagère en capital prononcés à compter de cette date.

Concernant les règles applicables aux instances en divorce introduites avant cette date, il sera possible de se référer au BOI-IR-RICI-160-10-20120912.

RAPPEL DE QUELQUES RÈGLES CIVILES

Le divorce met fin au devoir de secours prévu par l'article 212 du Code civil, mais l'un des époux peut être tenu de verser à l'autre une prestation destinée à compenser, autant qu'il est possible, la disparité que la rupture du mariage crée dans les conditions de vie respectives.

La prestation compensatoire est fixée selon les besoins de l'époux à qui elle est versée et les ressources de l'autre, en tenant compte de la situation au moment du divorce et de l'évolution de celle-ci dans un avenir prévisible (art. 271 du Code civil). La prestation compensatoire a un caractère forfaitaire.

En principe, la prestation compensatoire prend la forme d'un capital dont le montant est fixé par le juge (art. 270 du Code civil). Celui-ci décide des modalités selon lesquelles s'exécutera la prestation compensatoire en capital parmi les formes suivantes (art. 274 du Code civil) :

- versement d'une somme d'argent, le prononcé du divorce pouvant être subordonné à la constitution des garanties ;
- attribution de biens en propriété ou d'un droit temporaire ou viager d'usage, d'habitation ou d'usufruit, le jugement opérant cession forcée en faveur du créancier. Toutefois, l'accord de l'époux débiteur est exigé pour l'attribution en propriété de biens qu'il a reçus par succession ou donation.

En l'absence de disponibilités immédiates, le débiteur peut être autorisé à verser le capital par des versements mensuels ou annuels indexés dans la limite de huit années. Il peut également se libérer du solde à tout moment. Le créancier peut saisir le juge d'une telle demande lors de la liquidation du régime matrimonial (art. 275 du Code civil).

Le juge peut aussi décider que la prestation compensatoire sera versée sous forme de capital, pour partie libéré immédiatement et pour partie étalé dans le temps, dans la limite de huit années (art. 275-1 du Code civil).

A titre exceptionnel, la possibilité de s'acquitter de la prestation compensatoire par le versement de rentes viagères est maintenue lorsque la situation particulière du créancier, due à son âge ou son état de santé, l'empêche de subvenir à ses besoins (art. 276 du Code civil).

Sur demande du créancier ou du débiteur de la prestation compensatoire, le juge peut substituer à tout moment un capital à la rente viagère fixée par un précédent jugement (art. 276-4 du Code civil).

Toutefois, les rentes demeurent admises :

- dans le cadre du divorce par consentement mutuel, les époux disposant dans ce cas d'une liberté totale : fixation en capital, rente temporaire ou viagère, introduction d'un terme (art. 268 du Code civil) ;
- dans le cadre des autres formes de divorce, lorsque, pendant l'instruction, les époux soumettent à l'homologation du juge une convention relative à la prestation compensatoire (art. 279-1 du Code civil).

VERSEMENT DE LA PRESTATION COMPENSATOIRE SOUS LA FORME D'UN CAPITAL

Les versements de sommes d'argent effectués sous la forme d'un capital ouvrent droit à un avantage fiscal dont les modalités d'application diffèrent selon que le capital est versé sur une période au plus égale à douze mois ou sur une période supérieure à cette durée, à compter de la date à laquelle la décision judiciaire est passée en force de chose jugée.

VERSEMENTS EFFECTUÉS SUR UNE PÉRIODE AU PLUS ÉGAL À DOUZE MOIS

Situation du débiteur de la prestation compensatoire :

Lorsque la prestation compensatoire est versée dans un délai n'excédant pas douze mois, les sommes attribuées au créancier de la prestation ouvrent droit pour le débiteur, dans la limite d'un plafond égal à 30 500 €, à une réduction d'impôt de 25 % lorsque les conditions fixées par le texte sont réunies (art. 199 octodécies, I du CGI).

La réduction d'impôt est accordée aux personnes physiques qui sont fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du Code général des impôts.

Toutes les formes de versements prévues par l'article 274 du Code civil ouvrent droit à la réduction d'impôt sur le revenu. Il s'agit non seulement des versements en numéraire mais également :

- de l'attribution de biens en propriété ;
- de l'attribution d'un droit temporaire ou viager d'usage, d'habitation ou d'usufruit.

Il convient de préciser que les époux peuvent prévoir que celui d'entre eux tenu de verser à l'autre une soulte dans le cadre des opérations de liquidation du régime matrimonial reçoive de ce dernier une prestation compensatoire, de telle sorte que les deux dettes se compensent dans les conditions prévues aux articles 1289 et suivants du Code civil.

Le règlement d'une prestation compensatoire en compensation d'une soulte peut ouvrir droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 octodécies du CGI, s'il intervient dans les douze mois qui suivent le jugement de divorce ayant acquis force de chose jugée.

Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, les sommes d'argent considérées doivent avoir été versées dans leur intégralité dans le délai de douze mois. Par suite, sont exclues du champ d'application de la réduction d'impôt les prestations compensatoires dont seulement une fraction des versements de sommes d'argent prévus par le jugement de divorce a été servie au cours de la période de douze mois déjà citée.

En outre, l'assiette de la réduction d'impôt sur le revenu doit être incontestable et ne doit donc pas faire l'objet d'une simple évaluation par le contribuable lorsque la prestation compensatoire est versée sous une autre forme que du numéraire (cession de droits immobiliers par exemple).

C'est pourquoi le deuxième alinéa de l'article 199 octodécies du CGI prévoit que seules ouvrent droit à l'avantage fiscal, dans la limite du plafond de 30 500 €, les prestations compensatoires dont la valeur est expressément fixée dans la convention de divorce homologuée par le juge ou dans le jugement de divorce.

La réduction d'impôt est égale à 25 % du montant de l'assiette ainsi définie. Compte tenu du plafond de versements ouvrant droit à avantage fiscal, son montant maximum s'élève à 7 650 € (30 500 € x 25 %).

Situation du créancier de la prestation compensatoire :

Les versements en capital ainsi effectués sur une période au plus égale à douze mois ne revêtent pas le caractère d'un revenu pour leur bénéficiaire. Par suite, ils ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu.

En revanche, les droits d'enregistrement sont exigibles sur ces versements en capital (voir infra).

VERSEMENTS EFFECTUÉS SUR UNE PÉRIODE SUPÉRIEURE À DOUZE MOIS

VERSEMENTS EFFECTUÉS SOUS FORME D'ARGENT :

Situation du débiteur de la prestation compensatoire :

Les sommes représentatives du capital versé sous forme de sommes d'argent sont déductibles du revenu imposable de la personne concernée à hauteur du montant versé au cours de l'année d'imposition, sans toutefois pouvoir excéder celui fixé par le juge.

Les sommes admises en déduction ne peuvent pas constituer de déficit reportable sur les années ultérieures.

Situation du créancier de la prestation compensatoire :

Corrélativement à leur déduction pour le débiteur, les sommes représentatives du capital versé sous forme de sommes d'argent sur une période supérieure à douze mois constituent pour le créancier un revenu imposable selon le régime des pensions (après application de l'abattement de 10 %) conformément aux dispositions de l'article 80 quater du CGI.

Toutefois, afin d'éviter que cette imposition ne s'avère trop pénalisante pour le créancier lorsque la prestation compensatoire en capital est acquittée en un seul versement de somme d'argent au-delà de la période de douze mois suivant la date de la décision judiciaire, il est admis que ce versement soit assimilé à un revenu exceptionnel et bénéficie du système du quotient prévu par l'article 163-0 A du CGI, sous réserve que la condition afférente à son montant soit remplie.

En cas de libération anticipée du capital échelonné (l'article 275 du Code civil permet au débiteur d'une prestation compensatoire fixée suivant des versements périodiques, de se libérer de son obligation en versant le solde du capital indexé sans intervention du juge), les sommes versées sont déductibles du revenu global du débiteur et imposables entre les mains du créancier dans les conditions susmentionnées.

En revanche, la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 octodécies du CGI n'est pas susceptible de s'appliquer. En effet, l'opération ne correspond pas à une conversion de rente en capital (voir infra) mais à un règlement accéléré du capital restant dû à l'initiative du débiteur et en dehors de toute décision judiciaire.

AUTRES VERSEMENTS :

Le régime des pensions alimentaires prévu à l'article 80 quater du CGI auquel sont soumis les versements de sommes d'argent mentionnés à l'article 275 du Code civil, n'est pas applicable aux autres versements relevant du champ de l'article 274 mais effectués dans un délai supérieur à douze mois.

Ces versements ne sont dès lors pas déductibles du revenu imposable du débiteur et ne sont pas imposables au nom du créancier.

Le cas échéant, seuls des droits d'enregistrement sont potentiellement applicables.

CAS PARTICULIER : VERSEMENT EN TOUT OU PARTIE DE LA PRESTATION COMPENSATOIRE AU-DELÀ DU DÉLAI DE DOUZE MOIS ALORS QUE LE JUGEMENT OU LA CONVENTION HOMOLOGUÉE PRÉVOYAIT QUE LE VERSEMENT DEVAIT INTERVENIR INTEGRALEMENT DANS LE DELAI DE DOUZE MOIS

Le traitement fiscal a changé concernant les versements effectués à compter du 4 avril 2012 (quelle que soit la date du jugement ou de l'homologation de la convention).

Faisant suite à un jugement rendu par le Tribunal administratif de Rennes en date du 10 mars 2011 (n° 0804637), le BOI-IR-RICI-160-10-20120912 prévoit désormais que lorsque le débiteur libère le capital, en tout ou partie, au-delà du délai de douze mois alors que le jugement ou la convention homologuée par le juge prévoyait, sur le fondement de l'article 274 du Code civil, que le versement devait intervenir intégralement dans un délai de douze mois, les versements ne peuvent, pour autant, être considérés comme effectués conformément aux dispositions de l'article 275 du même code.

Les modalités de versement mentionnées à l'article 275 doivent en effet être prévues dans un jugement et tel n'est pas le cas lorsque les versements tardifs procèdent de la seule initiative d'une ou des parties.

En conséquence, le régime des pensions alimentaires prévu à l'article 80 quater du CGI auquel sont soumis les versements de sommes d'argent mentionnés à l'article 275 du Code civil, n'est pas applicable aux versements relevant du champ de l'article 274 mais effectués dans un délai supérieur à douze mois.

Ces versements ne sont dès lors pas déductibles du revenu imposable du débiteur (y compris pour les versements partiels intervenus dans le délai de douze mois), et ne sont pas imposables au nom du créancier.

En outre, le débiteur ne peut, en application de l'article 199 octodécies du CGI bénéficier de la réduction d'impôt prévue à cet article.

Jusqu'au 4 avril 2012, dans une telle situation, les sommes versées étaient normalement déductibles du revenu imposable du débirentier et imposables selon le régime des pensions au nom du crédientier, avec application éventuelle du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI.

VERSEMENTS PROVISIONNELS À VALOIR SUR LA PRESTATION COMPENSATOIRE

Il arrive que, par convention entre les parties, l'un des époux reçoive de la part de l'autre des versements provisionnels à valoir sur la prestation compensatoire. De même, le juge peut prévoir, dans le cadre du jugement de divorce, et après avoir constaté l'existence d'une disparité dans les conditions de vie respectives des époux, le versement d'une prestation compensatoire provisionnelle dans l'attente d'une décision définitive sur le montant de celle-ci, après une mesure d'expertise.

Ces versements étant effectués avant l'intervention du jugement passé en force de chose jugée, ils sont susceptibles de bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 octodécies du CGI puisque intervenus avant l'expiration du délai de douze mois décompté à partir de celui-ci.

Toutefois, lorsque les sommes qualifiées rétroactivement de « prestation compensatoire » n'ont pas été versées la même année que celle au cours de laquelle est intervenue l'homologation de la convention de divorce ou le jugement de divorce, la réduction d'impôt sur le revenu ne peut être obtenue que par voie de réclamation contentieuse ou de dégrèvement d'office si le délai de réclamation est expiré.

Par ailleurs, le plafond de versement éligible à la réduction d'impôt (30 500 euros) est global. Par suite, si la convention homologuée ou le jugement de divorce prévoit le versement d'une prestation compensatoire d'un montant supérieur aux sommes versées par anticipation, il convient d'attribuer la réduction d'impôt chaque année au prorata des versements effectués.

VERSEMENT DE LA PRESTATION COMPENSATOIRE LA FORME D'UNE RENTE

Quelle que soit la forme du divorce, les rentes versées au titre de la prestation compensatoire sont déductibles du revenu imposable du débirentier aux termes du 2° du II de l'article 156 du CGI et imposables au nom du crédientier selon le régime des pensions conformément aux dispositions de l'article 80 quater du même code.

PRESTATIONS COMPENSATOIRES « MIXTES »

Il s'agit des prestations compensatoires versées pour partie sous forme de capital en numéraire libéré dans les douze mois du jugement de divorce et pour partie sous forme de rente.

Dans le cas d'une prestation compensatoire versée, pour partie sous la forme d'un capital payé dans les douze mois du jugement devenu définitif et, pour l'autre partie, sous la forme d'une rente :

- le paiement en capital n'ouvre pas droit à la réduction d'impôt prévue par l'article 199 octodécies du CGI et n'est pas non plus déductible du revenu global du débiteur. Corrélativement, il n'est pas imposable chez le bénéficiaire.
- le paiement de la rente est déductible et, corrélativement, la personne qui la perçoit est imposable à raison de son montant.

CONVERSIONS DE RENTES EN CAPITAL

La réduction d'impôt sur le revenu prévue par l'article 199 octodécies du CGI est accordée au titre du paiement d'une prestation compensatoire en capital, lorsque celui-ci résulte de la conversion d'une rente fixée par une précédente convention homologuée ou un jugement et qu'il est versé dans les douze mois du jugement de conversion.

Cependant, la conversion de rente en capital doit résulter d'une décision judiciaire. Lorsque la conversion de la rente en capital s'effectue de manière amiable, sans intervention du juge, l'opération est fiscalement neutre.

Elle n'ouvre droit ni à réduction d'impôt, ni à déduction du revenu imposable. Corrélativement, les sommes ne sont pas imposables au nom du bénéficiaire.

La détermination de l'assiette de la réduction d'impôt sur le revenu doit tenir compte, non seulement du capital mis à la charge du débiteur par le jugement de conversion, mais également de l'ensemble des versements déjà effectués, revalorisés en fonction de la variation de l'indice moyen annuel des prix à la consommation constatée entre l'année de versement de la rente et celle de la conversion.

L'assiette de la réduction d'impôt sur le revenu est par conséquent calculée en faisant masse de l'ensemble des sommes versées, tant au titre du capital que de la rente (revalorisée), plafonné à 30 500 € et retenu dans la proportion qui existe entre le capital dû à la date de la conversion (numérateur) et le capital total reconstitué (dénominateur) égal au total du capital versé et de la masse des rentes versées retenues pour leur montant indexé.

Les rentes versées jusqu'au paiement du capital consécutif au jugement de conversion sont pour leur part admises en déduction du revenu imposable.

LES MODALITES DE VERSEMENT DE LA PRESTATION COMPENSATOIRE NE SONT PAS PRÉCISÉES

Dans le cas où le jugement ou la convention homologuée ne prévoit pas les modalités de versement de la prestation compensatoire, le régime fiscal est déduit par l'administration fiscale des conditions dans lesquelles le débiteur s'acquitte de son obligation (BOI-IR-RICI-160-10-20120912, n° 210).

Dès lors, si l'intégralité de la prestation compensatoire est versée dans les douze mois du jugement passé en force de chose jugée, la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 octodécies du CGI s'applique.

Si les versements s'échelonnent sur une durée supérieure à douze mois à compter du jugement, le régime des rentes leur est applicable (sauf en cas de prestations versées pour partie sous forme de capital et pour partie sous forme de rente).

SITUATION AU DÉCÈS DU DÉBITEUR DE LA PRESTATION COMPENSATOIRE

Au décès de l'époux débiteur, l'article 280 du Code civil prévoit que le paiement de la prestation compensatoire, quelle que soit sa forme, est prélevé sur la succession. Le paiement est supporté par tous les héritiers, qui n'y sont pas tenus personnellement, dans la limite de l'actif successoral et, en cas d'insuffisance, par tous les légataires particuliers, proportionnellement à leur émolument, sous réserve de l'application de l'article 927 du Code civil.

Lorsque la prestation compensatoire a été fixée sous forme de capital payable dans les conditions de l'article 275 du Code civil (versement d'un capital étalé dans le temps), le solde de ce capital indexé devient immédiatement exigible. Lorsqu'elle a été fixée sous forme de rente, il lui est substitué un capital immédiatement exigible. Dans ces deux cas, la conversion est soumise au régime d'enregistrement, selon la nature et l'origine des biens au moyen desquels ce capital est versé (voir infra).

Au regard des droits de mutation par décès, la prestation compensatoire versée sous forme de capital et due par l'époux débiteur au jour de son décès, constitue un passif de succession déductible dans les conditions de droit commun en application de l'article 768 du CGI.

Toutefois, l'article 280-1 du Code civil permet aux héritiers de déroger à cette règle par acte notarié, et de décider de maintenir les formes et modalités de règlement de la prestation compensatoire qui incombait à l'époux débiteur décédé.

Au regard des droits de mutation par décès, aucune déduction ne peut alors être pratiquée si les héritiers décident du maintien des modalités initiales de versement.

En matière d'impôt sur le revenu, deux situations doivent donc être distinguées :

- si le paiement de la prestation compensatoire intervient par prélèvement sur l'actif successoral, il n'ouvre droit ni à la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 octodécies du CGI, ni à la déduction du revenu global des héritiers et légataires. Corrélativement, les sommes ne sont pas imposables à l'impôt sur le revenu au nom du bénéficiaire.
- si les héritiers décident de maintenir les formes et les modalités de règlement de la prestation compensatoire qui incombait au défunt, les versements effectués sont déductibles du revenu global de chacun des débiteurs à concurrence des sommes personnellement versées. Le créancier demeure pour sa part imposable dans les conditions énoncées à l'article 80 quater du CGI sur l'ensemble des sommes perçues au titre de la prestation compensatoire.

SITUATION AU DÉCÈS DU CRÉANCIER DE LA PRESTATION COMPENSATOIRE

Au décès du créancier, lorsque la prestation compensatoire a été fixée sous forme de capital payable dans les conditions de l'article 275 du Code civil (versement d'un capital étalé dans le temps), le débiteur n'est pas déchargé de son obligation.

Le solde restant à percevoir est un actif de la succession du créancier et sera donc taxable pour sa valeur. En outre, la rente sera imposée à l'impôt sur le revenu entre les mains des héritiers du créancier. L'administration fiscale n'apporte aucune précision à ce sujet.

Néanmoins, le débiteur pourra toujours demander au juge, sur le fondement de l'article 276-3 du Code civil, de supprimer la rente car il y a bien eu un changement important dans les besoins du créancier ... puisqu'il est mort.

Etant donné que l'article 276-3 du Code civil n'impose pas de recourir au juge, il nous paraît possible que cet effacement soit convenu entre le débiteur et les héritiers du créancier.

Cela étant, il convient de noter que la volonté des parties peut, dans une certaine mesure, contrevenir à cette règle.

Au moment du divorce, dans le divorce par consentement mutuel, il est tout à fait possible de convenir que toute dette cessera d'être due en cas de décès du créancier (art. 278 du Code civil). En revanche, dans un autre type de divorce, le juge ne peut pas prévoir une telle disparition de la créance du défunt ni de la dette du débiteur.

Après le divorce mais avant le décès du créancier, il est possible que les ex-époux conviennent (par convention) que la prestation compensatoire cessera d'être due en cas de décès du créancier, ce qui constitue une sorte de remise de dette éventuelle (en cas de décès de sa part).

Certes, la remise de dette constitue une donation indirecte, mais son caractère éventuel fait qu'elle ne sera pas taxable au moment de l'accord des époux. En revanche, la taxation pourrait vraisemblablement être exigée au moment du décès du créancier, l'enrichissement du débiteur pouvant être taxé aux droits de mutation à titre gratuit.

Si l'accord intervient après le décès du créancier, entre ses héritiers et le débiteur, l'opération risque d'être lourdement taxable.

Pour les héritiers du créancier, il s'agit d'une acceptation de la succession et le solde qui restait à percevoir par le créancier est un actif de la succession du créancier qui sera donc taxable pour sa valeur, suivi d'une remise de dette.

Pour le débiteur, la remise de dette entraînera la taxation aux droits de mutation à titre gratuit sur la même somme.

Evidemment, lorsque la prestation compensatoire a été fixée sous forme de rente viagère, le décès du créancier met fin à cette rente.

Quatre problématiques sont susceptibles de concerner les divorcés.

EXONÉRATION RESULTANT DE LA RÉSIDENCE PRINCIPALE

Les plus-values immobilières des particuliers réalisées lors de la cession de la résidence principale du cédant au jour de la cession sont exonérées (art. 150 U II-1° du CGI).

En principe, le logement doit être la résidence principale du cédant au jour de la cession. Cette condition exclut donc de l'exonération les cessions portant sur des immeubles qui, bien qu'ayant été antérieurement la résidence principale du propriétaire, n'ont plus cette qualité au moment de la vente.

Concernant les immeubles cédés par des divorcés, il convient de distinguer selon que la résidence principale est en cours de construction ou achevée.

IMMEUBLE EN COURS DE CONSTRUCTION

Dans le cas où la cession d'un immeuble en cours de construction est réalisée par un couple en instance de divorce, il est admis que l'exonération prévue en faveur des résidences principales puisse s'appliquer.

Deux conditions doivent être simultanément réunies :

- les intéressés doivent apporter la preuve que l'immeuble cédé était destiné à leur habitation principale ;
- ils ne doivent pas, par ailleurs, être propriétaires du logement qu'ils occupent durant la construction de leur future habitation.

IMMEUBLE QUI CONSTITUAIT LA RÉSIDENCE PRINCIPALE DES ÉPOUX LORS DE LA SÉPARATION

La condition tenant à l'occupation du logement à titre d'habitation principale au jour de la cession n'est pas toujours satisfaite en cas de séparation ou de divorce, notamment lorsque l'un des conjoints a été contraint de quitter le logement qui constituait alors sa résidence principale.

Cependant, l'administration fiscale (BOI-RPFI-PVI-10-40-10-20120912 n° 260) admet, lorsque l'immeuble cédé ne constitue plus, à la date de la cession, la résidence principale du contribuable, que celui-ci puisse néanmoins bénéficier de l'exonération prévue au 1° du II de l'article 150 U du CGI, dès lors que le logement a été occupé par son ex-conjoint jusqu'à sa mise en vente et que la cession intervient dans les délais normaux de vente (un délai d'une année constitue en principe le délai maximal).

Il est précisé que la circonstance que le contribuable est propriétaire du logement qu'il occupe à la date de la cession de l'ancienne résidence commune des époux n'est pas de nature à écarter le bénéfice de l'exonération.

Le bénéfice de l'exonération n'est en revanche subordonné à aucun délai particulier entre la date de séparation et la date de mise en vente (RM Breton du 8 avril 2008, n° 14197, reprise par le BOFIP précité).

EXONÉRATION DES PLUS-VALUES CONSÉCUTIVES AUX PARTAGES ET CONSÉQUENCES LORS DE LA CESSION ULTÉRIEURE DES TITRES OU DROITS PAR L'ATTRIBUTAIRE

Comme nous le verrons plus en détail en matière de droits d'enregistrement, le partage est l'acte juridique qui met fin à une indivision en répartissant les biens indivis entre les différents coindivisaires.

A condition d'intervenir entre les anciens époux, les ascendants, les descendants et les ayants droit à titre universel de l'un ou plusieurs d'entre eux, le partage, quand bien même ils s'effectueraient à charge du versement d'une soulte, ne donne lieu à aucune plus-value imposable, que ce soit pour les partages de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés (art. 150-0 A, IV du CGI) ou pour les partages de biens immobiliers (art. 150 U, IV du CGI).

Le partage est ainsi une opération intercalaire exclusive de toute taxation au titre des plus-values au moment du partage.

Pour la détermination de la plus ou moins-value lors de la cession ultérieure des titres ou droits par l'attributaire, le prix d'acquisition s'entend de la valeur des titres ou droits cédés (ou des biens immobiliers) au jour de leur entrée dans l'indivision ou la communauté (sans tenir compte de la soulte versée lors du partage pour le calcul du gain net de cession des titres ou des biens immobiliers par l'attributaire).

Corrélativement, pour la détermination de l'abattement pour durée de détention, la durée de détention des titres ou des biens immobiliers est décomptée à partir de la date d'entrée du bien dans l'indivision ou la communauté.

L'IMPOSITION DES PRESTATIONS COMPENSATOIRES PAYÉES EN NATURE

L'administration fiscale, se prononçant en matière de plus-values immobilières des particuliers (BOI-RFPI-PVI-10-30-20130211 n° 20), est venu préciser que constitue une cession à titre onéreux l'attribution d'un bien propre de l'ex-époux débiteur, en paiement d'une prestation compensatoire en capital, dès lors que celle-ci a pour effet de transférer la propriété du bien à l'ex-époux attributaire et de libérer l'ex-époux débiteur de sa dette.

Une telle attribution, lorsqu'elle est versée en exécution d'une décision de justice, doit en effet être regardée comme une cession à titre onéreux, laquelle constitue le fait générateur de la plus-value immobilière imposable (RM Moyne-Bressand du 29 août 2006, n° 83591).

Le raisonnement suivi par l'administration fiscale est que l'attribution d'un bien propre de l'ex-époux débiteur en paiement d'une prestation compensatoire en capital a pour effet de transférer la propriété du bien à l'ex-époux attributaire et de libérer l'ex-époux débiteur de sa dette.

Selon elle, il n'en résulte aucune différence de traitement de l'ex-époux débiteur au regard de l'imposition des plus-values selon qu'il cède un bien propre lui appartenant et verse le produit de cette cession à son ex-conjoint au titre de la prestation compensatoire ou qu'il abandonne un tel bien à celui-ci en paiement de cette même prestation.

Enfin, tirant les conséquences de cette position, elle précise que la plus-value immobilière réalisée lors de la cession ultérieure du bien reçu par l'attributaire est déterminée en retenant la valeur vénale du bien au jour de l'attribution et que le point de départ à retenir pour le calcul de l'abattement pour durée de détention est la date de l'attribution de ce bien au cédant.

Bien qu'actuellement exclusivement exprimée en matière de plus-value immobilière des particuliers, il est probable que l'administration fiscale considère également qu'une telle attribution d'un bien propre est un fait générateur d'imposition au titre des plus-values sur valeurs mobilières des particuliers.

SORT DES PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES

En principe, les éléments d'actif d'une entreprise individuelle (fonds de commerce, clientèle, etc.) acquis ou créés au cours du mariage et affectés à l'activité de l'un des conjoints sont la propriété indivise des conjoints lorsqu'ils sont mariés sous un régime de communauté.

En cas de divorce, le transfert de l'actif professionnel dans l'indivision post-communautaire ne constitue pas en lui-même une cession susceptible de donner lieu à taxation des plus-values.

Deux situations doivent donc être distinguées.

EN CAS DE CESSION DE L'ENTREPRISE INDIVISE

En cas de cession de l'entreprise indivise, chacun des anciens époux est imposable sur la moitié de la plus-value de cession (arrêt rendu par la Cour administrative d'appel de Nantes en date du 25 avril 2000, n° 97-809).

EN CAS DE POURSUITE DE L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE PAR L'UN DES EX-CONJOINTS

Le Conseil d'Etat (CE, 28 juillet 1999, n° 162756) considère que le partage des biens d'une communauté conjugale, même à charge de soulte, ne constitue pas une cession à titre onéreux susceptible de donner lieu à imposition en application des dispositions de l'article 38 du Code général des impôts, dès lors que l'attributaire des éléments d'actif les maintient au bilan de l'entreprise individuelle.

En conséquence, et dès lors que les biens sont maintenus à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle, l'ancien époux de l'exploitant ne doit pas être imposé au titre des plus-values professionnelles à l'occasion du partage de la communauté conjugale et, corrélativement, la soulte versée par l'ex-conjoint poursuivant l'exploitation ne doit pas être considérée comme un complément du prix de revient des éléments maintenus à l'actif.

Dans la mesure où l'ancien époux qui poursuit l'exploitation supportera seul la totalité de l'impôt sur la plus-value, sans déduction de la soulte, au moment où il cédera les éléments d'actif ou cessera son activité, il appartient aux anciens époux de prendre en considération, lors de la fixation du montant de la soulte, la fiscalité latente sur ces biens.

En revanche, dans la situation où les biens figurant à l'actif viendraient à être attribués lors du partage à l'ancien époux qui n'exploite pas ou plus le fonds, et seraient ainsi transférés à cette occasion dans son patrimoine personnel, alors une plus-value professionnelle deviendrait imposable.

L'indivision est la situation dans laquelle se trouvent des biens sur lesquels s'exercent des droits de même nature appartenant à plusieurs personnes, sans qu'il y ait division matérielle des parts.

Or, il est fréquent que les anciens époux se trouvent en indivision après le divorce, soit qu'ils aient achetés des biens en indivision avant ou pendant le mariage, soit qu'ils étaient mariés sous un régime communautaire (du fait de la dissolution du régime matrimonial engendrée par le divorce, la communauté laisse place à une indivision post-communautaire).

Aussi, le principal moyen de sortir d'une indivision est le partage, qui est un acte juridique opérant la répartition des biens indivis entre les coindivisaires, qui reçoivent alors un droit exclusif sur les biens mis dans leur lot. La licitation, qui consiste en la vente aux enchères ou à l'amiable d'un bien indivis, est un autre moyen de sortir d'une indivision.

LE RÉGIME SPÉCIAL DES PARTAGES DES BIENS DES ANCIENS ÉPOUX

RÈGLES GÉNÉRALES

Il existe trois types de partage :

• les partages purs et simples : lorsque chaque copartageant reçoit en nature dans son lot l'équivalent de ses droits dans la masse à partager ;

• les partages avec soultes : lorsque l'un ou plusieurs des copartageants reçoivent dans leur lot des biens indivis pour une valeur supérieure à leurs droits et pour rétablir l'égalité, versent aux autres copartageants une somme d'argent ou bien prennent en charge une part de passif supérieure à celle leur incombant normalement ;

• les partages avec plus-values : si un copartageant ne verse aucune somme d'argent, son lot peut présenter une plus-value par rapport à ses droits.

En droit civil, les partages, même avec soulte ou plus-value, sont déclaratifs et ne sont pas considérés comme emportant transmission entre les copartageants.

Au contraire, en droit fiscal, les actes de partage présentent, en principe, un caractère translatif à hauteur des soultes ou des plus-values. Il en résulte que le montant des soultes versées ou de la plus-value constatée sur un des lots est taxé, non pas au droit de partage, mais aux droits de mutation à titre onéreux, selon le tarif prévu pour les biens en cause.

Cela étant, l'article 748 du CGI prévoit un régime spécial en cas de partages de communauté conjugale ou d'indivision entre époux.

Les partages qui portent sur les biens dépendant d'une communauté conjugale (ou sur des biens indivis acquis par des époux avant ou pendant le mariage et ce, quel que soit leur régime matrimonial) et qui interviennent uniquement entre les membres originaires de l'indivision (pour les partages de communauté ou d'indivision conjugale, il s'agit des anciens époux), leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux, ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values.

En ce qui les concerne, l'imposition au taux fixe de 2,5 % est liquidée sur la valeur nette de l'actif partagé déterminé sans déduction des soultes ou plus-values (à l'exclusion donc de tout droit ou taxe de mutation à titre onéreux sur les soultes ou plus-values).

Ce régime fiscal s'applique aussi bien aux partages qui portent sur des immeubles qu'à ceux qui ont pour objet des meubles ou à la fois des meubles et des immeubles. Aussi, dès lors que les partages relevant du régime spécial ne sont pas considérés comme translatifs de propriété, ils n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

Le bénéfice du régime de faveur est étendu, toutes les autres conditions étant remplies, à l'attribution d'un bien faite au profit d'un copartageant pour le dédommager de sa créance envers la succession ou la communauté conjugale.

En effet, une telle attribution constitue, au regard du droit fiscal, une opération de partage d'une nature comparable à celle résultant du versement d'une soulte. L'administration admet donc qu'elle n'est pas translatrice de propriété et ne donne pas ouverture à l'impôt de mutation.

Sur le plan fiscal, seuls sont soumis à la formalité de l'enregistrement les partages ayant fait l'objet d'un acte les constatant (art. 635-1-7° du CGI). Il en résulte qu'en l'absence d'acte, l'impôt de partage ne peut être perçu sur les biens répartis au terme d'un partage seulement verbal.

Aussi, lorsque les époux divorcent par consentement mutuel, ils ont l'obligation de prévoir dans leur convention les conditions de la liquidation et du partage de leur régime matrimonial et le droit de partage est dû à raison du jugement qui homologue cette convention.

Dans les autres divorces, les époux ont la faculté de prévoir par convention les règles de liquidation et de partage de leur régime matrimonial. S'ils utilisent cette faculté, le droit de partage est dû à raison du jugement de divorce. Sinon, le droit de partage est dû lors de l'acte ultérieur qui prévoit le partage des biens (à défaut d'acte, le droit de partage n'est pas dû).

RÈGLES PARTICULIÈRES CONCERNANT L'ASSIETTE DU DROIT DE PARTAGE SUR LES PARTAGES DE COMMUNAUTÉ

L'imposition proportionnelle au taux de 2,5 % est liquidée dans les conditions ordinaires sur l'actif net partagé. Cet actif comprend notamment les excédents de récompenses sur les reprises.

Si les époux ont un excédent de reprises en deniers, plusieurs hypothèses sont à examiner (BOI-ENR-PTG-10-20-20120912 n° 360) :

Première hypothèse :

Le droit de partage est exigible sur les excédents de reprises en deniers lorsque l'époux prélève des biens communs en paiement de ses créances. En effet, l'époux qui exerce ses reprises sur les biens de communauté agit en la double qualité de créancier et de copartageant.

Deuxième hypothèse :

Le paiement des reprises en numéraire ne donne ouverture à aucun droit particulier. Le droit de partage est exigible sur le montant total de l'actif de communauté.

Troisième hypothèse :

Le paiement des reprises au moyen de biens autres que du numéraire, propres à l'autre époux, constitue une dation en paiement soumise au droit de mutation à titre onéreux d'après la nature de ces biens.

UN RÉGIME SPÉCIAL TRANSPOSABLE AUX LICITATIONS

Les licitations de biens mobiliers ou immobiliers dépendant d'une communauté conjugale (ainsi que les licitations de biens indivis acquis par des époux avant ou pendant le mariage et ce, quel que soit le régime matrimonial), lorsqu'elles interviennent au profit des membres originaires de l'indivision, de leur conjoint, de leurs ascendants ou descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux, sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement à un taux spécifique de 2,5 % (art. 750 II du CGI).

L'impôt est assis sur les parts acquises, ou sur la valeur nette de la totalité des biens lorsque l'opération met fin à l'indivision.

LES RÈGLEMENTS FINANCIERS EFFECTUÉS APRÈS LE DIVORCE

VERSEMENT EFFECTUÉ AU PROFIT D'UN ENFANT

En principe, en cas de séparation entre les parents ou entre ceux-ci et l'enfant, la contribution à son entretien et à son éducation prend la forme d'une pension alimentaire versée, selon le cas, par l'un des parents à l'autre, ou à la personne à laquelle l'enfant a été confié (art. 373-2-2 du Code civil).

Cela étant, lorsque la consistance des biens du débiteur s'y prête, la pension alimentaire peut être remplacée, en tout ou partie, sous les modalités et garanties prévues par la convention homologuée ou par le juge, par le versement d'une somme d'argent entre les mains d'un organisme accrédité chargé d'accorder en contrepartie à l'enfant une rente indexée, l'abandon de biens en usufruit ou l'affectation des biens productifs de revenus (art. 373-2-3 du Code civil).

Conformément aux dispositions de l'article 757 A du CGI, les versements en capital (versement d'une somme d'argent ou abandon de l'usufruit de biens meubles ou immeubles) prévus par l'article 373-2-3 du Code civil ne sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit que pour la fraction qui excède 2 700 € par année restant à courir jusqu'à la majorité du bénéficiaire.

Lorsqu'elle porte transfert de biens ou droits immobiliers, la publication de la décision judiciaire à la conservation des hypothèques rend exigible la taxe départementale de publicité foncière au taux réduit (0,61422 %).

En revanche, l'affectation de biens productifs de revenus ne constitue pas un « versement en capital » et ne peut, en aucun cas, donner ouverture aux droits de mutation à titre gratuit (BOI-ENR-DMTG-20-10-20-20-20120912, n° 40).

Lorsque le versement en capital excède 2 700 € par année jusqu'à la majorité du bénéficiaire, cet excédent est soumis aux droits de mutation à titre gratuit dans les mêmes conditions qu'une donation intervenant entre l'époux débiteur de la prestation et le bénéficiaire de celle-ci.

Exemple : Lors d'un divorce, un enfant est âgé de 8 ans. Il lui reste donc dix années à courir jusqu'à sa majorité. Le capital versé à son profit est de 50 000 €. La portion soumise aux droits de mutation à titre gratuit est donc de : 50 000 € - 27 000 € = 23 000 €. Bien entendu, elle donne lieu à application de l'abattement à la base prévue en ligne directe.

VERSEMENT ENTRE ÉPOUX

LES PRESTATIONS COMPENSATOIRES PRENANT LA FORME D'UN VERSEMENT EN CAPITAL

Certaines prestations compensatoires sont hors du champ d'application des droits d'enregistrement.

Il s'agit des prestations compensatoires en capital réalisées au moyen de versements échelonnés d'une somme d'argent sur une période de plus de douze mois (versements visés par l'article 80 quater du CGI), en raison de leur assimilation à une pension alimentaire.

Pour les autres cas (y compris en cas de conversion judiciaire d'une rente en capital), selon la nature ou l'origine des biens au moyen desquels ce capital est versé, deux types de droits proportionnels et un droit fixe sont susceptibles de s'appliquer.

Les versements en capital peuvent être constitués en biens de communautés, en biens indivis ou en biens propres de l'époux débiteur.

PRESTATIONS COMPENSATOIRES PASSIBLES DU DROIT DE PARTAGE :

Le droit de partage (art. 748 du CGI) est dû lorsque la prestation compensatoire est versée au moyen de :

- biens de communauté (ou biens communs), auxquels il convient d'assimiler les biens dépendant d'une société d'acquêts accessoire à un régime de séparation de biens et ceux apportés lors de l'établissement d'un régime dotal ;
- biens indivis entre époux séparés de biens et acquis pendant le mariage.

Ce droit s'applique :

- que le versement de la prestation résulte d'une convention homologuée par le juge ou d'une décision du juge prise conformément à l'article 274 du Code civil. En particulier, dans cette dernière hypothèse, la décision judiciaire constitue un acte de partage au sens de l'article 748 du CGI ;
- que les biens attribués soient meubles ou immeubles. Ainsi, il peut s'agir de versements sous forme de somme d'argent sur une période inférieure à 12 mois.

Le droit de partage est fixé à 2,50 %.

Il convient toutefois d'apporter les précisions suivantes selon que le versement de la prestation compensatoire est ou non compris dans une convention prévoyant la liquidation et le partage du régime matrimonial :

- le jugement homologue une convention qui prévoit la liquidation du régime matrimonial et le versement de la prestation compensatoire au moyen de biens ou droits compris dans la masse des biens ainsi partagés ; une telle convention constate en effet un partage taxable en application de l'article 748 du CGI ; le droit de 2,5 % est alors assis sur l'actif net ainsi partagé, sans distraction des soultes, et particulièrement de celle résultant de l'attribution à l'un des ex-époux des biens revenant normalement à l'autre par l'effet de la liquidation de la communauté, et qui est compensée par la prestation compensatoire d'égal montant ;
- le jugement n'homologue pas une convention qui prévoit la liquidation du régime matrimonial et le versement de la prestation compensatoire au moyen de biens ou droits compris dans la masse des biens ainsi partagés ; dans ce cas, et dès lors que les biens au moyen desquels la prestation compensatoire est versée sont passibles du droit de partage, celui-ci est assis sur leur valeur. L'acte de partage ultérieur qui reprend dans ses stipulations les biens ou droits versés conformément à ce jugement ne donnera pas lieu à la perception du droit de partage sur la valeur des biens ou droits ainsi versés, par application de la règle selon laquelle la même opération ne peut être frappée deux fois de droits proportionnels d'enregistrement (règle « non bis in idem »).

PRESTATIONS COMPENSATOIRES PASSIBLES DE LA TAXE DE PUBLICITÉ FONCIÈRE :

Il résulte de la combinaison de l'article 1133 ter du CGI et de l'article 1020 du CGI que le versement d'une prestation compensatoire au moyen de biens immeubles ou de droits réels immobiliers qui ne sont pas passibles du droit de partage, donne lieu à la perception d'une imposition proportionnelle (0,71498 %).

En effet, une prestation compensatoire versée au moyen de tels biens ou droits, soit opère une transmission entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, soit constate une constitution de droit réel immobilier au sens du 1° de l'article 677 du CGI, justifiant ainsi la perception de l'imposition proportionnelle.

PRESTATIONS COMPENSATOIRES PASSIBLES DU DROIT FIXE :

Sont passibles du droit fixe de 125 € prévu par l'article 1133 ter du CGI les prestations compensatoires qui font l'objet d'un versement en capital réalisé sur une période inférieure à un an, au moyen de biens autres que ceux passibles des droits mentionnés ci-dessus (c'est-à-dire au moyen de biens propres mobiliers).

AIDE JURIDICTIONNELLE :

Cependant, lorsque l'une des parties au jugement bénéficie de l'aide juridictionnelle, les actes prévoyant le versement de prestations compensatoires sont exonérés de droits d'enregistrement (art. 1090 A et art. 1090 B du CGI).

Cette exonération s'applique sous réserve de l'application du droit fixe de 125 € prévu par l'article 680 du CGI en cas de présentation volontaire du jugement à l'enregistrement.

ASSIETTE DU DROIT DE PARTAGE ET DE LA TAXE DE PUBLICITÉ FONCIÈRE :

Les droits sont assis sur les valeurs qui doivent, en application de l'article 1080 du Code de procédure civile, être mentionnées dans la convention, ou, à défaut d'une telle convention, dans la décision qui prononce le versement de la prestation compensatoire.

Cependant, le versement d'une prestation compensatoire au moyen de biens en usufruit, doit, pour la liquidation des droits d'enregistrement, être déterminé conformément aux dispositions de l'article 669 du CGI.

La même évaluation s'applique pour la liquidation de l'attribution du droit temporaire ou viager d'usage et d'habitation, dès lors qu'ils s'établissent et se perdent de la même manière que l'usufruit (art. 625 du Code civil).

Cependant, dès lors que le bénéficiaire d'un tel droit d'usage ou d'habitation ne peut le céder ni le louer, il apparaît possible d'admettre qu'il soit pratiqué sur cette évaluation légale un abattement de 20 % (BOI-ENR-DMTG-20-10-20-20120912, n° 210).

FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ :

Fait générateur :

Le fait générateur des droits est en principe le jugement prévoyant le versement de la prestation. L'exécution d'une prestation compensatoire résulte soit de l'homologation par le juge d'une convention, soit d'une décision du juge prise conformément à l'article 274 du Code civil.

Tel est notamment le cas des jugements qui prévoient le versement d'une prestation compensatoire au moyen de biens déterminés, qu'il soit ou non fait mention de leur origine.

En effet, l'absence d'une telle précision ne remet pas en cause le fait que ces biens ont une origine commune ou indivise entre époux, ou propre.

Par exception, le versement d'une prestation compensatoire au moyen de sommes d'argent relève du régime suivant :

- Lorsque l'origine des sommes n'est pas mentionnée, la disposition prévoyant le versement ne constitue pas le fait générateur d'une quelconque imposition ;
- Lorsque l'origine des deniers versés est mentionnée comme étant commune ou indivise entre époux, alors cette disposition constitue le fait générateur du droit de partage ;
- Lorsque l'origine des deniers versés est mentionnée comme étant autre que commune ou indivise, cette disposition constitue le fait générateur du droit fixe mentionné à l'article 1133 ter du CGI.

Ces précisions mentionnées ci-dessus s'appliquent aussi bien lorsque l'homologation ou la décision résulte d'un jugement de divorce que lorsque le juge prononce une conversion de rente en capital en application des dispositions de l'article 276-4 du Code civil.

Elles s'appliquent également sur les conversions en capital effectuées en application de l'article 280 du Code civil :

- si son versement au moyen de biens acquis en commun ou en indivision par des époux, et demeurés dans cet état postérieurement au divorce, est constaté par un acte,
- ou lorsqu'il est versé au moyen de biens propres à l'ex-époux défunt.

Exigibilité :

Aucun délai n'est imposé pour l'enregistrement des jugements prévoyant le versement de prestations compensatoires passibles du droit fixe de 125 €.

En revanche, les jugements qui donnent ouverture à une imposition proportionnelle doivent être enregistrés dans le mois de leur date (art. 635, 2-1° du CGI).

Il est précisé que les droits d'enregistrement sont immédiatement exigibles dès le prononcé du jugement, sans qu'il soit besoin d'attendre qu'il soit exécutoire. En effet, les décisions de justice forment l'acte justificatif de la créance fiscale, et l'on ne saurait qualifier de condition suspensive au sens de l'article 676 du CGI la faculté ouverte aux parties d'interjeter appel ou de se pourvoir en cassation.

LES PRESTATIONS COMPENSATOIRES PRENANT LA FORME D'UN VERSEMENT SOUS FORME DE RENTE

Lorsque, conformément aux dispositions de l'article 276 du Code civil, la prestation compensatoire prend, à titre exceptionnel, la forme d'une rente, il n'y a pas lieu à imposition aux droits d'enregistrement.

LES LIBÉRALITÉS À CAUSE DE MORT ENTRE ANCIENS ÉPOUX

L'article 796-0 bis du CGI exonère de droits de mutation par décès le conjoint survivant. Ainsi, la part successorale reçue par le conjoint survivant est exonérée de tous droits de succession.

Dans la mesure où tout lien est rompu entre conjoints divorcés, les libéralités accordées à un époux divorcé par son ex-conjoint supportent, quelle que soit la date du testament, le tarif entre personnes non parentes (60 %) ou, le cas échéant, celui fixé pour le lien de parenté existant en dehors du mariage.

En revanche, l'administration admet (BOI-ENR-DMTG-10-20-10-20140811 n° 15) d'appliquer le tarif entre époux aux donations à cause de mort consenties par contrat de mariage et aux donations éventuelles entre époux consenties pendant le mariage, quel que soit le type de divorce prononcé avant ou après le 1er janvier 2005, dès lors qu'elles ont été expressément maintenues au moment du divorce ou qu'elles sont réputées irrévocables.

Cependant, cette situation risque d'être assez rare en pratique dans la mesure où le divorce emporte révocation de plein droit des libéralités à cause de mort que les conjoints avaient pu se consentir.

IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE

LA FIN DE L'IMPOSITION COMMUNE

Pendant toute la durée du mariage et quel que soit leur régime matrimonial, les couples mariés font l'objet d'une imposition commune à l'ISF et doivent souscrire une seule déclaration qui regroupe l'ensemble de leurs biens, droits et valeurs imposables ainsi que ceux de leurs enfants mineurs dont ils ont l'administration légale des biens³.

Le législateur a prévu deux exceptions à la règle de l'imposition commune qui sont les mêmes que les dérogations à la règle de l'imposition par foyer en matière d'impôt sur le revenu (à l'exception de celle prévue au c du 4 de l'article 6 du CGI qui concerne l'abandon du domicile conjugal), à savoir :

- Lorsque les époux sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit (art. 6, 4-a du CGI) ;
- Lorsque les époux sont en instance de divorce et résident séparément (art. 6, 4-b du CGI).

LA DÉCLARATION DES BIENS DES ENFANTS MINEURS

Lorsque chacun des anciens époux est imposé distinctement à l'ISF, il y a lieu d'ajouter à ses biens ceux de ses enfants mineurs dont il a l'administration légale (laquelle découle de l'autorité parentale).

Il en est ainsi que l'enfant soit placé sous le régime de l'administration légale pure et simple ou de l'administration légale sous contrôle judiciaire, et même si l'enfant fait l'objet d'une imposition séparée au titre de l'impôt sur le revenu, en application des dispositions du 2 de l'article 6 du CGI.

Cependant, afin d'éviter une éventuelle double imposition des biens des enfants mineurs en cas d'imposition séparée des parents à l'ISF, il est admis que chacun des parents exerçant conjointement l'autorité parentale (et qui sont donc tous les deux administrateurs légaux) ne comprenne dans sa déclaration ISF que la moitié des biens appartenant aux enfants mineurs.

A notre avis, cette mesure s'applique même si un seul des parents est soumis à l'ISF.

LA FIN DE LA SOLIDARITÉ FISCALE ENTRE ÉPOUX

Quel que soit le régime matrimonial, les époux sont solidairement responsables du paiement de l'ISF (art. 1723 ter-00 B du CGI).

³ Il est rappelé que les époux doivent conjointement signer leur déclaration commune d'ISF (art. 885 W du CGI).

Aussi, dans la mesure où le divorce entraîne une imposition distincte des anciens époux, la solidarité fiscale ne joue plus pour les patrimoines qui font l'objet de déclarations distinctes.

En revanche, les anciens époux restent en principe solidairement tenus pour les périodes antérieures d'imposition commune, ce qui signifie que le Trésor public peut poursuivre l'un ou l'autre d'entre eux en paiement de l'intégralité de la dette fiscale du couple.

Cela étant, dans les mêmes conditions que pour l'impôt sur le revenu, il existe une procédure de demande en décharge partielle de responsabilité solidaire spécifique aux divorcés (art. 1691 bis, II du CGI).

LE TRAITEMENT FISCAL DE LA PRESTATION COMPENSATOIRE

LES PRESTATIONS COMPENSATOIRES PRENANT LA FORME D'UN VERSEMENT EN CAPITAL

Les prestations compensatoires ne bénéficient d'aucune exonération particulière et leur montant doit être compris dans le patrimoine taxable du bénéficiaire dans les conditions de droit commun.

Aussi, lorsque la prestation prend la forme d'un usufruit, le bénéficiaire est imposable à l'ISF sur la valeur de la pleine propriété du bien qui fait l'objet du démembrement (art. 885 G du CGI). Corrélativement, le débiteur de la prestation n'est pas du tout imposable sur le bien.

LES PRESTATIONS COMPENSATOIRES PRENANT LA FORME D'UNE RENTE

Situation du crédientier :

Par un arrêt du 19 avril 2005 (n°03-11-750), la chambre commerciale de la Cour de cassation a jugé que, assimilable aux créances alimentaires en raison de son caractère insaisissable et incessible, la prestation compensatoire versée en cas de divorce sous forme de rente viagère est privée de valeur patrimoniale.

Sa valeur de capitalisation n'entre donc pas dans l'assiette du patrimoine taxable à l'impôt de solidarité sur la fortune du crédientier.

Situation du débirentier :

La faculté de déduction par le débirentier de la valeur de capitalisation de la prestation compensatoire qu'il verse sous forme de rente n'est toutefois pas remise en cause.

A titre de règle pratique (BOI-PAT-ISF-30-60-10-20130614 n° 170), l'évaluation en capital de la rente n'est pas remise en cause si :

- s'agissant des rentes constituées auprès d'organismes institutionnels, leur valeur

n'est pas supérieure au montant de la provision mathématique pure que ces organismes sont tenus de calculer au 31 décembre de chaque année pour chaque contrat en cours ;

- s'agissant de rentes constituées entre particuliers, leur valeur est fixée en application des barèmes publiés chaque année par l'administration dans la notice de la déclaration d'I.S.F.

Toutefois, dans la mesure où cette méthode d'évaluation ne présente aucun caractère obligatoire, le redevable pourra valablement utiliser toute méthode pertinente de son choix dont le détail devra être fourni.

LE TRAITEMENT FISCAL DE LA PENSION ALIMENTAIRE VERSEE POUR L'ENTRETIEN DES ENFANTS

Les principes que nous venons de voir pour la prestation compensatoire versée sous forme de rente s'appliquent également aux pensions alimentaires visées par l'article 373-2-2 du Code civil ordonnées ou homologuées par une décision judiciaire.

Cela étant, à titre de règle pratique (BOI-PAT-ISF-30-60-10-20130614 n° 180), la valeur de capitalisation des pensions alimentaires déductible au passif de l'ISF n'est pas remise en cause lorsqu'elle n'est pas supérieure à un montant déterminé de la façon suivante :

Il convient d'abord de déterminer le nombre d'années durant lesquelles sera versée la pension. Si un terme fixe a été déterminé ou homologué par le juge, il y a lieu de retenir ce terme ; en revanche, si le terme porté dans le jugement est fluctuant (exemple : jusqu'à la fin des études d'un enfant), il y a lieu de retenir comme terme fixe, le 31 décembre de l'année au cours de laquelle l'enfant aura atteint l'âge de 21 ans.

Une fois le terme connu, s'agissant d'une rente à durée fixe, sa valeur est ensuite déterminée chaque année en capitalisant, sur le nombre d'années restant à courir, la rente annuelle sur la base du taux brut des obligations assimilables du Trésor à dix ans (O.A.T.). En pratique, il convient de retenir le dernier taux TEC 10 connu à la date du fait générateur de l'impôt.

Bien entendu, en cas de revalorisation de la pension à la suite d'une décision de justice, il y a lieu de prendre en compte cette nouvelle rente pour déterminer la valeur de capitalisation de la pension.

Lorsque le terme porté dans le jugement est fluctuant, au-delà des 21 ans de l'enfant et jusqu'à ce que le terme fixé par le juge soit atteint (exemple : date de la fin des études), le débirentier pourra inscrire chaque année, au passif de l'impôt de solidarité sur la fortune, la valeur de la pension calculée sur la seule année au titre de laquelle l'impôt est dû.

TAXE D'HABITATION

Les époux sont solidairement tenus au paiement de la taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit (tant au titre de la taxe d'habitation afférente à l'habitation principale que de la taxe d'habitation afférente aux autres résidences au titre desquelles un des époux est redevable).

Aussi, dès lors que la condition relative à la cohabitation est réalisée, le régime matrimonial reste sans influence sur le principe de mise en jeu de la responsabilité solidaire du conjoint. En application du principe de l'annualité, il convient de considérer que la condition de cohabitation doit être réalisée à la date d'établissement de la taxe, c'est-à-dire au 1er janvier de l'année d'imposition.

Aussi, selon l'administration fiscale (BOI-CTX-DRS-20120912 n° 40), il n'y a pas lieu de tenir compte des modifications intervenues après la date du 1er janvier (tel qu'un divorce entraînant élection du domicile séparé pour l'un des anciens époux).

La responsabilité n'est donc pas limitée en proportion de la durée effective de la cohabitation des époux durant l'année pour laquelle la taxe d'habitation est due. En revanche, la Cour administrative d'appel de Bordeaux, dans un arrêt du 12 mars 2002 (n° 98-2086), a jugé que la responsabilité solidaire des époux n'a lieu qu'au prorata de la durée de leur cohabitation.

Après la séparation, chacun des divorcés est personnellement imposable sur le logement dont il a la jouissance effective au 1er janvier de l'année d'imposition.

Pour les années antérieures à la séparation, la solidarité demeure mais peut, comme en matière d'impôt sur le revenu, faire l'objet d'une demande de décharge. Si elle est accordée, la décharge de responsabilité solidaire est égale à la moitié des cotisations de taxe d'habitation pour lesquelles le demandeur est recherché en responsabilité solidaire.

LEXIQUE

al.	alinéa
art.	article
CGI	Code général des impôts
PACS	Pacte civil de solidarité
ann.	annexe
CE	Conseil d'Etat
RM	Réponse ministérielle
AN	Assemblée Nationale
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune

**LE RÉSEAU JURIS DEFI C'EST
DES PROFESSIONNELS DU DROIT
À VOTRE ÉCOUTE.**

Avocats

Notaires

**Administrateurs
et Mandataires Judiciaires**

JURISDEFI

21 rue Godot de Mauroy
75009 PARIS

Tél : 0811 46 08 50

Fax : 0811 46 08 52

(prix d'un appel local depuis un fixe)

webmaster@jurisdefi.com

www.jurisdefi.com



Les informations contenues dans cette brochure, sont fournies à titre indicatif et ne peuvent être exploitées et/ou mises en œuvre par le lecteur sans consultation préalable d'un conseil pour en apprécier la pertinence et l'adaptation à sa situation personnelle. N'hésitez pas à vous rapprocher de Juris Défi, pour toute information complémentaire.