

DIRECTION
DE LA
COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Sous-direction C

BUREAU C2

INSTRUCTION N° 80-118-A1
du 7 juillet 1980

Cette instruction a été modifiée par les instructions suivantes :

n° du

n° du

n° du

n° du

Cette instruction a été abrogée par l'instruction :

n° du

OBLIGATIONS DES CONJOINTS EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS
ET RÉCLAMATIONS DES TIERS SOLIDAIRES EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS

ANALYSE

Responsabilité solidaire des conjoints instituée par l'article 1685 du Code général des impôts pour le paiement de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation.

Conditions nécessaires pour que la responsabilité d'un conjoint puisse être engagée.

Modalités de mise en jeu de la responsabilité solidaire des conjoints. Instruction et effet des demandes en décharge gracieuse de responsabilité.

DOCUMENTS À ANNOTER

Circulaire n° 57 M L/C 21-21 du 22 avril 1943 (B.S.T. n° 26 G).

Circulaire n° 439 du 10 mars 1947 (B.S.T. n° 14 G).

Circulaire n° 794 du 23 décembre 1949 (B.S.T. n° 93 G).

Circulaire n° 1602 du 21 octobre 1955 (B.S.T. n° 103 G).

DOCUMENTS À ABROGER

Circulaire du 30 mai 1938, IV.

Circulaire n° 1282 du 18 juillet 1953, IV (B.S.T. n° 56 G).

Circulaire n° 1490 du 5 avril 1955 (B.S.T. n° 35 G).

DIFFUSION
GT
64

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

RGP	TPGR	TPG	DOM	RF	P
-----	------	-----	-----	----	---

SOMMAIRE

CHAPITRE PREMIER

RESPONSABILITE DES CONJOINTS

- SECTION 1. — Législation.
- SECTION 2. — Nature de la responsabilité.
- SECTION 3. — Impôts pour lesquels joue la responsabilité solidaire.
- SECTION 4. — Fondement de la responsabilité solidaire.
- SECTION 5. — Champ d'application :
- a. Impôt sur le revenu;
 - b. Taxe d'habitation.
- SECTION 6. — Conditions nécessaires pour que la responsabilité d'un conjoint puisse être engagée :
- A. Énumération des conditions.
 - B. Mode d'appréciation :
 - a. Avis du Conseil d'État :
 - 1° En ce qui concerne l'impôt sur le revenu,
 - 2° En ce qui concerne la taxe d'habitation;
 - b. Application de l'avis émis par la Haute Assemblée;
 - c. Continuité de la cohabitation.
- SECTION 7. — Modalité de mise en jeu de la responsabilité solidaire des conjoints :
- a. En droit;
 - b. En équité.

CHAPITRE II

LES DEMANDES EN DÉCHARGE GRACIEUSE DE RESPONSABILITÉ

- SECTION 1. — Instruction des demandes :
- a. Procédure;
 - b. Examen des demandes sur le plan gracieux;
 - c. Sursis aux poursuites;
 - d. Requêtes à la fois contentieuses et gracieuses.
- SECTION 2. — Autorités compétentes pour statuer :
- a. Demande initiale;
 - b. Recours.
- SECTION 3. — Notification des décisions.
- SECTION 4. — Effets d'une demande en décharge gracieuse de responsabilité.
-

Le régime matrimonial légal ou le contrat de mariage définit entre les conjoints un partage de responsabilité auquel les époux sont fondés à se référer pour régler entre eux la charge réelle de l'impôt en cas de rupture des liens conjugaux. C'est la contribution à la dette.

Mais le droit fiscal a établi à la charge des époux pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation une solidarité qui joue quel que soit le régime matrimonial sous lequel ils vivent. C'est l'obligation à la dette.

En contrepartie, le conjoint tenu de payer l'impôt en l'acquit du redevable peut, en vertu des dispositions de l'article 423 de l'annexe III du Code général des impôts, soumettre à la juridiction gracieuse des demandes de dispense de son obligation légale.

Après un rappel des principes qui régissent la solidarité fiscale des époux, seront précisés :

- le champ d'application et les règles de mise en jeu de cette solidarité;
- la procédure d'examen des demandes en décharge gracieuse de responsabilité et les critères d'appréciation qui doivent être retenus.

En annexe, est rappelée l'évolution de la doctrine et de la jurisprudence administrative concernant l'appréciation des conditions d'existence de la responsabilité solidaire des conjoints.

CHAPITRE PREMIER

RESPONSABILITÉ DES CONJOINTS

SECTION 1. — *Législation*

1. 1. Le décret-loi du 2 mai 1938, modifié en dernier lieu par la loi n° 73-1229 du 31 décembre 1973, article 14-IV, et codifié sous l'article 1685 du Code général des impôts, stipule que :

« 1. Chacun des époux, lorsqu'ils vivent sous le même toit, est solidairement responsable des impositions assises au nom de son conjoint au titre de la taxe d'habitation et de l'impôt sur le revenu.

« 2. L'époux tenu au paiement de l'impôt sur le revenu assis au nom de son conjoint, en vertu des dispositions du 1, est tenu solidairement avec lui d'effectuer, en l'acquit dudit impôt, les versements prévus par l'article 1664, calculés sur les cotisations correspondantes mises à la charge du redevable dans les rôles concernant la dernière année au titre de laquelle il a été imposé. »

SECTION 2. — *Nature de la responsabilité des conjoints*

2. Le Conseil d'État, dans un arrêt du 10 mai 1952 (7° sous-section, req. n° 13640, fichier de jurisprudence n° 761-4), a défini la responsabilité solidaire du propriétaire du fonds de commerce prévue par l'article 1684-3 du Code général des impôts, comme étant une solidarité de nature passive régie par les articles 1200 et suivants du Code civil. Cette décision s'applique à l'ensemble des responsabilités de tiers qu'une disposition fiscale déclare solidaires du paiement de l'impôt avec le contribuable, et en particulier à la responsabilité des conjoints.

3. En vertu de cet arrêt, le tiers solidaire, aussi bien que le contribuable inscrit au rôle, peut se voir réclamer la totalité du montant de l'impôt et, en droit strict, le Trésor est fondé à entreprendre en premier lieu le tiers solidaire, même s'il n'a pas mis en œuvre tous les moyens dont il disposait pour contraindre le contribuable.

4. Cependant, et plus particulièrement lorsqu'il s'agit de mettre en cause une épouse solidaire, *il est prescrit aux comptables, sauf circonstances particulières qui devront être justifiées, de toujours s'adresser en premier lieu au contribuable inscrit au rôle* (cf. section 7 b, § 30).

5. Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 1206 du Code civil, les poursuites faites contre l'un des débiteurs solidaires interrompent la prescription au regard de tous. Dès lors, les poursuites engagées contre le mari interrompent la prescription à l'égard de la femme et inversement.

SECTION 3. — *Impôts sur lesquels joue la responsabilité solidaire des conjoints*

6. a. Les dispositions de l'article 1685 du Code général des impôts visent exclusivement :

- 1° La taxe d'habitation;
- 2° L'impôt sur le revenu.

7. En matière d'impôt sur le revenu, la solidarité des conjoints s'étend à tous les éléments de cette imposition : droits en principal, pénalités et amendes d'assiette (cf. art. 1736 du Code général des impôts); elle s'étend également aux accessoires de l'impôt : majoration de 10 % et frais de poursuites (C. E., 10 mai 1952 : fichier de jurisprudence n° 762-2; 10 juillet 1951, req. n° 3080, fichier de jurisprudence n° 762-1).

8. L'article 1685-2 du Code général des impôts prévoit que les époux sont également solidairement tenus au paiement des acomptes provisionnels.

Ils peuvent, en cas de changement dans leur situation matrimoniale (par exemple, en cas d'imposition séparée), demander la dispense ou la réduction du versement des acomptes (cf. art. 1664-4 du Code général des impôts) en fonction du montant probable de leurs impositions respectives.

De même, en cas de changement dans la situation du ménage, le contribuable qui a opté pour la mensualisation peut demander la résiliation du contrat de prélèvement.

b. Autres impôts.

9. Les impôts, autres que ceux visés ci-dessus, ne peuvent être réclamés au conjoint du contribuable inscrit au rôle que si le régime matrimonial des époux le permet.

Ceci implique que la mise en œuvre de ces dispositions ne puisse intervenir que si le comptable a eu connaissance du régime adopté (régime légal ou régime conventionnel) et, dans cette dernière hypothèse, des termes du contrat de mariage.

SECTION 4. — *Fondement de la responsabilité solidaire des conjoints*

10. Pour la taxe d'habitation, la solidarité est fondée sur la jouissance de l'habitation commune par les deux époux.

Pour l'impôt sur le revenu, la solidarité est fondée sur la notion d'imposition unique par foyer et sur la participation commune à la réalisation et à la jouissance des revenus du foyer déclarés.

11. La solidarité apporte également au niveau du recouvrement un correctif à la règle d'assiette de l'imposition unique par foyer au nom du mari, dans la mesure où cette règle ne doit pas avoir nécessairement comme conséquence de faire supporter à ce dernier seul la charge de l'impôt, dès lors que les deux époux participent à la réalisation des revenus du ménage et, en tous cas, à leur utilisation.

SECTION 5. — *Champ d'application*

a. Impôt sur le revenu.

12. En application de l'article 6, 1^{er} alinéa, du Code général des impôts, c'est le mari qui est imposable tant à raison de ses bénéfices et revenus personnels que de ceux de sa femme et des enfants considérés comme étant à sa charge.

Le plus souvent, c'est donc le mari qui est le redevable principal et l'épouse le codébiteur solidaire.

13. En effet, le mari n'est pas solidairement tenu au paiement de l'impôt sur le revenu dont l'épouse est personnellement responsable dans l'hypothèse prévue par le dernier alinéa de l'article 6 du Code général des impôts, c'est-à-dire lorsque cet impôt porte sur les revenus dont elle a disposé pendant l'année de son mariage jusqu'à la date de celui-ci; en effet, elle n'avait pas la qualité de « conjoint » au moment de la réalisation du fait imposable.

b. Taxe d'habitation.

14. C'est également le mari qui est normalement imposable à la taxe d'habitation.

15. Il se peut, cependant, que le mari soit solidairement responsable du paiement des impositions assises au nom de son épouse au titre de la taxe d'habitation, lorsque celle-ci est établie au nom de la femme.

SECTION 6. — *Conditions nécessaires pour que la responsabilité d'un conjoint puisse être engagée*

A. Énumération des conditions.

16. L'article 1685-1 du Code général des impôts pose deux conditions :

1° Le mariage (la solidarité fiscale ne joue pas à l'encontre des concubins) ;

2° La cohabitation.

La cohabitation est une condition de pur fait. C'est ainsi que des époux séparés de corps restent solidaires s'ils ont continué à vivre dans le même logement pendant la période de réalisation des revenus imposés.

Mais l'article 1685-1 ne précise pas la date à laquelle ces conditions doivent être réalisées pour que la responsabilité édictée puisse être mise en jeu.

17. Les solutions, qui ont été successivement adoptées par la jurisprudence et la doctrine administrative antérieurement à la présente instruction, sont rappelées en annexe 1.

18. a. Avis du Conseil d'État.

Par un avis en date du 8 mars 1977, dont le texte est reproduit en annexe 2, le Conseil d'État a pris la position suivante en ce qui concerne les conditions de mise en jeu de la solidarité prévue par l'article 1685-1 du Code général des impôts.

19. 1° En ce qui concerne l'impôt sur le revenu.

La responsabilité solidaire de chacun des époux doit être limitée en proportion de la durée effective de la cohabitation durant l'année dont les revenus sont imposés.

20. 2° En ce qui concerne la taxe d'habitation.

La règle de responsabilité solidaire en proportion de la durée effective de cohabitation s'applique également pour la taxe d'habitation.

Toutefois, l'imposition étant établie pour l'année entière d'après les faits existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, la condition de mariage doit être appréciée à cette seule date.

b. Application de l'avis émis par la Haute Assemblée.

Suivant les principes définis par le Conseil d'État :

21. Lorsque le mariage a été célébré le 12 juin, la cohabitation du jour du mariage au 31 décembre de l'année de célébration du mariage aura duré 202 jours. L'épouse est alors solidairement tenue au paiement de l'impôt sur le revenu déclaré par le mari au titre de l'année considérée dans la proportion suivante :

$$\frac{\text{IR} \times 202}{365}$$

22. Le mari n'encourt aucune solidarité pour le paiement de l'impôt sur le revenu déclaré par la femme du 1^{er} janvier au jour du mariage (cf. n° 13 *supra*).

23. Par ailleurs, dans la même hypothèse d'un mariage célébré le 12 juin, aucun des deux conjoints n'encourt de responsabilité pour la taxe d'habitation établie au nom de l'autre au 1^{er} janvier de l'année du mariage, puisque, à cette date, il n'existait pas encore de lien matrimonial entre eux.

24. Lorsque la cohabitation a cessé le 12 juin, l'épouse peut être mise en cause pour le paiement de l'impôt sur le revenu établi au cours de l'année de séparation dans la proportion :

$$\frac{\text{IR} \times 163}{365}$$

(ou 164 sur 366 les années bissextiles)

25. Il en est de même pour le paiement de la taxe d'habitation dès lors qu'au 1^{er} janvier le mariage existait :

$$\frac{\text{TH} \times 163}{365}$$

c. Continuité de la cohabitation.

26. L'article 1685-1 du Code général des impôts se borne à prescrire qu'il doit y avoir cohabitation, mais il ne spécifie pas si cette cohabitation doit être permanente.

La jurisprudence administrative en a tiré la conséquence que la communauté de vie et d'intérêts résultant du mariage et dont la déclaration de revenus commune faite par le mari est le signe tangible l'emporte sur la notion matérielle de cohabitation.

C'est ainsi que le Conseil d'État a jugé que les divers séjours effectués par l'épouse dans une résidence secondaire ne sont pas de nature à la faire regarder comme ayant cessé de vivre sous le toit conjugal; de ce fait, elle ne saurait être dispensée de supporter la responsabilité solidaire de l'article 1685-1 du Code général des impôts (C. E., 9^o sous-section, 26 avril 1968) *.

* Cette décision sera publiée au fichier de jurisprudence.

De même, le tribunal administratif de Paris a estimé dans un jugement du 2 juin 1970*, que, dès lors que la déclaration des époux est commune, quand bien même la cohabitation n'est pas réalisée en raison de l'exercice de professions séparées dans des lieux éloignés l'un de l'autre, l'unité de patrimoine justifie la mise en cause de l'épouse pour le paiement de l'impôt sur le revenu établi d'après la déclaration globale du chef de famille.

SECTION 7. — *Modalités de mise en jeu de la responsabilité solidaire du conjoint*

a. En droit.

27. En raison du caractère solidaire de son obligation, le conjoint du contribuable doit être considéré comme un redevable sans que l'Administration ait à émettre un rôle à son encontre. Il peut être poursuivi par toutes les voies de droit.

Cependant, avant d'être entrepris, l'époux solidaire doit nécessairement faire l'objet d'une mise en cause au titre de l'article 1685 du Code général des impôts.

Les poursuites doivent être précédées d'une lettre de rappel informant le conjoint de son obligation et l'invitant à y satisfaire. La lettre de rappel et les actes de poursuites éventuellement signifiés au conjoint solidaire doivent viser expressément l'article 1685 du Code général des impôts.

Les poursuites signifiées à la femme le sont par actes distincts de ceux concernant le mari.

28. Le privilège du Trésor porte sur les biens meubles du tiers solidaire comme sur ceux du débiteur principal et les immeubles lui appartenant en propre peuvent être grevés de l'hypothèque légale du Trésor.

Il y a lieu de rappeler que la publicité du privilège du Trésor faite au nom de la femme commerçante doit porter non seulement sur les impôts personnels de la femme (taxe professionnelle et taxe sur les salaires), mais également sur l'impôt sur le revenu établi au nom du mari sans qu'il soit nécessaire de mettre, au préalable, la femme en cause à ce stade de l'action du service.

29. Enfin, la mise en règlement judiciaire ou en liquidation des biens du contribuable ne fait pas obstacle à la mise en cause de la solidarité fiscale du conjoint. En effet, les biens personnels du conjoint du débiteur en état de cessation des paiements dont la consistance est établie conformément aux règles du Code civil (art. 55 de la loi du 13 juillet 1967) ne sont pas compris dans la masse.

b. En équité.

30. En principe, le comptable peut réclamer à son choix la totalité de la dette à l'un ou l'autre des conjoints puisqu'ils sont, pour l'intégralité de cette dette, codébiteurs solidaires, et ne sont pas fondés à en demander la réduction. Cependant, *cette faculté ne doit être utilisée qu'avec la plus grande circonspection, car elle peut se révéler très rigoureuse lorsqu'elle est appliquée aux épouses solidaires, veuves, divorcées ou lorsque le mari a abandonné le domicile conjugal en ne laissant aucune adresse connue.*

31. Dans ce cas, il serait, en effet, particulièrement inéquitable que l'épouse restée seule, éventuellement chargée de famille et dans une situation pécuniaire difficile, soit poursuivie du seul fait qu'elle est la seule redevable que le Trésor peut entreprendre sans recherches particulières.

32. *Remarque importante.* — Avant de procéder à la mise en cause d'une épouse qui se trouve dans de telles conditions, les comptables devront s'attacher à ce que, au préalable, tous les moyens ordinaires de recouvrement aient été épuisés à l'encontre du redevable principal. S'il a disparu, les comptables devront encore mettre en œuvre tous les moyens d'investigation dont ils disposent, notamment auprès des Services fiscaux et des services municipaux et avec le concours des services de police et de gendarmerie (cf. instruction n° 78-76 A du 8 mai 1978). Ils prendront soin d'utiliser, par ailleurs, les informations que pourrait leur communiquer l'épouse solidaire sur la nouvelle adresse du contribuable, celle de son employeur, etc.

CHAPITRE II

LES DEMANDES EN DÉCHARGE GRACIEUSE DE RESPONSABILITÉ

33. Aux termes de l'article 423 de l'annexe III du Code général des impôts, « les tiers qui, par application des dispositions du Code général des impôts ou de toute autre disposition des lois fiscales, sont tenus de payer l'impôt en l'acquit des redevables, peuvent soumettre à la juridiction gracieuse une demande tendant à être dispensés de l'obligation qu'ils assument en vertu des dispositions précitées ».

SECTION 1. — *Instruction des demandes en décharge gracieuse de responsabilité*

a. Procédure *.

34. Le tiers solidaire peut formuler sa demande à tout moment dès qu'il est mis en cause; sa demande peut être faite qu'il ait ou non payé les impôts pour lesquels il a été entrepris.

La demande doit être individuelle : elle est exempte de timbre; elle doit être adressée au trésorier-payeur général dont dépend le lieu d'imposition. Toutefois, doit être considérée comme valable toute demande adressée par un tiers responsable ou son mandataire à un service administratif qui en assure la transmission au trésorier-payeur général (cf. art. 55 de la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978). Peut être également admise une demande ayant donné lieu, au cours d'une démarche auprès de l'un des services de l'assiette ou du recouvrement, à une fiche de visite, signée du requérant (cf. instruction n° 77-110 A-1 du 23 août 1977).

35. La demande est envoyée pour instruction au comptable qui peut, s'il l'estime opportun, demander toutes informations utiles aux Services fiscaux et solliciter l'avis du maire.

Le comptable doit préciser également la nature et le résultat des poursuites effectuées contre le contribuable porté au rôle et les raisons pour lesquelles il a été nécessaire d'entreprendre le solidaire.

Au terme de cette instruction, le comptable formule un avis et renvoie la demande, appuyée du dossier, au trésorier-payeur général, le cas échéant, par l'intermédiaire du receveur des Finances, qui émet un avis.

36. Après examen, le trésorier-payeur général communique, pour avis, le dossier au directeur des Services fiscaux en lui indiquant le sens de la décision qu'il se propose de prendre ou des propositions qu'il a l'intention de soumettre à la direction de la Comptabilité publique, dans le cas où la décision relève de l'autorité supérieure.

b. Examen des demandes sur le plan gracieux.

37. D'une manière générale, l'examen des demandes ne doit pas seulement tenir compte du degré de solvabilité des requérants, mais également de leur bonne foi. Dans le cas d'un conjoint solidaire, il doit également être recherché s'il a participé à la réalisation et tiré profit des revenus imposables.

Au cas particulier des époux solidaires, lorsqu'un contribuable a fait l'objet de taxation d'office, de rectification d'office ou de redressements d'impôts pour insuffisance de déclaration, il est rigoureux de laisser à la charge de la femme les pénalités d'assiette qui sanctionnent le mauvais comportement fiscal du mari, s'il apparaît qu'elle était tenue par celui-ci dans l'ignorance de ses affaires. Cependant, cette appréciation sera nuancée s'il est établi qu'elle a bénéficié plus ou moins largement des ressources dissimulées par son mari.

38. La décharge totale de responsabilité doit rester une mesure exceptionnelle, mais, d'une manière générale, les demandes en décharge gracieuse des épouses divorcées ou abandonnées doivent être examinées avec une particulière bienveillance, lorsqu'il est prouvé que la dette de solidarité est assise, principalement, sur des revenus provenant du mari et dont la femme, désormais, ne tire plus aucun profit.

39. En effet, en raison de l'étendue du délai dont dispose l'Administration pour l'exercice de son droit de reprise et compte tenu de ce que les poursuites à l'encontre du redevable principal ont un effet interruptif de prescription envers le débiteur solidaire (cf. § 5), une femme peut se voir réclamer, plusieurs années après la fin de la vie commune, des sommes qui ne sont plus en rapport avec sa situation financière présente. Dans ce cas, la juridiction gracieuse doit normalement avoir pour effet de ramener la dette de solidarité de l'épouse à des proportions qui lui permettent de se libérer dans des délais raisonnables.

40. Il devra, éventuellement, être tenu compte de l'attribution d'une pension alimentaire à la femme et de l'exactitude avec laquelle le mari ou l'ex-mari verse cette pension. A cette occasion, les comptables ne manqueront pas d'informer au besoin l'intéressée sur les possibilités d'utilisation de la procédure simplifiée de paiement direct et, éventuellement, de recours à la procédure de recouvrement public.

c. Sursis aux poursuites.

41. En règle générale, une requête gracieuse n'a pas d'effet suspensif. Cependant, la continuation des poursuites à l'encontre des tiers responsables particulièrement démunis (femmes seules, n'ayant qu'un salaire modeste ou supportant de lourdes charges de famille) peut s'avérer particulièrement rigoureuse.

* Les dispositions qui suivent sont applicables à l'ensemble des tiers solidairement visés par l'article 423 de l'annexe III du Code général des impôts.

INSTRUCTION N° 80-118 - A1
du 7 juillet 1980

C'est pourquoi, sous réserve de veiller à interrompre la prescription de l'impôt et à conserver le privilège, les comptables doivent, dans ce cas, surseoir aux poursuites jusqu'à ce qu'il ait été statué sur la demande en décharge gracieuse.

42. Lorsque les poursuites s'avèrent indispensables pour préserver les droits du Trésor pendant l'instruction de la requête gracieuse, les comptables s'attacheront à choisir de préférence la procédure susceptible de causer la moindre gêne au tiers (saisie conservatoire plutôt qu'avis à tiers détenteur, en particulier).

d. Requêtes à la fois contentieuses et gracieuses.

43. Il advient fréquemment que les tiers responsables fondent leurs réclamations à la fois sur des motifs d'ordre gracieux et des arguments d'ordre contentieux. Les comptables doivent donc examiner très soigneusement les requêtes qui leur sont présentées, afin d'opérer la distinction entre les diverses procédures qui doivent être suivies.

44. Lorsque la requête comporte des motifs qui mettent en cause le bien-fondé de l'imposition elle-même, elle relève de la compétence des services d'assiette. Une copie de la requête doit, par conséquent, être adressée à toutes fins utiles à la direction des Services fiscaux concernée.

45. Lorsque le tiers solidaire, en même temps qu'il formule une demande de nature gracieuse, fait valoir des motifs d'ordre contentieux sur le plan du recouvrement, les arguments qui, selon l'article 1846 du Code général des impôts, peuvent s'analyser soit comme une opposition à l'acte de poursuites, soit comme une opposition à contrainte, doivent être dissociés; cette partie de la requête doit être considérée comme un mémoire préalable et faire l'objet d'un examen en la forme et au fond dans les conditions prévues par la circulaire n° 439 du 10 mars 1947 (B.S.T. n° 14 G).

46. En cas de rejet, total ou partiel, de l'opposition contentieuse, le trésorier-payeur général procède alors à l'examen de la requête sous l'angle de la juridiction gracieuse, c'est-à-dire en retenant des considérations d'équité ou d'opportunité (cf. *supra* § 37).

D'une manière générale, il est préférable que la décision statuant sur la demande en décharge gracieuse de responsabilité n'intervienne qu'après l'achèvement complet de la procédure contentieuse parallèlement engagée : il importe, en effet, que la responsabilité soit définitivement établie sur le plan du droit avant de l'examiner sur le plan gracieux.

47. Dès l'achèvement de la procédure contentieuse, soit par expiration des délais de recours prévus par l'article 1846 du Code général des impôts, soit par une décision juridictionnelle définitive, l'Administration peut, par la voie gracieuse, décharger en partie le tiers de la responsabilité que celui-ci encourt sur le plan légal.

Un rejet contentieux n'implique nullement un examen rigoureux de la demande gracieuse. Mais, bien entendu, si l'instruction de la requête gracieuse permet d'envisager une décharge totale de responsabilité, la décision favorable peut être prise sans délai.

48. Enfin, lorsqu'un tiers solidaire est hors délai pour présenter une opposition à contrainte, mais que les arguments exposés paraissent fondés, il devra en être tenu compte sur le plan gracieux.

2° Autorités compétentes pour statuer sur les demandes en décharge de responsabilité.

a. Demande initiale.

49. L'article 425 de l'annexe III du Code général des impôts prévoit que les demandes en décharge de responsabilité sont soumises à la décision, soit du trésorier-payeur général, soit du directeur de la Comptabilité publique, soit du ministre.

50. Le trésorier-payeur général statue, sous réserve de l'accord du directeur des Services fiscaux sur ses conclusions, lorsque le versement dont le requérant demande à être dispensé n'excède pas le montant des sommes dont l'admission en non-valeurs peut être prononcée par le directeur des Services fiscaux.

51. Ce montant est actuellement de 200.000 F par cote.

52. Le directeur de la Comptabilité publique statue, sur avis conforme du directeur général des Impôts :

- lorsque le versement dont le requérant demande à être dispensé excède les limites de la compétence impartie au trésorier-payeur général pour statuer;
- lorsqu'un accord n'a pu intervenir entre le trésorier-payeur général et le directeur des Services fiscaux, sur les demandes de la compétence du trésorier-payeur général;
- en cas de désaccord entre le directeur de la Comptabilité publique et le directeur général des Impôts, la décision est prise par le ministre.

b. Recours gracieux.

53. Comme toute décision gracieuse, une décision de décharge de responsabilité ne relève pas du contrôle de la juridiction administrative. Il appartient seulement à celle-ci de connaître des recours pour excès de pouvoirs dirigés contre des décisions de cette nature, lorsque leur légalité est mise en cause. (C.E., 15 mars 1961 *.)

54. Mais les requérants qui estiment ne pas avoir obtenu satisfaction, lors de leur première demande, peuvent former un recours gracieux contre la décision rendue.

Les règles d'examen des recours sont les suivantes :

55. Si le tiers mis en cause se pourvoit contre une décision du trésorier-payeur général, ce dernier, après une nouvelle instruction en liaison avec le comptable, peut, s'il existe des éléments nouveaux et sur avis conforme du directeur des Services fiscaux, statuer dans un sens plus favorable au requérant.

56. Si le trésorier-payeur général estime ne pas devoir revenir sur sa décision primitive, le pourvoi est soumis, pour décision, au directeur de la Comptabilité publique.

Le dossier du recours doit comporter :

- le dossier complet de la première instruction et la décision du trésorier-payeur général;
- les résultats de l'enquête administrative établissant le dernier état de l'affaire et, notamment, la situation pécuniaire présente du requérant;
- l'avis du trésorier-payeur général et du directeur des Services fiscaux sur le pourvoi.

57. Les pourvois formés contre des décisions du directeur de la Comptabilité publique ou du ministre sont instruits par le trésorier-payeur général en liaison avec le directeur des Services fiscaux. Les dossiers sont transmis au directeur de la Comptabilité publique qui les examine et recueille l'avis de la Direction générale des impôts; la décision est prise par le ministre ou par le directeur de la Comptabilité publique après que leur information a été complétée.

3° Notification de la décision.

58. Les décisions prises soit directement par les trésoriers-payeurs généraux, soit sur recours gracieux par le directeur de la Comptabilité publique, sont notifiées par le trésorier-payeur général au comptable chargé de leur exécution et à l'intéressé. La décharge gracieuse de responsabilité n'étant pas un droit, les décisions de rejet ne sont pas soumises à l'obligation de motivation prévue par la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979.

4° Effets d'une décision de décharge gracieuse de responsabilité.

59. La décision de décharge totale ou partielle de responsabilité s'applique au principal de l'impôt (droits, majorations et pénalités d'assiette), mais ses effets s'étendent automatiquement, dans la même mesure aux majorations de 10 % correspondantes et aux frais afférents aux poursuites exercées contre le contribuable ou contre le tiers.

60. Cependant, la créance du Trésor subsiste en totalité contre le contribuable inscrit au rôle et le comptable demeure toujours dans l'obligation d'en poursuivre le recouvrement à son encontre.

Le directeur de la Comptabilité publique,
Michel PRADA.

* Cette décision sera publiée au fichier de jurisprudence.

à l'Instruction n° 80-118 - A1
du 7 juillet 1980

MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITÉ FISCALE DES CONJOINTS APPRÉCIATION DES CONDITIONS REQUISES DE MARIAGE ET DE COHABITATION

Solutions antérieures à la présente instruction.

La doctrine administrative a d'abord pris en considération la situation des intéressés à la date d'établissement des impôts.

La taxe d'habitation est établie d'après les éléments existant au 1^{er} juillet de l'année d'imposition.

L'impôt sur le revenu est établi compte tenu de la situation familiale du contribuable au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition (art. 196 bis, 1^{er} alinéa, du Code général des impôts).

Toutefois, l'alinéa 2 du même article 196 bis prévoit qu'en cas de mariage du contribuable ou d'augmentation de ses charges de famille en cours d'année, il est fait état de la situation existant au 31 décembre de ladite année.

Les dates suivantes ont alors été retenues :

Pour la taxe d'habitation : le 1^{er} janvier de l'année d'imposition pour les deux conditions de mariage et de cohabitation.

Pour l'impôt sur le revenu :

— mariage : 1^{er} janvier de l'année d'imposition ;

— cohabitation : 1^{er} janvier de l'année suivant l'année d'imposition.

Cette solution avait fait l'objet d'une réponse ministérielle à la question écrite n° 11901, posée le 8 avril 1954 par M. Joseph Denais, et avait été notifiée aux comptables par la lettre commune n° 3267-2950 du 5 avril 1955 (B.S.T. n° 35 G).

Mais, certaines décisions des juridictions administratives, postérieures à la lettre commune, ont estimé, au contraire, que la condition de cohabitation devait être appréciée au 1^{er} janvier de l'année de réalisation des revenus, l'article 196 bis énonçant le principe, dans son premier alinéa, et des exceptions limitativement énumérées, dans son second alinéa.

C'est ce qui ressortait, notamment, d'un arrêt du Conseil d'État du 15 juin 1959, 7^e sous-section, req. n° 40177, Rec., p. 574*.

Le Conseil d'État avait également jugé que, dans le cas d'un couple marié le 12 février 1952, l'épouse ne pouvait être considérée comme responsable solidaire des impositions à la surtaxe progressive établies au nom du mari au titre de l'année 1952 (27 novembre 1963), alors que, du point de vue des règles d'assiette, l'imposition du ménage doit être établie, dans une telle hypothèse en prenant en compte les revenus de l'épouse de presque toute l'année.

Cette jurisprudence a fait apparaître que la prise en considération d'une date fixe pour juger des conditions de mariage et de cohabitation nécessaire à la mise en cause de la responsabilité fiscale des conjoints peut conduire à des situations absurdes lorsque le mariage a lieu en cours d'année ou se dissout en cours l'année. En effet, lorsque le mariage a lieu en cours d'année l'épouse souscrit une déclaration séparée pour ses revenus perçus du 1^{er} janvier à la date du mariage et le mari une déclaration de ses revenus personnels de l'ensemble de l'année et de ceux de son épouse du jour du mariage au 31 décembre.

Admettre l'impossibilité de faire jouer la solidarité de la femme au cours de la première année du mariage équivaut donc, pour celle-ci, à une exemption fiscale partielle, alors que l'imposition unique des époux, à compter du mariage peut aggraver la charge personnelle du mari.

A l'inverse, une femme qui aurait obtenu une autorisation de résidence séparée effectivement constatée à partir du 2 janvier, peut, selon l'arrêt précité du 15 juin 1959, se voir réclamer la totalité de l'impôt sur le revenu établi au nom de son mari pour l'année considérée, dès lors qu'il y avait cohabitation le 1^{er} janvier.

Certes, ces cas extrêmes peuvent, dans la pratique, être résolus par la procédure gracieuse, mais l'Administration n'a pas le pouvoir d'y recourir d'office et certains tiers mis en cause, par ignorance ou par négligence, peuvent ne pas en demander le bénéfice. Il est donc plus satisfaisant de prévoir un aménagement des conditions de mise en cause des époux solidaires.

* Cette décision sera publiée au fichier de jurisprudence.

De surcroît, la solidarité des époux trouve sa justification dans leur communauté de vie et d'intérêts, laquelle peut s'apprécier davantage sur une certaine période de temps plutôt que par rapport à une date précise.

Du reste, le Conseil d'État avait également estimé que, pour l'application de l'article 1685-1 du Code général des impôts, « seule doit être prise en considération la situation de famille existant *pendant la période de réalisation* des revenus imposables » (C. E., 30 octobre 1957) *, sans pour autant préciser les conditions dans lesquelles cette notion devait être prise en considération.

L'Administration a donc été amenée à consulter le Conseil d'État aux fins de savoir dans quelle mesure la dette de solidarité des époux ne pourrait être considérée en fonction de la durée effective de la vie commune au cours de l'année de célébration du mariage ou de l'année de la séparation.

L'avis de la Haute Assemblée est reproduit en annexe 2.

* Cette décision sera publiée au fichier de jurisprudence.

à l'Instruction n° 80-118-A1

du 7 juillet 1980

CONSEIL D'ÉTAT

SECTION DES FINANCES

N° 318944

M. DE BRESSON, *rapporteur*

EXTRAIT DU REGISTRE DES DÉLIBÉRATIONS

SÉANCE DU 8 MARS 1977

AVIS

Le Conseil d'État (section des Finances), saisi par le secrétaire d'État auprès du ministre délégué à l'Économie et aux Finances de la question de savoir à quelle date doivent être appréciées les conditions de mariage et de cohabitation posées par l'article 1685 du Code général des impôts aux fins de la mise en œuvre de la solidarité à laquelle sont assujettis les époux pour le paiement de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation;

Vu le Code général des impôts, notamment son article 1685,

EST D'AVIS de répondre dans le sens des observations qui suivent.

I. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu.

1° En vertu du 1° de l'article 1685 susvisé : « chacun des époux, lorsqu'ils vivent sous le même toit, est solidairement responsable des impositions assises au nom de son conjoint au titre de la contribution mobilière et de l'impôt sur le revenu ».

Les termes de cette disposition en subordonnent la mise en œuvre à deux conditions :

a. Les époux doivent avoir été effectivement unis par les liens du mariage à la date retenue pour l'établissement de l'impôt, c'est-à-dire, selon les dispositions de l'article 196 *bis* du Code général des impôts, soit au 1^{er} janvier, soit au 31 décembre de l'année dont les revenus sont imposés;

b. Les époux doivent avoir vécu sous le même toit pendant la période d'imposition. Il résulte de cette condition, fondée sur la communauté de vie du ménage, que la responsabilité solidaire de chacun des époux, appréciée comme il a été dit ci-dessus, doit être limitée en proportion de la durée effective de la cohabitation durant l'année dont les revenus sont imposés.

2° Il n'y a pas lieu d'ajouter que, pour échapper à la solidarité, l'épouse justifie avoir souscrit, au cours de l'année, une déclaration de revenus séparée.

Les dispositions relatives à l'obligation de cette déclaration propre à la femme sont étrangères à la question posée.

Une telle exigence en l'espèce, qui ne mettrait aucun obstacle à une fraude éventuelle, serait au surplus inéquitable à l'égard de l'épouse séparée qui ne dispose pas de revenus imposables.

II. En ce qui concerne la taxe d'habitation.

Le 1° de l'article 1685 visant également la taxe d'habitation, les principes susénoncés s'appliquent aussi à cette dernière imposition.

Toutefois, l'imposition étant, aux termes de l'article 1415, établie pour l'année entière d'après les faits existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, la condition de mariage doit être appréciée à cette seule date.

Signé : H. LAVAILL, *président*,

J.-J. DE BRESSON, *rapporteur*,

M. LÉGER, *secrétaire*.

Pour extrait conforme :

Le secrétaire de la section,

ILLISIBLE.