



HAL
open science

La solidarité fiscale : une affaire de couple

Lise Chatain

► **To cite this version:**

Lise Chatain. La solidarité fiscale : une affaire de couple. Actualité juridique Famille, 2019, 2019 (4), pp.198-205. hal-03295446

HAL Id: hal-03295446

<https://hal.science/hal-03295446>

Submitted on 22 Jul 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

AJ Famille 2019 p.198

La solidarité fiscale : une affaire de couple

Lise Chatain, Maître de conférences HDR à la faculté de droit et science politique de Montpellier

L'essentiel

La solidarité conjugale des époux ou partenaires pacsés, même après séparation, à l'égard de l'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation et de l'impôt sur la fortune immobilière ne trouve plus aucune justification et doit être supprimée.

« En droit civil, la solidarité est une situation anormale » (1).

L'individualisme domine le droit civil : le premier alinéa de l'art. 1309 c. civ. dispose ainsi que « L'obligation qui lie plusieurs créanciers ou débiteurs se divise de plein droit entre eux ». Le code civil présente la solidarité comme une exception : elle ne se présume pas (2). Dans l'hypothèse d'une obligation à pluralité de sujets, le droit commun est donc la division des dettes entre tous les codébiteurs.

La solidarité passive, une garantie efficace pour le créancier - Quand elle est prévue, la solidarité passive offre plusieurs débiteurs au créancier. Elle présente des effets particulièrement sévères : chaque débiteur est obligé à la totalité de la dette et le créancier peut demander son paiement intégral au débiteur de son choix. En exerçant son action contre l'un des débiteurs, le créancier ne renonce pas pour autant à agir contre les autres. Les codébiteurs ne bénéficient ni du bénéfice de division ni de discussion. La solidarité passive augmente ainsi les chances du créancier d'être payé. Elle déplace également le fardeau de l'insolvabilité d'un débiteur qui ne pèse plus sur le créancier mais sur le débiteur ayant payé qui doit lui-même se retourner contre ses codébiteurs (3). La solidarité passive constitue donc pour le créancier une garantie efficace (4) : certains auteurs la rapprochent même des mécanismes de sûreté personnelle (5). Les effets secondaires de la solidarité constituent en outre un piège pour le débiteur solidaire en lui rendant opposables les notifications adressées au codébiteur.

Une collectivité unie face à une responsabilité commune - En histoire du Droit, la solidarité familiale est présentée comme la survivance des pratiques anciennes de responsabilité collective. Dans l'Antiquité, la vengeance peut être individuelle, mais elle est le plus souvent collective et c'est le groupe tout entier qui lave l'injure faite à l'un des siens (6). Dans l'ancien Droit français, avant que l'État ne s'affirme pleinement, les délits sont réprimés par la vengeance privée : « le crime est l'affaire de tous, le clan ou la tribu » (7). Quand l'offensé réagit contre l'offenseur, la vengeance intéresse toute la famille et, quand une compensation est due, son paiement fait jouer la solidarité familiale. Dans un grand nombre de coutumes tout au long du Moyen Âge, la famille reste ainsi très longtemps tenue pour le délit commis par l'un des siens (8). La solidarité familiale renvoie donc à l'idée d'une collectivité unie faisant face à une responsabilité commune face à un (ou plusieurs) créancier(s).

Un lien d'entraide - Le terme de « solidarité » renvoie par ailleurs à un concept plus flou : « Au sein d'une collectivité, lien d'entraide unissant tous ses membres (solidarité nationale) » (9). Une extension de sens est intervenue à l'époque contemporaine dont le contenu imprécis est plus symbolique qu'opérateur : la solidarité nationale évoque un lien d'entraide entre les membres d'une collectivité. Il s'agirait alors d'une sorte de fraternité républicaine, forme laïcisée de la charité (10).

Particularité de la solidarité fiscale - Le droit fiscal prévoit une solidarité particulière : la solidarité conjugale s'impose aux conjoints mariés ou unis par un pacte civil de solidarité à l'égard de l'impôt sur le revenu, de la taxe

d'habitation et de l'impôt sur la fortune immobilière  (11). Cette solidarité conjugale semble relever des diverses conceptions évoquées. Elle traduit, bien sûr, la technique juridique classique qui juxtapose deux débiteurs tenus d'une même dette d'impôt. Mais elle révèle également une vision particulière du groupe conjugal : le couple est redevable collectivement de la charge fiscale, quelle que soit la part du patrimoine de chacun, son régime matrimonial, son mode de vie ou sa participation dans l'acquisition du revenu. Il s'agirait donc d'une sorte de solidarité familiale limitée à son noyau le plus étroit pour faire face à une responsabilité fiscale. Cette solidarité pourrait enfin renvoyer à une certaine conception de charité conjugale : un couple uni face à la charge fiscale.

Or la solidarité fiscale du couple ne trouve aucune justification, quelle que soit la conception que l'on retienne : le mécanisme de solidarité mis en oeuvre par le droit fiscal se révèle particulièrement sévère (1^{re} partie) et doit être en conséquence supprimé (2^e partie).

1. Un mécanisme sévère

Le droit fiscal français prévoit depuis longtemps que les membres du couple sont solidaires pour le paiement de certains impôts. Pour faire face à la rigueur de ce mécanisme, une technique de décharge de solidarité a été mise en place puis améliorée.

1.1. Champ de la solidarité fiscale des couples

Une solidarité fiscale qui n'est pas la norme européenne - En Europe, la solidarité fiscale des couples n'est pas la norme  (12).

Exemple - L'Italie et l'Espagne ont fait le choix d'un système d'imposition séparée des revenus du couple et la solidarité en vue du paiement de l'impôt sur le revenu n'y est pas retenue. En Allemagne, les époux ont le choix entre une imposition séparée ou une imposition conjointe (à défaut d'option, ils doivent déclarer ensemble leurs revenus) mais aucune solidarité des époux pour le paiement de l'impôt n'est prévue  (13).

En France, au contraire, la solidarité fiscale des couples est un mécanisme ancien, datant de 1938, quelques mois après la loi du 18 févr. 1938 mettant fin, partiellement, à l'incapacité de la femme mariée.

Évolution des règles - L'évolution des règles en la matière s'est faite progressivement. La loi n° 70-459 du 4 juin 1970 sur l'autorité parentale a abandonné la notion de « chef de famille », mais, jusqu'à la loi de finances n° 82-1126 pour 1983, l'art. 6 du CGI disposait que le seul redevable de l'impôt sur le revenu au titre du foyer fiscal était le chef de famille. Parallèlement, et assez paradoxalement, l'ancien art. 1685 du CGI disposait que chacun des époux vivant sous le même toit était solidairement responsable des impositions assises au nom de son conjoint. Cette solidarité des époux au paiement de l'impôt sur le revenu a été instituée par le deuxième alinéa de l'art. 28 du décret-loi du 2 mai 1938 (codifié aux art. 1685 et 1685 *bis* du CGI) aux termes duquel : « Lorsqu'ils vivent sous le même toit, chacun des conjoints est solidairement responsable des impositions assises au nom de son conjoint au titre de la contribution mobilière et de l'impôt général sur le revenu ». L'épouse était donc dans une situation complexe : elle n'était pas le redevable de l'impôt, mais les deux époux étaient « responsables » solidairement du paiement de l'impôt, même si on peut supposer que l'épouse n'était recherchée qu'en cas de défaillance du mari.

L'art. 2 de la loi du 29 déc. 1982  (14) a supprimé la notion de « chef de famille » dans le code général des impôts : les époux sont soumis à une imposition commune en matière d'impôt sur le revenu, ils doivent signer conjointement la déclaration de revenus et chacun a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt. Ce texte prévoit également que chacun des époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu et qu'il peut demander à être déchargé de cette obligation. L'art. 1685 *bis* du CGI a ensuite étendu le principe de la solidarité fiscale des époux aux partenaires liés par un pacs faisant l'objet d'une imposition commune.

L'art. 9 de la loi n° 2007-1822 de finances pour 2008 a abrogé les art. 1685 et 1685 *bis* à compter du 1^{er} janv. 2009 et a institué corrélativement à l'art. 1691 *bis* de nouvelles dispositions relatives à la solidarité fiscale. En vertu du I de l'art. 1691 *bis* du CGI, les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont tenus solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune et de la taxe d'habitation

lorsqu'ils vivent sous le même toit. L'art. 1723 *ter*-00 B prévoit également que les époux et partenaires liés par un pacs sont solidaires pour le paiement de l'impôt sur la fortune immobilière  (15).

Une solidarité maintenue en cas de séparation - Cette solidarité peut, en outre, être mise en oeuvre après le divorce, la séparation ou la rupture du pacs pour les impositions nées auparavant. Ainsi le Trésor public peut demander à un ancien conjoint le paiement de la totalité de ces impôts liés à la période de vie commune, nonobstant sa propre situation financière.

En cas de séparation, les époux peuvent demander une imposition séparée (nous verrons ci-dessous qu'ils peuvent par ailleurs solliciter une décharge de solidarité). Pendant l'instance en divorce, l'art. 6, 4, b du CGI permet aux époux d'être imposés distinctement dès lors que leur résidence séparée est juridiquement établie. L'obligation de solidarité résulte de la date à laquelle a pris naissance l'obligation fiscale : pour limiter les effets du principe de la solidarité fiscale, les époux en instance de divorce doivent donc rapidement fixer la date de la résidence séparée.

Exemple - La résidence séparée constatée par le juge au 1^{er} janvier de l'année fait échec à la solidarité des époux à l'impôt sur le revenu dû au titre de cette année. Pour les impôts dont le fait générateur s'apprécie au 1^{er} janvier (impôt sur la fortune et taxe d'habitation), la date de résidence séparée doit être antérieure au 1^{er} janvier de l'année  (16).

1.2. Décharge de solidarité fiscale

La décharge de solidarité permet parfois d'échapper à la sévérité du principe de la solidarité fiscale, mais elle impose le respect de strictes conditions.

1.2.1. Mécanisme de la décharge de solidarité fiscale

La solidarité fiscale des époux ou partenaires du pacs peut avoir des effets dévastateurs après la séparation du couple pour celui qui dispose de faibles revenus. Pour y pallier, un mécanisme de décharge de solidarité a été prévu. Ce régime a été profondément modifié par la loi de finances pour 2008.

Ancien régime jusqu'au 31 déc. 2007 - Le régime ancien de la décharge de solidarité était codifié aux art. 1685 et 1685 *bis* du CGI. La décharge de solidarité relevait alors d'une demande gracieuse possible en matière d'impôt sur le revenu ou de taxe d'habitation, mais exclue en matière d'ISF.

La demande de décharge adressée au trésorier-payeur général du lieu d'imposition devait être motivée. L'Administration statuait en prenant en compte la situation financière et familiale du demandeur, sa bonne foi, son passé fiscal, sa participation à l'acquisition des revenus taxés, le profit retiré des revenus du conjoint et éventuellement le maintien de la communauté de vie et d'intérêts. Pour accorder la décharge, l'administration vérifiait essentiellement l'existence d'une disproportion marquée entre le montant des impôts dus et les revenus actuels du demandeur : le Conseil d'État avait notamment jugé que la capacité contributive du débiteur solidaire est essentiellement fonction de son revenu, et que l'épouse délaissée ne devait pas être amenée à aliéner une partie de son patrimoine pour acquitter la dette d'impôt de son ex-mari  (17). Enfin, la décision d'accorder ou de refuser la décharge relevait du pouvoir discrétionnaire de l'Administration : sa décision n'avait donc pas à être motivée  (18). Ce régime de décharge de solidarité avait fait l'objet de critiques : des auteurs regrettaient notamment l'absence de critères précis d'appréciation de la demande en décharge  (19), dont l'appréciation, arbitraire, ne dépendait que du bon vouloir du décideur.

Nouveau régime depuis le 1^{er} janv. 2008 - Le nouveau régime de la décharge de solidarité est fixé par le II de l'art. 1691 *bis* du CGI.

CGI, art. 1691 bis, II

« - 1. Les personnes divorcées ou séparées peuvent demander à être déchargées des obligations de paiement

prévues au I ainsi qu'à l'art. 1723 ter-00 B lorsque, à la date de la demande :

a) Le jugement de divorce ou de séparation de corps a été prononcé ou la convention de divorce par consentement mutuel prenant la forme d'un acte sous signature privée contresigné par avocats a été déposée au rang des minutes d'un notaire ;

b) La déclaration conjointe de dissolution du pacte civil de solidarité établie par les partenaires ou la signification de la décision unilatérale de dissolution du pacte civil de solidarité de l'un des partenaires a été enregistrée au greffe du tribunal d'instance ;

c) Les intéressés ont été autorisés à avoir des résidences séparées ;

d) L'un ou l'autre des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité a abandonné le domicile conjugal ou la résidence commune.

2. La décharge de l'obligation de paiement est accordée en cas de disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et, à la date de la demande, la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur. [...] ».

En application de ce texte, les conditions à satisfaire pour bénéficier de la décharge de solidarité sont particulièrement strictes (20). La décharge est subordonnée à la réalisation de trois conditions cumulatives :

- la rupture de la vie commune ;
- une disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale du demandeur ;
- un comportement fiscal irréprochable du demandeur.

1.2.2. Limites de la décharge de solidarité

Exigence d'un comportement fiscal irréprochable - Le demandeur à la décharge de solidarité doit tout d'abord avoir fait preuve d'un comportement fiscal irréprochable. Il ne doit pas s'être frauduleusement soustrait (ou avoir tenté de le faire) au paiement de l'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation ou de l'impôt sur la fortune en organisant son insolvabilité ou en faisant obstacle par diverses manoeuvres au paiement de l'impôt (21). Cette condition semble tout à fait justifiée et ne pose pas de difficulté particulière, contrairement aux deux autres exigences que nous allons évoquer.

Exigence d'une séparation physique - Ensuite, seules les personnes divorcées ou séparées peuvent introduire une demande en décharge de responsabilité solidaire. L'époux demeurant encore au domicile conjugal avec son conjoint ne peut donc pas solliciter la décharge.

Exemple - Il a été jugé que l'épouse dont le divorce n'est prononcé que postérieurement aux années d'imposition à l'IR en litige et qui ne produit aucun élément attestant d'une rupture de la vie commune au cours de ses années doit être regardée comme responsable solidairement du paiement de l'IR mis à sa charge et à celle de son ex-époux au titre de ces années (22).

Exigence d'une disproportion marquée entre la dette et la situation patrimoniale et financière du débiteur - Enfin, la décharge de solidarité n'est accordée qu'en cas de disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et la situation patrimoniale (23) et financière (24) du demandeur (25).

La disproportion s'analyse successivement au regard de la situation patrimoniale et de la situation financière, mais le montant de la dette fiscale se compare à la somme de ces éléments.

Exemple - Lorsque la dette fiscale est inférieure ou égale à la valeur du patrimoine ainsi déterminée, il n'y a pas en

principe de disproportion marquée  (26).

Par ailleurs, la doctrine administrative indique que, si la situation financière du demandeur à la date de la demande permet de procéder à un règlement de la dette fiscale nette de la valeur du patrimoine sur une période n'excédant pas dix ans, la disproportion n'est pas considérée comme marquée  (27).

Attention - Il faut toutefois évoquer une décision rendue par le Conseil d'État le 16 févr. 2018 qui semble fragiliser cette pratique administrative : la haute juridiction a en effet considéré qu'il existait une disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale de l'épouse et sa situation financière et patrimoniale, nette de charges, alors même que la dette de l'épouse était susceptible d'être éteinte dans un délai inférieur à cinq ans après la cession de l'ensemble de son patrimoine mobilier  (28). Dans cette affaire, les conclusions du rapporteur public sont particulièrement éclairantes : elles soulignent que la pratique revendiquée par l'administration qui consiste à tenir compte des revenus sur cinq ans est non seulement dissonante par rapport aux instructions administratives qui préconisent une durée plus longue de dix ans mais aussi contraire à la lettre de la loi qui impose d'apprécier une situation financière à la date de la demande et non en en tenant compte de l'évolution au demeurant aléatoire de la situation du contribuable sur les cinq ou dix années à venir  (29).

Au regard de la demande de décharge, la jurisprudence peut sembler particulièrement sévère pour le conjoint solidaire.

Exemples - Dans une décision rendue sous l'ancien régime de la décharge, le Conseil d'État a décidé que le trésorier-payeur général ne commettait pas d'erreur manifeste d'appréciation en refusant la demande tendant à la décharge de sa responsabilité solidaire s'agissant du paiement d'impositions s'élevant à 81 045 € alors que le contribuable disposait de revenus annuels d'un montant de 16 259 € et de revenus fonciers nets d'un montant de 2 229 € et qu'il était propriétaire avec son épouse d'un appartement donné en location  (30). Dans cette affaire, la dette fiscale représentait quatre fois et demie les revenus annuels du conjoint recherché en paiement.

En vertu d'une autre décision, le Conseil d'État a considéré que le trésorier-payeur général n'avait pas commis d'erreur manifeste dans l'appréciation de la situation pécuniaire de l'épouse qui perçoit un revenu mensuel de 20 000 F, en refusant de la décharger d'une dette d'impôt de 65 833 F dont il lui avait été accordé de s'acquitter par des versements mensuels de 5 000 F. La circonstance que l'un des époux n'a ni été complice des fraudes de son conjoint, ni personnellement profité des revenus dissimulés par l'autre n'était pas, elle-même, de nature à justifier la décharge de sa responsabilité  (31).

Dans d'autres décisions sont rejetés les moyens tirés de ce que le demandeur était en fait victime des agissements frauduleux de son ex-conjoint  (32) ou que les impositions réclamées avaient pour seule base des revenus dissimulés par l'autre conjoint  (33).

Ainsi, l'époux solidaire ne doit disposer que de revenus ou d'un patrimoine très faibles pour pouvoir bénéficier de la décharge. On imagine sans peine la détresse d'un conjoint ayant un faible salaire ou un maigre bien immobilier devant faire face à une demande en paiement d'un impôt lié aux revenus élevés ou au patrimoine conséquent de son « riche » partenaire  (34), par ailleurs « futur ex- » partenaire.

2. Un mécanisme à supprimer

La responsabilité solidaire des époux repose sur un fondement injuste et produit des effets redoutables.

2.1. Un fondement injuste

Nous envisagerons certains fondements proposés qui doivent être rejetés avant d'évoquer le fondement véritable de la solidarité fiscale des couples.

2.1.1. Les fondements rejetés

Si on peut penser que la solidarité fiscale est un outil utilisé par simple opportunité technique pour l'efficacité du recouvrement de l'impôt, il demeure qu'elle est souvent justifiée, par analogie avec des mécanismes classiques de droit de la famille, par la contribution de l'épouse aux charges du ménage dont découle la solidarité ménagère, d'une part, et la « communauté d'intérêts » que formerait le couple (marié ou pacsé), d'autre part.

2.1.1.1. Contribution de l'épouse aux charges du ménage

Une solidarité qui, initialement, devait permettre de pallier l'insolvabilité du mari - Pour l'administration, la solidarité se justifiait dès 1938 par la contribution de la femme aux charges du ménage⁽³⁵⁾, contrepartie de la reconnaissance de la personnalité juridique (partielle) accordée alors. Cette solidarité, qui n'apparaît que dans le décret-loi du 2 mai 1938, permettait de faire face aux risques d'insolvabilité du mari⁽³⁶⁾. En effet, à défaut de solidarité, l'épouse privée de la personnalité fiscale aurait pu s'estimer irresponsable du non-paiement de l'impôt sur le revenu par son époux. En fait, le décret-loi du 2 mai 1938 avait organisé la solidarité fiscale pour lutter contre la fraude fiscale facile consistant pour l'époux marié sous un régime de séparation de biens à dissimuler les revenus dans le patrimoine de l'épouse irresponsable fiscalement. Ainsi, dès son institution, le fondement de la solidarité fiscale des époux posait difficulté : en matière civile, c'est l'égalité des époux qui (depuis 1965) fonde la solidarité pour les dettes ménagères. Or, en matière fiscale, la femme était jusqu'en 1983 une incapable ou une quasi-incapable : l'épouse ne pouvait former de réclamation et elle ne connaissait pas les revenus de son conjoint alors qu'elle devait indiquer les siens.

Une solidarité désormais fondée sur l'imposition unique par foyer - Selon la doctrine administrative plus récente, la solidarité des époux est fondée sur la notion d'imposition unique par foyer et sur la participation commune des époux à la réalisation et à la jouissance des revenus du foyer. L'impôt ainsi établi doit être assimilé à une charge du ménage à laquelle la femme, quel que soit le régime matrimonial des époux, est tenue expressément - et solidairement - de contribuer⁽³⁷⁾.

L'impôt est-il une charge du ménage au sens du régime primaire ? - Il faut donc se demander si l'impôt dû par le foyer constitue véritablement une charge ménagère au sens du droit civil et si la solidarité des époux prévue en la matière peut être transposée à l'impôt.

Les couples sont divers mais la communauté de vie contribue à former un ménage. Or, le ménage assume les besoins d'une vie en commun : la communauté de vie implique que soient engagées certaines dépenses courantes incorporelles⁽³⁸⁾. Les règles inscrites au régime matrimonial primaire, et notamment la solidarité ménagère de l'art. 220 c. civ., témoignent pour certains « de l'existence d'une cellule économique centrée sur le foyer dont le gouvernement est statutairement ordonné autour des deux époux »⁽³⁹⁾. Le doyen Cornu indique même que le régime primaire atteste « discrètement, mais catégoriquement, l'existence, sous tous les régimes, d'une société conjugale personnifiée par le ménage »⁽⁴⁰⁾.

Il convient ainsi d'analyser les dispositions relatives aux aspects financiers du régime matrimonial dit « primaire ». Rappelons à cet égard que les règles du régime primaire sont générales (elles s'appliquent quel que soit le régime général des époux) et qu'elles sont d'ordre public (les époux ne peuvent conventionnellement les écarter)⁽⁴¹⁾.

Contenu des règles du régime primaire - En vertu de l'art. 212 c. civ. : « Les époux se doivent mutuellement respect, fidélité, secours, assistance ». L'art. 213 c. civ. dispose : « Les époux assurent ensemble la direction morale et matérielle de la famille. Ils pourvoient à l'éducation des enfants et préparent leur avenir ». Ainsi, le code civil impose un soutien financier de l'époux qui a des revenus envers celui qui n'en a pas (ou gagne moins). On comprend aussi que les époux assument financièrement les besoins de leurs enfants. L'art. 215 indique par ailleurs que « Les époux s'obligent mutuellement à une communauté de vie ». Qu'implique cette « communauté de vie » ? Il s'agit assurément d'une vie commune, d'une cohabitation. Mais on peut s'interroger sur la dimension financière de cette communauté.

À cet égard, l'art. 214 c. civ. est plus précis : « Si les conventions matrimoniales ne règlent pas la contribution des époux aux charges du mariage, ils y contribuent à proportion de leurs facultés respectives ». Les charges du mariage sont les dépenses de nourriture, de logement, de vêtement des époux et des enfants. Elles englobent également pour certains les primes d'assurance, les dépenses d'aménagement de l'habitation familiale, le loyer, les

dépenses de loisirs, etc. (42) Au surplus, l'art. 214 vise clairement les « facultés respectives des parties » : le code envisage donc la disparité des revenus des conjoints et n'impose nullement une répartition égalitaire des charges. Ainsi, le professeur Colomer concluait que, lorsque les époux s'entendent, la contribution aux charges du mariage relève du non-droit : « Tout est alors affaire de convenances familiales, d'habitudes, de moeurs, et certainement point de droit » (43).

La vie commune semble donc imposer une mise en commun des ressources financières du couple, mais sous deux réserves. D'une part, cette réunion des ressources est liée à l'assistance entre conjoints, à l'entretien et à l'éducation des enfants et aux charges du ménage. Cette mise en commun des ressources n'est dès lors pas totale : elle est limitée aux buts et fonctions visés par les art. 212 à 215 c. civ. D'autre part, cette affectation des ressources est proportionnée aux revenus de chacun.

Par ailleurs, l'art. 223 c. civ. dispose que chaque époux peut librement « percevoir ses gains et salaire et en disposer après s'être acquitté des charges du ménage ». Une fois réglées ces charges, chacun des époux est libre de disposer à sa guise de ses revenus : il peut les consommer, les économiser, les utiliser pour acquérir ou améliorer un bien, les donner, etc. Ce principe de libre disposition faisant partie du régime primaire, aucune dérogation conventionnelle ne peut lui être apportée (44).

Aucune obligation à globaliser les ressources - Au vu de ces textes, peut-on conclure que les obligations civiles liées au mariage imposent une globalisation totale des ressources conduisant nécessairement à l'imposition par foyer et à la solidarité des conjoints ? Cela nous semble contestable : on peut tout à fait envisager une communauté de vie, un secours mutuel et une éducation des enfants sans mise en commun totale des revenus de chacun. C'est d'ailleurs la pratique de nombreux couples : chacun dispose librement (depuis 1985) d'un compte bancaire personnel qui alimente un compte joint pour les besoins de la famille. Dans ces conditions, les règles du régime primaire n'impliquent nullement une globalisation des ressources conduisant à une globalisation des charges, dont les charges fiscales et donc à la conjugalisation de l'impôt et à la solidarité des époux, qui s'imposeraient comme par nature, par la force du droit civil. L'imposition séparée des époux ne s'oppose pas à la vie conjugale telle qu'elle est exposée par le code civil.

Cette analyse est corroborée par une jurisprudence constante, tant des juridictions judiciaires qu'administratives. Au vu de ces décisions, l'impôt est une charge personnelle à chaque membre du couple et n'a donc pas la nature d'une charge commune. Plusieurs arrêts de la Cour de cassation indiquent que l'impôt sur le revenu constitue la charge directe des revenus d'un époux et demeure étranger à la vie familiale (45). Le Conseil d'État partage cette analyse : l'impôt sur le revenu ne constitue pas à l'égard de la femme une charge commune dont elle est tenue (46).

Solidarité ménagère ne rime pas avec solidarité fiscale - L'impôt ne constitue donc pas une charge ménagère au sens des dispositions civiles réglant le régime matrimonial primaire. Si bien qu'on ne saurait lui appliquer le principe de solidarité des époux pour les dettes du ménage tel qu'il est affirmé à compter de la réforme des régimes matrimoniaux en 1965, par l'art. 220 c. civ. Ce texte a certes depuis été réformé, mais il a fait l'objet d'une interprétation jurisprudentielle particulièrement large, qui ne s'est toutefois pas étendue jusqu'aux impôts du ménage. Il est néanmoins intéressant de souligner qu'à l'origine la solidarité ménagère devait favoriser l'autonomie de chacun pour conclure tous les actes nécessaires à la vie du ménage. La solidarité était un moyen d'assurer l'indépendance domestique de chacun des époux : « C'est au soutien de l'émancipation domestique de l'épouse que le législateur a eu recours à la solidarité ménagère » (47). Or, comme nous allons l'observer en matière fiscale, la solidarité conduit au contraire à faire peser sur le conjoint le plus faible (généralement la femme) une charge injuste : la solidarité fiscale contribue, au contraire des fondements originaires de la solidarité ménagère, à mettre en danger l'indépendance de l'épouse.

Le professeur I. Dauriac indique par ailleurs que l'amplification de la solidarité ménagère va de pair avec une évolution de sa signification : « La solidarité juridique traduit, aujourd'hui, la solidarité morale qui doit exister au sein des couples quand il faut régler les dettes du ménage » (48). On pourrait retrouver ici le concept de solidarité familiale évoquée par les historiens : en vertu d'une morale de la famille, du clan ou de la tribu, la dette doit engager le groupe. Mais peut-on vraiment au nom de cette solidarité clanique, conçue comme une obligation morale, mettre, aujourd'hui, en danger l'intégrité financière du plus faible dans un couple, notamment lorsqu'il est en voie de

destruction ?

Dans ces conditions, la solidarité ménagère ne saurait en aucune manière être utilisée comme argument pour fonder la solidarité fiscale des époux.

2.1.1.2. Communauté d'intérêts du couple

La communauté d'intérêts est une « situation de fait appréhendée par le droit »⁽⁴⁹⁾. Elle vise l'existence d'un groupe de personnes liées par un intérêt commun : le droit prend en compte le groupe et en tire des conséquences alors que la loi ne le prend pas naturellement en considération. Il a été démontré que la communauté d'intérêts est souvent utilisée pour déroger au droit commun : elle permet par exemple de justifier les cas légaux de solidarité passive⁽⁵⁰⁾.

La communauté de vie implique une communauté d'intérêt, et, donc, une solidarité fiscale - On a ainsi pu soutenir que la communauté d'intérêts au sein du couple justifie à la fois la taxation commune des conjoints (la conjugualisation de l'impôt) et leur solidarité fiscale⁽⁵¹⁾. La communauté de vie implique une communauté d'intérêts qui justifie une charge fiscale commune qui conduit à la solidarité fiscale pour garantir le paiement de l'impôt. M^{me} C. Cavalier écrit ainsi : « La solidarité fiscale réside dans l'intérêt commun du foyer qui est d'affecter les revenus à l'impôt »⁽⁵²⁾. Or, il s'agit d'une tautologie : la solidarité fiscale se justifie par et pour le paiement de l'impôt. Pour le professeur L. Ayraut, la solidarité fiscale entre époux révèle une « situation équilibrée » qui ne doit pas être remise en cause. Elle se fonde d'abord sur l'existence du lien juridique entre les membres du groupe : « L'unité qui en découle justifie pleinement l'existence d'une solidarité, y compris après la rupture du lien puisque la solidarité perdure pour la période passée »⁽⁵³⁾. Elle se justifie ensuite par la lettre de l'art. 6 du CGI aux termes duquel le contribuable est un couple et non l'époux ou l'épouse. Il considère donc que les époux sont codébiteurs solidaires de la dette fiscale et non tiers solidaires l'un par rapport à l'autre.

Contestation de l'analyse : la communauté de vie ne justifie plus la solidarité fiscale - Cette analyse peut être contestée. La communauté d'intérêts justifiant la globalisation des revenus *via* le foyer fiscal et la solidarité subséquente pour le paiement de l'impôt renvoie à la « théorie du bénéfice »⁽⁵⁴⁾. Selon cette théorie, en effet, chaque individu est taxé en fonction des ressources dont il bénéficie. Comme la vie commune suppose un partage des ressources du couple, les revenus des conjoints sont globalisés avant d'être divisés également entre eux pour déterminer leur obligation fiscale individuelle. Dès lors les ressources fournies par un conjoint dont l'autre est censé bénéficiaire sont incluses dans les revenus taxables de ce dernier. Or, la théorie du bénéfice part du postulat erroné d'une globalisation des ressources du couple. La communauté de vie n'implique pas un partage total et égalitaire des ressources : elle suppose éventuellement un partage des charges, selon une répartition propre à chaque couple, mais il serait erroné de confondre répartition des charges et partage des ressources.

Au contraire, la « théorie du contrôle »⁽⁵⁵⁾ permet une obligation fiscale équitable. Selon celle-ci, les individus doivent être taxés en fonction du revenu qu'ils contrôlent, qu'ils le partagent ou non. La théorie du contrôle correspond le mieux à la réalité des couples d'aujourd'hui. Le professeur C. Brenner explique ainsi qu'un basculement est en cours de la communauté des époux vers la séparation de leurs biens. « La communauté conjugale est une forme ancestrale du communisme, mais aussi sa souche de très loin la plus résistante à l'échelle de l'histoire, probablement parce qu'elle correspond à une aspiration profonde des époux : un idéal d'union absolue. »⁽⁵⁶⁾ Mais les études les plus récentes montrent que désormais plus de couples vivent en séparation de biens qu'en communauté. Il ajoute qu'on assiste également à un recul massif des comptes-joints entre époux. L'individualisme dans les couples l'emporte aujourd'hui sur la mise en communauté de leurs biens et de leurs ressources. C'est par ailleurs une évidence d'indiquer que les couples n'ont pas la stabilité d'antan : les couples se décomposent et se recomposent. Dans ces conditions, la situation conjugale du contribuable ne doit pas rentrer en ligne de compte pour déterminer sa responsabilité fiscale. La communauté de vie du couple ne justifie donc pas - ou plus - la solidarité fiscale.

2.1.2. Le fondement retenu

Solidarité fiscale pour garantir le recouvrement de l'impôt - La solidarité ne se présumant pas, elle résulte soit

de la convention des parties, soit de la loi. Des auteurs expliquent que les dispositions légales créant des solidarités passives se multiplient et apparaissent disparates mais plusieurs idées semblent inspirer le législateur : la volonté présumée des parties, la répression d'une faute commune, la fortification du crédit et la protection de certains tiers (57). La solidarité fiscale relève de cette dernière hypothèse : « Le Prince usant à son profit de la puissance publique (charité bien ordonnée...), après tout en vue de sauvegarder l'intérêt commun, toute une série de dispositions du code général des impôts édicte la solidarité afin de garantir le paiement au Trésor » (58).

Ainsi, le fondement de la solidarité fiscale est la garantie du recouvrement de l'impôt : il s'agit d'une technique classique de droit privé (59) utilisée aux seules fins de faciliter le recouvrement de l'impôt (60). Il est donc inutile de rechercher des fondements hypothétiques pour justifier l'utilisation de cet outil juridique.

Le mécanisme de la solidarité fiscale met à jour le conflit inhérent à la matière fiscale : faut-il protéger l'intérêt de l'État ou celui du contribuable, ici le conjoint ? Pour le professeur L. Ayrault, la solidarité fiscale du couple constitue une garantie en matière de recouvrement qui est justifiée par la nécessaire protection des intérêts du Trésor (61). Il considère que ce dispositif est satisfaisant, même en cas de rupture du lien juridique de vie commune, grâce à la technique de la décharge de solidarité. Or, nous l'avons vu, la décharge de solidarité est un mécanisme très insuffisant pour protéger le conjoint en situation de faiblesse.

Le législateur a objectivement fait le choix, depuis longtemps, de la protection des finances publiques. Mais cet intérêt général peut-il vraiment primer sur la protection du plus « faible » dans le couple, qui peut se trouver contraint de payer l'impôt lié aux revenus ou au patrimoine du plus « fort », lequel, par hypothèse, ne l'a pas payé ou s'est mis en situation, malgré ces revenus ou patrimoine, de ne pas le payer ? Un auteur constate : « Le poids de l'engagement fiscal est d'autant plus lourd que l'administration l'utilise parfois comme un outil opérationnel afin d'étendre le rendement de l'impôt » (62). La solidarité fiscale apparaît ainsi comme un mécanisme particulièrement inéquitable qu'il conviendrait de supprimer, sauf peut-être dans l'hypothèse d'une fraude avérée et connue du conjoint.

Pas de solidarité fiscale pour garantir les prélèvements sociaux - Il faut enfin souligner qu'il n'y a pas de solidarité fiscale pour les prélèvements sociaux : la jurisprudence l'a expressément rejetée en l'absence de texte. Dans une décision du 10 juill. 2012 (63), le Conseil d'État considère que la solidarité est un mode de recouvrement exceptionnel accordé à l'administration fiscale qui ne peut être appliqué que dans les cas fixés par la loi. Le professeur F. Douet approuve cette solution dès lors que la solidarité ne se présume pas (64). Il souligne également que les prélèvements sociaux sont assis sur les revenus familiaux sans être des impôts familiaux : leur liquidation est donc déconnectée du foyer fiscal et il n'y a pas d'imposition commune. Compte tenu du poids des prélèvements sociaux dans les finances publiques, il considère que le législateur devrait inévitablement prévoir d'étendre la solidarité aux prélèvements sociaux. On voit bien le fondement de la solidarité, à savoir la garantie de la perception de l'impôt pour le financement de l'État, et ce au détriment du conjoint solidaire. Nous pensons au contraire qu'il serait particulièrement inopportun d'envisager une solidarité conjugale pour les prélèvements sociaux au regard des risques que cela ferait peser sur le conjoint le moins rémunéré.

2.2. Des effets redoutables

La solidarité fiscale entraîne pour chaque membre du couple des effets redoutables (65). Le conjoint peut tout d'abord subir une charge inéquitable et ses garanties peuvent être bafouées.

2.2.1. Une charge inéquitable

La solidarité fiscale crée un risque financier évident et majeur pour celui qui devra supporter l'obligation fiscale globale. La solidarité fiscale fait peser sur les épaules de chacun des conjoints une charge inéquitable, qu'il s'agisse de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune.

Impôt sur le revenu : indifférence du régime matrimonial - En matière d'impôt sur le revenu, les deux conjoints sont susceptibles d'être spoliés par cette solidarité, mais le risque pèse plus lourdement sur celui dont les revenus sont les plus faibles : il pourra être amené à payer les impôts du conjoint mieux rémunéré ou plus fortuné. Par

ailleurs, le régime matrimonial est sans influence sur la mise en oeuvre de la solidarité des époux pour le paiement de l'impôt sur le revenu  (66) : dans l'hypothèse d'un régime séparatiste, l'époux ayant le patrimoine le plus faible peut être amené à supporter l'impôt de celui disposant d'un patrimoine plus confortable.

Exemples - La jurisprudence est relativement sévère pour le conjoint solidaire : le contribuable ne peut utilement faire valoir qu'il était marié sous le régime de la séparation de biens et ne prenait aucune part dans l'entreprise qu'exploitait son conjoint, pour contester les poursuites exercées à son encontre en vue d'obtenir paiement de l'impôt sur le revenu dû par le foyer fiscal et provenant pour l'essentiel des bénéfices industriels et commerciaux réalisés par son conjoint  (67). Une autre décision précise que la solidarité prévue pour le paiement de l'IR n'est pas subordonnée à la condition que les époux vivent sous le même toit  (68).

Impôt sur la fortune : une solidarité qui ne tient compte ni de la qualité de propriétaire ni de la personnalité des peines - En matière d'impôt sur la fortune, l'iniquité de la solidarité est encore plus marquée. Le **conjoint** ou le **compagnon pacsé** peut supporter une imposition solidaire sur des biens qui sont la propriété exclusive de l'autre. On a déjà évoqué en effet que la solidarité fiscale s'applique nonobstant le régime matrimonial. En matière de pacs, l'art. 515-5 c. civ. dispose que chaque partenaire peut prouver par tout moyen qu'il a la propriété exclusive de ses biens (seuls les biens sur lesquels aucun des partenaires ne peut justifier d'une propriété exclusive sont réputés leur appartenir indivisément, à chacun pour moitié) : la solidarité fiscale s'applique cependant.

Il faut à cet égard souligner que les couples qui vivent en **concubinage notoire** font l'objet d'une imposition commune en matière d'IFI (comme c'était le cas pour l'ISF) mais que le CGI ne prévoit pas expressément de solidarité à leur égard pour cet impôt. La solidarité ne se présumant pas en vertu de l'art. 1310 c. civ., les concubins ne sont pas solidairement tenus pour le paiement de l'IFI qui leur incombe. Le mécanisme de la solidarité se révèle donc ici encore inique au regard de la situation des conjoints mariés ou pacsés (qui sont taxés ensemble et solidaires de l'impôt) par rapport à celle des concubins notoires (qui sont taxés ensemble mais ne sont pas solidaires pour le paiement de l'impôt).

Il ressort par ailleurs de la jurisprudence que la règle de la personnalité des peines ne dispense pas le conjoint de la solidarité de paiement des pénalités  (69). Dans une décision du 5 oct. 2016, le Conseil d'État exposait que, si l'administration est tenue de respecter le principe de personnalité des peines, lequel s'oppose à ce qu'une sanction fiscale soit directement appliquée à une personne qui n'a pas pris part aux agissements que cette pénalité réprime, ce principe doit être concilié avec le régime de l'imposition commune prévue aux art. 6 et 156 du CGI. Ainsi, lorsqu'un seul des époux a pris part à des agissements fautifs, les sanctions fiscales doivent être regardées comme ayant été prononcées uniquement à son encontre, même si elles majorent l'impôt qui est dû par le foyer fiscal. Par suite, le principe de personnalité des peines ne fait pas obstacle à ce que les pénalités encourues à raison des agissements de l'un seulement des conjoints soient mises à la charge commune des membres du couple  (70).

Renforcement de l'inégalité des sexes - La solidarité fiscale contribue à renforcer l'inégalité des sexes.

Le rapport 2018 sur l'égalité entre les femmes et les hommes dans l'Union européenne indique que la différence de salaires s'élève à 16 % (18 % en équivalent temps plein)  (71). En 2017, le taux d'emploi des femmes est de 66,6 % (contre plus de 78 % pour les hommes) ; le taux d'activité pour les femmes ayant un enfant de moins de 6 ans est de 9 % inférieur à celui des femmes sans enfant (inférieur de plus de 30 % à certains pays européens). 30 % des femmes qui travaillent le font à temps partiel (contre 8 % pour les hommes). 27 % des femmes ont un travail précaire (contre 15 % des hommes). Le rapport souligne également que l'écart entre hommes et femmes en termes de rémunération et d'emploi s'accroît avec l'âge (ainsi l'écart en matière de retraite s'élève à 36,6 %) : les écarts se transforment en une sanction financière à vie  (72).

Ainsi, dans une société où la disparité des salaires est encore marquée, la solidarité fait peser un risque important sur l'épouse dont les revenus sont majoritairement inférieurs à ceux de son conjoint. En cas de défaillance ou de malversation du conjoint, l'épouse est tenue solidairement du paiement de l'impôt : la femme qui ne travaille pas ou gagne moins peut donc être amenée à supporter solidairement une charge fiscale qui ne correspond ni à ses revenus ni à son patrimoine, ni à un comportement particulier. Le droit fiscal choisit délibérément de protéger l'intérêt financier de l'État au détriment de celui de l'épouse.

Le professeur R. Beck explique que, si la solidarité fiscale mise en oeuvre aux États-Unis pour les conjoints qui déclarent leurs impôts conjointement, peut sembler neutre sur le plan du genre, elle ne l'est pas dans les faits : la vaste majorité des conjoints tenus de contribuer en vertu du mécanisme de solidarité sont des épouses contraintes d'acquitter les impôts de leur mari, des « épouses innocentes » (73). Il plaide donc pour la suppression de la solidarité fiscale du couple qu'il considère injuste et contraire au principe essentiel de la responsabilité fiscale limitée au revenu de l'individu et à sa capacité à payer. Cette responsabilité repose à ses yeux sur une hypothèse dépassée d'intégration économique du couple et de permanence du mariage (74).

En cas de **séparation du couple**, le mécanisme de solidarité se révèle encore plus pernicieux : l'épouse divorcée reste tenue solidairement des impôts du couple nés lors de la période de vie commune (75). Alors que le divorce entraîne pour une majorité de femmes une perte sensible de revenus, leur situation financière peut être encore obérée par le paiement d'impositions sur des revenus dont elles n'ont pas bénéficié ou sur un patrimoine qu'elles ne possèdent pas.

2.2.2. Des garanties bafouées

À l'occasion d'un contrôle fiscal - La solidarité fiscale fait naître des risques en matière de garanties du contribuable dans le cadre d'un contrôle fiscal. L'art. L. 54 A du LPF issu de l'art. 2 de la loi n° 82-1126 du 29 déc. 1982 ayant supprimé la notion de chef de famille fixe les modalités de vérification des contribuables soumis à imposition commune. Il dispose : « Sous réserve des dispositions des art. L. 9 et L. 54, chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre ». Ainsi, l'art. L. 54 A du LPF tire les conséquences de l'égalité au plan fiscal du mari et de la femme en prévoyant que chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû, à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Les actes de procédure faits par l'un des conjoints (ou qui lui sont notifiés) sont opposables de plein droit à l'autre. L'application de cet article ne devrait pas poser de difficulté lorsque les époux sont toujours mariés au moment où les actes de procédure sont notifiés car on peut présumer une communication entre les conjoints ; mais une telle présomption semble irréaliste quand les époux sont séparés ou divorcés. Or, la jurisprudence a élargi son application aux époux divorcés ou séparés (76).

Exemple - Le Conseil d'État a décidé que chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'imposition commune du foyer fiscal même si à la date de ces procédures ils sont séparés ou divorcés (77). Il refuse de prendre en compte les difficultés liées à la séparation des époux (78). En revanche, la Cour de cassation soutient une position différente : un arrêt récent rappelle que, si l'administration fiscale peut choisir de notifier la proposition de rectifications à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure suivie ensuite doit être contradictoire et la loyauté des débats l'oblige à notifier les actes de celle-ci à tous les redevables (79). Le Conseil constitutionnel juge pour sa part que le législateur a pu instituer à l'art. L. 54 A du LPF une présomption irréfragable de représentation mutuelle entre époux soumis à imposition commune pour la procédure de contrôle de l'impôt dû au titre des revenus perçus au cours de cette période d'imposition commune, et qu'il a pu prévoir l'opposabilité à l'un des époux des actes de procédure faits par l'autre ou notifiés à lui, sous la seule réserve que, en cas d'imposition distincte à la date de notification de l'avis de mise en recouvrement, chacun soit mis à même d'exercer son droit à un recours juridictionnel effectif en formant une réclamation contentieuse et qu'ainsi le délai de réclamation ne peut commencer à courir sans que l'avis ait été porté à la connaissance de chacun d'eux (80).

Discrimination entre époux divorcés et époux mariés - La solidarité fiscale conduit à un risque de discrimination entre époux divorcés et époux mariés. L'art. 14 de la Conv. EDH protège les justiciables contre une discrimination dans la jouissance des droits et libertés garantis par la Convention. L'art. 1^{er} du premier protocole additionnel à la Conv. EDH assure par ailleurs aux personnes physiques ou morales le droit au respect de leurs biens. Or le Conseil d'État permet l'invocation des art. 14 de la Conv. EDH et 1^{er} du premier protocole additionnel pour soutenir que la loi fiscale est à l'origine de discriminations injustifiées entre contribuables (81). Le juge doit donc déterminer les différences de situations qui justifient un traitement différent. Certains auteurs soutiennent dès lors que le traitement réservé à des époux divorcés et à des époux mariés sur une même imposition crée une discrimination entre eux puisqu'ils ne bénéficient pas des mêmes garanties : en cas de séparation, l'époux auquel

les actes de procédure n'ont pas été notifiés se trouve dans une situation défavorable car il n'a pas pu contester les éléments communiqués par l'époux qui suit la procédure. L'absence de prise en compte des difficultés liées à la séparation et à l'hostilité des époux crée une discrimination par rapport aux époux mariés qui cohabitent ⁽⁸²⁾.

Cas d'une procédure collective - La solidarité fiscale fait également naître des risques dans l'hypothèse d'une procédure collective ouverte contre un membre du couple. Il ressort de la jurisprudence que la suspension du droit de poursuites individuelles à l'égard du débiteur en liquidation de biens ne fait pas légalement obstacle à ce que l'Administration mette en jeu la responsabilité solidaire de l'époux séparé de biens, conformément aux dispositions de l'art. 1685 du CGI ⁽⁸³⁾. Le comptable public n'est empêché d'agir que par la procédure collective : rien n'impose d'étendre cette règle au débiteur solidaire ⁽⁸⁴⁾. Cette solution dégagée par le Conseil d'État pour les époux séparés de biens a ensuite été étendue par la cour administrative d'appel de Nantes au cas de conjoints mariés selon le régime légal ⁽⁸⁵⁾. Si le comptable public ne peut exercer de poursuites sur des biens communs des conjoints dont l'un est en liquidation judiciaire, il peut en revanche toujours exercer des poursuites sur des biens propres de l'autre conjoint débiteur solidaire.

Il a également été jugé que si, dans le cadre de la procédure de redressement judiciaire d'un conjoint, la déclaration de créance du Trésor a été rejetée comme tardive, ce qui a entraîné l'extinction de la créance à l'encontre de ce conjoint, cette circonstance est sans incidence sur l'obligation de paiement à laquelle l'autre conjoint reste solidairement tenu ⁽⁸⁶⁾.

Ainsi, l'époux faisant l'objet de la procédure de liquidation judiciaire bénéficie temporairement d'une protection au regard du recouvrement de l'impôt dont ne peut profiter son conjoint, ce qui crée un effet pervers attisant le recouvrement de l'impôt auprès du conjoint solidaire, effet encore aggravé lorsque le débiteur avisé utilise tous les moyens possibles pour retarder la clôture des opérations de liquidation judiciaire ⁽⁸⁷⁾.

3. Conclusion

Mettre fin à la solidarité fiscale - Le professeur M. Bouvier explique qu'il est difficile d'apprécier la justice fiscale dans la mesure où il faudrait trouver un référent objectif de justice. Il y a donc différentes manières d'appréhender la justice fiscale qui correspond à l'idée que l'on se fait de l'impôt ⁽⁸⁸⁾. Dans une vision progressiste du droit, l'impôt ne saurait reposer sur un mécanisme faisant peser sur le conjoint modeste une charge liée à l'activité ou au patrimoine du conjoint prospère. Cela implique un changement de paradigme en matière de finances publiques : la protection de l'individu doit trouver une meilleure place face à celle des ressources de l'État. Un État moderne ne peut se satisfaire d'un mécanisme si dangereux pour l'autonomie de chacun (et particulièrement des femmes). Il faut ainsi mettre fin à cette situation anormale qu'est la solidarité fiscale ⁽⁸⁹⁾.

Mots clés :

FISCALITE * Solidarité fiscale * Couple * Décharge de solidarité fiscale

(1) E. Gaudemet, *Théorie générale des obligations*, Dalloz, 2004, p. 433. - Commentant l'art. 7 de l'ordonnance de Colbert posant le principe de la responsabilité solidaire des associés aux dettes de la société, le professeur R. Szymkiewicz explique : « Ce principe propre au droit commercial dérouté au fond les civilistes. Pour les civilistes, la responsabilité indéfinie et solidaire est quelque chose qui sort de l'ordinaire, et qui doit être précisée chaque fois ; elle est même à éviter », *Histoire du droit des affaires*, Domat, 1989, p. 160 n° 381.

(2) C. civ., art. 1310. - Certains auteurs ont, au contraire, plaidé pour la suppression de la division attachée à l'obligation conjointe : L. Aynès et A. Hontebeyrie, Pour une réforme du code civil, en matière d'obligation conjointe et d'obligation solidaire, D. 2006. 328 ⁽⁸⁶⁾.

(3) P. Le Tourneau et J. Julien, v° Solidarité, Rép. civ. Dalloz, n° 20.

- (4) P. Malaurie, L. Aynès et P. Stoffel-Munck, *Droit des obligations*, LGDJ, 9^e éd., 2017, p. 750, n° 1356.
- (5) M. Cabrillac, C. Mouly, S. Cabrillac et P. Pétel, *Droit des sûretés*, 10^e éd., LexisNexis, 2015, n° 452 ; N. Dissaux, L'abus de solidarité, AJ contrat 2017. 259 .
- (6) J.-L. Gazzaniga, *Introduction historique au droit des obligations*, PUF, 1^{re} éd. 1992, p. 214, n° 188.
- (7) J.-L. Gazzaniga, *op. cit.*, p. 233, n° 208.
- (8) J.-L. Gazzaniga, *op. cit.*, p. 242, n° 211.
- (9) G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, PUF, v° Solidarité, n° 2.
- (10) P. Le Tourneau et J. Julien, *Solidarité*, *op. cit.*, n° 2.
- (11) V. *infra*.
- (12) Par ailleurs, sur la solidarité fiscale aux États-Unis : R.C.E. Beck, *The innocent spouse problem : joint and several liability for income taxes should be repealed*, *New York Law School* 1990, p. 319 s.
- (13) E. Obadia et M. Sieraczek, La responsabilité solidaire des époux au paiement de l'impôt sur le revenu : la nécessaire refonte d'une disposition obsolète, *Dr. fisc.* 2006, n° 17-18, Étude n° 17, § 5.
- (14) L. n° 82-1126 du 29 déc. 1982, art. 2.
- (15) La solution était identique pour l'ISF aux termes de l'ancien art. 1723 *ter*-00 B.
- (16) Un arrêt de la CAA de Bordeaux prévoit cependant que la responsabilité solidaire des époux doit être limitée en proportion de la durée effective de leur cohabitation au cours de l'année pour laquelle la taxe d'habitation est due : CAA Bordeaux, 3^e ch., 12 mars 2002, n° 98-2086, *M^{me} Cervantes*, *Dr. fisc.* 2002, n° 44-45, comm. 888.
- (17) CE, 3 oct. 1990, n° 98430, *Ministre du budget c/ M^{me} Richard*, Lebon  ; *Dr. fisc.* 1991, n° 9, comm. 433 ; RJF 11/1990, n° 1397 ; CE 12 févr. 1992, n° 56956, *M^{me} Engelhard*, *Dr. fisc.* 1992, n° 19-20, comm. 999, concl. J. Arrighi de Casanova.
- (18) CE 29 juin 1988, n° 58265 et 58400, RJF 10/1988, n° 1171.

- (19) E. Obadia et M. Sieraczek, préc., § 18.
- (20) M. Douay, Responsabilité solidaire des époux et des partenaires liés par un PACS, J.-Cl. Proc. fiscales, Fasc. 589, 31 déc. 2015, n° 30 s.
- (21) BOI-CTX-DRS-10, 2015-10-14, n° 120.
- (22) CE, 8 oct. 2010, n° 334160 et 334161, Lebon  ; RJF 1/2011 n° 98.
- (23) La situation patrimoniale permet de déterminer les capacités de remboursement par le demandeur de la dette fiscale au regard du patrimoine dont il dispose à cette date : BOI-CTX-DRS n° 150.
- (24) La situation financière permet de déterminer les capacités de remboursement par le demandeur de la dette fiscale au regard des ressources dont il dispose à cette date : BOI-CTX-DRS n° 190.
- (25) CAA Bordeaux, 4^e ch., 15 janv. 2015, n° 14BX01120 et 14BX01449, RJF 2015, n° 535.
- (26) Inst. 20 avr. 2009, 5 B-13-09, n° 68 et 69 ; BOI-CTX-DRS-10, 2015 10 14, n° 200.
- (27) Inst. 20 avr. 2009, 5 B-13-09, n° 70 et 71 ; BOI-CTX-DRS-10, 2015 10 14, n° 200.
- (28) CE 16 févr. 2018, n° 409496, RJF 2018, n° 683.
- (29) R. Victor, concl. ss CE 16 févr. 2018, n° 409496, RJF 2018, n° C 683.
- (30) CE, 8^e et 3^e s.-s., 24 avr. 2012, n° 345404, *M. Gelly*, Lebon  ; Dr. fisc. 2012, n° 38, comm. 447.
- (31) CE, 21 déc. 1994, n° 132237, Lebon  ; Dr. fisc. 1995, n° 43, comm. 2048.
- (32) CAA Paris, 7 nov. 1995, n° 94PA02149, *M^{me} Derlon*, Dr. fisc. 1996, n° 14, comm. 482 ; RJF 5/1996, n° 664.
- (33) CE, 21 déc. 1994, n° 132237, *M^{me} Hutin*, Lebon  ; Dr. fisc. 1995, n° 43, comm. 2048 ; RJF 2/1995, n° 262.
- (34) D. Gutmann, Vers la fin de la solidarité fiscale pour les couples, Le Monde, 16 août 2008.
- (35) M. Cottini, *La communauté d'intérêts en droit fiscal français : contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, Thèse Aix-Marseille 3, 1998, p. 51.

- (36) E. Obadia et M. Sieraczek, préc., § 5.
- (37) Rép. AN, 23 juill. 1966, p. 2640, n° 16662. BOI-IR-CHAMP-20-10, 17 juin 2013.
- (38) I. Dauriac, Les couples à l'épreuve de la solidarité ménagère, Gaz. Pal. 2008, n° 346, p. 18.
- (39) A. Karm, v° Mariage - Régime matrimonial primaire - Autonomie des époux (C. civ., art. 220 à 225), J.-Cl. Civil, Fasc. 20, 1^{er} mai 2017, n° 6.
- (40) G. Cornu, La réforme des régimes matrimoniaux, I, Généralités, le régime primaire impératif, JCPG 1966. I. 1968.
- (41) R. Cabrillac, *Droit des régimes matrimoniaux*, Domat, 7^e éd., 2011, p. 31 n° 26.
- (42) R. Cabrillac, *Droit des régimes matrimoniaux*, *op. cit.*, p. 34, n° 30.
- (43) A. Colomer, *Régimes matrimoniaux*, Litec, 12^e éd., 2005, n° 110.
- (44) R. Cabrillac, *Droit des régimes matrimoniaux*, *op. cit.* p. 65 n° 67.
- (45) Civ. 1^{re} 22 févr. 1978, D. 1978. 602, note D. Martin ; Civ. 1^{re}, 19 mars 2002, n° 00-11.238, AJ fam. 2002. 185  ; D. 2002. 2440 , obs. V. Brémond  ; RTD civ. 2003. 137, obs. B. Vareille  ; JCP 2002. I. 167, obs. M. Storck ; Civ. 1^{re}, 25 juin 2002, n° 98-22.882, AJ fam. 2002. 381, obs. S. D.  ; D. 2002. 2716  ; RTD civ. 2002. 787, obs. J. Hauser  ; *ibid.* 790, obs. J. Hauser  ; Dr. fam. 2002. 149, note B. Beignier, JCP 2003. I. 111, n° 22, obs. M. Storck ; Civ. 1^{re}, 30 oct. 2006, n° 03-19.317, AJ fam. 2006. 467, obs. P. Hilt  ; D. 2006. 2877  ; RTD civ. 2008. 529, obs. B. Vareille  ; JCP G 2007. I. 142, n° 31, obs. M. Storck. - Égal. : R. Savatier, Le régime matrimonial et la contribution respective des époux aux impôts, D. 1979. 147 ; D. Ponton-Grillet, Droit civil et qualification des dettes d'impôt conjugales nées au cours du régime de communauté légale, Defrénois 1991, art. 35119.
- (46) CE 29 avr. 1926 ; CE 11 juin 1926 ; CE 21 mars 1930, Lebon 1930, p. 336-337.
- (47) I. Dauriac, art. préc., *ibid.*
- (48) I. Dauriac, art. préc., *ibid.*
- (49) J. Théron, De la communauté d'intérêts, RTD civ. 2009. 19 , n° 21.
- (50) J. Théron, art. préc., n° 2.

(51) « Les cas de solidarité légale constituent, au sein du couple uni, le revers de la communauté d'intérêts patrimoniaux » : D. Grillet-Ponton, L'obligation solidaire des époux à la dette fiscale ou la tunique de Nessus ?, JCPN 2002. Étude 1280, n° 7.

(52) C. Cavalier, L'organisation du patrimoine du couple à l'épreuve du droit fiscal, Université Bordeaux Montesquieu IV, p. 136 n° 141 s.

(53) L. Ayrault, Le couple et l'impôt, in *Refonder l'impôt sur le revenu ?*, sous la dir. de L. Vapaille, L'Harmattan, éd. 2013, p. 201.

(54) N. Brooks, *The irrelevance of conjugal relationships in assessing tax liability*, J. G. Head and R. Krever, eds., *Tax Units and the Tax Rate Scale*, Melbourne : Australian Tax Research Foundation, 1996, 35-80, at 74, p. 46. Égal. : L. Chatain, Le PAS : une affaire de famille, AJ fam. 2018. 599 .

(55) N. Brooks, art. préc., p. 47.

(56) C. Brenner, Solidarités familiales et mise en commun des biens du couple, Dr. fam. 2016, dossier 20, n° 3.

(57) P. Le Tourneau et J. Julien, v° Solidarité, préc., n° 42.

(58) P. Le Tourneau et J. Julien, v° Solidarité, préc., n° 83.

(59) V. C. civ., art. 1310 s.

(60) H. Lalou, Droit fiscal contre droit civil, DH 1927. Chron. 9 ; D. Grillet-Ponton, L'obligation solidaire des époux à la dette fiscale ou la tunique de Nessus ?, préc., n° 7.

(61) L. Ayrault, *Le couple et l'impôt*, op. cit., p. 199.

(62) D. Grillet-Ponton, *L'obligation solidaire des époux à la dette fiscale ou la tunique de Nessus ?*, op. cit. n° 15.

(63) CE, 9^e et 10^e s.-s., 10 juill. 2012, n° 336492, *M^{me} Augé*, Dr. fisc. 2012, n° 45, comm. 512.

(64) F. Douet, note ss CE 10 juill. 2012, Dr. fam. n° 10, oct. 2012, comm. 161.

(65) Sur ce débat en droit fiscal américain : R.C.E. Beck, op. cit., p. 319.

(66) CE, 8^e s.-s., 27 nov. 1963, n° 45235 ; CE, 7^e et 9^e s.-s., 24 juill. 1981, n° 15128 et 14974, RJF 10/81, n° 936 ; CE, 8^e et 9^e s.-s., 1^{er} juin 1983, n° 22995, RJF 8-9/83, n° 1075 ; CE, 3^e s.-s., 22 janv. 2007, n° 274146, *Anastasiu*, RJF 12/05, n° 1482.

(67) CAA Lyon, 2^e ch., 18 mai 2004, n° 981652, *Athias*, RJF 1/05, n° 94 ; CAA Paris, 2^e ch B, 19 janv. 1999 n° 97218 *Volta*, RJF 6/99, n° 788. Cette solution rendue sous le régime de l'ancien art. 1685 conserve sa portée pour l'application de l'art. 1691 *bis* sous réserve du respect de la condition d'imposition commune exigée par ce texte.

(68) CE, 9^e et 8^e s.-s., 21 déc. 1994, n° 132237, *M^{me} Hutin*, RJF 2/95 n° 262.

(69) CAA Versailles, 28 mai 2015, n° 14VE00794 et 14VE02166, AJ fam. 2015. 432, obs. P. Jolivet , FR 28/15, inf. 12, p. 13.

(70) CE, 3^e et 8^e ch., 5 oct. 2016, n° 380432, *Lebon*  ; AJ fam. 2016. 513, obs. P. Jolivet  ; Dr. fisc. 2016 n° 50, comm. 652, concl. V. Daumas, note L. Peyen : indiquons que, dans cette affaire, c'est l'épouse qui avait opéré des détournements de fonds frauduleux...

(71) European Commission, *2018 Report on equality between women and men in the EU*, Luxembourg publications office of the European Union, p. 9 s.

(72) « *Gender gaps grow into a lifetime pay penalty* » : European Commission, *2018 Report on equality between women and men in the EU*, *op. cit.* p. 24.

(73) R.C.E. Beck, *The innocent spouse problem : joint and several liability for income taxes should be repealed*, *op. cit.* p. 320.

(74) R.C.E. Beck, *The innocent spouse problem : joint and several liability for income taxes should be repealed*, *op. cit.* p. 408.

(75) En matière de solidarité ménagère, le pr. I. Dauriac, art. préc., écrit : « Quand elle conduit systématiquement à sacrifier l'époux ou aussi le partenaire abandonné à la sécurité des tiers qui, certes, peuvent être de bonne foi, la rigueur de la règle est parfois regrettable », *Les couples à l'épreuve de la solidarité ménagère*.

(76) On peut également indiquer que l'octroi de délais de paiement à un débiteur solidaire vaut reconnaissance interruptive de prescription à l'égard de tous : CE, 9^e et 10^e ch. 18 janv. 2017, n° 381282, *Gabriellan*, concl. E. Bokdam-Tognetti, *Lebon*  ; AJ fam. 2017. 160, obs. S. Paillard  ; Dr. fisc. 2017, comm. 297.

(77) CE 17 mai 2000, n° 191387, *M. Morlay*, Dr. fisc. 2000, n° 38, comm. 695 ; BDCF 7-8/00, n° 88, concl. G. Bachelier. Le commentateur sous cette décision indique que, dans ces conditions, il appartient au législateur d'atténuer la rigueur de ce principe qui contient une certaine part d'irréalisme en faisant jouer une présomption d'information réciproque en cas de séparation des conjoints. Il explique qu'une instruction tente de pallier cette difficulté en prévoyant une communication à l'autre époux à titre d'information (notons que cette ancienne

instruction n'a pas été reprise au BOFIP).

(78) Une décision du TA de Versailles décide également que, qu'elles que soient les difficultés pratiques d'information et de participation au contrôle de l'autre conjoint en cas de séparation à la date du contrôle, les dispositions de l'art. 2, VIII, de la loi de finances pour 1983 trouvent application : TA Versailles, 5^e ch., 6 juill. 2004, n° 00-4743, *M^{me} D.*, Dr. fisc. 2004, n° 44, comm. 815 H. Teissier du Cros et M. Sieraczek-Abitan.

(79) Com., 12 déc. 2018, n° 17-11.861, AJ fam. 2019. 11, obs. S. Paillard  ; D. 2019. 76 . - Égal. : Com. 18 nov. 2008, n° 07-19.762, *Min. c/ Cts Marie*, Dr. fisc. 2009, n° 4, comm. 91, note J.-P. Maublanc ; RJF 2/2009, comm. 174 ; Com., 12 juin 2012, n° 11-30.396 et n° 11-30.397, *Tchenio*, AJ fam. 2012. 409, obs. V. A.-R.  ; D. 2012. 1680  ; RTD com. 2012. 865, obs. P. Neau-Leduc  ; Dr. fisc. 2012, n° 45, comm. 510, note J.-F. Desbuquois et P. Neau-Leduc ; RJF 10/2012, n° 963.

(80) Cons. const., 4 déc. 2015, n° 2015-503 QPC, *Rado*, AJ fam. 2016. 8, obs. P. Jolivet  ; D. 2015. 2506  ; Dr. fisc. 2015, n° 50, comm. 682 ; RJF 2016, n° 174. Le professeur E. de Crouy-Chanel explique que, dans cette affaire, le contribuable a obtenu satisfaction « mais sur un terrain (le droit au recours effectif) et sous une forme (de délai de réclamation) qui ne remettent pas en cause le principe de l'imposition commune. Or c'est probablement en d'autres domaines que la présomption de représentation mutuelle a ses effets les plus contestables, en procédure de rectification (l'ex-conjoint peut ignorer une mise en demeure de produire une déclaration ou une proposition de rectification et se trouvé engagé par une absence de réponse) ou de recouvrement (tout acte de poursuite à l'égard de l'un interrompant la prescription à l'égard de l'autre) », Dr. fisc. 2016, n° 205, Procédures fiscales : Chronique de l'année 2015.

(81) CE, avis, 12 avr. 2002, n° 239693, *Société financière Labeyrie*, Lebon  ; AJDA 2002. 410 , chron. M. Guyomar et P. Collin  ; D. 2002. 1467  ; Dr. fisc. 2002, n° 26, comm. 555, concl. F. Séners, note B. Boutemy et E. Meier.

(82) H. Teissier du Cros et M. Sieraczek-Abitan, note sous TA Versailles, 5^e ch., 6 juill. 2004, n° 00-4743, *M^{me} D.*, *op. cit.* ; E. Obadia et M. Sieraczek, art. préc., § 30.

(83) CE, 8^e et 9^e ss.-sect., 10 déc. 1999, n° 196113, *M^{me} Legros*, Dr. fisc. 19 avr. 2000 n° 16, comm. 331, concl. J. Arrighi de Casanova.

(84) La Cour de cassation s'est prononcée dans le même sens pour le dirigeant de société solidaire au paiement de l'impôt : Cass. 21 juin 1994, n° 92-16.134 ; BOI n° 222 12C-11-94, 22 nov. 1994.

(85) CAA Nantes, 29 déc. 2000, n° 97NA00771, *M^{me} Julia*, RJF 5/01, n° 695.

(86) CAA Paris, 19 janv. 1999, n° 97PA00218, *M^{me} Vola*, RJF 6/99, n° 788. - CAA Lyon, 18 mai 2004, n° 98LY01652, *M. Athias*, RJF 1/05, n° 94.

(87) E. Obadia et M. Sieraczek, La responsabilité solidaire des époux au paiement de l'impôt sur le revenu : la nécessaire refonte d'une disposition obsolète, préc., § 32.

(88) M. Bouvier, Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne, RF fin. publiques 2013, n° 124, p. 15.

(89) Cette suppression serait la conséquence logique du renoncement à la conjugalisation de l'impôt (v. notre précédent article, Le PAS, une affaire de famille, préc.), mais elle doit être décidée même si l'impôt reste conjugalisé.

Copyright 2020 - Dalloz – Tous droits réservés