Décision n° 2013 - 330 QPC

Article 1691 bis II du code général des impôts

Décharge de plein droit de l'obligation de paiement solidaire de certains impôts

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2013

Sommaire

I. Dispositions législatives.....4
II. Constitutionnalité de la disposition contestée 20

Table des matières

I. Dispositions législatives 4

A. Dispositions contestées 4

1. Code général des impôts 4

- Article 1691 *bis* 4

B. Évolution des dispositions contestées 5

1. Code général des impôts 5

- Article 1685 (version jusqu'au 9 octobre 1983) 5

2. Loi de finances pour 1983 n° 82-1126 du 29 décembre 1982 5

- Article 2 5

3. Décret n° 83-897 du 6 octobre 1983 6

4. Code général des impôts 6

- Article 1685 (version jusqu'au 24 décembre 2007) 6
- Article 1685 bis (version jusqu'au 24 décembre 2007) 7

5. Loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 7

- Article 9 7

C. Autres dispositions 8

1. Code général des impôts 8

- Article 170 8
- Article 885 W 10
- Article 1723 ter-00 B 10
- Article 1727 11
- Article 1728 13
- Article 1729 14
- Article 1732 14
- Article 1758 A 14

2. Code général des impôts, annexe 2 15

- Article 382 bis 15
- Article 382 ter 15
- Article 382 quater 15
- Article 382 quinquies 16

3. Livre des procédures fiscales 16

- Article L. 247 16

D. Réponses ministérielles 17

- Question AN n° 2937 de M. Domergue 17

E. Instructions fiscales 18

a. Instruction fiscale n° 44 du 20 avril 2009, n° 5 B-13-09 18

b. CTX - La juridiction gracieuse - Examen au fond des demandes gracieuses - Bulletin officiel des finances publiques 18

F. Jurisprudence 18

- CE, 2 juin 2010, n° 300412 18

II. Constitutionnalité de la disposition contestée 20

A. Normes de référence 20

1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 20

- Article 6 20
- Article 13 20

2. Constitution du 4 octobre 1958 20

- Article premier 20

B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel 21

- Décision n° 2009-577 DC du 03 mars 2009 - Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision 21
- Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009 - Loi de finances pour 2010 21
- Décision n° 2010-24 QPC du 06 août 2010 - Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres [Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral] 22
- Décision n° 2010-28 QPC du 17 septembre 2010 - Association Sportive Football Club de Metz [Taxe sur les salaires] 22
- Décision n° 2010-605 DC du 12 mai 2010 - Loi relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne 23
- Décision n° 2011-180 QPC du 13 octobre 2011 - M. Jean-Luc O. et autres [Prélèvement sur les « retraites chapeau »] 23
- Décision n° 2013-305/306/307 QPC du 19 avril 2013 - Commune de Tourville-la-Rivière [Taxe locale sur la publicité extérieure] 24

I. Dispositions législatives

A. Dispositions contestées

1. Code général des impôts

- **Article 1691 *bis***

I. • Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont tenus solidairement au paiement :

1° De l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune ;

2° De la taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit.

II. • 1. Les personnes divorcées ou séparées peuvent demander à être déchargées des obligations de paiement prévues au I ainsi qu'à l'article 1723 ter-00 B lorsque, à la date de la demande :

a) Le jugement de divorce ou de séparation de corps a été prononcé ;

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. Elle est alors prononcée selon les modalités suivantes :

a) Pour l'impôt sur le revenu, la décharge est égale à la différence entre le montant de la cotisation d'impôt sur le revenu établie pour la période d'imposition commune et la fraction de cette cotisation correspondant aux revenus personnels du demandeur et à la moitié des revenus communs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité.

Pour l'application du présent a, les revenus des enfants mineurs du demandeur non issus de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le partenaire de pacte civil de solidarité sont ajoutés aux revenus personnels du demandeur ; la moitié des revenus des enfants mineurs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité est ajoutée à la moitié des revenus communs.

Les revenus des enfants majeurs qui ont demandé leur rattachement au foyer fiscal des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité ainsi que ceux des enfants infirmes sont pris en compte dans les conditions définies à l'alinéa précédent.

La moitié des revenus des personnes mentionnées au 2° de l'article 196 ainsi qu'à l'article 196 A bis est ajoutée à la moitié des revenus communs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité ;

b) Pour la taxe d'habitation, la décharge est égale à la moitié de la cotisation de taxe d'habitation mise à la charge des personnes mentionnées au I ;

c) Pour l'impôt de solidarité sur la fortune, la décharge est égale à la différence entre le montant de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune dû par les personnes mentionnées à l'article 1723 ter-00 B et la fraction de cette cotisation correspondant à l'actif net du patrimoine propre du demandeur et à la moitié de l'actif net du patrimoine commun du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité.

Pour l'application du présent c, le patrimoine des enfants mineurs du demandeur non issus de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le partenaire de pacte civil de solidarité est ajouté au patrimoine propre du demandeur ; la moitié du patrimoine des enfants mineurs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité est ajoutée à la moitié du patrimoine commun ;

d) Pour les intérêts de retard et les pénalités mentionnées aux articles 1727, 1728, 1729,1732 et 1758 A consécutifs à la rectification d'un bénéfice ou revenu propre au conjoint ou au partenaire de pacte civil de

solidarité du demandeur, la décharge de l'obligation de paiement est prononcée en totalité. Elle est prononcée, dans les autres situations, dans les proportions définies respectivement au a pour l'impôt sur le revenu, au b pour la taxe d'habitation et au c pour l'impôt de solidarité sur la fortune.

3. Le bénéfice de la décharge de l'obligation de paiement est subordonné au respect des obligations déclaratives du demandeur prévues par les articles 170 et 885 W à compter de la date de la fin de la période d'imposition commune.

La décharge de l'obligation de paiement ne peut pas être accordée lorsque le demandeur et son conjoint ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité se sont frauduleusement soustraits, ou ont tenté de se soustraire frauduleusement, au paiement des impositions mentionnées aux 1° et 2° du I ainsi qu'à l'article 1723 ter-00 B, soit en organisant leur insolvabilité, soit en faisant obstacle, par d'autres manœuvres, au paiement de l'impôt.

III. - Les personnes en situation de gêne et d'indigence qui ont été déchargées de l'obligation de paiement d'une fraction des impôts, conformément au II, peuvent demander à l'administration de leur accorder une remise totale ou partielle de la fraction des impositions mentionnées aux 1° et 2° du I restant à leur charge.

Pour l'application de ces dispositions, la situation de gêne et d'indigence s'apprécie au regard de la seule situation de la personne divorcée ou séparée à la date de demande de remise.

IV. L'application des II et III ne peut donner lieu à restitution.

NOTA:

Loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 finances pour 2008 : Le II de l'article 1691 bis du code général des impôts est applicable aux demandes en décharge de l'obligation de paiement déposées à compter du 1er janvier 2008

B. Évolution des dispositions contestées

1. Code général des impôts

- **<u>Article 1685 (version jusqu'au 9 octobre 1983)</u>**

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.

3 (Abrogé)

2. Loi de finances pour 1983 n° 82-1126 du 29 décembre 1982

- **<u>Article 2</u>**

VIII. -- 1. La notion de chef de famille est supprimée du code général des impôts. Les époux sont soumis à une imposition commune en matière d'impôt sur le revenu, tant en raison de leurs bénéfices et revenus que de ceux de leurs enfants considérés comme à charge au sens de l'article 196 du code général des impôts.

2. Les époux doivent conjointement signer la déclaration d'ensemble des revenus de leur foyer.

Chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Toutefois, les procédures de fixation des bases d'imposition ou de rectification des déclarations, relatives aux revenus provenant d'une activité agricole, industrielle et commerciale, non commerciale ou visés à l'article 62 du code général des impôts, sont suivies avec le titulaire des revenus et produisent directement effet pour la détermination du revenu global. 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. L'impôt est établi au nom de l'époux, précédé de la mention «Monsieur ou Madame».

Chacun des époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu**. Il peut demander à être déchargé de cette obligation.**

3. a) Les dispositions du 3 de l'article 6 du code général des impôts s'appliquent dans les mêmes conditions à chacun des conjoints.

Pour le calcul de l'impôt dû en vertu de l'alinéa précédent au titre de l'année où il y a lieu à imposition distincte, la situation et les charges de famille à retenir sont celles existant au début de la période d'imposition distincte, ou celles de la fin de la même période si elles sont plus favorables.

b) Pour les périodes d'imposition commune des conjoints, il est tenu compte des charges de famille existant à la fin de ces périodes si ces charges ont augmenté en cours d'année.

c) En cas de décès de l'un des conjoints, l'impôt afférent aux bénéfices et revenus non encore taxés est établi au nom des époux. Le conjoint survivant est personnellement imposable pour la période postérieure au décès.

4. Les dispositions du présent article entrent en vigueur pour l'imposition des revenus de 1983 en ce qui concerne les 1 et 3 ci-dessus et pour l'imposition des revenus de 1982 en ce qui concerne le 2 ci-dessus. Les adaptations nécessaires du code général des impôts sont effectuées par un décret en Conseil d'Etat.

3. Décret n° 83-897 du 6 octobre 1983

Apportant aux dispositions du code général des impôts les adaptations rendues nécessaires par les dispositions de l'article 2-VIII de la loi de finances pour 1983 (n° 82-1126 du 29 décembre 1982) relatif à la suppression de la notion de chef de famille.

Art. 1er. - Le code général des impôts est modifié et complété comme suit:

(…°

Article 1685:

Au 1, supprimer les mots «et de l'impôt sur le revenu».

Le 2 est remplacé par les dispositions suivantes:

«2. Chacun des époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu. Il en est de même en ce qui concerne le versement des acomptes prévus par l'article 1664, calculés sur les cotisations correspondantes mises à la charge des époux dans les rôles concernant la dernière année au titre de laquelle ils ont été soumis à une imposition commune.

«Chacun des époux peut demander à être déchargé de cette obligation.»

4. Code général des impôts

- **Article 1685 (version jusqu'au 24 décembre 2007)**

Abrogé par LOI n°2007-1822 du 24 décembre 2007 - art. 9 (V)

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.

2. Chacun des époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu. Il en est de même en ce qui concerne le versement des acomptes prévus par l'article 1664, calculés sur les cotisations correspondantes mises à la charge des époux dans les rôles concernant la dernière année au titre de laquelle ils ont été soumis à une imposition commune.

Chacun des époux peut demander à être déchargé de cette obligation.

3. (Abrogé).

- **Article 1685 bis (version jusqu'au 24 décembre 2007)**

Créé par Loi n°99-944 du 15 novembre 1999 - art. 4 (V) JORF 16 novembre 1999
Abrogé par LOI n°2007-1822 du 24 décembre 2007 - art. 9 (V)

Les dispositions de l'article 1685 sont applicables aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité qui font l'objet d'une imposition commune à l'impôt sur le revenu.

5. Loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008

- **Article 9**

I. • **Après l'article 1691 du code général des impôts, il est inséré un article 1691 bis ainsi rédigé** :

« Art. 1691 bis. - I. • Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont tenus solidairement au paiement :

« 1° De l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune ;

« 2° De la taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit.

« II. • 1. Les personnes divorcées ou séparées peuvent demander à être déchargées des obligations de paiement prévues au I ainsi qu'à l'article 1723 ter-00 B lorsque, à la date de la demande :

« a) Le jugement de divorce ou de séparation de corps a été prononcé ;

« 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. Elle est alors prononcée selon les modalités suivantes :

« a) Pour l'impôt sur le revenu, la décharge est égale à la différence entre le montant de la cotisation d'impôt sur le revenu établie pour la période d'imposition commune et la fraction de cette cotisation correspondant aux revenus personnels du demandeur et à la moitié des revenus communs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité.

« Pour l'application du présent a, les revenus des enfants mineurs du demandeur non issus de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le partenaire de pacte civil de solidarité sont ajoutés aux revenus personnels du demandeur ; la moitié des revenus des enfants mineurs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité est ajoutée à la moitié des revenus communs.

« Les revenus des enfants majeurs qui ont demandé leur rattachement au foyer fiscal des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité ainsi que ceux des enfants infirmes sont pris en compte dans les conditions définies à l'alinéa précédent.

« La moitié des revenus des personnes mentionnées au 2° de l'article 196 ainsi qu'à l'article 196 A bis est ajoutée à la moitié des revenus communs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité ;

« b) Pour la taxe d'habitation, la décharge est égale à la moitié de la cotisation de taxe d'habitation mise à la charge des personnes mentionnées au I ;

« c) Pour l'impôt de solidarité sur la fortune, la décharge est égale à la différence entre le montant de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune dû par les personnes mentionnées à l'article 1723 ter-00 B et la fraction de cette cotisation correspondant à l'actif net du patrimoine propre du demandeur et à la moitié de l'actif net du patrimoine commun du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité.

« Pour l'application du présent c, le patrimoine des enfants mineurs du demandeur non issus de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le partenaire de pacte civil de solidarité est ajouté au patrimoine propre du

demandeur ; la moitié du patrimoine des enfants mineurs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité est ajoutée à la moitié du patrimoine commun ;

« d) Pour les intérêts de retard et les pénalités mentionnées aux articles 1727, 1728, 1729, 1732 et 1758 A consécutifs à la rectification d'un bénéfice ou revenu propre au conjoint ou au partenaire de pacte civil de solidarité du demandeur, la décharge de l'obligation de paiement est prononcée en totalité. Elle est prononcée, dans les autres situations, dans les proportions définies respectivement au a pour l'impôt sur le revenu, au b pour la taxe d'habitation et au c pour l'impôt de solidarité sur la fortune.

« 3. Le bénéfice de la décharge de l'obligation de paiement est subordonné au respect des obligations déclaratives du demandeur prévues par les articles 170 et 855 W à compter de la date de la fin de la période d'imposition commune.

« La décharge de l'obligation de paiement ne peut pas être accordée lorsque le demandeur et son conjoint ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité se sont frauduleusement soustraits, ou ont tenté de se soustraire frauduleusement, au paiement des impositions mentionnées aux 1° et 2° du I ainsi qu'à l'article 1723 ter-00 B, soit en organisant leur insolvabilité, soit en faisant obstacle, par d'autres manœuvres, au paiement de l'impôt.

« III. • Les personnes en situation de gêne et d'indigence qui ont été déchargées de l'obligation de paiement d'une fraction des impôts, conformément au II, peuvent demander à l'administration de leur accorder une remise totale ou partielle de la fraction des impositions mentionnées aux 1° et 2° du I restant à leur charge.

« Pour l'application de ces dispositions, la situation de gêne et d'indigence s'apprécie au regard de la seule situation de la personne divorcée ou séparée à la date de demande de remise.

« IV. L'application des II et III ne peut donner lieu à restitution. »

II. - Le II de l'article 1691 bis du code général des impôts est applicable aux demandes en décharge de l'obligation de paiement déposées à compter du 1er janvier 2008.

Les articles 1685 et 1685 bis du même code sont abrogés à compter de la même date.

C. Autres dispositions

1. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées

Chapitre premier : Impôt sur le revenu

Section III : Déclarations des contribuables

- Article 170

Modifié par LOI n°2012-1509 du 29 décembre 2012 - art. 10 (VD)

Modifié par LOI n°2012-1509 du 29 décembre 2012 - art. 9 (VD)

Modifié par LOI n°2012-1510 du 29 décembre 2012 - art. 18 (V)

1. En vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, toute personne imposable audit impôt est tenue de souscrire et de faire parvenir à l'administration une déclaration détaillée de ses revenus et bénéfices, de ses charges de famille et des autres éléments nécessaires au calcul de l'impôt sur le revenu, dont notamment ceux qui servent à la détermination du plafonnement des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A.

Lorsque le contribuable n'est pas imposable à raison de l'ensemble de ses revenus ou bénéfices, la déclaration est limitée à l'indication de ceux de ces revenus ou bénéfices qui sont soumis à l'impôt sur le revenu.

Dans tous les cas, la déclaration prévue au premier alinéa doit mentionner également le montant des bénéfices exonérés en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 octies A, 44 decies , 44 undecies, 44 terdecies à 44 quindecies, le montant des bénéfices exonérés en application de l'article 93-0 A et du 9 de l'article 93, le montant des revenus exonérés en application des articles 81 A, 81 B, 81 D et 155 B, le montant des

indemnités de fonction des élus locaux, après déduction de la fraction représentative des frais d'emploi, soumises à la retenue à la source en application du I de l'article 204-0 bis pour lesquelles l'option prévue au III du même article n'a pas été exercée, les revenus de la nature et de l'origine de ceux mentionnés au 2°, sous réserve du 3°, et au 4° du 3 de l'article 158 perçus dans un plan d'épargne en actions ainsi que le montant des produits de placement soumis aux prélèvements libératoires prévus au II de l'article 125-0 A et aux I bis, II, III, second alinéa du 4° et deuxième alinéa du 9° du III bis de l'article 125 A (2), le montant des prestations de retraite soumis au prélèvement libératoire prévu au II de l'article 163 bis, le montant des plus-values en report d'imposition en application de l'article 150-0 B ter et du I de l'article 150-0 D bis, le montant de l'abattement mentionné à l'article 150-0 D ter, le montant des plus-values soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis B (1), les revenus exonérés en application des articles 163 quinquies B à 163 quinquies C bis , le montant des plus-values exonérées en application du 1° bis du II de l'article 150 U, les plus-values exonérées en application du 3 du I et des 1, 1 bis et 7 du III de l'article 150-0 A et le montant net imposable des plus-values mentionnées aux articles 150 U à 150 UD.

1 bis. Les époux doivent conjointement signer la déclaration d'ensemble des revenus de leur foyer.

2. Les personnes, sociétés, ou autres collectivités ayant leur domicile, leur domicile fiscal ou leur siège en France qui se font envoyer de l'étranger ou encaissent à l'étranger soit directement, soit par un intermédiaire quelconque, des produits visés à l'article 120 sont tenus, en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, de comprendre ces revenus dans la déclaration prévue au 1.

3. Lorsque la déclaration du contribuable doit seulement comporter l'indication du montant des éléments du revenu global et des charges ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue par l'article 199 septies, l'administration calcule le revenu imposable compte tenu des déductions et charges du revenu auxquelles le contribuable a légalement droit ainsi que les réductions d'impôt.

Les avis d'imposition correspondants devront comporter le décompte détaillé du revenu imposable faisant apparaître notamment le montant des revenus catégoriels, celui des déductions pratiquées ou des charges retranchées du revenu global. Ils doivent également faire apparaître le montant des charges ouvrant droit à réduction d'impôt et le montant de cette réduction.

Pour l'application des dispositions du présent code, le revenu déclaré s'entend du revenu imposable calculé comme il est indiqué au premier alinéa.

4. Le contribuable est tenu de déclarer les éléments du revenu global qui, en vertu d'une disposition du présent code ou d'une convention internationale relative aux doubles impositions ou d'un autre accord international, sont exonérés mais qui doivent être pris en compte pour le calcul de l'impôt applicable aux autres éléments du revenu global.

5. Le contribuable qui a demandé l'application des dispositions de l'article 163 A est tenu de déclarer chaque année la fraction des indemnités qui doit être ajoutée à ses revenus de l'année d'imposition.

NOTA:

(1) Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, article 10 V : Ces dispositions s'appliquent aux gains réalisés et distributions perçues à compter du 1er janvier 2012.

(2) Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, article 9 VI : Ces dispositions s'appliquent aux revenus perçus à compter du 1er janvier 2013.

(3) Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, article 18 II : Ces dispositions s'appliquent aux apports réalisés à compter du 14 novembre 2012.

Titre IV : Enregistrement, publicité foncière. Impôt de solidarité sur la fortune, timbre

Chapitre I bis : Impôt de solidarité sur la fortune

Section VII : Obligations des redevables

- **Article 885 W**

Modifié par LOI n° 2011-900 du 29 juillet 2011 - art. 1 (V)

Modifié par LOI n°2012-1509 du 29 décembre 2012 - art. 13 (VD)

I. 1. Les redevables doivent souscrire au plus tard le 15 juin de chaque année une déclaration de leur fortune déposée au service des impôts de leur domicile au 1er janvier et accompagnée du paiement de l'impôt (1).

2. Par exception au 1, les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable inférieure à 2 570 000 € et qui sont tenus à l'obligation de déposer la déclaration annuelle prévue à l'article 170 mentionnent la valeur brute et la valeur nette taxable de leur patrimoine seulement sur cette déclaration.

La valeur brute et la valeur nette taxable du patrimoine des concubins notoires et de celui des enfants mineurs lorsque les concubins ont l'administration légale de leurs biens sont portées sur la déclaration de l'un ou l'autre des concubins.

II. Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil doivent conjointement signer la déclaration prévue au 1 du I.

III. En cas de décès du redevable, les dispositions du 2 de l'article 204 sont applicables. La déclaration mentionnée au 1 du I est produite par les ayants droit du défunt dans les six mois de la date du décès. Le cas échéant, le notaire chargé de la succession peut produire cette déclaration à la demande des ayants droit si la succession n'est pas liquidée à la date de production de la déclaration.

NOTA:

(1) Voir également l'article 121 Z quinquies de l'annexe IV.

Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, article 13 IV : Ces dispositions s'appliquent à l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2013.

Livre II : Recouvrement de l'impôt

Chapitre premier : Paiement de l'impôt

Section IV : Enregistrement, publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune, timbre

VII-0 A : Impôt de solidarité sur la fortune

- **Article 1723 ter-00 B**

Modifié par Loi n°99-944 du 15 novembre 1999 - art. 6 JORF 16 novembre 1999

Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil sont solidaires pour le paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune.

Chapitre II : Pénalités
Section I : Dispositions communes
A : Intérêt de retard

- **Article 1727**

Modifié par LOI n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 - art. 2 (V)
Modifié par LOI n°2012-1509 du 29 décembre 2012 - art. 13 (VD)

I. - Toute créance de nature fiscale, dont l'établissement ou le recouvrement incombe aux administrations fiscales, qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard. A cet intérêt s'ajoutent, le cas échéant, les sanctions prévues au présent code.

II. - L'intérêt de retard n'est pas dû :

1. Lorsque sont applicables les sanctions prévues aux articles 1791 à 1825 F ;

2. Au titre des éléments d'imposition pour lesquels un contribuable fait connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration ou l'acte, ou dans une note annexée, les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas les mentionner en totalité ou en partie, ou à leur donner une qualification qui entraînerait, si elle était fondée, une taxation atténuée, ou fait état de déductions qui sont ultérieurement reconnues injustifiées ;

2 bis. Au titre des éléments d'imposition afférents à une déclaration souscrite dans les délais prescrits, lorsque le principe ou les modalités de la déclaration de ces éléments se heurtent, soit à une difficulté d'interprétation d'une disposition fiscale entrée en vigueur à compter du 1er janvier de l'année précédant l'échéance déclarative, soit à une difficulté de détermination des incidences fiscales d'une règle comptable, et que les conditions suivantes sont remplies :

1° Le contribuable de bonne foi a joint à sa déclaration la copie de la demande, déposée avant l'expiration du délai de déclaration, par laquelle il a sollicité de l'administration, de manière précise et complète, une prise de position sur la question sans obtenir de réponse ;

2° L'administration n'a pas formellement pris position sur la question avant l'expiration du délai de déclaration.

2 ter. Si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur la valeur locative des biens mentionnés au I de l'article 1496 et à l'article 1498 et s'il est démontré, d'une part, que le contribuable de bonne foi a acquitté l'imposition sur la base du rôle établi par l'administration et, d'autre part, que celui-ci ne résultait ni d'un défaut ni d'une inexactitude de déclaration.

3. Sauf manquement délibéré, lorsque l'insuffisance des chiffres déclarés, appréciée pour chaque bien, n'excède pas le dixième de la base d'imposition en ce qui concerne les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière ;

4. Sauf manquement délibéré, lorsque l'insuffisance des chiffres déclarés n'excède pas le vingtième de la base d'imposition en ce qui concerne l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.

Sont assimilées à une insuffisance de déclaration lorsqu'elles ne sont pas justifiées :

a. les dépenses de tenue de comptabilité et d'adhésion à un centre de gestion ou à une association agréés ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 quater B ;

b. les charges ouvrant droit aux réductions d'impôt prévues à l'article 199 septies ;

c. les dépenses ouvrant droit aux crédits d'impôts prévus aux articles 200 quater et 200 quater A ;

d. les dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater B.

En cas de rectifications apportées aux résultats des sociétés appartenant à des groupes mentionnés à l'article 223 A, l'insuffisance des chiffres déclarés s'apprécie pour chaque société.

III. - Le taux de l'intérêt de retard est de 0,40 % par mois. Il s'applique sur le montant des créances de nature fiscale mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé.

IV. - 1. L'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté jusqu'au dernier jour du mois du paiement.

Toutefois, en matière d'impôt sur le revenu et à l'exception de l'impôt afférent aux plus-values réalisées sur les biens mentionnés aux articles 150 U à 150 UC, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le 1er juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie.

En matière d'impôt de solidarité sur la fortune, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le 1er juillet de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie si le redevable est tenu à l'obligation déclarative prévue au premier alinéa du 2 du I de l'article 885 W.

En cas d'imposition établie dans les conditions fixées aux articles 201 à 204, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le premier jour du quatrième mois suivant celui de l'expiration du délai de déclaration.

2. L'intérêt de retard cesse d'être décompté lorsque la majoration prévue à l'article 1730 est applicable.

3. Lorsqu'il est fait application de l'article 1728, le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification ou du mois au cours duquel la déclaration ou l'acte a été déposé.

4. Lorsqu'il est fait application de l'article 1729, le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification ou, en cas d'échelonnement des impositions supplémentaires, du mois au cours duquel le rôle doit être mis en recouvrement.

5. En cas de retard de paiement d'une créance de nature fiscale devant être acquittée auprès d'un comptable des administrations fiscales, l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois qui suit la date limite de dépôt de la déclaration ou de l'acte comportant reconnaissance par le contribuable de sa dette ou, à défaut, la réception de l'avis de mise en recouvrement émis par le comptable. Pour toute créance de nature fiscale devant être acquittée sans déclaration préalable, l'intérêt est calculé à partir du premier jour du mois suivant celui au cours duquel le principal aurait dû être acquitté jusqu'au dernier jour du mois du paiement.

6. Lorsqu'il est fait application de l'article L. 188 A du livre des procédures fiscales, le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification intervenue dans le délai initial de reprise ou, à défaut, au dernier jour de ce délai.

7. En cas de manquement aux engagements pris en application des b du 2° et 7° du 2 de l'article 793, l'intérêt de retard est décompté au taux prévu au III pour les cinq premières annuités de retard, ce taux étant pour les annuités suivantes réduit respectivement d'un cinquième, d'un quart ou d'un tiers selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année suivant la mutation.

8. Lorsque la convention prévue au premier alinéa de l'article 795 A prend fin dans les conditions définies par les dispositions types mentionnées au même alinéa, l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel la convention a pris fin.

NOTA:

Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, article 13 IV : Ces dispositions s'appliquent à l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2013.

B : Sanctions fiscales

1 : Infractions relatives aux déclarations et actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt

a : Défaut ou retard de déclaration

- **Article 1728**

Modifié par Ordonnance n°2005-1512 du 7 décembre 2005 - art. 13 JORF 8 décembre 2005 en vigueur le 1er janvier 2006

1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de :

a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte.

2. Pour les déclarations prévues à l'article 800, la majoration de 10 % est applicable à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration des délais de six mois et de vingt-quatre mois prévus respectivement aux articles 641 et 641 bis.

La majoration de 40 % s'applique lorsque cette déclaration n'a pas été déposée dans les quatre-vingt-dix jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé d'avoir, à la produire dans ce délai.

3. En cas de retard dans l'exécution de la formalité fusionnée prévue à l'article 647, il n'est pas tenu compte de la période comprise entre le dépôt de l'acte refusé et la nouvelle présentation à la formalité si celle-ci intervient dans le mois de la notification du refus.

4. Lorsque la déclaration d'ensemble des revenus prévue à l'article 170 déposée hors délai comporte des éléments provenant d'une ou plusieurs déclarations de revenus catégoriels également déposées hors délai et que plusieurs majorations de taux différents sont encourues, ces dernières sont appliquées à l'impôt sur le revenu réparti proportionnellement aux revenus représentatifs de chaque infraction. Toutefois, le taux de la majoration encourue au titre de la déclaration d'ensemble des revenus s'applique à la totalité de l'impôt lorsqu'il est supérieur à celui applicable au titre des autres déclarations

b : Insuffisance de déclaration

- **Article 1729**

Modifié par LOI n°2008-1443 du 30 décembre 2008 - art. 35 (V)

Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de :

a. 40 % en cas de manquement délibéré ;

b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;

c. 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application de l'article 792 bis.

NOTA:
Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 article 35 IX : Les I, II, III, VI, VII et VIII s'appliquent aux propositions de rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2009.

4 : Opposition à fonction et obstacle au contrôle de l'impôt

- **Article 1732**

Modifié par Ordonnance n°2005-1512 du 7 décembre 2005 - art. 13 JORF 8 décembre 2005 en vigueur le 1er janvier 2006

La mise en oeuvre de la procédure d'évaluation d'office prévue à l'article L. 74 du livre des procédures fiscales entraîne :

a. L'application d'une majoration de 100 % aux droits rappelés ou aux créances de nature fiscale qui doivent être restituées à l'Etat ;

b. L'interdiction de participer aux travaux des commissions instituées par les articles 1650 à 1652 bis et 1653 A

~~Section II : Dispositions particulières~~

~~A : Impôts directs et taxes assimilées~~

~~1 : Majorations de droits~~

- **Article 1758 A**

Créé par Loi n°2005-1719 du 30 décembre 2005 - art. 76 (V) JORF 31 décembre 2005

I. - Le retard ou le défaut de souscription des déclarations qui doivent être déposées en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu ainsi que les inexactitudes ou les omissions relevées dans ces déclarations, qui ont pour effet de minorer l'impôt dû par le contribuable ou de majorer une créance à son profit, donnent lieu au versement d'une majoration égale à 10 % des droits supplémentaires ou de la créance indue.

II. - Cette majoration n'est pas applicable :

a) En cas de régularisation spontanée ou lorsque le contribuable a corrigé sa déclaration dans un délai de trente jours à la suite d'une demande de l'administration ;

b) Ou lorsqu'il est fait application des majorations prévues par les b et c du 1 de l'article 1728, par l'article 1729 ou par le a de l'article 1732.

NOTA:
Loi 2005-1719 2005-12-30 art. 76 XV Finances pour 2006 :
Ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2006

2. Code général des impôts, annexe 2

Livre II : Recouvrement de l'impôt
Chapitre premier : Paiement de l'impôt
Section I : Impôts directs et taxes assimilées
III bis : Solidarité entre époux et partenaires liés par un pacte civil de solidarité

- **Article 382 bis**

Créé par Décret n°2012-511 du 18 avril 2012 - art. 1

La demande en décharge de responsabilité prévue par les dispositions du II de l'article 1691 bis du code général des impôts est adressée au directeur départemental des finances publiques du lieu d'établissement des impositions concernées ou, s'agissant d'impositions et de pénalités recouvrées par un service à compétence nationale, au directeur chargé de ce service. Elle est appuyée de toutes les justifications nécessaires à l'appréciation de la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur.

- **Article 382 ter**

Créé par Décret n°2012-511 du 18 avril 2012 - art. 1

Le directeur départemental des finances publiques ou le directeur chargé du service à compétence nationale se prononce dans un délai de six mois à compter de la date de sa réception sur la demande de décharge de responsabilité. Ce délai peut être prorogé dans la limite de trois mois après information du demandeur par lettre simple.

Lorsque l'administration demande la production de pièces complémentaires nécessaires à l'instruction de la demande, le délai d'instruction mentionné au premier alinéa est suspendu jusqu'à la date fixée pour produire les pièces requises. Toutefois, la production de ces pièces avant l'expiration du délai fixé met fin à cette suspension.

- **Article 382 quater**

Créé par Décret n°2012-511 du 18 avril 2012 - art. 1

Si aucune décision n'a été prise dans les délais prévus à l'article 382 ter ou lorsque la décision, notifiée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, ne lui donne pas satisfaction, le demandeur doit, à peine de forclusion, porter l'affaire devant le tribunal compétent dans le délai de deux mois à compter :

a) Soit de la date d'expiration du délai mentionné au premier alinéa de l'article 382 ter ;

b) Soit de la date de notification de la décision prise sur la demande en décharge.

La procédure ne peut, à peine d'irrecevabilité, être engagée avant ces dates.

Le demandeur ne peut soumettre au juge des pièces justificatives autres que celles qu'il a déjà produites à l'appui de la demande de décharge de responsabilité qu'il a présentée au directeur départemental des finances publiques ou au directeur en charge du service à compétence nationale, ni invoquer des faits autres que ceux exposés dans cette demande.

- **Article 382 quinquies**

Créé par Décret n°2012-511 du 18 avril 2012 - art. 1

La demande prévue au III de l'article 1691 bis du code général des impôts tendant à obtenir la remise partielle ou totale des impositions laissées à la charge d'une personne ayant bénéficié d'une décharge de responsabilité solidaire en application du II de l'article 1691 bis est adressée au directeur départemental des finances publiques du lieu d'établissement des impositions concernées ou, s'agissant d'impositions et pénalités recouvrées par un service à compétence nationale, au directeur chargé de ce service. Elle peut lui être adressée simultanément ou postérieurement au dépôt d'une demande en décharge de responsabilité solidaire.

3. Livre des procédures fiscales

Première partie : Partie législative

Titre III : Le contentieux de l'impôt

Chapitre III : Les remises et transactions à titre gracieux

- **Article L. 247**

Modifié par LOI n°2010-1658 du 29 décembre 2010 - art. 55 (M)

L'administration peut accorder sur la demande du contribuable ;

1° Des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence ;

2° Des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives ;

2° bis Des remises totales ou partielles des frais de poursuites mentionnés à l'article 1912 du code général des impôts et des intérêts moratoires prévus à l'article L. 209 du présent livre ;

3° Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.

Les dispositions des 2° et 3° sont le cas échéant applicables s'agissant des sommes dues au titre de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du code général des impôts.

L'administration peut également décharger de leur responsabilité les personnes tenues au paiement d'impositions dues par un tiers.

Aucune autorité publique ne peut accorder de remise totale ou partielle de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes et contributions.

NOTA:

Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, article 55 IV-C : Ces dispositions entrent en vigueur au 1er janvier 2012, à l'exception des produits recouvrés par l'administration fiscale pour lesquels ils entrent en vigueur au 1er mars 2011

D. Réponses ministérielles

- **Question AN n° 2937 de M. Domergue**

JOAN Q, 11 décembre 2007, p. 7820

Texte de la question

M. Jacques Domergue attire l'attention de Mme la garde des sceaux, ministre de la justice, sur l'imposition des personnes vivant en couple. Dans un rapport rédigé en mars 2006, le premier président de la Cour des comptes a rendu un rapport au Médiateur de la République sur l'imposition des personnes vivant en couple. Il était souligné que « Lorsque les contribuables doivent acquitter l'impôt sur le revenu, la mise en oeuvre de la solidarité des époux s'avère difficile si l'époux poursuivi en solidarité est séparé de son conjoint, en instance de divorce ou bien divorcé. » De même, il est précisé que « Le régime d'imposition des couples peut se fonder sur deux conceptions différentes. La première consiste en la taxation de l'activité individuelle productrice de revenus et implique ainsi que chaque contribuable soit imposé séparément. La deuxième considère que l'unité économique de base est le foyer, où les ressources sont mises en commun pour les choix de consommation et d'épargne et pour les besoins familiaux. Cette deuxième conception implique l'imposition commune. Si la première est la plus simple, c'est néanmoins la seconde qu'a adoptée la législation française. » Aussi, sans remettre en cause le principe de l'imposition commune, il semble dommageable que le conjoint divorcé ait à supporter, après le divorce et au terme d'une procédure de redressement fiscal due aux malversations de l'ex-conjoint, les dettes fiscales du foyer. Cela est d'autant plus regrettable dans le cas où ils étaient mariés sous le régime de la séparation de biens et que cette dette vient amputer lourdement les revenus du conjoint qui peut prouver n'avoir jamais bénéficié des sommes ainsi dissimulées. En conséquence, il lui demande de bien vouloir lui préciser si elle envisage de modifier la législation en vigueur afin de protéger les personnes divorcées de redressements fiscaux dus aux malversations frauduleuses de l'ex-conjoint. Le régime de la séparation de biens s'appliquerait ainsi aux dettes fiscales et s'en trouverait, de manière équitable, renforcé. - Question transmise à M. le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique.

Texte de la réponse

Le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique a pris connaissance avec intérêt de la question relative à l'imposition des personnes vivant en couple. Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) sont tenus solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune de la taxe d'habitation, lorsqu'ils vivent sous le même toit, et de l'impôt de solidarité sur la fortune. Cette solidarité s'applique également pendant l'instance de divorce, après le divorce et en cas de rupture de la vie commune s'il reste des sommes à payer au titre de l'imposition commune. La mise en oeuvre de la solidarité fiscale peut entraîner des situations difficiles lorsque les époux ou partenaires de PACS sont séparés. C'est pourquoi le Gouvernement a souhaité instituer un véritable droit à décharge de responsabilité solidaire en cas de rupture de la vie commune. Aussi a-t-il présenté, dans le cadre du projet de loi de finances pour 2008, un dispositif visant à instituer un tel droit. La décharge pourrait s'appliquer à l'ensemble des situations de divorce ou de séparation, lorsque la rupture de la vie commune a été constatée. La demande en décharge de responsabilité solidaire pourrait être introduite à compter de la date du jugement de divorce ou de la séparation. Le bénéfice de la décharge serait subordonné au respect, par le demandeur, de ses obligations déclaratives à compter de la fin de la période d'imposition commune. La décharge serait de droit en cas de disproportion marquée entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur. Pour l'impôt sur le revenu, la décharge serait égale à la différence entre le montant de l'imposition commune et la fraction de cette imposition correspondant aux revenus personnels du demandeur et à la moitié des revenus communs du demandeur et de son ancien conjoint. S'agissant de la taxe d'habitation, la décharge serait prononcée à hauteur de la moitié de l'imposition établie au titre de la vie commune. Pour l'impôt de solidarité sur la fortune, la décharge serait égale à la différence entre le montant de la cotisation commune et la part de cette cotisation correspondant à l'actif net du patrimoine personnel du demandeur et à la moitié de l'actif net du patrimoine commun du demandeur et de son ancien conjoint. Enfin, la décharge serait totale pour les intérêts de retard et les pénalités dès lors qu'ils résultent du comportement exclusif du conjoint ou du partenaire du requérant. Ces nouvelles dispositions qui s'appliqueraient aux demandes en décharge déposées à compter du 1er janvier 2008 vont dans le sens des préoccupations exprimées par l'honorable parlementaire.

E. Instructions fiscales

a. Instruction fiscale n° 44 du 20 avril 2009, n° 5 B-13-09

(cf Annexe)

b. CTX - La juridiction gracieuse - Examen au fond des demandes gracieuses - Bulletin officiel des finances publiques

(…)

e. Demandes visant les impositions d'un contribuable décédé

220

En ce qui concerne les demandes en remise ou modération visant des impôts restant dus au décès d'un contribuable ou mis en recouvrement après le décès, il convient d'observer que ces impôts constituent soit en totalité, soit pour partie (sous un régime de communauté, les impôts restant dus au décès de l'un des conjoints ne constituent pas en totalité une charge de la succession du de cujus), une charge de la succession. Il est d'ailleurs éventuellement tenu compte desdits impôts pour le calcul des droits de mutation par décès, puisqu'ils sont compris dans le passif successoral déductible pour la détermination de l'actif net imposable.

Il convient donc, dans la mesure où lesdits impôts représentent une dette héréditaire, de prendre en considération, en premier lieu et principalement, l'actif net successoral pour apprécier la suite à donner à la pétition, la situation personnelle du ou des héritiers n'intervenant qu'à titre accessoire.

Toutefois, il n'en est pas exactement de même dans le cas du décès d'un conjoint. Sans devenir l'élément prépondérant d'appréciation, la situation du conjoint ou des enfants survivants doit entrer réellement en ligne de compte. C'est ainsi que dans le cas d'une demande présentée par une veuve et a fortiori si celle-ci a des enfants à charge, le service doit rechercher si le décès du mari a, ou non, entraîné un changement sensible dans la situation matérielle de la pétitionnaire et de sa famille ; dans l'affirmative, rien ne s'oppose, en règle générale, à ce que la dette d'impôts directs soit adaptée, par l'octroi d'une remise ou d'une modération, à la nouvelle situation des intéressés, sauf si cette dernière leur permet de se libérer sans gêne particulière.

230

De même, en raison du principe de l'annualité des impôts locaux, le maintien pour l'année entière de la taxe d'habitation concernant un logement resté libre après le décès de son occupant risque de constituer une charge inéquitable pour les héritiers.

Les demandes gracieuses que ces derniers viendraient à présenter doivent donc être examinées avec une particulière bienveillance – sous réserve que le logement n'ait pas été occupé par eux soit à titre de résidence principale, soit à titre de résidence secondaire – lorsque le décès de leur auteur est survenu à une date proche du début de la période d'imposition.

(…)

F. Jurisprudence

- **CE, 2 juin 2010, n° 300412**

(…) Considérant qu'aux termes du 2 de l'article 1685 du code général des impôts, alors en vigueur : Chacun des époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu (...) / Chacun des époux peut demander à être déchargé de cette obligation ; qu'aux termes de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales : L'administration

peut accorder sur la demande du contribuable : / 1° Des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence ; / (...) L'administration peut également décharger de leur responsabilité les personnes tenues au paiement d'impositions dues par un tiers (...) ; que ces dispositions s'appliquent, par extension, au cas où l'un des époux demande à être déchargé de son obligation solidaire de payer l'impôt sur le revenu établi au nom des deux conjoints ;

Considérant que pour rejeter les conclusions de Mme A tendant à l'annulation de la décision du 6 juillet 2005, le tribunal administratif de Nice a écarté le moyen tiré de ce que cette décision serait entachée d'une erreur manifeste d'appréciation de ses capacités contributives au regard du montant de sa dette fiscale en se fondant sur la seule circonstance qu'à la date de la décision contestée, l'intéressée avait perçu le solde de la vente de son appartement, soit 51 545,85 euros, sans rechercher le montant de ses charges et dettes ; qu'en s'abstenant ainsi de fonder sa décision sur une appréciation globale de la situation financière de Mme A, prenant en compte notamment le montant de ses charges et dettes, le tribunal administratif de Nice a commis une erreur de droit ; que son jugement, doit, par suite, être annulé ;

(…)

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative ;

(…)

En ce qui concerne la légalité interne de la décision contestée :

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier que, si Mme A déclare n'avoir comme seuls revenus mensuels qu'une somme d'environ 600 euros, elle n'apporte aucune précision sur l'existence et l'étendue des aides sociales qu'elle percevrait ni sur la consistance de son patrimoine, alors que la vente de son appartement en juillet 2004, réalisée après que le tribunal de grande instance de Grasse a conféré force exécutoire aux mesures recommandées par la commission de surendettement des particuliers, lui a procuré, après règlement de ses dettes auprès des établissements de crédit, une somme d'environ 150 000 euros ; que Mme A n'est dès lors pas fondée à soutenir que la décision contestée du 6 juillet 2005 qui la déclare solidairement responsable du paiement d'une somme de 80 000 euros est entachée d'une erreur manifeste d'appréciation de ses capacités contributives ;

Considérant que les moyens tirés de la méconnaissance des articles 6 et 8 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et de l'article 1er du premier protocole additionnel à cette convention, ainsi que de la méconnaissance du principe de confiance légitime, ne sont, en tout état de cause, pas assortis des arguments suffisants pour en apprécier la portée ; que le détournement de pouvoir allégué n'est pas établi ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que Mme A n'est pas fondée à demander l'annulation de la décision du 6 juillet 2005 du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie ; que ses conclusions à fin d'injonction et ses conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ne peuvent, par suite, qu'être rejetées ;

II. Constitutionnalité de la disposition contestée

A. Normes de référence

1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

- **Article 6**

La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

- **Article 13**

Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

2. Constitution du 4 octobre 1958

- **Article premier**

La France est une République indivisible, laïque, démocratique et sociale. Elle assure l'égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction d'origine, de race ou de religion. Elle respecte toutes les croyances. Son organisation est décentralisée.

La loi favorise l'égal accès des femmes et des hommes aux mandats électoraux et fonctions électives, ainsi qu'aux responsabilités professionnelles et sociales.

B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

- **Décision n° 2009-577 DC du 03 mars 2009 - Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision**

25. Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : " Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés " ; qu'en vertu de l'article 34 précité de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

26. Considérant, d'une part, que seront assujettis à cette nouvelle imposition tous les opérateurs de communications électroniques, au sens de l'article L. 32 du code des postes et des communications électroniques, qui fournissent un service en France et qui ont fait l'objet d'une déclaration préalable auprès de l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes en vertu de l'article L. 33-1 du même code ; qu'en définissant ainsi la catégorie des sociétés assujetties, qui présentent, en raison notamment de leur domaine d'activité et de leurs conditions d'exercice, des caractéristiques qui les différencient des autres sociétés, le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objectif qu'il s'est assigné ;

27. Considérant, d'autre part, que la nouvelle imposition est assise sur le montant, hors taxe sur la valeur ajoutée, des abonnements et autres sommes acquittés par les usagers ; que sont exclues de cette assiette certaines sommes acquittées par les opérateurs au titre de prestations d'interconnexion et d'accès, au titre de prestations de diffusion ou de transport des services de communication audiovisuelle et au titre de l'utilisation de services universels de renseignements téléphoniques ; que sont déduites de cette assiette les dotations aux amortissements afférentes aux matériels et équipements nécessaires aux infrastructures et réseaux de communications électroniques et dont la durée d'amortissement est au moins égale à dix ans ; qu'un abattement de cinq millions d'euros, de nature à préserver les nouveaux opérateurs de ce secteur en forte progression d'activité, est également opéré sur cette assiette ; que, compte tenu de l'ensemble de ces dispositions, ni la définition de l'assiette de cette nouvelle taxe, ni la fixation de son taux à 0,9 % ne peuvent être regardées comme créant une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

- **Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009 - Loi de finances pour 2010**

15. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : " Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés " ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

16. Considérant que les contribuables visés au 2° de l'article 1467 du code général des impôts qui emploient plus de quatre salariés mais dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 euros seront soumis au droit commun en matière de cotisation foncière des entreprises, alors que les mêmes contribuables, s'ils emploient moins de cinq salariés, seront imposés sur une base comprenant, outre la valeur locative de leurs biens, 5,5 % de leurs recettes ; que ces contribuables seront, dans ces deux hypothèses, dispensés du paiement de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ; que le dispositif prévu conduit ainsi à traiter de façon différente des contribuables se trouvant dans des situations identiques au regard de l'objet de la loi ; que le fait d'imposer davantage, parmi les contribuables visés ci-dessus réalisant moins de 500 000 euros de chiffre d'affaires, ceux qui emploient moins de cinq salariés constitue une rupture caractérisée du principe d'égalité devant l'impôt ;

(…)

- **Décision n° 2010-24 QPC du 06 août 2010 - Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres [Cotisations sociales des sociétés d'exercice libéral]**

5. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ;

6. Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

(…)

9. Considérant que, par suite, en réservant l'extension de l'assiette des cotisations sociales aux dividendes versés dans les sociétés d'exercice libéral, le législateur a pris en considération la situation particulière des travailleurs non salariés associés de ces sociétés et répondu à un objectif d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi ; qu'en limitant le champ des dividendes soumis à cotisations sociales à ceux qui représentent une part significative du capital social de la société et des primes d'émission et des sommes versées en compte courant détenus par les intéressés, il a défini des critères objectifs et rationnels ; que la délimitation du champ de l'assiette des cotisations sociales qui en résulte ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

- **Décision n° 2010-28 QPC du 17 septembre 2010 - Association Sportive Football Club de Metz [Taxe sur les salaires]**

4. Considérant, qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

5. Considérant que, pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément ; que, dans chaque cas, le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité devant l'impôt, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels ;

6. Considérant qu'en application de l'article 231 du code général des impôts, l'assiette de la taxe sur les salaires est constituée par une partie des rémunérations versées par l'employeur, déterminée en appliquant à l'ensemble de ces rémunérations le rapport existant, au titre de la même année, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la taxe sur la valeur ajoutée et le chiffre d'affaires total ; que la règle selon laquelle la taxe sur les salaires ne frappe que les entreprises exonérées de taxe sur la valeur ajoutée ou non soumises à cette taxe sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires n'a pas pour effet de lui conférer le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires ; qu'ainsi, la taxe sur les salaires et la taxe sur la valeur ajoutée, qui ne présentent pas les mêmes caractéristiques, constituent deux impositions distinctes ; que le montant de la taxe sur les salaires est calculé à partir d'un barème progressif appliqué à la masse salariale imposable ; que ces règles d'imposition sont les mêmes pour l'ensemble des entreprises relevant d'un même secteur d'activité ;

7. Considérant, d'une part, que le barème de la taxe sur les salaires tient compte de la différence de situation entre les contribuables qui ne relèvent pas des mêmes secteurs d'activité ; que, dès lors, le législateur a pu assujettir de manière différente à la taxe sur les salaires des entreprises qui ne sont pas dans la même situation ;

- **Décision n° 2010-605 DC du 12 mai 2010 - Loi relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne**

39. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

40. Considérant que toute personne participant au même pari ou au même jeu sera assujettie dans les mêmes conditions ; que la différence de taxation entre les paris hippiques et sportifs en ligne et les jeux de cercle en ligne, lesquels présentent des caractéristiques différentes, n'introduit pas une différence de traitement entre des personnes s'adonnant à ces paris ou jeux dans les mêmes conditions ; qu'elle n'introduit aucune rupture caractérisée devant les charges publiques ; qu'il en est de même en ce qui concerne la pratique du poker dans les casinos et celle du poker en ligne, qui présentent également des caractéristiques différentes ;

- **Décision n° 2011-180 QPC du 13 octobre 2011 - M. Jean-Luc O. et autres [Prélèvement sur les « retraites chapeau »]**

4. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ;

5. Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que, pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément ; que, dans chaque cas, le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité devant l'impôt, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

6. Considérant que l'article L. 137-11 s'applique au régime de retraite supplémentaire dans lequel la constitution de droits à prestations est subordonnée à l'achèvement de la carrière du bénéficiaire dans l'entreprise ; qu'en raison de cet aléa, empêchant l'individualisation du financement de la retraite par le salarié, le bénéficiaire ne contribue pas à l'acquisition de ses droits ; que ce régime se distingue de celui des retraites supplémentaires à droits certains dans lequel, l'individualisation par salarié étant possible, le bénéficiaire y contribue ; qu'en instituant un prélèvement sur les rentes versées, l'article L. 137-11-1 vise à faire participer les bénéficiaires qui relèvent de ce texte au financement de l'ensemble des retraites et à réduire la différence de charges supportées par chacune des catégories de titulaires ; que la différence de traitement qui en résulte est en rapport direct avec l'objet de la loi ;

7. Considérant qu'en fondant le prélèvement sur le montant des rentes versées, le législateur a choisi un critère objectif et rationnel en fonction de l'objectif de solidarité qu'il vise ; que, pour tenir compte des facultés contributives du bénéficiaire, il a prévu un mécanisme d'exonération et d'abattement, institué plusieurs tranches et fixé un taux maximal de 14 % ; que, par suite, les dispositions contestées, dont les effets de seuil ne sont pas excessifs, ne créent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

- **Décision n° 2013-305/306/307 QPC du 19 avril 2013 - Commune de Tourville-la-Rivière [Taxe locale sur la publicité extérieure]**

9. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

10. Considérant que la taxe locale sur la publicité extérieure frappe les supports publicitaires fixes énumérés à l'article L. 2333-7 du code général des collectivités territoriales ; que les tarifs maximaux applicables à ces supports publicitaires selon la population de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale sont prévus par le paragraphe B de l'article L. 2333-9 ; que ce paragraphe prévoit également que ces tarifs maximaux sont triplés pour les dispositifs publicitaires et les préenseignes dont l'affichage se fait au moyen d'un procédé numérique et qu'ils sont également majorés lorsque la superficie des dispositifs publicitaires, présenseignes et enseignes excède, selon le cas, 12 mètres carrés ou 50 mètres carrés ; que l'article L. 2333-10 permet aux communes ou établissements publics de coopération intercommunale de fixer tout ou partie des tarifs prévus par l'article L. 2333-9 à des niveaux inférieurs aux tarifs maximaux ou d'appliquer des majorations facultatives lorsque certaines conditions démographiques sont satisfaites ; que le paragraphe B de l'article L. 2333-16 prévoit un tarif maximal distinct pour les communes qui percevaient en 2008 la taxe sur les emplacements publicitaires fixes ou la taxe sur la publicité extérieure frappant les affiches, réclames et enseignes lumineuses ; que cette différence de traitement, qui ne porte que sur le tarif maximal, ne prive pas les communes précitées de la faculté de moduler les tarifs en deçà de cette limite maximale, en application de l'article L. 2333-10, ou d'appliquer les majorations facultatives prévues par cet article aux tarifs maximaux vers lesquels doit converger le tarif de référence ; que le paragraphe C de l'article L. 2333-16 instaure un dispositif de convergence sur cinq ans du tarif de référence prévu au paragraphe B de ce même article vers les tarifs maximaux de droit commun prévus au paragraphe B de l'article L. 2333-9 ; que, par suite, si le dispositif dérogatoire transitoire de plafonnement du tarif de référence de la taxe instaurée par les dispositions contestées est uniforme la première année pour les différents types de supports assujettis à la taxe, l'évolution quinquennale prévue par le paragraphe C assure une convergence différenciée vers chacun des tarifs maximaux applicable à chaque catégorie de supports prévus par l'article L. 2333-9 ; que la différence de traitement qui en résulte entre les contribuables selon les communes dans lesquelles ils sont assujettis est transitoire et progressivement réduite ; qu'elle est en lien avec l'objectif poursuivi par le législateur d'assurer une évolution progressive des impositions antérieures vers la nouvelle imposition ; qu'il n'en résulte pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que, dès lors, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté ;