

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 B-13-09

N° 44 DU 20 AVRIL 2009

DECHARGE DE RESPONSABILITE SOLIDAIRE. COMMENTAIRE DE L'ARTICLE 9 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2008
(LOI N° 2007-1822 DU 24 DECEMBRE 2007, JO DU 27 DECEMBRE 2007).

(C.G.I., art. 1691 bis)

NOR ECE L 09 20673 J

Bureau C 1

P R E S E N T A T I O N

1/ Conformément aux dispositions des 1 et 2 de l'article 1685 du code général des impôts (CGI), chacun des époux est solidaire du paiement de la totalité de l'impôt sur le revenu établi au nom du couple et, lorsqu'ils vivent sous le même toit, des impositions assises au nom de son conjoint au titre de la taxe d'habitation. Ce dispositif est également applicable, conformément à l'article 1685 bis du CGI, aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune à l'impôt sur le revenu.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 1723 ter 00-B du CGI, les époux et les partenaires liés par un PACS sont solidaires pour le paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune.

2/ L'article 9 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 modifie ce dispositif.

Il abroge, à compter du 1^{er} janvier 2008, les articles 1685 et 1685 bis du CGI et maintient, à l'article 1691 bis du même code, le principe de la solidarité fiscale en matière d'impôt sur le revenu et de taxe d'habitation. Il institue corrélativement une nouvelle procédure légale de décharge de responsabilité solidaire applicable en matière d'impôt sur le revenu, de taxe d'habitation et d'impôt de solidarité sur la fortune pour les personnes divorcées ou séparées.

La présente instruction commente ce nouveau dispositif.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : PRINCIPE DE SOLIDARITE FISCALE ENTRE EPOUX ET PARTENAIRES LIES PAR UN PACS	6
Section 1 : Personnes concernées	7
Section 2 : Impositions concernées	9
A. IMPOT SUR LE REVENU	10
B. TAXE D'HABITATION	14
C. IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE	21
Section 3 : Mise en œuvre du principe de solidarité	22
CHAPITRE 2 : DECHARGE LEGALE DE RESPONSABILITE SOLIDAIRE	25
Section 1 : Conditions à satisfaire	25
Sous-section 1 : Conditions tenant à la recevabilité en la forme de la demande de décharge de responsabilité solidaire	26
A. NATURE DES IMPOSITIONS	28
B. RUPTURE DE LA VIE COMMUNE	30
C. COMPORTEMENT FISCAL	36
I. Respect des obligations déclaratives	36
II. Absence de manœuvres frauduleuses au paiement de l'impôt	39
Sous-section 2 : Conditions tenant à l'examen au fond de la demande de décharge de responsabilité solidaire	41
A. DETTE FISCALE	44
B. SITUATION PATRIMONIALE ET FINANCIERE NETTE DE CHARGES	51
I. Situation patrimoniale	51
II. Situation financière	59

C. DISPROPORTION MARQUEE	66
Section 2 : Forme et contenu de la demande	73
A. FORME DE LA DEMANDE	73
B. CONTENU DE LA DEMANDE	76
Section 3 : Montant de la décharge de responsabilité solidaire	83
A. CONCERNANT L'IMPOT SUR LE REVENU	83
I. Revenus personnels du demandeur	85
II. Revenus communs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire liés par un PACS	89
III. Modalités pratiques	98
B. CONCERNANT LA TAXE D'HABITATION	103
C. CONCERNANT L'IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE	104
I. Actif net du patrimoine propre du demandeur	106
II. Actif net du patrimoine commun du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire liés par un PACS	109
III. Modalités pratiques	111
D. CONCERNANT LES INTERETS DE RETARD ET LES PENALITES	115
I. Impôt sur le revenu	117
II. Impôt de solidarité sur la fortune	119
E. CONSEQUENCES	122
I. Au regard du demandeur	122
II. Au regard de l'ex-conjoint ou de l'ex-partenaire lié par un PACS	127
CHAPITRE 3 : ARTICULATION AVEC LA PROCEDURE GRACIEUSE	129
A. REMISE GRACIEUSE SUR LA QUOTE-PART DE L'IMPOSITION COMMUNE QUI A FAIT L'OBJET DE LA DECHARGE DE RESPONSABILITE PREVUE AU II DE L'ARTICLE 1691 BIS DU CGI	129
I. Remise gracieuse	129

II. Modalités pratiques	133
B. ARTICULATION AVEC LA PROCEDURE DE REMISE GRACIEUSE PREVUE PAR L'ARTICLE L. 247 DU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES	136
I. Pour les époux et les partenaires liés par un PACS	136
II. Pour les personnes divorcées ou séparées	139
CHAPITRE 4 : DATE D'ENTREE EN VIGUEUR	141
Texte de l' article 9 de la loi de finances pour 2008	
Annexes 1 à 4 : Exemples	

INTRODUCTION

1. Ancien dispositif : Jusqu'au 31 décembre 2007 et conformément aux dispositions des articles 1685, 1685 bis et 1723 ter 00-B du code général des impôts (CGI) :

- chacun des époux et des partenaires liés par un PACS soumis à une imposition commune est solidairement tenu au paiement de l'impôt sur le revenu, étant observé que cette solidarité s'applique également pour le paiement des acomptes provisionnels d'impôt sur le revenu prévus par l'article 1664 du CGI, calculés sur les cotisations correspondantes mises à la charge des époux et des partenaires dans les rôles concernant la dernière année au titre de laquelle ils ont été soumis à une imposition commune ;

- chacun des époux et des partenaires liés par un PACS soumis à une imposition commune est solidairement responsable du paiement des impositions assises au nom de son conjoint ou de son partenaire lié par un PACS au titre de la taxe d'habitation, lorsqu'ils vivent sous le même toit ;

- chacun des époux et des partenaires liés par un PACS est tenu solidairement au paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune.

2. Ainsi, et à défaut de paiement spontané des cotisations d'impôt mises en recouvrement au nom du foyer fiscal, l'administration est fondée à poursuivre, en tant que codébiteur solidaire, l'un ou l'autre des deux époux, quel que soit leur régime matrimonial, ou l'un quelconque des partenaires liés par un PACS pour le paiement total de la dette fiscale du foyer, sans qu'il y ait lieu de procéder entre eux à une répartition de celle-ci.

Cette solidarité fiscale 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.

3. Par ailleurs, en application des articles 1685 du CGI et L. 247 du livre des procédures fiscales (LPF), chacun des époux ou des partenaires liés par un PACS peut demander à être déchargé, à titre gracieux, de son obligation légale de paiement pour le paiement de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation. S'agissant d'une procédure gracieuse instruite sur la notion de gêne et d'indigence des contribuables, aucune demande de décharge de solidarité pour le paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune ne peut être accordée.

4. Nouveau dispositif : L'article 9 de la loi de finances pour 2008 (n° 2007-1822 du 24 décembre 2007) abroge, à compter du 1^{er} janvier 2008, les articles 1685 et 1685 bis du CGI et institue corrélativement à l'article 1691 bis du CGI de nouvelles dispositions qui :

- réaffirment le principe de solidarité fiscale pour les époux et les partenaires liés par un PACS en matière d'impôt sur le revenu et de taxe d'habitation, étant observé que les dispositions de l'article 1723 ter 00-B du CGI relatives à la solidarité fiscale des époux et des partenaires liés par un PACS en matière d'impôt de solidarité sur la fortune sont maintenues ;

- instaurent un droit automatique à décharge de responsabilité solidaire, sous réserve de respecter certaines conditions, pour le paiement de l'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation et de l'impôt de solidarité sur la fortune ;

- prévoient le bénéfice de la remise gracieuse pour les personnes divorcées ou séparées ayant déjà bénéficié de la décharge de responsabilité solidaire prévue au II de l'article 1691 bis du CGI .

5. La présente instruction a pour objet de commenter ces nouvelles dispositions.

CHAPITRE 1 : PRINCIPE DE SOLIDARITE FISCALE ENTRE EPOUX ET PARTENAIRES LIES PAR UN PACS

6. Le principe de solidarité fiscale est désormais posé par le I de l'article 1691 bis du CGI en matière d'impôt sur le revenu et de taxe d'habitation et par l'article 1723 ter 00-B du CGI en matière d'impôt de solidarité sur la fortune.

Section 1 : Personnes concernées

7. La responsabilité solidaire prévue par les articles 1691 bis du CGI et 1723 ter 00-B du CGI suppose qu'il y ait mariage ou conclusion d'un PACS.

8. Les personnes concernées par le principe de solidarité fiscale sont donc les époux, quel que soit leur régime matrimonial, et les partenaires liés par un PACS.

Section 2 : Impositions concernées

9. Conformément au I de l'article 1691 bis du CGI, les époux et les partenaires liés par un PACS sont responsables solidairement du paiement de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation.

A. IMPOT SUR LE REVENU

10. Les époux et les partenaires liés par un PACS sont solidaires du paiement de l'impôt sur le revenu lorsqu'ils sont soumis à une imposition commune.

11. Ainsi, les époux qui font l'objet d'une imposition distincte à l'impôt sur le revenu en application du 4 de l'article 6 du CGI ne sont pas tenus solidairement responsables pour le paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux revenus de leurs conjoints.

12. Les époux et les partenaires liés par un PACS ne sont pas non plus tenus solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu lorsque cet impôt porte sur les revenus dont l'un ou l'autre des conjoints ou partenaires a disposé en dehors des périodes d'imposition commune.

13. **Exemple** : Soit Claude et Dominique un couple marié dont le divorce est prononcé le 5 juin 2008. Claude et Dominique pourront chacun être poursuivis en solidarité pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus dont l'un et l'autre ont disposé pour la période du 1^{er} janvier 2008 jusqu'au 5 juin 2008. En revanche, Claude ne pourra pas être poursuivi solidairement pour le paiement de l'impôt dû au titre des revenus dont Dominique a disposé à compter du 5 juin 2008. Réciproquement, Dominique ne pourra pas être poursuivi en responsabilité solidaire pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus dont Claude a disposé du 5 juin 2008 au 31 décembre 2008.

B. TAXE D'HABITATION

14. Les époux et les partenaires liés par un PACS sont solidairement tenus au paiement de la taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit.

15. Dès lors que la condition relative à la cohabitation est réalisée, le régime matrimonial des époux reste sans influence sur le principe de mise en jeu de la responsabilité solidaire du conjoint.

16. En application du principe de l'annualité, il convient de considérer que la condition de cohabitation doit être réalisée à la date d'établissement de la taxe, c'est-à-dire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

17. Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la cohabitation soit permanente. Ainsi, divers séjours effectués dans une résidence secondaire par l'un ou l'autre des conjoints ou des partenaires liés par un PACS n'entraînent pas la cessation de la vie commune dès lors qu'il n'y a pas rupture de la communauté de vie et d'intérêt entre les époux et les partenaires liés par un PACS.

18. En outre, il n'y a pas lieu de tenir compte des modifications intervenues après la date du 1^{er} janvier telles que séparation de corps, séparation de fait ou divorce entraînant élection du domicile séparé pour l'un des conjoints.

19. La responsabilité n'est donc pas limitée en proportion de la durée effective de la cohabitation des époux et des partenaires liés par un PACS durant l'année pour laquelle la taxe d'habitation est due.

20. Par ailleurs, la responsabilité des époux et des partenaires liés par un PACS peut être engagée pour le paiement tant de la taxe d'habitation afférente à l'habitation principale que de la taxe d'habitation afférente aux autres résidences au titre desquelles un des époux ou un des partenaires liés par un PACS est redevable.

C. IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE

21. Il est rappelé que conformément à l'article 1723 ter-00 B du CGI, les époux et les partenaires liés par un PACS sont solidairement responsables du paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune.

Section 3 : Mise en œuvre du principe de solidarité

22. Chacun des époux ou des partenaires liés par un PACS peut être recherché pour le paiement du montant total de l'imposition, sans qu'il y ait lieu de procéder entre eux à une répartition préalable de la dette fiscale du foyer.

23. Cette solidarité fiscale 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.

24. Chacun des époux ou des partenaires liés par un PACS dont la responsabilité est mise en jeu peut faire une demande en décharge de son obligation légale de paiement auprès de l'administration. Il peut demander le bénéfice des dispositions de l'article 1691 bis du CGI (cf. chapitre 2) ou adresser une demande de remise gracieuse en application de l'article L. 247 du LPF (cf. chapitre 3).

CHAPITRE 2 : DECHARGE LEGALE DE RESPONSABILITE SOLIDAIRE

Section 1 : Conditions à satisfaire

25. L'octroi de la décharge de responsabilité solidaire prévue par le II de l'article 1691 bis du CGI est subordonné à la réalisation de 3 conditions cumulatives :

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

26. Les première et troisième conditions mentionnées au n° 25 subordonnent la recevabilité en la forme de la demande de décharge de responsabilité solidaire. La deuxième condition est relative à l'examen au fond de la demande de décharge de responsabilité solidaire.

Sous-section 1 : Conditions tenant à la recevabilité en la forme de la demande de décharge de responsabilité solidaire

27. L'examen en la forme de la demande de décharge de responsabilité solidaire comprend l'examen des conditions relatives :

- à la nature des impositions sur lesquelles la décharge de responsabilité solidaire est demandée ;
- à la rupture de la vie commune ;
- au comportement fiscal.

A. NATURE DES IMPOSITIONS

28. En principe, la décision de décharge de responsabilité solidaire ne peut être prise que sur la base d'une dette fiscale dont le montant est définitivement arrêté, dès lors qu'il doit notamment exister une disproportion marquée entre cette dette et la situation financière et patrimoniale nette de charges du demandeur (cf. sous-section 2).

29. Il est toutefois admis que la demande de décharge de responsabilité solidaire soit recevable lorsque les impositions sont contestées sur le plan de l'assiette. Cependant, le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge peut, selon les modalités prévues à l'article L. 277 du livre des procédures fiscales, être autorisé à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et les pénalités y afférentes. La demande en décharge de responsabilité solidaire ne pourra alors être examinée qu'à l'issue de ce sursis de paiement.

B. RUPTURE DE LA VIE COMMUNE

30. Seules les personnes divorcées ou séparées peuvent introduire une demande de décharge de responsabilité solidaire en application du II de l'article 1691 bis du CGI.

31. La rupture de la vie commune s'apprécie à la date de la demande en décharge.

32. Cette condition est considérée comme satisfaite lorsque, à la date de la demande :

- le jugement de divorce ou de séparation de corps a été prononcé ;
- la déclaration conjointe de dissolution du PACS établie par les partenaires ou la signification de la décision unilatérale de dissolution du PACS a été enregistrée au greffe du tribunal d'instance ;
- les époux ont été autorisés à avoir des résidences séparées ;
- l'un ou l'autre des époux ou des partenaires liés par un PACS a abandonné le domicile conjugal ou la résidence commune.

33. Les trois premières situations de rupture de la vie commune sont constatées par un acte établi par une autorité publique, toujours valable. Lorsque le demandeur se prévaut de l'une de ces situations, il devra joindre une copie de l'acte à sa demande de décharge de responsabilité solidaire.

34. Remarque : Dans le cadre de la procédure de divorce, le juge prononce, le cas échéant, des mesures provisoires et le délai de validité de ces mesures. Lorsque ce délai est dépassé, l'ensemble des dispositions de l'ordonnance est caduc. Les mesures provisoires sont également caduques en cas de réconciliation des époux.

35. L'abandon du domicile conjugal peut être constaté :

- par un acte établi au domicile du demandeur, sur sa demande, par un officier public ministériel ;
- par une requête aux fins de divorce dûment enregistrée ;
- par des attestations de témoins. Ces attestations peuvent être établies par toute personne ayant une connaissance personnelle directe du départ du conjoint. Ces attestations n'ont qu'une valeur probante relative et nécessitent d'être complétées par tout autre élément de preuve (avis d'imposition établi au seul nom du demandeur, déclaration de revenus à compter de la séparation...);
- par d'autres éléments de preuve, telle que notamment la déclaration sur la main courante du commissariat de police mais celle-ci n'a, comme dans le cas précédent, qu'une valeur probante relative et nécessite d'être complétée par d'autres preuves.

Dans cette situation, le demandeur joindra à sa demande de décharge de responsabilité solidaire tous les éléments de nature à établir l'abandon du domicile conjugal ou l'abandon du domicile commun.

C. COMPORTEMENT FISCAL

I. Respect des obligations déclaratives

36. Le bénéfice de la décharge est subordonné au respect des obligations déclaratives prévues par les articles 170 et 885 W du CGI à compter de la fin de la période d'imposition commune. Il s'agit des déclarations de revenus établies pour les revenus dont le demandeur a disposé depuis la rupture de la vie commune ainsi que, le cas échéant, des déclarations à l'impôt de solidarité sur la fortune que le demandeur doit souscrire depuis la rupture de la vie commune.

37. Le demandeur ne doit donc pas avoir fait l'objet ni d'une mise en demeure de déposer ses déclarations de revenus, ni d'une notification préalable relative à l'imposition de solidarité sur la fortune depuis la date de rupture de la vie commune, restée sans réponse.

38. Il est précisé que la procédure de relance amiable ne fait pas obstacle au bénéfice de la décharge de responsabilité solidaire.

II. Absence de manœuvres frauduleuses au paiement de l'impôt

39. La décharge de l'obligation de paiement ne peut pas être accordée lorsque le demandeur et son conjoint ou son partenaire lié par un PACS se sont frauduleusement soustraits, ou ont tenté de se soustraire frauduleusement, au paiement de l'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation et de l'impôt de solidarité sur la fortune, soit en organisant leur insolvabilité, soit en faisant obstacle, par d'autres manœuvres, au paiement de l'impôt.

40. Il en est notamment ainsi lorsque :

- la mise en œuvre d'actions civiles (action paulienne, action en déclaration de simulation, action oblique) a abouti à un jugement favorable à l'administration ;
- à l'issue d'une plainte déposée sur le fondement de l'article 1741 du CGI, le demandeur a été reconnu coupable ou complice de fraude au paiement de l'impôt ;

- l'intéressé a fait l'objet d'une condamnation pour recours abusif ou procédure dilatoire ;
- l'intéressé a diminué le gage du Trésor par l'appauvrissement de son patrimoine mobilier ou immobilier (notamment par donation).

Sous-section 2 : Conditions tenant à l'examen au fond de la demande de décharge de responsabilité solidaire

- 41.** Le bénéfice de la décharge de responsabilité solidaire est subordonné à l'existence d'une disproportion marquée entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale nette de charges du demandeur.
- 42.** Cette disproportion doit être appréciée à la date de la demande en décharge.
- 43.** Il convient toutefois de tenir compte des évolutions prévisibles de la situation à la date de la demande. Ainsi, lorsqu'à cette date, le demandeur est en période de préavis préalable à un licenciement, sa situation doit être appréciée non pas en fonction du salaire perçu mais des éventuelles indemnités de licenciement à percevoir et des indemnités de chômage qu'il percevra. De même, lorsque le demandeur vient de retrouver un emploi dans le cadre d'un contrat de travail à durée indéterminée, il convient de prendre en compte les salaires qu'il percevra en application de ce contrat de travail.

A. DETTE FISCALE

- 44.** La dette fiscale s'entend des sommes mises à la charge du demandeur pour lesquelles sa responsabilité solidaire est engagée.
- 45.** Cette dette s'entend des cotisations d'impôt sur le revenu, de taxe d'habitation et d'impôt de solidarité sur la fortune émises au titre de la période de vie commune. Elle comprend également les pénalités d'assiette et de recouvrement ainsi que les intérêts de retard et intérêts moratoires.
- 46.** Bien que non expressément visées par la loi, il est admis que les contributions sociales assises, contrôlées et recouvrées selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu, mentionnées aux articles 1600-0 C, 1600-0 F bis et 1600-0 G du CGI, puissent également donner lieu à décharge, selon les mêmes modalités qu'en matière d'impôt sur le revenu.
- 47.** La dette fiscale est appréciée à la date de la demande.
- 48.** Elle s'entend du montant des impositions et pénalités qui restent à recouvrer. Ainsi, si une partie des impositions établies au titre de la période de vie commune a déjà été réglée, la demande de décharge de responsabilité solidaire ne peut porter que sur la partie des impositions restant due.
- 49.** Toutefois, si des dégrèvements ou des versements sont intervenus entre la date de la demande et celle de son instruction, seul le solde restant dû sera pris en compte pour apprécier la disproportion marquée.
- 50. Exemple :** Soit X recherché en responsabilité solidaire pour le paiement d'une imposition s'élevant à 100 000 €. Le 13 avril 2009, X procède au règlement de 12 000 €. Le 27 mai 2010, X demande à être déchargé de sa responsabilité solidaire. Sa demande de décharge de responsabilité solidaire porte sur la partie de l'imposition qui reste due, soit 88 000 € (100 000 – 12 000) et la disproportion s'apprécie au regard de ce montant.

B. LA SITUATION PATRIMONIALE ET FINANCIERE NETTE DE CHARGES

I. Situation patrimoniale

- 51.** La situation patrimoniale du demandeur est appréciée à la date de la demande. Elle permet de déterminer les capacités de remboursement par le demandeur de la dette fiscale au regard du patrimoine dont il dispose à cette date.

a) Patrimoine à retenir

- 52.** Le patrimoine à retenir s'entend du patrimoine immobilier et mobilier du demandeur détenu en France ou à l'étranger.

53. Le patrimoine immobilier comprend :

- les immeubles bâtis : maison individuelle, appartement, immeuble de caractère exceptionnel (château, manoir, moulin...), cave, parking, piscine, court de tennis, ... ;
- les immeubles non bâtis : terrains à bâtir, terres de culture, prés, vergers, vignes, bois et forêts, friches, landes, étangs, marais, carrières... ;
- les immeubles en cours de construction ;
- les droits réels immobiliers tels que notamment l'usufruit, la nue-propriété, le droit d'usage et d'habitation.

54. Le patrimoine mobilier du demandeur comprend notamment les biens, valeurs et droits suivants :

- les valeurs mobilières (actions, obligations, ...), parts de sociétés (SCI, SNC, ...) et titres ou droits assimilés ;
- les comptes courants et les dépôts de sommes d'argent (livrets d'épargne fiscalisés ou non, comptes de dépôts à vue, ...) ;
- les autres placements financiers (bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie, plan d'épargne en actions, plan d'épargne populaire, plan d'épargne salariale, ...) ;
- les créances certaines : prêts, prix de vente d'un bien non encore encaissé, crédits d'impôt non encore perçus à la date de la demande mais dont le remboursement est certain ;
- les meubles meublants : tel est le cas notamment des objets d'art, antiquité et de collection ... D'une manière générale, il n'y a pas lieu de tenir compte des meubles qui constituent des biens insaisissables et qui sont définis à l'article 39 du décret n° 92-755 du 31 juillet 1992, instituant de nouvelles règles relatives aux procédures civiles d'exécution pour l'application de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution ;
- les autres meubles corporels : bijoux, véhicules, yachts, bateaux, avions de tourisme, chevaux de course... ;
- les biens incorporels : droits de propriété industrielle, ...
- les trusts.

b) Biens exclus

55. Les biens à exclusion de la situation patrimoniale du demandeur s'entendent de la résidence principale dont le demandeur est propriétaire ou titulaire d'un droit réel immobilier (cf. n°53).

56. En outre, le patrimoine des personnes vivant habituellement avec le demandeur n'est pas pris en compte pour apprécier la situation patrimoniale du demandeur.

c) Montant à retenir

57. Les biens pris en compte pour apprécier la situation patrimoniale nette de charges du demandeur sont retenus pour leur valeur vénale nette, en prenant en compte les impôts qui seraient dus, le cas échéant, par le débiteur en cas de vente des biens.

58. Par exemple :

- pour les immeubles, cette valeur est égale à la valeur vénale des biens déterminée à la date de la demande en décharge de responsabilité solidaire, diminuée des charges y afférentes (emprunts restant dus, travaux, ...) ;
- les droits réels immobiliers sont évalués selon les barèmes prévus aux articles 669 et 762 bis du CGI ;
- pour les comptes de dépôt, leur valeur est égale au montant du solde créditeur à la date de la demande en décharge de responsabilité (ou, par mesure de simplification, à la date du dernier relevé bancaire). Toutefois, si à cette date, le solde du compte est débiteur, la situation patrimoniale du débiteur est réduite du montant du découvert bancaire.

II. Situation financière

59. La situation financière du demandeur est appréciée à la date de la demande. Elle permet de déterminer les capacités de remboursement par le demandeur de la dette fiscale au regard des ressources dont il dispose à la date de la demande.

60. La situation financière du demandeur s'apprécie au regard de l'ensemble des ressources qu'il a perçues, que celles-ci constituent ou non des revenus imposables à l'impôt sur le revenu (revenus salariaux, revenus professionnels, pensions alimentaires, prestations compensatoires, prestations sociales, revenus mobiliers ...) à l'exception des revenus patrimoniaux dès lors que ceux-ci sont issus de biens dont la valeur est prise en compte pour apprécier la situation patrimoniale..

61. En outre, il convient d'apprécier la situation financière nette de l'ensemble des charges supportées par le demandeur et qui ne présentent pas un caractère exagéré ou somptuaire. Il est donc tenu compte notamment des charges suivantes :

- impôts et taxes de l'année courante dont le demandeur est redevable à la date de la demande, en sont exclus ceux dont l'intéressé demande la décharge de responsabilité solidaire ainsi que les taxes comme la TVA, éventuellement due par le demandeur dans la mesure où le professionnel n'en est pas le redevable légal mais le collecteur au profit de l'Etat ;

- charges liées à l'utilisation du logement (électricité, téléphone, ...) et de la vie courante ;

- loyer dont le demandeur est tenu de s'acquitter mensuellement ;

- pensions alimentaires versées, frais de garde des enfants

62. Cette liste n'est pas limitative. Il convient de déterminer la situation financière en fonction de l'ensemble des éléments fournis par le demandeur pour justifier de sa situation financière, nette de charges.

63. A défaut de justificatifs portant sur le montant des charges supportées, il convient de retenir un montant forfaitaire déterminé à partir des tarifs utilisés dans le traitement des situations de surendettement des particuliers prévu par l'article L. 330-1 du code de la consommation. Il en est de même si les dépenses justifiées dépassent le cadre de la vie courante ou présentent un caractère exagéré ou somptuaire.

64. Les ressources des personnes vivant habituellement avec le demandeur ne sont pas prises en compte pour apprécier la situation financière du demandeur. Toutefois, les charges, que celles-ci soient déterminées de manière réelle ou forfaitaire, doivent être retenues pour leurs montants effectivement supportés par le demandeur, déduction faite des aides, secours, ou partage de charges, telle que celui résultant d'une colocation.

65. L'analyse de la situation financière du demandeur permet d'apprécier ses revenus et charges récurrents à la date de la demande.

C. DISPROPORTION MARQUEE

66. A titre de règle pratique, la disproportion s'analyse d'abord au regard de la situation patrimoniale puis, le cas échéant, de la situation financière.

67. Ces deux éléments étant cumulatifs, 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.

68. Lorsque la dette fiscale est inférieure ou égale à la valeur du patrimoine telle que déterminée conformément aux n° **51 à 58**, il n'y a pas, en principe, de disproportion marquée.

69. Lorsque le montant de la dette fiscale est supérieur au montant du patrimoine déterminé conformément aux n° **51 à 58**, la disproportion est appréciée en effectuant la comparaison entre d'une part, le montant de la dette fiscale, diminuée de la valeur du patrimoine précitée et, d'autre part, la situation financière nette du demandeur. Lorsque du patrimoine productif de revenus a été inclus dans la détermination de la situation patrimoniale, il convient de ne pas prendre en compte ces revenus pour déterminer la situation financière.

Exemple 1 : Un appartement de 120.000 € permettant de recueillir un loyer annuel de 6.000 € est retenu au titre de la situation patrimoniale. Ceci conduit à priver le demandeur de cette source de revenu et il doit en être tenu compte pour déterminer sa situation financière, qui n'inclura pas ces 6 000 €.

Exemple 2 : Un contrat d'assurance-vie d'une valeur de 80 000 € à la date de la demande en décharge de responsabilité et qui procure au demandeur une rente viagère à titre onéreux annuelle d'un montant de 3 000 € est retenu au titre de la situation patrimoniale. La rente viagère à titre onéreux que perçoit annuellement le demandeur ne doit donc pas être prise en compte pour l'appréciation de sa situation financière.

70. 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 10 ans, la disproportion n'est pas considérée comme marquée.

71. En revanche, si la situation financière du contribuable à la date de la demande ne permet pas au service d'envisager un plan de règlement de la dette fiscale nette de la valeur du patrimoine dans un délai n'excédant pas 10 ans, la disproportion est considérée comme marquée.

72. Un exemple figure en annexe 1.

Section 2 : Forme et contenu de la demande

A. FORME DE LA DEMANDE

73. La procédure de décharge de responsabilité solidaire prévue par le II de l'article 1691 bis du CGI est applicable sur demande expresse de la personne poursuivie en responsabilité.

74. Cette demande doit être adressée au service chargé du recouvrement de la dette de solidarité.

75. La réclamation doit être établie par écrit, sous forme d'une simple lettre sur papier libre (une fiche de visite signée par le contribuable est admise).

B. CONTENU DE LA DEMANDE

76. La demande doit :

- préciser l'identification du demandeur ;
- préciser la ou les impositions sur lesquelles porte la demande de décharge de responsabilité solidaire ;
- être accompagnée, si possible, des avis d'imposition ou de l'avis de mise en recouvrement correspondant ;
- porter la signature manuscrite du contribuable ou de son mandataire.

77. Le demandeur doit fournir à l'appui de sa demande les éléments permettant au service de procéder à l'instruction de son dossier.

78. A cet effet, il sera invité à communiquer les pièces permettant d'apprécier la réalité de la rupture de la vie commune et de sa situation financière et patrimoniale.

79. S'agissant des justificatifs afférents à la rupture de la vie commune, le demandeur devra notamment fournir :

- la copie du jugement de divorce ou de séparation de corps ;
- la copie de l'acte où la dissolution du PACS est mentionnée ;
- la copie de l'ordonnance de non-conciliation ;
- les éléments de preuve attestant de l'abandon du domicile conjugal ou commun (cf. n° 35).

80. S'agissant des justificatifs afférents à sa situation financière et patrimoniale, le demandeur devra notamment fournir :

- le détail de ses ressources à la date de la demande (bulletins salariaux, relevés bancaires du dernier trimestre, ...)
- le détail des charges (avis d'imposition, quittances attestant du paiement du loyer, justificatifs attestant des charges correspondant à un emprunt immobilier, situation hypothécaire...)
- la composition de son patrimoine mobilier et immobilier (par exemple, pour les placements financiers : production des relevés de compte de titres, des relevés bancaires ; pour les biens immobiliers : évaluation récente et fiable ...).

81. Lorsque le demandeur est domicilié à l'étranger, il convient de désigner un lieu d'élection de domicile en France.

Section 3 : Montant de la décharge de responsabilité solidaire

82. La décharge de l'obligation de paiement est prononcée selon les modalités suivantes.

A. CONCERNANT L'IMPOT SUR LE REVENU

83. La décharge de responsabilité solidaire est égale à la différence entre le montant de la cotisation d'impôt sur le revenu établie pour la période d'imposition commune (impositions primitives et supplémentaires, le cas échéant) d'une part 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 partenaire lié par un PACS d'autre part.

84. Les revenus des enfants du demandeur sont ajoutés aux revenus du demandeur soit totalement, soit pour la moitié de leur montant, selon que les enfants sont issus ou non du mariage avec le conjoint ou de l'union avec le partenaire lié par un PACS.

I. Revenus personnels du demandeur

85. Les revenus personnels du demandeur s'entendent des bénéfices ou revenus que le demandeur a réalisés ou dont il a disposé au cours de la période d'imposition commune.

86. Les revenus des enfants mineurs du demandeur non issus de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le partenaire lié par un PACS et comptés à charge du foyer au titre de la période d'imposition commune sont ajoutés, pour leur totalité, aux revenus personnels du demandeur.

87. Les revenus des enfants majeurs du demandeur non issus de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le partenaire lié par un PACS et qui ont demandé leur rattachement au foyer fiscal des époux ou des partenaires liés par un PACS au titre de la période d'imposition commune sont également ajoutés, pour leur totalité, aux revenus personnels du demandeur.

88. Il en est de même des revenus des enfants infirmes du demandeur non issus de son mariage avec le conjoint ou de son union avec son partenaire lié par un PACS lorsqu'ils étaient à la charge du foyer au titre de la période d'imposition commune.

II. Revenus communs du demandeur et de son conjoint ou partenaire lié par un PACS

89. Les revenus communs du demandeur et de son conjoint ou partenaire lié par un PACS s'entendent des bénéfices ou revenus que le couple a réalisés ou dont il a disposé au cours de la période d'imposition commune.

90. Ces revenus sont retenus pour la moitié de leur montant pour le calcul de la fraction de l'imposition commune mise à la charge du demandeur.

91. Les revenus fonciers ainsi que les revenus de capitaux mobiliers et les gains de cessions mobilières (et, le cas échéant, immobilières, avant 2004) sont réputés être des revenus communs. Aussi, pour le calcul de la fraction de l'imposition commune mise à la charge du demandeur, la moitié de ces revenus est ajoutée à la moitié des autres revenus communs du demandeur et de son conjoint ou partenaire lié par un PACS.

92. Toutefois, ces revenus peuvent ne pas être considérés comme des revenus communs si le demandeur apporte la preuve que les biens, source de ces revenus, sont la propriété exclusive de l'ex-conjoint ou de l'ex-partenaire lié par un PACS.

93. En outre, les revenus d'origine indéterminée ou innommés sont réputés être des revenus communs. Toutefois, ces revenus doivent être considérés comme les revenus personnels du titulaire du compte bancaire sur lequel les sommes non justifiées ont été créditées, lorsque les conjoints ou les partenaires liés par un PACS avaient choisi le régime de séparation de biens.

94. La moitié des revenus des enfants mineurs du demandeur issus de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le partenaire lié par un PACS, comptés à charge au titre de la période d'imposition commune, est ajoutée à la moitié des revenus communs.

95. La moitié des revenus des enfants majeurs du demandeur issus de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le partenaire lié par un PACS qui ont demandé leur rattachement au foyer fiscal des époux ou des partenaires liés par un PACS au titre de la période d'imposition commune est ajoutée à la moitié des revenus communs du demandeur et de son conjoint.

96. Il en est de même des enfants infirmes du demandeur issus de son mariage conjoint ou de son union avec le partenaire lié par un PACS lorsqu'ils étaient à charge du foyer au titre de la période d'imposition commune.

97. La moitié des revenus des enfants recueillis ainsi que des personnes titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles vivant sous le toit du foyer fiscal au titre de la période d'imposition commune est ajoutée à la moitié des revenus communs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire lié par un PACS.

III. Modalités pratiques

98. La fraction de la cotisation d'impôt sur le revenu pour la période d'imposition commune correspondant aux revenus personnels du demandeur ainsi qu'à la moitié des revenus communs est déterminée en appliquant au montant total de la cotisation, le rapport entre :

- d'une part, le montant obtenu en faisant la somme des revenus nets catégoriels du demandeur et de ses enfants non issus de son mariage ou de son union avec le conjoint ou le partenaire lié par un PACS, de la moitié des revenus nets catégoriels communs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire lié par un PACS et de la moitié des revenus des enfants et personnes à charge communs ;

- et, d'autre part, le montant total des revenus nets catégoriels.

99. Cette fraction est déterminée pour chacune des années au titre desquelles tout ou partie de l'imposition commune reste due et pour laquelle le demandeur est recherché en responsabilité.

100. Exemple : si le demandeur est poursuivi en responsabilité pour le paiement des cotisations à l'impôt sur le revenu établies au titre des années 2006 et 2007, un calcul devra être effectué pour l'année 2006 et un autre calcul pour l'année 2007.

101. En outre, si une partie de la cotisation d'impôt sur le revenu établie au titre de la période d'imposition commune a déjà été recouvrée, le rapport mentionné au n° 98 est appliqué à la partie de l'imposition commune qui n'a pas été recouvrée et sur laquelle la responsabilité du demandeur est engagée.

102. Un exemple figure en annexe 2.

B. CONCERNANT LA TAXE D'HABITATION

103. La décharge de responsabilité solidaire est égale à la moitié des cotisations de taxe d'habitation pour lesquelles le demandeur est recherché en responsabilité solidaire.

C. CONCERNANT L'IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE

104. La décharge de responsabilité solidaire est égale à la différence entre le montant de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune dû par les époux ou les partenaires liés par un PACS 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 lié par un PACS.

105. L'actif net des enfants mineurs du demandeur est ajouté à l'actif net du demandeur soit totalement, soit pour la moitié de son montant, selon que les enfants sont issus ou non de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le partenaire lié par un PACS.

I. Actif net du patrimoine propre du demandeur

106. L'actif net du patrimoine propre du demandeur s'entend de l'actif net relatif aux biens meubles et immeubles dont le demandeur est propriétaire ou titulaire d'un droit réel immobilier (soit en totalité, soit pour partie).

107. Dès lors que la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune n'identifie pas les biens propres à chaque époux ou à chaque enfant, il convient d'établir, parmi les éléments taxables à l'impôt de solidarité sur la fortune, ceux dont la propriété peut être attribuée au demandeur.

108. L'actif net du patrimoine des enfants mineurs du demandeur non issus de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le partenaire lié par un PACS est ajouté, pour sa totalité, à l'actif net du patrimoine du demandeur.

II. Actif net du patrimoine commun du demandeur et de son conjoint ou son partenaire lié par un PACS

109. La moitié de l'actif net du patrimoine commun du demandeur et de son conjoint ou son partenaire lié par un PACS s'entend de la moitié de l'actif net relatif aux biens meubles et immeubles dont le demandeur et son conjoint ou son partenaire lié par un PACS sont propriétaires ou titulaires d'un droit réel immobilier en commun.

110. La moitié du patrimoine des enfants mineurs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire lié par un PACS est ajoutée à la moitié du patrimoine commun.

III. Modalités pratiques

111. La fraction de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune pour la période d'imposition commune correspondant à l'actif net du patrimoine propre du demandeur ainsi qu'à la moitié de l'actif net du patrimoine commun est déterminée en appliquant au montant total de la cotisation, le rapport entre :

- d'une part, le montant obtenu en effectuant la somme entre d'une part, l'actif net du patrimoine propre du demandeur et de ses enfants non issus de son mariage ou de son union avec le conjoint ou le partenaire lié par un PACS et, d'autre part, la moitié de l'actif net du patrimoine commun du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire lié par un PACS majorée de la moitié de l'actif net du patrimoine des enfants communs ;

- et, d'autre part, le montant total de l'actif net.

112. Cette fraction est déterminée pour chacune des années au titre desquelles tout ou partie de l'imposition commune reste due et pour laquelle le demandeur est recherché en responsabilité.

113. En outre, si une partie de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune établie au titre de la période d'imposition commune a déjà été recouvrée, le rapport mentionné au n° 111 est appliqué à la partie de l'imposition commune qui n'a pas été recouvrée et sur laquelle la responsabilité du demandeur est engagée.

114. Un exemple figure en annexe 3.

D. CONCERNANT LES INTERETS DE RETARD ET LES PENALITES

115. S'agissant de l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI ainsi que les majorations prévues par les articles 1728 , 1729, 1732 et 1758 A consécutifs à la rectification d'un bénéfice ou revenu propre au conjoint ou au partenaire lié par un PACS du demandeur, la décharge de l'obligation de paiement est prononcée en totalité.

116. Dans les autres situations, la décharge de responsabilité solidaire au regard des intérêts de retard et des pénalités est prononcée dans les mêmes proportions que l'impôt auquel ils se rapportent.

I. Impôt sur le revenu

117. Si les intérêts de retard et les majorations concernent la rectification d'un bénéfice ou d'un revenu propre du demandeur, aucune décharge ne peut être accordée.

118. En revanche, s'il s'agit d'une rectification sur un revenu commun, la décharge est accordée pour moitié.

II. Impôt de solidarité sur la fortune

119. Si les intérêts de retard et les majorations concernent le patrimoine propre du demandeur, aucune décharge ne peut lui être accordée.

120. En revanche, s'il s'agit d'une rectification sur le patrimoine commun, la décharge est accordée pour moitié.

121. Un exemple figure en annexe 4.

E. CONSÉQUENCES

I. Au regard du demandeur

122. Le demandeur qui a obtenu la décharge de responsabilité solidaire reste redevable de la quote-part des impositions correspondant à ses revenus ou son patrimoine propres et la moitié des revenus ou du patrimoine communs avec le conjoint ou le partenaire lié par un PACS.

123. Le demandeur reste redevable de la moitié des cotisations de taxe d'habitation pour lesquelles il était recherché en responsabilité.

124. La décharge obtenue en application de l'article 1691 bis du CGI ne peut pas conduire à procéder au remboursement d'une partie des impositions établies au titre de la période de vie commune. Aucune restitution ne peut donc être accordée.

125. Lorsque la décharge de responsabilité solidaire n'a pas été accordée au demandeur au motif de l'absence de disproportion marquée entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale, ce dernier peut réitérer sa demande ultérieurement en cas de changement de sa situation financière et patrimoniale.

126. Dans cette situation, la nouvelle demande sera instruite au regard de la situation du demandeur à la date de cette nouvelle demande.

II. Au regard de l'ex-conjoint ou de l'ex-partenaire lié par un PACS

127. L'ex-conjoint ou l'ex-partenaire lié par un PACS reste redevable de la totalité des impositions.

128. Toutefois, lorsque le demandeur a payé la quote-part de l'imposition commune qui n'a pas été déchargée en application de l'article 1691 bis du CGI, l'ex-conjoint ou l'ex-partenaire lié par un PACS n'est redevable que du solde.

CHAPITRE 3 : ARTICULATION AVEC LA PROCEDURE GRACIEUSE

A. REMISE GRACIEUSE SUR LA QUOTE-PART DE L'IMPOSITION COMMUNE QUI A FAIT L'OBJET DE LA DÉCHARGE EN RESPONSABILITÉ PREVUE AU II DE L'ARTICLE 1691 BIS DU CGI

I. Remise gracieuse

129. Conformément aux dispositions du III de l'article 1691 bis du CGI, les personnes en situation de gêne et d'indigence qui ont été déchargées de l'obligation de paiement d'une fraction des impôts, conformément aux dispositions du II du même article, peuvent demander à l'administration de leur accorder une remise totale ou partielle de la fraction des impositions restant à leur charge.

130. Cette remise gracieuse peut être accordée sur la quote-part des impositions à l'impôt sur le revenu et à la taxe d'habitation restant à la charge du demandeur après application de la décharge automatique de responsabilité solidaire.

131. En revanche, s'agissant d'une procédure gracieuse instruite sur la notion de gêne et d'indigence, aucune remise ne peut être accordée sur la quote-part de l'impôt de solidarité sur la fortune restant à la charge du demandeur.

132. 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.

II. Modalités pratiques

133. Le demandeur peut introduire simultanément une demande de décharge de responsabilité solidaire et une demande de remise gracieuse s'il est, à la date de la demande, en situation de gêne et d'indigence.

134. Il peut également introduire une demande de remise gracieuse postérieurement à la demande de décharge de responsabilité solidaire.

135. La remise gracieuse est effectuée selon les règles applicables à la procédure gracieuse.

B. ARTICULATION AVEC LA PROCEDURE DE REMISE GRACIEUSE PREVUE PAR L'ARTICLE L. 247 DU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

I. Pour les époux et les partenaires liés par un PACS

136. La procédure de décharge gracieuse accordée sur le fondement des articles 1685 et 1685 bis du CGI et l'article L. 247 du LPF aux époux et partenaires liés par un PACS n'est plus applicable pour les demandes déposées à compter du 1^{er} janvier 2008.

137. Toutefois, l'article L. 247 du LPF, selon lequel l'administration peut accorder sur la demande du contribuable 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 et des amendes fiscales ou de majorations d'impôts devenues définitives, demeure applicable.

138. Les époux et les partenaires liés par un PACS peuvent donc introduire devant la juridiction gracieuse une demande de remise gracieuse des impositions mises à leur charge lorsqu'ils se trouvent dans une situation de gêne et d'indigence.

II. Pour les personnes divorcées ou séparées

139. La remise gracieuse, prévue par le III de l'article 1691 bis du CGI, de la quote-part maintenue à la charge de l'un des conjoints au titre des impositions à l'impôt sur le revenu et à la taxe d'habitation ayant fait l'objet d'une décharge de responsabilité solidaire ne remet pas en cause pour l'autre conjoint la possibilité de bénéficier de la procédure de remise gracieuse prévue par l'article L. 247 du livre des procédures fiscales.

140. Aussi, l'ex-conjoint du demandeur ou l'ex-partenaire lié par un PACS peut introduire une demande de remise gracieuse pour les impositions à l'impôt sur le revenu et à la taxe d'habitation s'il se trouve dans une situation de gêne et d'indigence, sans pour autant demander l'application des dispositions de l'article 1691 bis du CGI.

CHAPITRE 4 : DATE D'ENTREE EN VIGUEUR

141. Les dispositions prévues au I de l'article 1691 bis du CGI relative au principe de solidarité fiscale en matière d'impôt sur le revenu et de taxe d'habitation s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2008.

142. La nouvelle procédure de décharge de responsabilité prévue par le II de l'article 1691 bis du CGI est applicable aux demandes en décharge déposées à compter du 1^{er} janvier 2008.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Article 9 de la loi de finances pour 2008

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 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. »

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.



ANNEXE 1

I - ABSENCE DE DISPROPORTION MARQUÉE

A – Situation 2007

Soit Claude et Dominique un couple marié dont le montant de l'imposition commune à l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus de 2006 s'élève à 46 000 €.

Le couple se sépare en 2007 et n'a pas réglé cette imposition commune.

B – Situation 2008

Le 12 septembre 2008, Dominique demande à être déchargé de sa responsabilité solidaire de paiement.

Dominique dispose, à cette date, d'un revenu mensuel de 2 500 € et d'un patrimoine propre d'une valeur nette de 300 000 € qui ne correspond pas à sa résidence principale.

Dès lors que la dette fiscale est inférieure au montant du patrimoine, il n'y a pas de disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale nette de Dominique à la date de la demande.

Aucune décharge de responsabilité solidaire ne peut être accordée.

II - SITUATION DE DISPROPORTION MARQUÉE

A – Situation 2007

Soit Claude et Dominique un couple marié dont le montant de l'imposition commune à l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus de 2006 s'élève à 48 000 €.

Le couple se sépare en 2007 et n'a pas réglé cette imposition commune.

B – Situation 2008

Le 13 mai 2008, Dominique demande à être déchargé de son obligation de paiement au titre de l'impôt sur les revenus de 2006.

Dominique dispose à cette date d'un revenu mensuel net de 600 € et n'a pas de patrimoine.

Le montant de la dette représente plus de 6 fois le revenu annuel net sans que l'intéressé dispose de patrimoine. Cette situation manifeste une disproportion marquée entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale nette de Dominique dès lors que la dette ne peut être remboursée sur 10 ans.

•

A N N E X E 2**- Décharge de responsabilité solidaire en matière d'impôt sur le revenu -****A – SITUATION 2007**

Soit Claude et Dominique un couple marié avec 3 enfants.

Claude et Dominique ont chacun un enfant majeur issu d'une précédente union. Ces deux enfants sont rattachés à leur foyer fiscal.

Claude et Dominique ont eu en commun un enfant mineur à charge.

Le montant de l'imposition commune à l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus de 2006 s'élève à 212 672 €.

	Claude	Dominique
Revenus déclarés	560 000 (BNC)	18 000 (TS)
Revenus communs déclarés (revenus fonciers)	10 000	
Revenu de l'enfant commun	5 000 (TS)	
Revenu de l'enfant de Claude	10 000 (TS)	
Revenu de l'enfant de Dominique		15 000 (TS)
Revenu brut global	613 200 €*	
Imposition commune à l'impôt sur le revenu	212 672 €	

* abattement de 10 % sur les traitements et salaires de Dominique et des enfants à charge

Le couple se sépare en 2007 et n'a pas réglé cette imposition commune.

B – SITUATION 2008**1. Montant de la dette**

A la date de la demande, le montant de la dette s'élève à 130 957 €, soit :

Principal :	212 672 €
Majoration de 10 % :	21 267 €
Frais de poursuites :	<u>7 018 €</u>
Sous-total	240 957 €
Versements de Claude :	100 000 €
Versements de Dominique :	<u>10 000 €</u>
Solde dû :	130 957 €

2. Demande de décharge de responsabilité solidaire

Le 17 avril 2008, Dominique demande à être déchargé de son obligation de paiement au titre de l'impôt sur les revenus 2006.

Dominique dispose à cette date d'un revenu mensuel de 1 000 € et est propriétaire de sa résidence principale, un appartement d'une valeur de 60 000 €, sur laquelle il reste débiteur à l'égard de la banque qui lui avait accordé un prêt pour financer cette acquisition d'une somme de 45 000 €.

L'appartement n'est pas retenu pour l'appréciation de la situation patrimoniale de Dominique. Le montant de la dette fiscale représente 11 fois le revenu annuel net de Dominique. Cette situation manifeste ainsi une disproportion marquée entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale nette de Dominique dès lors que la dette ne peut être remboursée sur une durée inférieure ou égale à 10 ans.

3. Montant de la décharge de responsabilité solidaire accordée à Dominique

La décharge automatique de responsabilité solidaire est déterminée comme suit :

Répartition des revenus imposables entre Claude et Dominique	Claude	Dominique
Revenus propres	560 000	16 200
Moitié des revenus communs	5 000	5 000
Moitié des revenus de l'enfant issu du couple (1)	2 250	2 250
Revenus des enfants non issus du couple (2)	9 000	13 500
Total	576 250	36 950
Détermination du coefficient applicable aux revenus	$576\,250 / 613\,200 = 94 \%$	$36\,950 / 613\,200 = 6 \%$
Quote-part appliquée au principal de l'impôt	$212\,672 \times 94 \% =$ 199 912 €	$212\,672 \times 6 \% =$ 12 760 €
Quote-part appliquée au solde dû	$130\,957 \times 94 \% =$ 123 100 €	$130\,957 \times 6 \% =$ 7 857 €
Montant de la décharge pour Dominique	$130\,957 - 7\,857 = 123\,100 \text{ €}$	

(1) $[5\,000 \times 90 \%] / 2 = 2\,250$

(2) $10\,000 \times 90 \% = 9\,000$ pour l'enfant de Claude ; $15\,000 \times 90 \% = 13\,500$ pour l'enfant de Dominique.

Au titre de la dette de solidarité restant à recouvrer, soit 130 957 €, Dominique est redevable de la somme de 7 857 €.

•

ANNEXE 3

Décharge de responsabilité solidaire au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune

A – SITUATION 2007-2008

Soit Claude et Dominique un couple marié avec 2 enfants mineurs à charge redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune en 2008.

a- Déclaration d'impôt sur le revenu pour les revenus de 2007

Les revenus déclarés au titre de 2007 sont les suivants :

	Claude	Dominique
Revenus déclarés	120 000 (BIC)	46 000 (TS)
Revenus communs déclarés (revenus fonciers)	16 000	
Revenu brut global	177 400*	
Imposition commune à l'impôt sur le revenu	42 380 €	

* abattement de 10 % sur les traitements et salaires de Dominique

b- Déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune 2008

Actif net de Claude et Dominique	650 000 €
Actif net de Claude	1 350 000 €
Actif net de Dominique	-
Total de l'actif net	2 000 000 €
Impôt	8 285 €
Réduction pour enfant à charge	300 €
ISF À PAYER	7 985 €

Claude a abandonné le domicile conjugal le 25 novembre 2008.

Claude et Dominique n'ont réglé aucune des impositions communes dont ils étaient solidairement responsables (impôt de solidarité sur la fortune 2008, impôt sur le revenu dû au titre des revenus de 2007 et la taxe d'habitation 2008, pour 600 €).

La dette fiscale commune s'élève à **50 965 €** (42 380 € + 7 985 € + 600 €).

B – SITUATION 2012

Dominique demande à être déchargé de sa responsabilité solidaire de paiement le 25 mai 2012.

L'instruction par le service de la demande en décharge de responsabilité solidaire de Dominique conduit à valider le caractère marqué de la disproportion entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale nette de Dominique : à la date de la demande, Dominique n'a pas de patrimoine et sa situation financière ne lui permet pas d'envisager un règlement sur une période inférieure à 10 ans.

La décharge de paiement est accordée selon les modalités suivantes :

a - Sur l'impôt sur le revenu

Répartition des revenus imposables	Claude	Dominique
Revenus propres	120 000	41 400
Revenus communs	8 000	8 000
Total	128 000	49 400
Détermination du coefficient applicable aux revenus	$128\,000 / 177\,400 = 72,2 \%$	$49\,400 / 177\,400 = 27,8 \%$
Quote-part des revenus appliquée au principal de l'impôt	$42\,380 \times 72,2 \% = 30\,598$	$42\,380 \times 27,8 \% = 11\,782$
Montant de la décharge pour Dominique	$42\,380 - 11\,782 = 30\,598 \text{ €}$	

b - Sur la taxe d'habitation

Dominique est déchargé de son obligation de paiement sur la taxe d'habitation à hauteur de la moitié de la cotisation, soit un montant **300 €** (600 / 2).

c- Sur l'impôt de solidarité sur la fortune

	Claude	Dominique
Patrimoine net propre	1 350 000	-
Patrimoine net commun	325 000	325 000
Patrimoine net total	1 675 000	325 000
Détermination du coefficient applicable au patrimoine	$1\,675\,000 / 2\,000\,000 = 83,8 \%$	$325\,000 / 2\,000\,000 = 16,2 \%$
Quote-part des revenus appliquée au principal de l'impôt	$7\,985 \times 83,8 \% = 6\,691 \text{ €}$	$7\,985 \times 16,2 \% = 1\,294 \text{ €}$
Montant de la décharge pour Dominique	$7\,985 - 1\,294 = 6\,691 \text{ €}$	

En conclusion, Dominique peut obtenir une décharge solidaire de son obligation de paiement d'un montant de **37 589 €** (30 598 + 300 + 6 691) de la dette fiscale commune de 50 965 €.

Dominique reste solidaire du paiement pour **13 376 €** (11 782 € + 300 € + 1 294 €).



ANNEXE 4

Décharge de responsabilité solidaire au regard des pénalités de retard et d'assiette

A – SITUATION 2007

Soit Claude et Dominique, deux partenaires liés par un pacte civil de solidarité.

L'impôt sur le revenu 2007 pour les revenus 2006 est établi comme suit :

	Claude	Dominique
Revenus déclarés	80 000 (BIC)	10 000 (TS)
Revenus communs déclarés	0	
Revenu brut global	89 000*	
Imposition commune à l'impôt sur le revenu	16 220 €	

* Application de l'abattement de 10 % sur les traitements et salaires de Dominique

Claude et Dominique ont réglé cette imposition.

B – SITUATION 2009

En mars 2009, les éléments déclarés au titre de 2006 font l'objet d'une proposition de rectification. Le montant omis de revenus BIC s'élève à 100 000 €. L'imposition supplémentaire émise au nom du couple s'élève à :

	Claude	Dominique
Revenus déclarés	80 000 (BIC)	10 000 (TS)
Revenus rectifiés	100 000	
Total	180 000	10 000
Revenus communs déclarés	0 €	
Revenu brut global	189 000 €	
Imposition commune à l'impôt sur le revenu	51 784 €	
Pénalités d'assiette	$(51\,784 - 16\,220) \times 40\% = 14\,226 \text{ €}$	
Intérêts de retard	$(51\,784 - 16\,220) \times 0,40\% \times 9^* = 1\,280 \text{ €}$	
Somme à payer	67 290 €	

*Intérêts applicables du 1^{er} juillet 2008 au 31 mars 2009

C – SITUATION 2010

En juillet 2010, Claude et Dominique se séparent et n'ont pas réglé l'imposition supplémentaire due par le couple au titre de 2006. Dominique demande une décharge de responsabilité solidaire.

Dominique dispose à cette date d'un revenu mensuel net de 500 € et n'a pas de patrimoine.

Le montant de la dette fiscale représente plus de 11 fois le montant du revenu annuel net. Cette situation manifeste une situation de disproportion marquée entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale nette de Dominique dès lors que la dette ne peut être réglée sur une durée inférieure ou égale à 10 ans.

La répartition des revenus s'effectue comme suit :

Répartition des revenus imposables entre Claude et Dominique	Claude	Dominique
Revenus propres	180 000 (BIC)	9 000
Revenus communs	-	-
Total	180 000	9 000
Détermination du coefficient applicable aux revenus	$180\,000/189\,000 = 95,2\%$	$9\,000/189\,000 = 4,8\%$
Quote-part des revenus appliquée au principal de l'impôt	$51\,784 \times 95,2\% = 49\,298\text{ €}$	$51\,784 \times 4,8\% = 2\,486\text{ €}$
Montant de la décharge pour Dominique	<p>64 804 € décomposé comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> - décharge sur les droits : $51\,784 - 2\,486 = 49\,298\text{ €}$ - décharge totale sur les pénalités d'assiette : 14 226 € - décharge totale sur les intérêts de retard : 1 280 € 	

Dominique reste solidairement responsable du paiement de l'imposition commune à l'impôt sur le revenu pour **2 486 €**.