

# La contestation d'un refus de décharge de l'obligation de paiement solidaire demandée sur le fondement du II de l'article 1691 bis du code général des impôts est un recours de plein contentieux

## Lire les conclusions de :

**Christine Djebiri**

Conclusions du rapporteur public

## Lire les commentaires de :

**Cédric Meurant**

Nature du recours contentieux contestant un refus de décharge du devoir de solidarité fiscale entre époux

## DÉCISION DE JUSTICE

---

TA Lyon, Formation élargie – N° 1400607 – 28 février 2017 – C+ [↗](#)

## INDEX

---

### Mots-clés

Solidarité entre époux, Recours de plein contentieux

### Rubriques

Fiscalité

## TEXTES

---



[Résumé](#) [Conclusions du rapporteur public](#) [Note universitaire](#)

## Résumé

<sup>1</sup> La contestation d'un refus de décharge de l'obligation de paiement solidaire demandée sur le fondement du II de l'article 1691 bis du code général des impôts qui, à la différence du recours pour excès de pouvoir contre une décision prise sur une demande de remise gracieuse au titre de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales, tend à obtenir la reconnaissance, par le contribuable, du droit à obtenir une telle décharge relève, par nature, du plein contentieux.

# Conclusions du rapporteur public

**Christine Djebiri**

Rapporteur public au tribunal administratif de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6361](https://doi.org/10.35562/alyoda.6361)

<sup>1</sup> Mme X... a été mariée à M. Y... de décembre 2000 au 4 novembre 2011. M. Y... était associé de la société F... Cette société a fait l'objet d'une vérification de comptabilité. Suite à ce contrôle M et Mme Y... ont reçu une proposition de rectification le 28 novembre 2011 en raison des rémunérations et avantages occultes versés à M. Y... par la société F... privée au titre des années 2008, 2009 et 2010.

<sup>2</sup> Mme X... a sollicité le 18 novembre 2012 une décharge de solidarité pour le paiement des impôts dus par le couple au paiement desquels elle est tenue en application de l'article 1691 bis du code général des impôts. Le 19 novembre 2013, l'administration fiscale a rejeté sa demande. C'est cette décision qui est portée devant vous.

<sup>3</sup> Tout d'abord il faut préciser que les dispositions sur la solidarité entre époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité figurant au I de l'article 1691 bis du code général des impôts, qui n'intéressent que l'impôt sur le revenu et la taxe d'habitation, ne valent pas pour les prélèvements sociaux. C'est pourquoi, et ainsi que vous l'avez relevé d'office, l'administration ne pouvait pas, au titre de cette disposition, et sans en méconnaître le champ d'application, estimer que Mme X... était tenue solidairement au paiement de la somme de 138 906 euros correspondant au montant de ces prélèvements. Vous pourrez donc décharger l'intéressée de l'obligation de payer cette somme.

<sup>4</sup> Restent en litige les sommes de 408 631 euros d'impôt sur le revenu et de taxe d'habitation.

<sup>5</sup> Vous pourrez vous interroger sur la nature même de la contestation qui vous est ainsi soumise. S'agit-il effectivement d'un recours en excès de pouvoir ou d'un recours en plein contentieux ?

<sup>6</sup> Plus généralement, le principe demeure que « *les réclamations et recours formés en matière fiscale relèvent par nature du plein contentieux* ». Voir en ce sens CE n° 053090 « société aciéries de Pompey » du 29 juin 1962

<sup>7</sup> Tout d'abord avec l'article 1691 bis du code général des impôts, le législateur a institué un dispositif permettant à un contribuable de demander à être « déchargé [de son] obligation de paiement », pour un certain montant et sous certaines conditions.

<sup>8</sup> Nous sommes ici dans un dispositif fiscal classique, qui est soumis à différentes conditions (divorce ou séparation de corps, disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et la situation

financière...) et donc classiquement le contentieux fiscal est un plein contentieux.

<sup>9</sup> En effet en excès de pouvoir, il s'agit d'une logique de légalité-illégalité (un acte est légal ou ne l'est pas). Avec le dispositif de décharge de solidarité en litige, il n'est pas question de légalité, il s'agit d'un droit à décharge, qui obéit à certaines conditions, et avec un montant de décharge fixé par le législateur lui-même, dans le dispositif. Reprenons les termes de l'article 1691 bis, il dispose dans son deuxième :

<sup>10</sup> « 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 :

<sup>11</sup> 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. »

<sup>12</sup> Lorsque le dispositif énonce que vous avez un droit à décharge de 1 000 euros, il ne s'agit pas de légalité. L'application de l'article 1691 bis du code général des impôts permet de fixer le montant de la décharge, nous ne nous situons donc pas dans un cas de recours en excès de pouvoir.

<sup>13</sup> Enfin il ressort également de la jurisprudence que nous sommes en plein contentieux En effet, ce dispositif prévu à l'article 1691 bis du CGI ne revêt pas un caractère gracieux, mais institue un droit. Le Conseil d'Etat a déjà précisé dans sa décision du 2 juillet 2014 n° 363 734, Mme B... que la demande de décharge présentée sur le fondement de ces dispositions ne tend pas à la contestation d'une décision prise en matière fiscale sur une demande de remise gracieuse au sens du 8° de l'article R 222-13 du Code de justice administrative et de l'article L 247 du livre des procédures fiscales (pour une solution implicite antérieure : voir CE 29 avril 2013 n° 364 240, Mme A... : RJF 7/13 n° 741) .

<sup>14</sup> Implicitement mais nécessairement, les cours d'appel ont considéré qu'elles étaient juges de plein contentieux. En effet, elles ont fait application de la doctrine alors qu'en recours en excès de pouvoir les moyens ayant trait à la doctrine sont inopérants (comme cela ressort de la décision du CE du 23 octobre 2013 n° 0367228, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> s.-s., Mme A..., qui le juge explicitement) . Les cours de Nantes et de Versailles ont jugé opérants des moyens tirés de la doctrine pour des

contentieux relatifs à l'article 1691 bis voir [CAA de Nantes 25 septembre 2016 n° 14NT02266 M. B...](#), et [CAA Versailles 31 décembre 2015 15VE00986 Mme B...](#).

15 Plus déterminant, le CE a prononcé la décharge de l'obligation de payer sur des dispositions analogues, qui figuraient à l'époque à l'article 1685 du code général des impôts, sur la décharge de l'obligation de payer entre époux. Dans cette décision Mme A... ([CE 10 juillet 2012 n° 336 492](#)), le conseil d'Etat prononce dans son dispositif une décharge de l'obligation de payer : il se place ainsi en plein contentieux.

16 Comme le rappelle le rapporteur public dans une [affaire « A... » du 31 juillet 2009 n° 298973](#), le régime de l'article 1691 bis « *ne se confond pas avec celui plus général de la juridiction gracieuse fondé sur l'article L. 247 du livre des procédures fiscales, et dont il n'est pas exclusif* ».

17 Dans une autre [affaire - « B...A... » n° 373976- du 16 février 2015](#), le rapporteur public indique : « *Nous vous proposons donc de retenir une application littérale de l'article L 247 du livre des procédures fiscales et de l'article 1691 bis du code général des impôts. Le dispositif serait alors le suivant : d'une part, les personnes divorcées ou séparées peuvent, sur le fondement de l'article 1691 bis, demander à être déchargées de leur obligation de payer, demande qui peut être assortie d'une demande de remise gracieuse complémentaire d'imposition ; d'autre part, les personnes mariées ou liées par un pacte civil de solidarité, dès lors qu'elles ne sont pas des tiers par rapport à l'imposition due par le foyer fiscal dont elles sont membres, ne peuvent bénéficier d'une décharge gracieuse de solidarité au titre de l'article L 247 du livre des procédures fiscales. En revanche, elles peuvent demander, sur le même fondement, une remise totale ou partielle d'impôt si elles sont dans l'impossibilité de le payer par suite de gêne et d'indigence.* »

18 En somme, le contentieux de ce type de décisions relève du plein contentieux.

19 Si vous nous suivez dans notre raisonnement vous constaterez que nous sommes dans un contentieux classique fiscal, c'est-à-dire du plein contentieux.

20 Venons-en aux conditions d'application de l'article 1691 bis du code général des impôts.

21 L'octroi de la décharge est subordonné à la réalisation de trois conditions cumulatives : 1) une rupture de la vie commune ; 2) 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 ; 3) un comportement fiscal qui se traduit

d'une part par le respect par le demandeur de ses obligations déclaratives, d'autre part par l'absence de manœuvres frauduleuses pour se soustraire au paiement de l'impôt.

22 En l'espèce, faute d'avoir déclaré leur impôt sur les revenus 2008 et 2009, M. et Mme Y... ont été taxés d'office.

23 Les deux premières conditions ne sont pas discutées par l'administration.

24 L'administration a retenu que l'absence de déclaration était constitutive d'une manœuvre faisant obstacle au paiement de l'impôt et elle leur a également infligé des majorations de 40% et 80% au titre des pénalités pour manquement délibéré et pour manœuvres frauduleuses.

25 L'administration fiscale observe que durant la période considérée l'intéressée n'avait pas d'activité et donc de revenus et qu'elle n'a pu que bénéficier du train de vie de son époux et qu'elle n'a jamais donné le moindre élément sur le train de vie du couple ou sur le comportement de son mari susceptible de montrer qu'elle n'aurait pas bénéficié de ces manœuvres.

26 La requérante fait état de ce qu'elle n'était pas associée au sein de la société de son mari et n'a jamais fait l'objet de la moindre condamnation ni inquiétée, qu'elle n'a jamais bénéficié du train de vie de son époux, qu'elle n'a eu connaissance du comportement de son époux qu'après le divorce, qu'elle était en instance de séparation depuis 2007 et vivait séparée depuis 2010 et qu'elle ne pouvait avoir connaissance de manœuvres frauduleuses de son ex époux.

27 Ce qui est en cause ici c'est la notion de manœuvres frauduleuses.

28 Le CE dans sa décision [Ministre des finances et des comptes publics c/ Société Opportunités Finances du 30 décembre 2015 n° 377 855](#) précise la notion de manœuvres frauduleuses.

29 Or, le seul fait de ne pas présenter une déclaration d'impôt ne peut être qualifié, en tant que tel, d'une manœuvre frauduleuse destinée à égarer l'administration et à échapper au paiement de l'impôt mais seulement d'un manquement délibéré.

30 En plus de la non déclaration des revenus, il est reproché à la requérante la manœuvre frauduleuse de son mari qui a consisté en la revente d'un véhicule Hummer à un prix de cession anormalement bas, manœuvre qui a justifié la pénalité de 80% pour manœuvres frauduleuses.

31 Cependant la soustraction au paiement de l'impôt à laquelle fait référence l'article 1691 bis doit être le fait du demandeur (de la décharge de responsabilité) et de son conjoint.



32 Or, ici rien ne permet d'affirmer que l'intéressée elle-même se serait livrée à une fraude, même par complicité.

33 C'est la société et son conjoint qui sont incriminés : jamais l'administration n'apporte la preuve que l'intéressée aurait également participé à ce délit.

34 La fraude fiscale suppose une intention délibérée : cette intention de frauder, reprochée à son ex conjoint n'est pas démontrée pour ce qui la concerne.

35 A compter de la date de la fin de la période d'imposition commune, Mme X... s'est conformée à ses obligations fiscales, les conditions tenant à la rupture de la vie commune, à la disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et sa situation financière et au respect des obligations déclaratives sont remplies. La troisième condition de l'application de l'article 1691 bis était remplie à savoir l'absence de manœuvres frauduleuses vous pourrez décharger la requérante. Cette décharge est prononcée dans les conditions suivantes prévues à l'article 1691 bis du code général des impôts.

36 « 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.

37 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. »

38 Par ces motifs, nous concluons :

39 - à la décharge de l'obligation de payer les prélèvements sociaux dus pour les années 2004, 2005, 2008, 2009 et 2010 ;

40 - à la décharge de l'obligation de payer l'impôt sur le revenu pour les années 2004, 2008 2009 2010 et la taxe d'habitation pour 2009 à 2011, dans les limites des conditions de l'article 1691 bis du code général des impôts.

# Note universitaire

## Nature du recours contentieux contestant un refus de décharge du devoir de solidarité fiscale entre époux

Cédric Meurant

Doctorant en droit public à l'Université Jean Moulin Lyon 3

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.6363](https://doi.org/10.35562/alyoda.6363)

<sup>1</sup> 1. Le jugement rendu par la formation élargie du tribunal administratif de Lyon le 28 février 2017 aux conclusions conformes du rapporteur public prend position sur la nature du recours exercé pour contester un refus opposé par l'administration fiscale de décharger un époux de son devoir de solidarité de payer les impositions communes du couple. Cette question est essentielle pour déterminer l'étendue du contrôle exercé par le juge sur les décisions de l'administration fiscale, et, plus largement, de ses pouvoirs juridictionnels. En l'espèce, l'administration fiscale constata que M. Y, l'époux de Mme X, avait méconnu ses obligations fiscales au titre de l'impôt sur le revenu pour les années 2004, 2008, 2009 et 2010, de la taxe d'habitation pour les années 2009 à 2011, ainsi que des prélèvements sociaux pour les années 2004, 2005, 2008, 2009 et 2010. Puisque M. Y avait fui ses devoirs à l'étranger, le fisc se retourna contre Mme X au titre de son obligation de solidarité entre époux. Celle-ci ayant divorcé de son mari le 4 novembre 2011, elle contesta devant le Tribunal administratif de Lyon le refus opposé par l'administration à la demande de décharge de la somme de 547 537 euros qu'elle avait préalablement formée.

<sup>2</sup> La situation de Mme X faisait écho à celles qui avaient été mises en relief par le Médiateur de la République en 2005 dans son rapport annuel. Il constatait effectivement une augmentation des demandes de décharge de la responsabilité solidaire fiscale entre époux, notamment de la part des femmes qui pouvaient se retrouver dans des situations difficiles lorsque leur conjoint se comportait « *de manière incivique ou indélicate* » (*Rapport annuel 2004 du Médiateur de la République*, La documentation française, 2005, p. 31). La multiplication de ces situations traduisait même un « *phénomène de société* » (P. Michaud, « Les nouvelles règles de solidarité fiscale dans le cas de mariage ou de partenariat », *G.P.* 2008, n°31, p. 2) dont l'existence avait d'ailleurs été soulignée, d'une part, par un rapport demandé par le Médiateur au Premier président de la Cour des comptes (J.-P. Cossin, *L'imposition des personnes vivant en couple. Rapport demandé par le Médiateur de la République au Premier*

*président de la Cour des comptes*, mars 2006, 24 p.), d'autre part, par diverses questions parlementaires (par ex. : Réponse du ministre de la justice à la question écrite n°2937 posée par le député Jacques Domergue, JO du 11 déc. 2007, p. 7820).

3

2. Seulement, entre l'émission de ces rapports et le recours de Mme X, le dispositif législatif relatif à ces demandes de décharge avait été modifié pour surmonter les problèmes dont le Médiateur de la République faisait état. Initialement, les articles 1685, 1685 bis et 1723 ter 00-B du Code général des impôts consacraient le principe de l'obligation de solidarité fiscale entre époux ou « pacsés » pour payer les impositions communes. Ce devoir se comprend aisément : il facilite, dans l'intérêt général, « *la garantie du recouvrement des créances fiscales* » (C.C., 28 juin 2013,, n°2013-330 QPC, §. 4, *Rec. C.C.*, p. 860 ; N.C.C.C. 2013, n° 41, p. 304, note S. Austray ; RFDC 2014, p. 149, note O. Négrin). Par exception, le troisième alinéa de l'article 1685 précisait que, s'agissant de l'impôt sur le revenu ou de la taxe d'habitation, chacun des époux ou des partenaires liés par un PACS pouvait solliciter « *la décharge de ces impositions* ». Ces demandes étaient formulées dans le cadre des dispositions de l'article L. 247 du Livre des procédures fiscales et, dès lors, présentaient un caractère purement gracieux (par ex. : n°232455, *Lebon T.* p. 741 ; *Droit fiscal* 2004, n°47, comm. n°856, concl. L. Vallée).

L'administration fiscale disposait d'un pouvoir discrétionnaire important pour ces remises puisque leur octroi n'était soumis à aucune condition. Dès lors, le contrôle exercé par le juge de l'excès de pouvoir en la matière était seulement restreint (par ex. : C.E., 12 fév. 1992 ; *Droit fiscal* 1992, n°19, concl. J. Arrighi de Casanova).

4

À la suite des différents rapports susmentionnés, le législateur identifia justement l'étendue du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale ainsi que le caractère limité de son contrôle juridictionnel comme les causes génératrices des situations inévitables et il modifia la loi en conséquence (G. Carrez, Examen de la première partie du projet de loi de finances. Conditions générales de l'équilibre financier. Rapport fait au nom de la Commission des finances sur la loi de finances pour 2008, Assemblée nationale, 2007, p. 41). Ainsi, l'article 9 de la loi de finances pour 2008 en date du 24 décembre 2007 (n° 2007-1822 ; JO n° 300 du 27 déc. 2007, p. 21211, texte n° 2) réitéra dans un nouvel article 1691 bis du Code général des impôts (les articles 1685 et 1685 bis furent du même coup abrogés) le devoir de solidarité fiscale entre époux ou « pacsés » pour l'impôt sur le revenu ainsi que la taxe d'habitation. Mais il ouvrit également pour les personnes divorcées ou séparées un véritable droit subjectif à la décharge de paiement de ces impositions ainsi que de l'impôt sur la fortune, comme cela résulte de l'exposé des motifs de l'article 5 du projet de loi de finances pour 2008. Le législateur fixa donc des conditions précises permettant à ces personnes de



bénéficiaire d'un droit et les modalités de la procédure furent ensuite précisées par voie réglementaire (décret n° 2012-511 du 18 avril 2012 relatif aux demandes en décharge de responsabilité solidaire et de remise totale ou partielle d'impositions prévues aux II et III de l'article 1691 bis du Code général des impôts, JO du 20 avril 2012, p. 7101, texte n°13 ; Procédures 2012, n°207, comm. O. Négrin).

Parallèlement à ce droit, il maintint tout de même l'existence du mécanisme de remise gracieuse. Celui-ci est ouvert aux « *personnes en situation de gêne ou d'indigence* », qu'elles soient mariées ou « pacsées », ou séparées. L'ensemble de ce mécanisme législatif fut déclaré conforme à la Constitution (C.C., 28 juin 2013, *Mme Nicole B.*, n°2013-330 QPC, préc., §. 4).

<sup>5</sup> **3.** Après ce toilettage législatif, il restait aux juridictions administratives à préciser la nature du recours contentieux susceptible d'être exercé contre un refus de l'administration fiscale de faire droit à une demande de décharge présentée sur le fondement de l'article 1691 *bis* du Code général des impôts. La question était délicate. En effet, si le Conseil d'État avait affirmé en 1962 que les réclamations et les recours formés en matière fiscale relèvent « *par nature* » du plein contentieux (C.E., Sect., 29 juin 1962, *Société des aciéries de Pompey*, n° 53090, *Lebon* p. 438), cette formulation reste « *discutée* » (L. Vallée, « Recours pour excès de pouvoir (contentieux fiscal) », *Répertoire de contentieux administratif*, Dalloz, 2013, n° 1). Cela n'est pas étonnant : la doctrine a régulièrement débattu de la nature juridique générale du contentieux fiscal (par ex. : L. Trotabas, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », in *Mélanges Maurice Hauriou*, Sirey, 1929, pp. 709-762).

<sup>6</sup> Mais les motivations qui avaient justifié la réforme de 2007 poussaient à rattacher ces contestations au plein contentieux. En effet, le législateur souhaitait limiter le pouvoir discrétionnaire du fisc pour accorder des remises gracieuses et le plein contentieux permet justement un contrôle approfondi de la situation des contribuables. De plus, la création d'un véritable droit subjectif à la décharge du devoir de solidarité fiscale militait aussi pour le plein contentieux. En effet, compte tenu des importants pouvoirs juridictionnels qu'il détient de son office, le juge de plein contentieux peut, notamment, directement reconnaître le droit subjectif en cause en statuant en fonction des circonstances de droit et de fait existantes à la date du jugement, ce qui permet au juge de mieux prendre en compte la situation litigieuse. Ainsi, en l'espèce, le juge administratif fiscal pouvait directement octroyer le bénéfice de la décharge à Mme X. À l'inverse, en excès de pouvoir, après avoir obtenu l'annulation de la décision, la requérante aurait dû retourner devant l'administration pour qu'elle statue à nouveau sur sa situation.

7  
Pourtant, avant que n'intervienne le jugement commenté, les juridictions administratives étaient partagées sur l'appartenance de ces contestations au plein contentieux : si le Tribunal administratif de Melun avait tranché en faveur du plein contentieux (23 janv. 2014, *Mme Tison-Schwartz*, n° 1206872/3 ; *Droit fiscal* 2014 n° 16, n° 286, note D. Lalande), celui de Lille avait penché pour l'excès de pouvoir en exerçant, cependant, un contrôle normal ( 24 mars 2016, M. B., n°1302592, inédit). Le Conseil d'État n'avait pas expressément tranché cette question. Mais il avait, en creux, donné un indice sur son éventuelle position : il avait jugé que « *la demande d'annulation de la décision par laquelle l'administration fiscale rejette [la] demande de décharge [présentée au titre de l'article 1691 bis du Code général des impôts] ne tend pas à la contestation d'une décision prise en matière fiscale sur une demande de remise gracieuse au sens du 8° de l'article R. 222-13 du Code de justice administrative* » (C.E., 2 juill. 2014, n° 363734, Lebon T. p. 586 ; Droit fiscal 2014 n° 38, n° 538, concl. B. Bohnert) alors que, à l'inverse, les demandes gracieuses présentées sur le fondement de l'article 1685 du Code général des impôts entraient dans le champ d'application de ces dispositions (C.E., 1<sup>er</sup> déc. 2008, n°299200, Lebon T. p. 682 ; RJF 2009, n°153, concl. C. Legras). Or, la contestation des refus de remise gracieuse relève traditionnellement en matière fiscale de l'excès de pouvoir (V. *infra* n°4). En l'espèce, le Tribunal administratif de Lyon opta pour le plein contentieux. Depuis le 28 février 2017, date de lecture de ce jugement, la Cour administrative d'appel de Marseille a aussi adopté cette position, démontrant ainsi le bien-fondé du choix lyonnais (29 mai 2017 n° 15MA04773, inédit).

8  
**4.** Le critère retenu par le jugement en l'espèce pour qualifier la nature du recours est donc celui de l'existence ou non d'un droit subjectif : dans la première hypothèse, il s'agit d'un recours de plein contentieux, dans la seconde, d'un recours pour excès de pouvoir. Ce critère semble fondamental en matière fiscale : il explique la nature d'excès de pouvoir du recours dirigé contre un refus de remise gracieuse sollicitée sur le fondement de l'article L. 247 du Livre des procédures fiscales (par ex. : C.E., 3 nov. 2006, n°268919, Lebon p. 818 ; BDCF 2007, n°13, concl. S. Verclytte) et pour lequel le contribuable n'a aucun droit subjectif à faire valoir au bénéfice d'une telle mesure (à propos du 3° de ce même article : C.E., 10 fév. 2014, n°361424, Lebon T. p. 612 ; BDCF 2014, n° 61, concl. V. Daumas ; *Procédures* 2014, n°5, comm. n° 163, obs. O. Négrin ; *RJF* 2014, n° 427, chron. E. Bokdam-Tognetti). C'est ce qui caractérise une décision gracieuse : c'est « *une mesure de faveur au bénéfice de laquelle l'intéressé ne peut faire valoir aucun droit* » (C.E., Sect., 4 fév. 2015, Ministre de l'intérieur, n°383267, Lebon p. 528, AJDA 2015, p. 443, chron. J. Lessi et L. Dutheillet de Lamothe ; *RFDA* 2015, p. 471, concl. B. Bourgeois-Machureau ; *D.A.* 2015, comm. n°38, note G. Eveillard). *A contrario*, le contribuable qui est titulaire d'un droit

subjectif peut, s'il en remplit les conditions, légitimement attendre du juge qu'il prenne les mesures nécessaires pour le lui accorder. Seul le juge du plein contentieux peut y procéder.

<sup>9</sup> Par contre, cette répartition ordonnée autour du critère de l'existence ou non d'un droit subjectif apparaît exceptionnelle lorsque sont considérées la catégorie plus large des contentieux objectifs pécuniaires ainsi que les évolutions récentes dont elle a fait l'objet. Par exemple, le Conseil d'État a dernièrement considéré que les recours dirigés contre des refus de demande de remise gracieuse d'un indu de revenu de solidarité active (RSA) relèvent désormais du plein contentieux (C.E., 9 mars 2016, n°381272, *Lebon* p. 636 ; *RDSS* 2016, p. 574, concl. R. Decout-Paolini). De même, malgré l'avis *Ravelle-Chapuis* du Conseil d'État (C.E., *Avis cont.*, 7 mars 2012, n°353395, *Lebon* p. 834 ; *AJDA* 2012, p. 966, concl. J.-P. Thiellay), le Tribunal administratif de Paris a récemment considéré que les contestations des décisions refusant une remise gracieuse d'indu d'aide personnalisée au logement (APL) devaient relever du plein contentieux (10 fév. 2017, n°1608507/6-1, *AJDA* 2017, p. 1402, concl. L. Marthinet). Sans doute la possibilité de prendre en considération de nouveaux éléments de fait jusqu'à la date de jugement, problème souvent déterminant dans ces contentieux, a contribué à cette uniformisation. L'adoption d'un tel prisme en contentieux fiscal permettrait de le rationaliser : les contestations de refus de remise gracieuse relèveraient alors également du plein contentieux.

<sup>10</sup> 5. Ayant ainsi cadré le litige, le Tribunal administratif de Lyon devait ensuite vérifier que Mme X remplissait effectivement les conditions justifiant qu'elle se prévale d'un droit subjectif à la décharge de l'obligation solidaire fiscale entre époux. Tout d'abord, le tribunal constata, dans le sillage de la jurisprudence du Conseil d'État (par ex., à propos de la contribution sociale généralisée [CSG] : C.E., 10 juill. 2012, n°336492, *Lebon T.* p. 688 ; *BDCF* 2012, n°131, concl. C. Legras), que ce devoir ne valait pas à l'égard des prélèvements sociaux (toutefois, il faut relever que l'administration fiscale considère que les contributions sociales, assises et recouvrées selon les mêmes modalités que l'impôt sur le revenu, peuvent faire l'objet de la décharge prévue à l'article 1691 bis du code général des impôts : V. *BOI-CTX-DRS-20151014*, §. 130. Cela s'explique sans doute par la proximité entre ces prélèvements et l'impôt sur le revenu). Dès lors, après avoir relevé d'office un moyen d'ordre public tiré de la méconnaissance du champ d'application de la loi, il déchargea Mme X de son obligation de payer les prélèvements sociaux litigieux. Ensuite, le juge constata, d'une part, la rupture de vie commune de la requérante avec son époux (les époux ou partenaires vivant toujours ensemble ne peuvent solliciter qu'une remise gracieuse : C.E., 16 fév. 2015, *Ministre de l'économie et des finances*, n°373976, *Lebon T.* p. 624 ; *BDCF* 2015, n°62, concl. N.

Escaut), d'autre part, l'absence de méconnaissance de ses obligations déclaratives fiscales. Il écarta également la « *clause anti-abus* » (P. Michaud, *loc. cit.*, p. 2) prévue au 3. de l'article 1691 bis du Code général des impôts qui exclut un contribuable du bénéfice du mécanisme de décharge en cas de fraude. En l'espèce, c'était le motif opposé par l'administration pour refuser à Mme X le bénéfice d'une décharge. En effet, le fisc considérait que l'ex-conjoint de la requérante s'était volontairement soustrait à ses obligations fiscales et que Mme X avait bénéficié du train de vie de son époux. Usant de la méthode du faisceau d'indices, le Tribunal considéra qu'aucune circonstance ne démontrait que la requérante avait fraudé pour s'exonérer de ses obligations fiscales. Enfin, le juge lyonnais constata la « *disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale* » de Mme X et, à la date de sa demande, sa « *situation financière et patrimoniale* » nette de charge (sur les éléments à prendre en compte dans ce cadre, V. BOI-CTX-DRS-20151014, préc., §. 150-200) suivant les ratios respectivement prévus pour l'impôt sur le revenu et la taxe d'habitation par les a) et b) du 2. du II de l'article 1691 bis du Code général des impôts. Dès lors, il prononça la décharge sollicitée par Mme X. Cependant, si le juge lyonnais avait clairement rattaché cette contestation au plein contentieux (V. *supra* n°4), il n'usa paradoxalement pas de tous les pouvoirs juridictionnels qui découlent de cet office. En effet, n'ayant sans doute pas assez d'éléments versés au dossier pour calculer lui-même le montant de la décharge, il renvoya Mme X devant l'administration fiscale afin que celle-ci le fixe. Le jugement ne fixe donc pas tout à fait le sort de la requérante : bénéficiera-t-elle d'une décharge partielle ou totale de ses impositions communes ? En l'état des éléments fournis par le jugement, la disproportion entre les revenus annuels de la requérante (13 200 euros) et le montant de la dette fiscale (408 631 euros, déduction faite des prélèvements sociaux) apparaît « *marquée* », d'autant plus qu'il ne ressort pas de la lecture de la décision qu'elle dispose d'un patrimoine susceptible d'être valorisé et qu'elle doit s'acquitter mensuellement d'un loyer. La dette fiscale de Mme X ne semble ainsi pas pouvoir faire l'objet d'un règlement « *sur une période n'excédant pas dix ans* » (critère pris en compte par l'instruction fiscale : BOI-CTX-DRS-20151014, préc., §. 200). Cela laisse augurer une décharge totale. Néanmoins, l'administration fiscale aura sans doute davantage d'éléments pour évaluer la décharge de la dette fiscale de Mme X.