17

La responsabilité solidaire des époux au paiement de l'impôt sur le revenu : la nécessaire refonte d'une disposition obsolète

Étude rédigée par :

Ève Obadia,

Avocat spécialiste en droit fiscal

Manon Sieraczek,

Docteur en droit, Avocat spécialiste en droit fiscal

Les dernières réformes législatives intervenues en droit civil ont modifié en profondeur les relations entre les conjoints et les partenaires liés par un PACS. Pour autant, aucun texte n'a remis en cause le principe de solidarité fiscale au paiement de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation qui subsiste depuis 1982, même si le juge administratif tempère l'application de ce principe par un examen pragmatique et circonstancié de la situation économique et fiscale du conjoint solidaire. C'est pourquoi le droit fiscal doit s'adapter à cette évolution jurisprudentielle et une réforme de l'article 1685 du CGI s'impose au nom du réalisme fiscal et de l'environnement juridique des relations entre conjoints et entre concubins.

1 - Avant l'intervention de la loi du 29 décembre 1982, l'article 1685 du CGI disposait que chacun des époux, lorsqu'ils vivent sous le même toit, est solidairement responsable des impositions assises au nom de son conjoint. Sous ce régime, le redevable légal de l'impôt sur le revenu était, au titre du foyer fiscal, le seul chef de famille, en vertu de l'article 6 du CGI. À la suite de la loi du 4 juin 1970 sur l'autorité parentale, le droit civil a abandonné la notion de chef de famille, mais le droit fiscal n'a été modifié sur ce point que par la loi de finances pour 1983. L'épouse était donc jusque-là un tiers solidaire au regard de son mari, qui conservait seul la qualité de contribuable, mais la capacité fiscale limitée de la femme mariée ne faisait pas obstacle à ce qu'elle fût tenue pour redevable en cas de défaillance de son mari.

L'article 2 de la loi du 29 décembre 1982 *(L. fin. 1983, n° 82-1126, 29 déc. 1982, art. 2 : Dr. fisc. 1983, n° 2-3, comm. 43)* a supprimé la notion de chef de famille dans le Code général des impôts. Il dispose que les époux sont soumis à une imposition commune en matière d'impôt sur le revenu. Ils signent conjointement la déclaration de revenus. Chacun d'eux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt. Les actes auxquels chacun procède sont opposables à l'autre et l'impôt est établi au nom de « Monsieur » ou « Madame ». Ce texte prévoit également que chacun des époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu et qu'il peut demander à être déchargé de cette obligation. Ces dernières dispositions ont été codifiées sous l'alinéa 2 de l'article 1685 du CGI.

L'article 1685 *bis* du CGI a étendu le principe de la solidarité fiscale des époux aux partenaires liés par un PACS faisant l'objet d'une imposition commune.

1. Le principe et la mise en œuvre de la responsabilité solidaire des époux

A. - De l'incapacité fiscale de la femme mariée au statut de redevable

2 - Le principe de l'imposition unique par foyer a été institué par la loi du 15 juillet 1914 concernant l'impôt général sur le revenu . Ce principe se traduisait par l'assujettissement au nom du foyer de la personne qui a la qualité de « chef de famille », c'est-à-dire le mari (l'épouse ne pouvant détenir cette qualité que si le mari n'était plus à même de l'assumer). Par conséquent, la loi ne reconnaissait à l'épouse aucune personnalité fiscale. Il en résulte que seule la femme divorcée ou célibataire avait pleinement la qualité de contribuable [1].

Tous les textes intervenus après la loi du 15 juillet 1914 ont maintenu ce principe d'imposition unique par foyer au nom du mari en matière d'impôt sur le revenu. Ainsi, l'article 73 du décret du 15 octobre 1926 disposait : « *chaque chef de famille est imposable tant en raison de ses revenus personnels que de ceux de sa femme et des autres*

1. J.-M. Boulle : *JCP N 1976, I, p. 2766.*

membres de la famille qui habitent avec lui ». L'article 76 du même décret ajoutait : « *l'impôt est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable* ». Par la suite, l'article 4 du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 a maintenu le principe de l'incapacité fiscale de la femme mariée en reprenant les dispositions de l'article 73 du décret du 15 octobre 1926 codifiées sous l'alinéa 1er de l'article 6 du CGI. Enfin, la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 transformant l'impôt sur le revenu en un impôt unique et général n'a apporté aucune modification à ces dispositions.

La qualité de contribuable reconnue seulement à l'époux se justifiait à l'époque par la conception unitaire et monolithique de la famille qui s'exprimait dans la seule personne du mari. La responsabilité fiscale de ce dernier apparaissait comme la contrepartie de son pouvoir de direction et d'autorité sur le ménage et ce d'autant plus que, dans les régimes communautaires, l'épouse n'avait aucun droit de disposer même de ses biens propres [2].

3 - L'incapacité fiscale de l'épouse emportait donc de graves conséquences.

En effet, le mari assumait seul les obligations et les conséquences fiscales en cas d'irrégularités de la procédure d'imposition. Ainsi, il a été jugé que lorsque l'épouse ne se trouve dans aucun des cas prévus pour une imposition séparée, la procédure de redressement doit être poursuivie seulement à l'encontre de l'époux même pour la partie des redressements afférents aux revenus propres de son épouse [3].

L'exclusion de l'épouse dans les rapports avec l'administration fiscale était constamment rappelée par les instructions du ministère des Finances selon lesquelles : « [...] le chef de famille étant seul imposable, c'est lui, à l'exclusion des autres membres de la famille, qui doit en principe intervenir dans la procédure » [4].

4 - Toutefois, le Conseil d'État reconnaissait à l'épouse la faculté de déclarer distinctement ses revenus lorsqu'ils n'appartenaient pas à la même cédule que ceux de son mari, afin qu'ils fussent taxés différemment [5].

L'administration fiscale a par la suite adopté cette position [6].

La loi n° 65-570 du 13 juillet 1965 reformant les régimes matrimoniaux a modifié l'état des rapports entre les époux en instituant entre ces derniers une collaboration égalitaire. Certes, le mari conservait toujours l'administration des biens de la communauté, mais dans une moindre mesure. Dès lors la femme mariée pouvait disposer de ses biens propres sans l'autorisation de son mari et, pour les biens communs, le mari devait recueillir le consentement de son épouse.

1° Les prémices d'un statut fiscal de la femme mariée

5 - La solidarité des époux au paiement de l'impôt sur le revenu a été instituée par le deuxième alinéa de l'article 28 du décret-loi du 2 mai 1938, codifié sous l'article 1685 du CGI, aux termes duquel : « *Lorsqu'ils vivent sous le même toit, chacun des conjoints est solidairement responsable des impositions assises au nom de son conjoint au titre de la contribution mobilière et de l'impôt général sur le revenu* ».

L'administration justifiait cette solidarité, d'une part, par la contribution de la femme aux charges du ménage, d'autre part, en vue de faire face aux risques d'insolvabilité du mari. En effet, l'épouse privée de la personnalité fiscale pouvait s'estimer irresponsable du non-paiement de l'impôt sur le revenu par son époux. L'impôt ainsi établi doit être assimilé à une charge du ménage à laquelle la femme, quel que soit le régime matrimonial des époux, est tenue expressément de contribuer [7].

En revanche, pour le Conseil d'État, l'impôt sur le revenu ne rentrait pas dans la catégorie « des dépenses utiles aux besoins du ménage que les dispositions du Code civil mettent à la charge de la femme mariée » [8].

6 - L'application du principe de la solidarité des époux au paiement de l'impôt sur le revenu suscitait plusieurs difficultés. La première tenait à l'impossibilité de former une réclamation au lieu et place de son époux en l'absence de tout mandat de ce dernier [9], la seconde résultait de l'ignorance de l'épouse quant au montant des revenus déclarés par son mari, alors qu'elle était contrainte de lui communiquer les siens.

Pour autant, en droit civil, l'égalité entre les époux était consacrée par la loi du 4 juin 1970, codifiée sous l'article 213 du Code civil selon lequel : « *les époux assurent ensemble la direction morale et matérielle de la famille* ».

Il a été mis fin à ces contradictions par l'article 2 de la loi du 29 décembre 1982, reconnaissant à l'épouse sa qualité de contribuable.

2° La reconnaissance de la qualité de contribuable à la femme mariée

7 - L'égalité fiscale entre les époux a été consacrée par le législateur, et plus particulièrement par l'amendement *Toutain*, codifié sous le VII de l'article 2 de la loi du 29 décembre 1982, ainsi rédigé :

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

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

Chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Toutefois, les procédures de fixation des bases d'imposition ou de rectification des déclarations, relatives aux revenus provenant d'une activité agricole, industrielle et commerciale, non commerciale ou visés à l'article 62 du code général des impôts, sont suivies avec le titulaire des revenus et produisent directement effet pour la détermination du revenu global. Les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre. L'impôt est établi au nom de l'époux, précédé de la mention "Monsieur ou Madame".

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

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

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

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

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

2. Concl. Latournerie sous CE, 29 avr. 1926 : *D. 1927, n° 3, p. 49.*
3. CE, 23 oct. 1974, n° 90105 : *Dr. fisc. 1974, n° 50, comm. 1549 ; Dupont 1974, p. 410.*
4. *Doc. adm. DGI 5 B-122, § 6, 1973.*
5. CE, 30 avr. 1971 : *Rec. CE 1971, p. 329.*
6. *Lefebvre 1973, div. I, n° 120.*
7. *Doc. adm. 5 B-122, § 6, préc.*
8. CE, 29 avr. 1926 et 21 mars 1930 : *DH 1930, p. 320.*
9. CE, 8 févr. 1960 : *Dupont 1960, p. 141.*

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

8 - Cette disposition supprime la notion de « chef de famille » du Code général des impôts et instaure la personnalité fiscale à la femme mariée. De plus, elle dissocie les notions de mariage et de cohabitation.

L'amendement *Toutain* était justifié à la suite de la disparition de la notion de « chef de famille » en droit civil et de l'accroissement corrélatif des droits de la femme au sein de la famille, intervenu avec la loi du 13 juillet 1965. En outre, l'exigence de la double signature de la déclaration annuelle des revenus du foyer répondait à un souci d'information dans la mesure où l'amendement prévoyait que chacun des époux avait qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer [10].

Même si cet amendement a reçu l'avis favorable du gouvernement et des députés, il a néanmoins suscité des controverses. La commission des finances du Sénat considérait que la rédaction de l'amendement était incohérente et inapplicable car susceptible de provoquer des conflits graves dans les ménages.

Cela étant, M. Laurent Fabius expliquait que le Code général des impôts était quelque peu « en retard » par rapport au Code civil s'agissant de l'égalité entre les époux et que les complications auxquelles faisaient allusion la commission n'étaient ni importantes ni même réelles [11]. L'amendement fut adopté par le Sénat, l'égalité fiscale des époux était définitivement posée. La femme mariée accédait enfin au rang de contribuable.

Le principe de la solidarité des époux au paiement de l'impôt sur le revenu est actuellement codifié sous l'article 1685 du CGI. Il est assorti d'une exception issue de l'amendement *Toutain*, selon laquelle chacun des époux peut demander à être déchargé de la solidarité.

B. - Les incidences de la solidarité fiscale dans le cadre des procédures en divorce

9 - Au cours de l'instance en divorce, les époux peuvent être imposés distinctement dès lors que leur résidence séparée est juridiquement établie *(CGI, art. 6, 4, b)*. En effet, cette disposition peut être sollicitée au stade de l'ordonnance de non-conciliation, ou même dès la requête initiale en divorce dans le cadre des mesures urgentes.

La réforme du divorce par consentement mutuel *(L. n° 2004-439, 26 mai 2004)*, prévoit que les époux peuvent également décider d'un commun accord de fixer leur résidence en des lieux distincts dès la saisine du juge aux affaires familiales par requête.

Pour limiter les effets du principe de la solidarité fiscale, les époux en instance de divorce devront veiller à fixer la date de la résidence séparée au plus tôt. En effet, l'obligation de solidarité ne résulte pas de la mise en recouvrement du rôle, mais de la date à laquelle a pris naissance l'obligation fiscale ; c'est pourquoi il est important de noter que la date retenue par les époux pour fixer la résidence séparée devra être appréciée en fonction du fait générateur de l'impôt.

10 - Compte tenu du principe de l'annualité de l'impôt, la résidence séparée constatée par le juge au 1er janvier d'une année N fera obstacle au principe de solidarité des époux à l'impôt sur le revenu dû au titre de cette année-là.

10. *JOAN, 2e séance 27 oct. 1982, p. 6393.*
11. *JO Sénat, 23 nov. 1982, p. 5686.*

En matière d'impôt sur la fortune et de taxe d'habitation, impôts dont le fait générateur s'apprécie au 1er janvier, la date de résidence séparée devra être antérieure au 1er janvier de ladite année [12].

En présence d'actifs professionnels, l'ex-époux non exploitant privé du revenu de ces actifs ne saurait être imposé à ce titre mais la solidarité est cependant maintenue jusqu'à la liquidation de la communauté.

Selon la jurisprudence du Conseil d'État, la date de référence pour la disponibilité des revenus générés par une activité commerciale, industrielle ou artisanale, taxés dans la catégorie des BIC ou une activité libérale taxée dans la cédule BNC, ou enfin une activité agricole relevant des BA se situe au 31 décembre de chaque année.

11 - Dans l'hypothèse où les époux sont mariés sous le régime de la séparation de biens, et où l'entreprise appartient personnellement à un époux qui est seul exploitant, l'ordonnance de non-conciliation autorisant la résidence séparée mettra un terme à la solidarité.

L'époux exploitant est donc seul imposable sur la totalité des revenus de l'année, quand bien même le conjoint non exploitant en a profité pour partie.

Dans une instruction du 15 février 1985 [13], l'administration a toutefois admis le principe d'une répartition des résultats de l'exploitation au *prorata temporis* de vie commune sur demande écrite conjointe des deux ex-époux. La répartition *prorata temporis* s'effectue par mois entiers, le mois du mariage, de la séparation ou de divorce étant rattaché à la période d'imposition commune des époux ou ex-époux. L'administration est particulièrement vigilante sur le formalisme de cette demande et la présence des deux signatures.

12 - Si l'entreprise est un bien commun, la solidarité sera maintenue tant que la communauté n'aura pas été liquidée, et ce même si un seul des époux a la qualité d'exploitant.

La solidarité ne visera ici que les revenus tirés de l'activité professionnelle et en aucun cas les revenus provenant de salaires.

Depuis la loi du 29 décembre 1982, l'article 1685, 2 du CGI dispose : *« chacun des époux peut demander à être déchargé de cette obligation »* ; et l'alinéa 3 de l'article L. 247 du LPF est ainsi rédigé : *« l'administration peut également décharger de leur responsabilité les personnes tenues au paiement d'impositions dues par un tiers »*.

2. L'exception au principe de la solidarité fiscale des époux : la demande en décharge

13 - La décharge en responsabilité solidaire au paiement de l'impôt sur le revenu peut être accordée à l'un des époux dans le cadre d'un recours gracieux, puis contentieux.

A. - Le recours gracieux : la saisine du trésorier-payeur général

1° Les conditions de forme

14 - Les dispositions de l'article L. 247 du LPF selon lesquelles l'administration peut décharger de leur responsabilité les personnes tenues au paiement d'imposition due par un tiers s'appliquent par extension au cas où l'un des époux demande à être déchargé de son obligation solidaire de payer un impôt établi au nom des deux conjoints [14].

12. CAA Bordeaux, 12 mars 2002, n° 98-2086, M. Cervantès : *Juris-Data n° 2002-187868 ; Dr. fisc. 2002, n° 44-45, comm. 888.*
13. Instr. 15 févr. 1985 : *BOI 5 B-0-85 ; Dr. fisc. 1985, n° 11, instr. 8319 et n° 14, instr. 8326.*
14. CE, 23 juill. 1993, n° 135582 Mme Vansteenbrugge : *Dr. fisc. 1993, n° 45, comm. 2160.* – CE, 17 déc. 2003, n° 232455, Mme Renard-Gosset : *Juris-*

La procédure gracieuse prévue à l'article L. 247 du LPF ne peut être engagée que si un texte prévoit expressément la possibilité de solliciter une dispense de décharge.

Ce texte est l'article 1685 du CGI qui dispose en son alinéa 2 que chacun des époux peut être déchargé de sa responsabilité au paiement de l'impôt sur le revenu.

Dès lors, l'article L. 247 du LPF ne trouve pas à s'appliquer en matière de taxe foncière pour laquelle aucun texte ne vise un principe de solidarité [15].

15 - L'élargissement du champ d'application de l'article L. 247 du LPF qui permet donc d'assimiler les époux à des tiers solidaires leur ouvre plusieurs voies de recours ; en effet, la personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale peut opposer à l'administration des impôts, outre les exceptions qui lui sont lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation, ainsi que celles qui sont personnelles à tous les codébiteurs [16].

Ainsi, la demande gracieuse de décharge de l'obligation de solidarité pourra être introduite auprès du trésorier-payeur général, et en cas de rejet, devra être portée devant le juge de l'excès de pouvoir.

Si l'époux, tiers débiteur solidaire, entend contester le principe ou l'étendue de la solidarité, ce contentieux sera régi par les dispositions de l'article L. 281 du LPF, relatif au contentieux du recouvrement [17].

Enfin, si l'époux, tiers solidaire, conteste le bien-fondé de l'imposition, sa réclamation portera sur l'assiette de l'impôt [18].

16 - L'article R. 247, 10 du LPF prévoit que la demande de décharge est adressée par l'un des époux ou son mandataire au trésorier-payeur général dont dépend le lieu d'imposition. La demande en décharge n'est soumise à aucune condition de forme ni de délai. Elle doit toutefois être particulièrement étayée par tous les justificatifs commentés dans un tableau chiffré détaillant tous les revenus et charges du conjoint solidaire. Il y a lieu de bien mettre en évidence le montant des revenus disponibles, les charges de famille et de justifier tous les emprunts bancaires afin d'anticiper la défense du dossier dans le cadre d'un recours contentieux si la demande en décharge était rejettée par le trésorier-payeur général.

Le trésorier-payeur général examine le dossier et le communique pour avis au directeur des services fiscaux. Il lui indique le sens de la décision qu'il se propose de prendre ou les propositions qu'il a l'intention de soumettre au ministre. Le directeur formule son avis et renvoie le dossier au trésorier-payeur général.

Au même titre que les décisions prises sur les réclamations gracieuses, les décisions prises sur les demandes en décharge de responsabilité n'ont pas à être motivées [19]. De même, aucune disposition législative ou réglementaire ne fait obligation au trésorier-payeur général de communiquer au demandeur l'avis du directeur.

17 - Si les articles 1685 du CGI et L. 247 du LPF relatifs au recours gracieux ne précisent pas les voies de recours ouvertes au contribuable à l'issue du rejet de sa demande en décharge par l'administration, ils disposent en application des principes du droit administratif, d'un recours hiérarchique auprès du ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.

Ces demandes n'ont pas d'effet suspensif à l'encontre du recouvrement des impositions et relèvent du pouvoir discrétionnaire du trésorier-payeur général. Toutefois, les services de la comptabilité publique recommandent à leurs agents de surseoir au recouvrement, jusqu'au prononcé de la décision du trésorier-payeur général [20].

Il convient de noter que cette recommandation est appliquée d'une façon hétérogène par les services du recouvrement : on relève à cet égard que le sursis est plus facilement accordé à Paris qu'en province.

2° Les critères d'appréciation de la demande en décharge

18 - Il n'existe pas de critères précis d'appréciation. Le trésorier payeur général tient compte de la capacité contributive de l'époux demandeur.

Selon une enquête effectuée par la Recette générale des finances de Paris, au titre de l'année 2004, il ressort que la moitié des départements est très peu concernée par les demandes en décharge de responsabilité solidaire. L'enquête démontre que sur vingt et un départements, il y a six cent quatre-vingt-quinze demandes reçues dont six cent quatre-vingt-trois instruites. On note également que trois cent dix-sept réponses (soit 46 %) sont totalement ou partiellement favorables et que seulement vingt décisions (soit 3 %) ont donné lieu à une saisine du tribunal administratif.

On observe également que le département de Paris représente à lui seul trois cent soixante-quinze demandes instruites parmi lesquelles cent trente-sept réponses (soit 35 %) totalement ou partiellement favorables. On compte 9 décisions (soit 2 %) ayant donné lieu à une saisine du tribunal administratif.

D'après la Recette générale des finances de Paris, plusieurs critères sont retenus pour accorder la décharge en responsabilité solidaire. En effet, le comptable du Trésor examine les capacités contributives, la solvabilité des conjoints solidaires, le patrimoine immobilier et mobilier et l'état de santé. La demande en décharge sera plus volontiers accordée si l'époux demandeur n'a pas bénéficié du train de vie de son conjoint. Si tel est le cas, il lui sera laissé une part variable du montant de l'impôt initialement réclamé.

Dans le cadre des demandes gracieuses, les comptables du Trésor peuvent également être amenés à apprécier le comportement de l'autre conjoint.

19 - La doctrine administrative [21], autorise les services fiscaux à accorder des décharges gracieuses en responsabilité toutes les fois qu'il « apparaît que le conjoint mis en cause a, en réalité, été victime d'un comportement irresponsable de l'autre ou qu'il n'a en rien été complice de ces fraudes éventuelles ».

Cette instruction libérale ne pourra hélas être opposée aux services fiscaux sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, dès lors que son champ d'application relève du recouvrement de l'impôt [22].

Toutefois, cette instruction pourra être invoquée sur le fondement de l'article 1er du décret du 28 novembre 1983 selon lequel « *tout intéressé est fondé à se prévaloir à l'encontre de l'administration des instructions, directives et circulaires publiées dans les conditions prévues par l'article 9 de la loi du 17 juillet 1978, lorsqu'elles ne sont pas contraires aux lois et règlements* ».

Ainsi, le décret de 1983 permet d'opposer, les instructions et circulaires, les notes, directives, auxquelles une autorité administrative

Data n° 2003-080512 ; Dr. fisc. 2004, n° 47, comm. 856, concl. L. Vallée ; RJF 3/04, n° 310. – CAA Bordeaux, 12 mars 2002, n° 98-2086, Mme Cervantès, *préc.*

15. CE, 10 avr. 1991, n° 105591, M. Merckle : *RJF 6/91, n° 876.*

16. Cass. com., 17 déc. 1991, n° 89-17139.

17. Sur l'inexistence de l'obligation de payer, en raison de la prescription de la créance, à la suite de la délivrance d'un commandement notifié à l'époux dans des conditions irrégulières, CE, 3 mai 1989, n° 92-975, Mme Cognord : *Dr. fisc. 1989, n° 50, comm. 2382.*

18. CAA Paris, 10 févr. 1994, n° 92-01.010. – CE, 29 juin 1988, n° 61-551, Mme Hébert : *Dr. fisc. 1989, n° 1, comm. 39, concl. O. Fouquet.*

19. CE, 6 févr. 1992, n° 74989, Vaudale : *RJF 4/92, n° 560.*

20. Rép. min. Budget n° 4588 à M. Taittinger : *JO Sénat, 9 avr. 1987, p. 537 ; Dr. fisc. 1988, n° 49, comm. 2221.*

21. Instr. 31 mai 1983 : *BOI 83-103 A1 ; Dr. fisc. 1983, n° 31, instr. 7793.* – Rép. min. n° 65-692, à M. Bocquet : *JOAN Q, 15 juill. 1985, p. 3275.*

22. CE, 30 nov. 2001, n° 234654, M. Dion : *Juris-Data n° 2001-080052 ; Dr. fisc. 2002, n° 11, comm. 234, concl. E. Mignon.* – CE, 28 janv. 2004, n° 224632, Sabatier : *RJF 5/04, n° 539.* – CE, 24 avr. 1981, n° 16130, SARL Tranchant Frères : *Dr. fisc. 1981, n° 31-32, comm. 1585 et 1586.*

prescrit à ses subordonnés des orientations dans l'exercice du pouvoir discrétionnaire, sous réserve de l'examen des circonstances propres à chaque administré [23].

Le conjoint aura encore la faculté, après le rejet du recours contentieux devant le juge administratif par la voie du recours pour excès de pouvoir, de présenter une nouvelle demande de remise gracieuse à l'appui de l'article L. 247 du LPF.

B. - Le recours contentieux devant le juge de l'excès de pouvoir

1° L'étendue du pouvoir d'appréciation du juge de l'excès de pouvoir

20 - Les recours pour contester le rejet d'une demande en décharge sont limités. En effet, le rejet d'une demande de remise gracieuse ne peut être porté que devant le juge administratif par la voie du recours pour excès de pouvoir [24] dans un délai de deux mois à compter de la notification de la décision administrative de rejet [25].

La possibilité d'un recours pour excès de pouvoir contre une décision administrative est un principe général de droit et le fait qu'un recours hiérarchique soit possible ne fait pas obstacle à ce que le débiteur solidaire défère au juge de l'excès de pouvoir, la décision rejetant sa demande de décharge en responsabilité [26].

21 - Le juge de l'impôt est tenu à un contrôle restreint.

La décision attaquée ne pourra en effet être annulée que si elle est entachée d'inexactitude matérielle, d'une erreur de droit, d'une erreur d'appréciation manifeste, ou enfin d'un détournement de pouvoir.

Il résulte de l'examen de la jurisprudence que les décisions administratives attaquées sont principalement annulées à la suite d'une erreur manifeste, commise par le trésorier-payeur général sur l'appréciation des capacités contributives du débiteur solidaire.

22 - Les décisions par lesquelles le Conseil d'État a fait droit à la demande en décharge du conjoint sur le fondement d'une erreur de droit sont peu nombreuses.

Ainsi, le trésorier-payeur général qui a méconnu l'étendue de ses pouvoirs, a entaché sa décision d'une erreur de droit, en rejetant la demande de décharge en responsabilité au motif que le tribunal administratif saisi par le contribuable, n'avait pas encore statué sur le bien-fondé de l'impôt [27].

De même, le trésorier-payeur général entache sa décision d'une erreur de droit en rejetant la demande au motif que la circonstance que le mari de l'intéressée avait souscrit une déclaration de revenus commune aux deux époux, établissait la communauté de vie et d'intérêt existant entre les époux et interdisait à l'intéressée de se prévaloir de l'absence d'existence matérielle de cohabitation [28].

2° L'évolution jurisprudentielle de la notion d'erreur manifeste d'appréciation

23 - Lorsque les juridictions administratives sanctionnent les décisions de rejet rendues par le trésorier-payeur, elles invoquent principalement l'erreur manifeste d'appréciation sur les capacités contributives du débiteur solidaire. Ces dernières s'apprécient à la date où la décision contestée est intervenue [29].

Pour l'essentiel, les décisions des juridictions administratives s'attachent à définir le rapport existant entre la dette fiscale du conjoint et les revenus annuels bruts de l'épouse, cosolidaire.

Si ce rapport est égal, voire supérieur à 1/5e, l'erreur manifeste d'appréciation est caractérisée.

24 - Est ainsi entachée d'une erreur manifeste d'appréciation la décision du trésorier-payeur général qui rejette une demande de décharge de responsabilité pour le paiement d'une somme de 116 778 F avec un revenu mensuel de 4 000 F [30], ou d'une somme de 292 836 F avec un revenu mensuel de 7 000 F sur lequel s'imputent déjà des remboursements d'emprunts s'élevant à 3 630 F [31].

Il en est de même pour une somme réclamée de 1 590 196 F avec un revenu mensuel de 10 000 F [32].

Ou encore, pour une somme réclamée de 158 058 F avec un revenu annuel de 102 000 F [33].

Pour un montant d'impôt réclamé de 150 041 €, alors que le conjoint solidaire perçoit une pension alimentaire, d'une façon irrégulière et incomplète de 4 146 €, puis de 4 573 € [34].

Pour un montant d'impôt réclamé 546 823 F avec 10 000 F de revenus mensuels [35].

Pour un montant d'impôt réclamé 378 202 F avec 6 000 F de revenus mensuels [36].

Pour un montant d'impôt réclamé 450 000 F pour un revenu mensuel de 14 800 F [37].

25 - Même lorsque ce rapport de 1/5e n'est pas atteint, le Conseil d'État peut être amené à considérer que le trésorier-payeur général a commis une erreur manifeste d'appréciation sur les capacités contributives de l'époux solidaire, lorsque les circonstances particulières liées aux charges de famille ou un important endettement existaient au moment où la demande a été rejetée [38].

Outre les circonstances particulières, le Conseil d'État s'attache à vérifier si le conjoint solidaire dispose d'un patrimoine immobilier, affecté à l'habitation principale ou à l'exercice d'une activité professionnelle.

Doivent en effet être extournées des capacités contributives du contribuable la valeur de son habitation principale ou de son patrimoine immobilier affectées à l'exercice de sa profession [39].

Concernant, en revanche, l'importance du patrimoine, la jurisprudence n'a encore statué qu'*a contrario*, en considérant que dans certaines conditions l'importance du patrimoine peut pallier la fai-

23. CE, 11 déc. 1970, Crédit foncier de France : *GAJA, p. 646.*
24. CE, 5 juin 1989, n° 64036, SCI « L'Orée du Bois » : *Dr. fisc. 1989, n° 49, comm. 2318, concl. O. Fouquet.*
25. CAA Paris, 1er févr. 2001, n° 97-1896, SA Padel & Cie.
26. CE, 12 janv. 1990, n° 67745, Vanel : *RJF 3/90, n° 337.* – CE, 26 janv. 1984, n° 36373, Min. Budget c/ Mme Papon : *Dr. fisc. 1984, n° 17, comm. 904, concl. O. Fouquet.*
27. CE, 10 mai 1993, n° 120238, Zeppelini Amon : *RJF 7/93, n° 1064.*
28. CE, 26 janv. 1984, n° 36373, Min. Budget c/ Mme Papon, *préc.*
29. CE, 12 oct. 1994, n° 135909, Étrillard : *RJF 12/94, n° 1379.*
30. CE, 3 oct. 1990, n° 98430, Mme Richard : *Dr. fisc. 1991, n° 9, comm. 433.*
31. CE, 26 mai 1993, n° 119854, Guenet : *Dr. fisc. 1993, n° 43, comm. 2071 ; RJF 7/93, n° 1065.*
32. CE, 23 juill. 1993, n° 135582, Vansteenbrugge, *préc.*
33. CE, 10 nov. 1993, n° 124444, Mme Kruse : *Dr. fisc. 1994, n° 11, comm. 519.*
34. TA Paris, 6 avr. 2004, n° 03-6570/1, Mme Villeret : *Juris-Data n° 2004-242790 ; Dr. fisc. 2004, n° 29, comm. 639, concl. M.-G. Merloz.* – CAA Nantes, 3 déc. 2003, n° 00-947.
35. CAA Douai, 23 mars 2004, n° 03-728.
36. CAA Marseille, 25 janv. 2005, n° 02-914, Mme de Franceschi.
37. *Ibid.*
38. V. en ce sens, CE, 1er déc. 1993, n° 117505, Mme Sender-Trouette : *Dr. fisc. 1994, n° 7, comm. 294* ; montant de l'impôt réclamé 98 527 F, ayant cinq enfants à charge, dont l'un handicapé, en instance d'expulsion de son logement et propriétaire d'un bien évalué à 950 000 F.
39. CE, 12 déc. 1992, n° 56856, Mme Engelhard : *Dr. fisc. 1992, n° 19-20, comm. 999, concl. J. Arrighi de Casanova.* – CE, 12 déc. 1992, n° 76740, Mme Cariffa : *Dr. fisc. 1992, n° 19-20, comm. 999.* – CE, 26 mai 1993, M. Guenet, *préc.* – CE, 10 nov. 1993, n° 124444, Mme Kruse, *préc.*

blesse des revenus pour apprécier la capacité contributive du contribuable [40].

26 - Le Conseil d'État a confirmé ces principes dans une décision rendue le 18 mai 2005 [41], en dépit des conclusions contraires du commissaire du gouvernement.

La singularité de cette affaire tenait à la profession exercée par le conjoint solidaire qui ne pouvait recevoir, selon l'administration, la qualification de situation précaire, dès lors qu'elle exerçait la profession de médecin anesthésiste et disposait d'un revenu annuel de 20 885 €, pour une imposition dont elle est restée solidairement redevable envers le Trésor public, s'élevant à 676 949 € en principal.

L'administration avait considéré qu'en raison de sa situation professionnelle, l'ex-épouse était tout à fait à même de s'acquitter de sa dette de solidarité générée de surcroît par des redressements portant sur l'activité professionnelle de son époux (BNC) dont elle avait été tenue dans l'ignorance.

Sa demande en décharge avait été rejetée avant même toute comparaison entre le montant de la dette, et le montant des revenus et du patrimoine, et alors même qu'elle ne possédait plus de bien immobilier à la suite de la saisie et de la mise en vente par le trésorier-payeur général d'une résidence secondaire dont l'intégralité du prix a été appréhendée par le comptable public.

La décision de la cour administrative d'appel a donc été sanctionnée pour ne pas avoir examiné dans le cadre de son contrôle les circonstances particulières de cette affaire, tenant tout d'abord à l'existence du rapport de 1/5e constaté entre la dette fiscale mise à sa charge et le montant de ce revenu brut, d'autre part à l'absence du patrimoine personnel à la suite de la saisie pratiquée par le fisc, puis de son obligation de se reloger avec deux filles mineures dès lors que son mari avait conservé la résidence principale qui lui appartenait en propre, enfin le poids exorbitant du remboursement des emprunts souscrits en commun avec son mari auxquels ce dernier a pu échapper en organisant son insolvabilité.

Le commissaire du gouvernement avait proposé que le critère principal tenant au rapport entre le revenu brut et la dette fiscale, soit apprécié différemment dès lors que le conjoint solidaire disposait de revenus non négligeables et non modestes. En l'espèce le conjoint solidaire exerçant la profession de médecin anesthésiste, ce rapport de 1/5e devait *de facto* être apprécié dans de moindres proportions.

Cette appréciation aurait abouti à introduire un traitement inégalitaire entre les conjoints solidaires, non prévu par la loi, et contraire à la jurisprudence du Conseil d'État.

Il ressort de l'examen de l'ensemble de ces décisions que, depuis l'adoption de la loi du 29 décembre 1982, les juridictions administratives s'emploient à vérifier les réelles capacités contributives du redevable, en vue d'assurer le recouvrement de l'impôt en parfaite équité et d'une façon la plus juste, au regard des circonstances particulières et de l'affectation du patrimoine immobilier du cosolidaire.

3. Les difficultés pratiques liées à la responsabilité solidaire des époux

A. - L'incompatibilité du respect des garanties du contribuable avec le principe de la solidarité fiscale des époux

1° L'incompatibilité de l'amendement « Toutain » et de la loi « Aicardi » avec les garanties liées à l'ESFP

27 - La mise en œuvre de l'ESFP à l'égard d'ex-époux divorcés a suscité de nombreuses controverses résultant, de l'absence du décret d'application de l'amendement « Toutain » et de la loi « Aicardi » n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières.

L'amendement « Toutain » envisage la procédure de contrôle fiscal uniquement entre les époux mariés. Toutefois la jurisprudence a étendu son application aux époux divorcés ou séparés. En effet, dans une affaire dans laquelle la VASFE avait été engagée avant le divorce mais après la séparation des époux, la cour administrative d'appel de Lyon a jugé que l'épouse avait qualité pour suivre la procédure d'imposition et que les renseignements qu'elle avait fournis au vérificateur ne constituent pas une réponse au sens de la loi dès lors que la procédure de contrôle a été en fait suivie avec l'époux. Les renseignements fournis par l'épouse ne pouvaient être utilisés qu'à la condition d'en informer son époux et de le mettre en mesure de les contester [42]. Dans cette affaire, les juges d'appel ont considéré qu'il y a eu irrégularité de la VASFE pour n'avoir pas mis l'époux en mesure de discuter ces renseignements et de les discuter contradictoirement avec le vérificateur pendant la VASFE.

Il résulte de la combinaison de l'amendement « Toutain » et de l'arrêt *Lévy* que si la réponse faite par un des époux à la notification de redressement est opposable à l'autre en dépit du divorce, la solidarité n'a pas pour effet de rendre opposables toutes les réponses même faites en dehors de la procédure contradictoire.

28 - Par ailleurs, le Conseil d'État a jugé que l'administration pouvait valablement adresser à un seul des ex-époux divorcés, une notification de redressement des revenus du foyer fiscal qu'il formait avec son ex-conjoint avant l'autorisation de résidence séparée. En l'espèce, il s'agissait d'une vérification personnelle antérieure à la séparation des époux suivie d'une notification de redressement postérieure à la séparation et au divorce [43].

De plus, le tribunal administratif de Versailles [44] a étendu l'amendement « Toutain » aux époux divorcés ou séparés en jugeant qu'« en dépit des difficultés pratiques d'information et de participation de l'autre conjoint en cas de séparation ou de divorce des époux à la date du contrôle », la cour administrative d'appel devra se prononcer sur l'absence de débat contradictoire entre les époux divorcés.

29 - On peut noter que l'absence d'information et de participation d'un ex-conjoint au contrôle fiscal de l'autre suscite également une incompatibilité avec les garanties instituées par la loi « Aicardi ».

En effet, dans l'arrêt *Lévy*, le contribuable soutenait que la faculté de discussion devait s'étendre aux redressements catégoriels effectués après vérification de la comptabilité de l'autre ex-époux et que ces redressements ne permettent pas de dire que l'ex-époux avait « *fourni des éléments incomplets ou inexacts* » au sens de l'article L. 50 du LPF. Or, cette discussion exige du temps et nécessite des délais supplémentaires pour effectuer ces recherches auprès de l'ex-époux ne suivant

40. CE, 5 mars 1999, n° 132717, M^me^ Arnal Malaguitti : *Dr. fisc. 2000, n° 50, comm. 1008.*

41. CE, 18 mai 2005, n° 256297, Farge : *Juris-Data n° 2005-080717 ; Dr. fisc. 2006, n° 3, comm. 76 ; RJF 9/05, n° 965.*

42. CAA Lyon, 25 juin 1992, n° 90-374, Lévy : *Dr. fisc. 1993, n° 11, comm. 571, concl. L. Haelvoët ; RJF 11/92, n° 1458.*

43. CE, 17 mai 2000, n° 191387, Morlay : *Dr. fisc. 2000, n° 38, comm. 695 ; BDCF 7-8/00, n° 88, concl. G. Bachelier.*

44. TA Versailles, 6 juill. 2004, n° 00-4743 : *Dr. fisc. 2004, n° 44-45, comm. 815.*

pas l'ESFP. Pour autant, une telle cause de prorogation de délai n'est pas prévue par l'article L. 12 du LPF.

Néanmoins, l'administration a tenté de pallier cette inadéquation des textes par une instruction 13 L-1-97 du 27 janvier 1997 [45] qui prévoit l'envoi à l'ex-conjoint non visé par le contrôle, d'une copie de la notification de redressement portant sur les revenus de la période d'imposition commune. Or, cette solution est inadaptée au problème posé par l'ESFP qui n'a pas trait à l'information de l'ex-conjoint sur les redressements notifiés postérieurement à l'ESFP, mais qui concerne essentiellement l'impossibilité d'inviter ce dernier à intervenir auprès du contribuable vérifié.

Cela étant, il parait difficile que l'administration engage l'ESFP à l'égard d'un seul des ex-époux tout en ignorant l'autre conjoint dont les revenus sont également contrôlés.

D'autre part, il parait également difficile d'engager deux ESFP à l'égard respectivement de chacun des époux puisque cette solution est formellement prohibée par les textes et la jurisprudence.

En effet, si l'amendement « Toutain » autorise l'administration à engager l'ESFP envers l'un ou l'autre ex-époux, l'article L. 47 du LPF prévoit que l'avis d'ESFP doit être notifié au contribuable et que la procédure doit se dérouler avec ce dernier.

2° La discrimination entre les époux divorcés et les époux mariés

30 - Une autre incompatibilité tient au fait que le traitement réservé à des époux divorcés et à des époux mariés, au titre d'une même imposition, crée une discrimination entre eux au sens de l'article 1er du protocole additionnel et de l'article 14 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme puisqu'ils ne bénéficient pas des mêmes garanties. L'absence de prise en compte par l'ESFP des sujétions inhérentes à la séparation et à l'hostilité des époux divorcés ainsi que la rétroactivité des effets patrimoniaux du divorce créent donc bien une discrimination par rapport aux époux mariés qui assurent ensemble la direction morale et matérielle de la famille.

B. - Les difficultés liées au respect du secret professionnel dans le cadre d'un ESFP

31 - L'article L. 103 du LPF consacre la règle du secret professionnel. Il s'agit d'une règle fondamentale touchant aux droits de la personne.

Le secret professionnel auquel est soumis l'administration en vertu des dispositions de l'article L. 103 du LPF, n'est pas opposable au débiteur solidaire de l'impôt dans la mesure où les pièces couvertes par le secret sont utiles à sa défense, dans la limite de la solidarité prononcée à son encontre [46].

Cette question est plus délicate lorsqu'un des époux fait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur son activité professionnelle, reçoit les propositions de rectification et que la solidarité est mise en jeu par l'administration fiscale au titre d'une période d'imposition commune, alors qu'au moment où le conjoint reçoit l'acte de poursuite en sa qualité de codébiteur solidaire, les époux ne vivent plus sous le même toit.

Il est alors particulièrement difficile pour le conjoint solidaire d'obtenir toute information sur la nature du contrôle ainsi que les conséquences chiffrées, le service du contentieux opposant régulièrement au conjoint solidaire qu'il ne figure pas en nom sur les actes de la procédure de contrôle [47].

45. Instr. 27 janv. 1997 : *BOI 13 L-1-97.*

46. CE, 1er juin 1990, n° 65822, Min. Budget c/ Bouxom : *Dr. fisc. 1990, n° 51, comm. 2411 ; RJF 8-9/90, n° 1058.*

47. CE, 2 juin 1999, n° 194694, Mme Dulouard : *Dr. fisc. 1999, n° 52, comm. 955, concl. J. Arrighi de Casanova.*

C. - Les difficultés liées à l'ouverture d'une procédure collective à l'égard du conjoint solidaire

32 - En vertu du principe de l'autonomie du droit fiscal, le juge administratif établit une frontière particulièrement étanche entre les dispositions régissant les procédures collectives et le recouvrement de la créance fiscale.

La suspension du droit de poursuite individuelle à l'égard du débiteur en liquidation judiciaire, ne fait pas légalement obstacle à ce que le comptable mette en jeu la responsabilité solidaire de l'épouse séparée de biens, conformément aux dispositions de l'article 1685 du CGI [48], ou mariée selon le régime de la communauté réduite aux acquêts [49].

Demeure sans incidence sur la mise en jeu de la responsabilité solidaire de l'époux l'extinction d'une créance du Trésor, à la suite de sa déclaration tardive. L'épouse reste solidairement tenue en vertu des dispositions de l'article 1685 du CGI de payer les impositions dues par le foyer [50].

Demeure également sans incidence pour l'épouse du failli un jugement de faillite prononcé à l'étranger à l'encontre du mari et rendu exécutoire en France, en application des dispositions de l'article 1685 du CGI [51].

Ces situations ont bien souvent pour effet pervers d'attiser le recouvrement de l'impôt auprès du conjoint solidaire, seul contribuable saisissable puisque ne bénéficiant pas de la protection temporaire de la procédure de liquidation judiciaire. En hommes d'affaires avisés, les débiteurs cherchent, par tout moyen, à retarder la clôture des opérations de liquidation judiciaire, mettant ainsi volontairement en échec l'action paulienne du fisc, et ainsi surexposant leur conjoint solidaire.

Conclusion

33 - Compte tenu des difficultés juridiques et pratiques énoncées, il paraît opportun d'envisager de supprimer cette disposition obsolète, ou à tout le moins, d'aménager son contenu, sans heurter les principes du droit civil qui s'opposent à la divisibilité de la dette selon les dispositions de l'article 1203 du Code civil.

Tout d'abord, les impositions résultant du contrôle fiscal de l'activité professionnelle du conjoint devraient être exclues du principe de la solidarité.

Ensuite, les effets de la suspension du droit de poursuite individuelle à l'égard du débiteur en liquidation judiciaire devraient être limités dans le temps, lorsque la solidarité fiscale de l'article 1685 du CGI est actionnée.

De plus, trop nombreux sont les contribuables qui invoquent les difficultés d'accès aux documents administratifs et fiscaux. Pourquoi ne pas étendre la double signature obligatoire lors de l'établissement des déclarations aux formalités de paiement ou aux échéanciers, visant à apurer l'impôt sur le revenu et la taxe d'habitation (titre de paiement)?

Enfin, il serait souhaitable d'harmoniser les principes régissant en droit civil la répartition définitive de la dette fiscale entre les époux, avec les prérogatives du droit fiscal.

En droit civil, cette répartition dépend du régime matrimonial. Dans un régime de communauté, la dette pèse sur la communauté,

48. CE, 10 déc. 1999, n° 196113, Mme Legros : *Dr. fisc. 2000, n° 16, comm. 331, concl. J. Arrighi de Casanova.*

49. CAA Nantes, 29 déc. 2000, n° 97-771, Mme Julia : *RJF 5/01, n° 695.*

50. CAA Paris, 19 janv. 1999, n° 97-218, Mme Vola : *RJF 6/99, n° 788.* – CAA Lyon, 18 mai 2004, n° 98-1652, M. Athias : *RJF 1/05, n° 94.*

51. CE, 18 mars 2005, n° 242640, Bettex : *Juris-Data n° 2005-080678 ; Dr. fisc. 2005, n° 25, comm. 482.*

sauf les pénalités [52]. Dans un régime séparatiste, chaque époux supporte l'impôt résultant de ses revenus [53]. Cette solution repose sur le fait que l'impôt est une charge directe des revenus de l'époux et ne peut constituer une charge du mariage à laquelle les époux doivent contribuer.

Il faudrait enfin aligner le régime de la taxe d'habitation sur celui de la taxe foncière pour laquelle il n'existe pas de solidarité en l'absence de texte.

34 - On peut relever que certains pays européens, tels que l'Italie et l'Espagne, ont adopté le système d'une imposition séparée des revenus du couple. Dès lors la solidarité en vue du paiement de l'impôt sur le revenu n'existe pas. En Allemagne, les époux ont le choix entre une imposition séparée ou une imposition conjointe et, à défaut d'option, sont tenus à déclarer ensemble leurs revenus ; toutefois, aucune disposition n'institue la solidarité des conjoints pour le paiement de l'impôt.

Au nom du réalisme du droit fiscal, il est urgent qu'une réforme intervienne.

MOTS-CLÉS : *Recouvrement - Solidarité - Époux - Impôt sur le revenu*
JURISCLASSEUR : *Procédures fiscales, Fasc. 588*

52. Cass. civ., 19 févr. 1991 : *Bull. civ. 1991, I, n° 64.*
53. Cass. civ., 19 mars 2002, n° 00-11238 : *Bull. civ. 2002, I, n° 99.*