



UNIVERSITE DE LILLE II – Droit et santé
Ecole doctorale n°74
Faculté des sciences juridiques, politiques et sociales

La solidarité en matière fiscale

Mémoire réalisé en vue de l'obtention
de la 2^{ème} année du MASTER recherche mention droit des affaires
Par Anne-Laury Lequien
Sous la direction de Marc Cottini

Année universitaire
2003-2004

Mémoire publié après autorisation du jury sur :

<http://edoctrale74.univ-lille2.fr>

Je tiens à remercier Monsieur COTTINI pour l'aide qu'il m'a apportée dans le choix du sujet et l'élaboration du plan. Je remercie également Monsieur NEGRIN pour les précieux conseils qu'il m'a prodigués.

SOMMAIRE

PROLEGOMENES

I EMERGENCE DU PRINCIPE DE SOLIDARITE

- A De la théorisation à la banalisation du principe de solidarité
- B La solidarité politisée

II LE PRINCIPE DE SOLIDARITE DANS LE MONDE JURIDIQUE

- A Solidarité et Branches du droit
- B Solidarité et Droit des obligations

PREMIERE PARTIE : LES FONDEMENTS DE LA SOLIDARITE FISCALE

CHAPITRE 1^{ER} : LE FONDEMENT DIRECT DE LA SOLIDARITE : LA COMMUNAUTE D'INTERETS

Section 1^{ère} : La notion de communauté d'intérêts

Section 2^{nde} : La communauté d'intérêts, vecteur commun de la solidarité

CHAPITRE 2ND : LA COMMUNAUTE D'INTERETS : FONDEMENT MEDIAT DE LA SOLIDARITE

Section 1^{ère} : Les fondements généraux de la solidarité

Section 2^{nde} : Les fondements d'origine fiscale

**SECONDE PARTIE : LE REGIME DE LA SOLIDARITE EN MATIERE
FISCALE**

CHAPITRE 1^{ER} : LE RÉGIME DE LA SOLIDARITÉ DE PLEIN-DROIT

Section 1^{ère} : Les formes de la solidarité de plein droit

Section 2^{nde} : Les effets de la responsabilité fiscale solidaire de plein droit.

CHAPITRE 2ND : LE RÉGIME DE LA SOLIDARITÉ PRONONCÉE PAR LE JUGE

Section 1^{ère} : La solidarité instituée en cas de défaillance de l'entreprise débitrice de l'impôt

Section 2^{nde} : La solidarité prononcée par le juge en tant que complément de la responsabilité pénale

ABREVIATIONS

BF Lefebvre : Bulletin fiscal Francis Lefebvre

CA : Cour d'appel

CAA : Cour administrative d'appel

C. civ. : Code civil

C. com. : Code de commerce

CE : Conseil d'Etat

CGI : Code Général des Impôts

comm. : commentaire

concl. : conclusion

DH : Dalloz hebdomadaire

Doc. adm. : documentation administrative

Dr. Fisc. : Revue de droit fiscal

JOAN : Journal officiel, partie Assemblée Nationale

LPF : Livre des Procédures Fiscales

obs. : observations

p. : page

Rép. min. : Réponse ministérielle

RJF : Revue de jurisprudence fiscale

RTD civ : Revue trimestrielle de droit civil

RTD com : Revue trimestrielle de droit commercial

T. corr. : Tribunal correctionnel

TGI : Tribunal de Grande Instance

TI : Tribunal d'Instance

« La responsabilité, c'est l'enchaînement naturel qui existe, relativement à l'être agissant, entre l'acte et ses conséquences ; c'est un système complet de Peines et de Récompenses fatales, qu'aucun homme n'a inventé, qui agit avec toute la régularité des grandes lois naturelles, et que nous pouvons par conséquent regarder comme d'institution divine. Elle a évidemment pour objet de restreindre le nombre des actions funestes, de multiplier celui des actions utiles. »

Frédéric BASTIAT
Harmonies économiques
1851, p. 520.

« On est solidaire de quelque chose ou de quelqu'un. On n'est pas solidaire dans l'absolu »

André HENRY
Le Monde, 3 mai 1984.

« Il ne faut pas étendre artificiellement la solidarité de manière à détruire la Responsabilité ; en d'autres termes, il faut respecter la liberté. »

Frédéric BASTIAT
Harmonies économiques
1851, p. 9.

LA SOLIDARITE EN MATIERE FISCALE

En cette année 2004, on aurait pu fêter, avec le bicentenaire du Code civil, celui du mot « solidarité ». En effet, ce n'est qu'en 1804 que le terme de solidarité fait son apparition dans la langue juridique française. Et encore, avec un sens relativement restreint puisque c'est le Code civil qui l'introduisit pour désigner la solidarité qui peut relier entre eux, plusieurs débiteurs d'un même créancier, de manière à ce que chacun puisse être contraint pour la totalité de la dette et que le paiement fait par un seul libère les autres. Il s'agit aujourd'hui de l'article 1200 du Code civil, article dont la teneur n'a pas changé depuis 200 ans. Etymologiquement, le mot « solidarité » est une déformation du terme « solidum » qui, chez les juristes romains, servait à désigner l'état des créanciers solidaires d'une obligation. « Solidarité » est donc dérivée de « solidaire », lui-même dérivé de la locution latine « in solidum » signifiant « solidairement ». Dans un rapport d'obligation, la solidarité désigne le lien particulier entre sujets passifs (débiteurs) ou actifs (créanciers) de l'obligation. Plus précisément, il s'agit d'une modalité conventionnelle ou légale d'une obligation plurale qui empêche la division¹. La solidarité est, par conséquent, active lorsqu'elle représente la modalité d'une obligation à pluralité de créanciers, où chacun de ceux-ci peut demander au débiteur le paiement du tout² ; c'est, par exemple, le cas du compte joint bancaire. La solidarité est passive lorsqu'elle représente la modalité d'une obligation à pluralité de débiteurs, où chacun de ceux-ci est tenu du tout à l'égard du créancier³. Mais, la solidarité passive recouvre un second aspect, peut-être plus pénaliste que civiliste, mais néanmoins lié au rapport d'obligation. Il s'agit d'une sorte de solidarité passive spécifique comportant l'obligation pour chacun des auteurs, coauteurs et complices d'une même infraction ou d'infractions connexes de payer la totalité des dommages-intérêts et des frais, avec la possibilité de demander ensuite à chacun des autres le remboursement de ce qui a été payé pour lui⁴. Ce type de solidarité était, autrefois, prévu de façon générale ; dorénavant, il ne s'applique plus au paiement des amendes et des frais que dans le cas où le prévenu s'est entouré de coparticipants insolvables et nécessite une décision spéciale et motivée de la juridiction.

¹ CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, PUF 1998.

² Article 1197 du Code civil.

³ Article 1200 du Code civil.

⁴ Articles 375-2, 480-1 et 543 du Code de procédure pénale.

Toutefois, la solidarité n'est pas un principe se limitant au rapport d'obligation. Elle trouve également un terrain de prédilection au sein de la parenté et de l'alliance. Cette solidarité dite « familiale » recouvre, selon le « Vocabulaire juridique » de Gérard CORNU, deux acceptions. Tout d'abord, elle aura vocation à caractériser un impératif d'entraide qui, dans l'épreuve, soumet réciproquement les plus proches parents et alliés à des devoirs élémentaires de secours et d'assistance⁵, se prolongeant même après la mort, par le biais de la vocation successorale⁶. Ensuite, de manière plus large, mais plus vague, la solidarité familiale représente un lien moral, « l'esprit de famille » qui rassemble toute la parenté autour de ses valeurs communes, comme le sont le nom patronymique, les traditions, l'honneur, et anime une vie de famille⁷. Ensuite, la solidarité trouve vocation à s'appliquer au sein de la collectivité, caractérisant le lien d'entraide unissant tous ses membres. Cette solidarité sera dite nationale et présente un aspect dichotomique dans la mesure où elle représente à la fois un état de dépendance mutuelle comportant une obligation de s'entraider, et un principe proclamé par le Préambule de la Constitution de 1946 en son alinéa 12 : « *La Nation proclame la solidarité et l'égalité de tous les Français devant les charges qui résultent des calamités nationales* ». Plus récemment, on peut citer les contrats de solidarité, destinés à lutter contre le chômage⁸. De plus, la solidarité peut concerner « une équipe dirigeante », selon l'expression de Gérard CORNU, en ce qu'elle caractérise une communauté de vues, d'action et de destin unissant, au moins à l'égard des tiers, les membres du groupe (parti, syndicat,...). A cet égard, on peut citer la solidarité ministérielle, obligation politique, pour les membres d'un gouvernement, en régime parlementaire, d'agir de concert, compte tenu de leur responsabilité collective devant le Parlement. Enfin, la solidarité peut constituer une communauté de sort entre certains droits, certains mécanismes. On songe, en particulier, à la solidarité des prescriptions, qui est la règle selon laquelle l'action civile expirait avec l'action publique et dont il reste seulement que lorsque l'action publique est éteinte, l'action civile ne

⁵ A cet égard, on peut citer l'obligation alimentaire des articles 205 et suivants du Code civil, les charges tutélaires des articles 427 et 432 du Code civil.

⁶ Articles 913 et suivants du Code civil.

⁷ Par le biais d'une entreprise commune, d'une entraide professionnelle, de regroupements familiaux...

⁸ Ces contrats reposent sur la conclusion entre l'Etat et certains employeurs (entreprises ou administrations) de conventions en vertu desquelles les intéressés qui s'engagent soit dans la voie de la réduction du temps de travail, soit dans celle des préretraites, sont assurés de bénéficier, dans le premier cas, de la prise en charge par l'Etat de la part patronale des cotisations de Sécurité sociale, dues sur la rémunération des nouveaux embauchés, soit dans les autres cas de recevoir un revenu de remplacement, sous l'obligation pour les entreprises ou administrations, d'embaucher de nouveaux salariés.

peut plus être portée devant les juridictions répressives tandis qu'elle peut encore l'être devant les juridictions civiles⁹.

Si le terme de solidarité a eu une reconnaissance textuelle tardive, l'idée même de solidarité était connue depuis la nuit des temps ; on peut même considérer que cette idée, ce sentiment de solidarité, naquit avec les hommes, et se développa avec les civilisations. En effet, les sociétés humaines ont, au fil des siècles, évolué, entraînant une modification des relations sociales. Cette modification provoqua une transformation de la participation individuelle à la « communauté ». Il s'agissait, en fait, de la participation individuelle à un apport collectif, permettant ainsi la satisfaction des besoins collectifs. Cette évolution des sociétés présentait un aspect dichotomique. Tout d'abord, l'évolution a présenté un caractère socio-économique. Cet aspect était justifié par le souci de répondre au développement progressif des échanges commerciaux entre les groupes (aboutissant ultérieurement à la création de la monnaie). D'ailleurs, Alain PUPIER, dans sa thèse intitulée « La recherche du consentement dans le contrôle fiscal : des principes fondamentaux au pragmatisme de l'administration fiscale »¹⁰, relève que « *La participation des individus s'est donc lentement modifiée, amoindrissant le caractère volontaire de la « contribution ». De fait, s'il est relativement aisé de se sentir solidaire d'un groupe auquel on apporte son travail ou son savoir, cela semble moins évident quand c'est une somme d'argent qui est requise* ». Quant à l'aspect politico-géographique de l'évolution, il résulte de l'élargissement des groupes sociaux, dû aussi bien à des raisons démographiques que climatiques, tactiques, économiques ou politiques. Et, Alain PUPIER de poursuivre « *Cet élargissement dans l'organisation sociale (à l'origine de la naissance des Etats) a indiscutablement modifié la motivation des individus dans leur participation à l'effort collectif.* » En effet, s'il peut sembler « naturel » d'aider ses proches, des individus proches, parce que directement connus, à partir du moment où le nombre des individus augmente, la distance entre ces derniers croissant, les rendant inconnus, la participation à leurs besoins semble, par conséquent, beaucoup moins évidente. Comment, dès lors, justifier cette nécessité de participation collective ? La solidarité se révèle être le fondement essentiel de cette participation. Dans la société primitive, comme dans la famille, la solidarité est quasi-naturelle. La solidarité naturelle est une des constantes de toute espèce animale : la solidarité entre les membres contribue à la survie de l'espèce. Or, l'homme

⁹ Ceci résulte de la loi du 23 décembre 1980.

¹⁰ PUPIER A., *La recherche du consentement dans le contrôle fiscal : des principes fondamentaux au pragmatisme de l'administration fiscale*, Université de droit, d'économie et des sciences d'Aix-Marseille, 1992.

étant « un loup pour l'homme »¹¹, il a recherché dans cette solidarité, non plus des moyens de survie, mais la satisfaction de besoins plus secondaires, voire superflus, pour lui-même et les siens. D'ailleurs, l'élargissement des groupes sociaux aboutit, dans un premier temps, à un abandon de cet aspect de la solidarité. Puis, la socialisation et l'amélioration des structures se développant, la collectivité, représentée par les pouvoirs publics, a pu prendre en charge cette fonction. Ainsi, nous sommes passés, subrepticement, insidieusement, de la solidarité naturelle à la solidarité institutionnalisée, et par conséquent, obligatoire. Les Etats se sont vus dans l'obligation de structurer cette solidarité et de la rendre obligatoire parce qu'elle est un effort collectif.

Remontant à l'Antiquité, l'idée de solidarité a connu néanmoins un essor tardif, puisqu'il n'a eu lieu que dans la seconde moitié du XIXe siècle. L'utilisation de cette idée devenue un quasi-dogme, s'est considérablement diversifiée « *pour exprimer les idées d'inséparabilité de la partie du tout, de rapports de communauté et de complémentarité, de dépendance réciproque, d'entraide, de secours ou d'assistance* »¹². La solidarité est devenue une notion protéiforme et polysémique, pouvant, aujourd'hui, désigner un concept, un fait, un processus, une doctrine, une exigence éthique ou un idéal. La solidarité n'est pas à confondre avec les notions voisines d'assistance, d'entraide ou d'assurance. En effet, l'entraide se définit comme un échange de service impliquant, à la différence de la solidarité, une réciprocité. Il ne s'agit donc pas de redistribution. L'assistance apparaît, par contre, comme une forme de redistribution de revenus. Or, elle n'apparaît pas de manière horizontale, par transferts volontaires effectués au sein d'un groupe humain, comme c'est le cas pour la solidarité, mais verticalement, du haut vers le bas. Quant à l'assurance, elle est une forme moderne de couverture de risque, appartenant au domaine contractuel¹³.

Comment ce concept de solidarité a-t-il « envahi » notre droit ? Sa propagation a-t-elle été diffuse ? Quel en est le point de départ ? Comme nous l'avons vu précédemment, l'essor de l'idée de solidarité à partir des années 1850 lui a permis de rapidement devenir un principe d'action politique. La solidarité exerça d'abord une certaine influence sur le droit public et les institutions. Les gouvernants opérèrent une mainmise sur la solidarité. Parallèlement, le Code

¹² EUZÉRY A. et C., *Les solidarités : fondements et défis*, Economica 1996.

¹³ Certains mécanismes d'assurance font néanmoins appel à la solidarité : certains établissent une solidarité entre les adhérents à une même mutuelle, entre les clients d'une même compagnie, en permettant aux malchanceux ou aux imprudents d'être aidés par les autres.

civil consacrait cette idée en 1804 en en faisant un instrument réglant certaines difficultés liées au droit des obligations. Mais en plus de s'être fait une place dans le monde juridique, la solidarité touche également la sociologie, le politique, l'économie. Elle a une vocation « universelle ».

I EMERGENCE DU PRINCIPE DE SOLIDARITE

La solidarité commença par faire une entrée remarquée dans le domaine de la sociologie et de la philosophie politique, puis elle fût surtout récupérée par l'un des chefs du parti radical : Léon BOURGEOIS, qui entreprit de placer le concept de solidarité au cœur d'une nouvelle doctrine : le solidarisme. D'abord conçue comme une théorie, la solidarité s'est peu à peu banalisée pour devenir un des leitmotifs des politiques.

A De la théorisation à la banalisation du principe de solidarité

Avant de devenir une sorte de référence obligée pour les gouvernants et également pour les gouvernés, cette « idée-force », selon l'expression d'Alfred FOUILLÉE¹⁴, a connu une phase de théorisation, suivie d'une phase de juridicisation avant de devenir un concept banalisé, omniprésent.

1/ La phase de théorisation

Tout est parti du postulat, évoqué précédemment, selon lequel il existerait entre tous les membres de l'espèce humaine une relation étroite de dépendance réciproque. Cette idée, remontant à l'époque du stoïcisme et de l'épicurisme, a été reprise par de nombreux penseurs et philosophes, notamment ceux issus de la philosophie des Lumières. La nouveauté résidait, à l'époque, non pas dans l'existence de cette notion, mais dans le vocable utilisé pour la conceptualiser : « solidarité ». Comment expliquer, dès lors, l'engouement envers la solidarité ? Michel BORGETTO dans son commentaire sur le terme de « solidarité » rapporté dans « Le dictionnaire de la culture juridique »¹⁵ explique le succès du concept de solidarité par la perte d'intérêt pour celui de « fraternité ». En effet, « *à la différence de celui de fraternité, dont l'invocation était rendue délicate par l'intensification des conflits de classes*

¹⁴ FOUILLÉE A., *La science sociale contemporaine*, 1880.

¹⁵ ALLAND D. et RIALS S., *Dictionnaire de la culture juridique*, éd. PUF et Lamy, 2003.

et le durcissement du combat anticlérical, le concept de solidarité présentait un certain nombre d'avantages : celui de prendre appui sur les dernières avancées des sciences naturelles, biologiques et surtout médicales (...), lesquelles s'accordaient pour souligner la solidarité objective censé régir soit dans le Mal (contamination dans l'organisme de certains éléments incontrôlés), soit dans le Bien (coopération entre les organes) l'ensemble du monde vivant ». Cette consécration de la solidarité par les sciences de la vie n'est pas la seule raison du succès du concept. La sociologie y contribua pour beaucoup, grâce notamment à Comte et Durkheim, ainsi que la philosophie politique sous l'impulsion de Renouvier, Secrétan ou Fouillée. L'économie intervint également.

Cependant, l'avènement eut pleinement lieu avec Léon Bourgeois, chef du parti radical qui entreprit de faire de la solidarité une nouvelle doctrine baptisée « le solidarisme ». Cette doctrine part de l'observation des faits. Pour Léon BOURGEOIS, « *tous les membres de la société sont et doivent être unis par des liens étroits de solidarité. Les plus favorisés sont chargés à l'égard des plus démunis d'une dette incontestable que la justice impose d'acquitter.* » Ainsi, la solidarité constituait pour les gouvernants non pas une simple obligation morale mais une « stricte obligation juridique ». Afin de satisfaire à cette obligation, des institutions et services publics devaient être mis en place afin de pallier les conséquences néfastes des risques sociaux. Cette théorie connut un franc succès, dans la mesure où elle légitimait l'action de ceux voulant réformer la société en place en justifiant l'immixtion de la puissance publique dans le domaine social.

2/ La phase de juridicisation

Le solidarisme et la volonté de modifier la société ont permis à la solidarité de s'établir durablement sur la scène juridique nationale. Tout d'abord, elle fût élevée au rang de « principe fondamental de la société et de la République ». L'omniprésence et l'influence de la solidarité ont d'abord transformé substantiellement le droit public français. En effet, la solidarité permet au législateur de fonder son intervention et de légitimer les mesures qu'il adopte. Par exemple, les règles régissant le système d'assistance sont remodelées complètement : l'aide aux plus démunis devient une obligation pour la collectivité et un droit pour ses bénéficiaires ; la progressivité dans le système fiscal est introduite. Ainsi, au début du XXe siècle, la solidarité constitue l'un des piliers des institutions en ce qu'elle renvoie « *en*

même temps à une prescription (devoir de solidarité) et à une technique (socialisation du risque opérée par l'assistance ou par l'assurance »¹⁶.

La solidarité a même servi de fondement à l'essentiel des droits et dispositifs traduisant à l'heure actuelle le caractère social de notre République. Ou, plus exactement, elle leur a permis d'évoluer. On peut citer, par exemple, la Sécurité sociale qui forme, selon les termes utilisés par le législateur, un dispositif global de garantie dont « *l'organisation (...) est fondée sur le principe de solidarité nationale* ». Et, plus « proches de nous », on peut évoquer les dispositions prises en matière fiscale. Ces mesures ont pour objectif de rendre davantage redistributif le système global de prélèvements obligatoires. Elles se sont concrétisées par l'adoption de l'impôt progressif sur le revenu, l'impôt de solidarité sur la fortune, la participation des revenus du capital (par la contribution sociale généralisée notamment) au financement de la protection sociale.

Enfin, le principe de solidarité a été consacré « solennellement » : d'une part, à deux reprises, par le préambule constitutionnel de 1946 : d'une façon implicite par référence aux « droits-créances » qui en découlent, et d'une façon explicite, à travers l'alinéa 12 du Préambule proclamant la solidarité des Français devant les charges résultant des calamités nationales, le juge constitutionnel n'hésitant d'ailleurs pas à le mentionner dans ses décisions ; d'autre part, par le législateur comme justification de ses interventions.

3/ La phase de banalisation

Si la banalisation du principe de solidarité lui a permis de devenir une référence obligatoire pour tous les gouvernants, le fait que cette notion ait un champ d'application largement hétérogène doit susciter, sinon la méfiance, à tout le moins la prudence. En effet, la notion de solidarité est protéiforme en ce qu'elle peut recouvrir une situation (rapport de dépendance réciproque existant entre les membres d'un groupe), un mécanisme (rapport d'obligation), une prescription (afin de renforcer le rapport de dépendance). En plus d'« envahir » le discours politico-juridique, le caractère polysémique de cette notion empêche, comme le relève fort justement Michel BORGETTO, « *de réfléchir sur la nature réelle de la solidarité et sur le degré réel de solidarité que le droit et le système entérinent* ». En quoi une

mesure peut être dite « de solidarité » ? La dérive potentielle est palpable : la solidarité risque de devenir une notion « fourre-tout » dont l'imprécision justifiera à peu près n'importe quoi.

Toutefois, il ne faut pas nier l'utilité voire la nécessité du concept. La France se voulant être une République « démocratique » et « sociale », la solidarité devient une exigence. En fait, comme l'explique Michel BORGETTO, « *l'idée de solidarité ne signifie pas en soi grand chose (...), le jugement que l'on peut porter sur elle varie de manière sensible selon qu'on l'envisage comme une simple technique ou au contraire comme un véritable principe d'action politique.* » Envisagée comme une technique, la solidarité se doit d'être neutre, objective et autonome, alors que sa seconde acception la rend agissante, subjective et conditionnée, dépendant d'autres principes comme la justice, l'égalité ou la dignité. « *Lorsque l'idée de solidarité pénètre dans le Droit, c'est la philosophie politique ou encore le projet social auxquels elle se trouve reliée* » qui détermine la nature et le contenu de la solidarité.

Même si la solidarité n'est pas le seul concept à contenu variable¹⁷, il pourrait s'avérer souhaitable de se prémunir du caractère mouvant de la solidarité. Comment ? Michel BORGETTO nous propose de lui conférer, tout simplement, un contenu minimal, de lui attribuer un noyau dur, la tâche s'avérant d'autant plus facile que nous vivons dans une démocratie, dans une République sociale : les plus riches doivent aider les plus pauvres, participer au financement des charges sociales, afin de ne pas créer de nouvelles inégalités. Toutefois, il ne faut pas s'enfermer dans un carcan, la notion de solidarité se doit de rester évolutive, protéiforme et polysémique afin de conserver son adaptabilité à la société.

Devenue une sorte de référence obligée pour tous les gouvernants, la solidarité occupe, depuis lors, une position centrale au sein du discours politico-juridique dominant.

B La solidarité politisée

Pour Laure AGRON, auteur de la thèse intitulée « Histoire du vocabulaire fiscal »¹⁸, il y aurait deux sortes de solidarité : « *la solidarité nationale, constitutionnelle et inévitable*

¹⁷ On peut, par exemple, citer l'égalité, la liberté...

¹⁸ AGRON L., *Histoire du vocabulaire fiscal*, Bibliothèque de science financière, tome 36, LGDJ 2000.

dans une société organisée, celle qui finance l'impôt-sécheresse ; et une solidarité sociale, active dans le large et déficitaire domaine social, (...), à l'origine de la création d'impôts comme la CSG, la CRDS, le fameux ISF ou les droits de succession ». Ces solidarités sont politisées : si l'on simplifie leur objectif à l'extrême, il s'agit de faire payer les riches, au nom de la solidarité. Or, il apparaît que les frontières entre ces deux types de solidarité ne sont pas hermétiques mais totalement perméables. De plus, le diptyque solidarité nationale – solidarité sociale est quelque peu désuet, dans la mesure où d'autres types de solidarité sont venus se greffer sur les deux précédents : la solidarité revêt une dimension géographique, variant du local à l'international, mais la dimension politique reste omniprésente.

1/ De la solidarité nationale à la solidarité sociale

La solidarité sociale découlant de la solidarité nationale, il convient de commencer l'analyse par cette dernière.

a La solidarité nationale

La solidarité nationale est un principe général de fonctionnement de la société : les citoyens sont solidaires devant les charges de la nation, et par conséquent, devant les charges sociales. Cette solidarité qui remonte à l'empire romain, existe dans le droit, de façon implicite, depuis le XVII^e siècle, pour désigner l'état des créanciers solidaires d'une obligation. L'emploi courant de la solidarité pour « *fait d'être solidaire et de s'entraider* » est attesté en 1795, sous l'impulsion de Vauban. La Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 proclame qu'une « *contribution commune est indispensable ; elle doit être répartie entre les citoyens en raison de leurs facultés* ». Ainsi, la solidarité nationale dépend des facultés contributives de chacun. Or, ceci nécessite une certaine personnalisation, fonction des ressources et des charges de famille du contribuable. Prendre en considération la capacité contributive des contribuables, c'est vouloir que le sacrifice demandé soit égal pour tous en rapport de leur « *pouvoir économique* »¹⁹. Autrement dit, l'Etat est certes fondé à exercer une contrainte financière sur les contribuables mais il se doit de prendre en compte « *leur situation économique et financière, indépendamment des avantages qu'ils retirent des*

¹⁹ WEBER L., *De l'intérêt d'un recours accru aux prix publics*, Revue française de finances publiques, n° 23, 1988.

prestations publiques »²⁰. Selon l'expression de Gaston JEZE²¹, « *chaque membre de la famille doit contribuer aux dépenses de la communauté non pas en raison des bénéfices qu'il en retire...mais d'après ses forces pécuniaires* ». Cette communauté familiale c'est aussi, pour Michel BOUVIER²², la communauté nationale. L'impôt devient un prélèvement « *que la souveraineté exige de l'individu en vertu du principe de la solidarité nationale pour subvenir aux dépenses d'intérêt général et aux charges résultant des dettes de l'Etat* »²³. D'ailleurs, au XVIIIe siècle, la théorie de l'impôt-solidarité, théorie s'appliquant à vouloir fonder l'impôt, à en justifier la fonction, fait référence à la solidarité nationale, étant donné que cette théorie communautariste conduit, d'une part, à vouloir tenir compte de la capacité contributive des contribuables et instituer une progressivité de l'impôt ; d'autre part, à considérer celui-ci comme un instrument de redistribution et d'égalisation.

Les exemples historiques de mise en œuvre de la solidarité nationale sont multiples. Chronologiquement, on peut tout d'abord citer la taxe patriotique, datant de la Révolution française, mise en place pour alimenter les caisses du Trésor ; ensuite, plus proche de nous, l'impôt de solidarité nationale, instauré par une ordonnance du 15 août 1945, impôt destiné à régler les frais exceptionnels entraînés par le retour des prisonniers, la démobilisation, le rapatriement des troupes, les travaux de reconstruction. Enfin, l'impôt-sécheresse instauré sous Valéry GISCARD D'ESTAING. Aujourd'hui, la solidarité nationale n'a pas disparu, bien au contraire. Elle tend même à instaurer une sorte de « partenariat » avec la responsabilité. En effet, la loi du 4 mars 2002, suivie de celle du 30 décembre 2002, relatives aux droits du malade et plus généralement au monde médical, ont instauré deux nouveaux dispositifs pour l'assurance-responsabilité civile professionnelle des médecins : il s'agit d'une part de la réparation basée sur la responsabilité médicale et une réparation basée sur la solidarité nationale lorsque le taux d'incapacité permanent (dû à une infection nosocomiale) est supérieur à 25 %²⁴.

²¹ JEZE G., *Cours de finances publiques*, Giard, 1931.

²² BOUVIER M., *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, 4^e éd., LGDJ 2001.

²³ CAUWÉS cité par E. ALLIX in « *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière* », éd. Rousseau, 1931.

²⁴ Ce sont les infections contractées dans un établissement de santé, voire un cabinet de médecin, et provoquées par des micro-organismes.

Si la solidarité nationale n'a pas disparu, elle semble, toutefois, avoir laissé une large place à la solidarité sociale. Cependant, cette dernière ne fait que découler de la solidarité nationale.

b La solidarité sociale

« *L'impôt représente la part que chaque citoyen doit supporter dans les charges de toutes sortes qui pèsent sur l'Etat.* » Si ce précepte représente, pour Paul LEROY-BEAULIEU une application du principe de solidarité nationale²⁵, il distingue, dès 1906, cette solidarité de la solidarité sociale. Pour lui, la solidarité sociale est une forme atténuée du socialisme. N'est-elle que cela ? L'avènement de l'interventionnisme a permis à la solidarité sociale de considérablement se développer en raison du fondement même de l'interventionnisme qui n'est autre que d'intervenir par la solidarité dans tous les domaines de la vie. Mais, pour de nombreux hommes politiques, la solidarité sociale est avant tout un thème électoral. D'après Laure AGRON, « *les citoyens sont à la fois des assistés qui réclament des aides et des contribuables qui refusent de les consentir* ». Ainsi, l'impôt sur la fortune a été rétabli pour aider les plus démunis et l'on a changé le nom de l'impôt sur les grandes fortunes en impôt de solidarité sur la fortune pour mieux le faire accepter²⁶.

Les exemples de mise en œuvre de la solidarité sociale sont nombreux. Dès le début des années 1990, sous l'impulsion de Pierre BEREGOVOY, les grands principes de la Révolution française : justice, solidarité, la tendance est clairement affirmée : il faut donner plus d'argent envers les victimes de la crise. La solidarité est une priorité réaffirmée et renforcée. Les actions de solidarité et de lutte contre l'exclusion sociale deviennent le leitmotiv de l'Etat. Si l'on prend l'année 1998 par exemple, le budget de l'Emploi et de la Solidarité est augmenté de plus de 3.5 %, les contrats emploi-solidarité se multiplient. Philippe BOUVARD ironise lorsqu'il définit la solidarité comme un « *mouvement spontané du contribuable. Lorsqu'il ne se produit pas à la date prescrite, l'élan du cœur coûte 10 % de plus !* »²⁷.

²⁵ P. LEROY-BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, Paris Guillaumin 1906, p. 804.

²⁶ DOMINIQUE DE LA MARTINIÈRE, *L'impôt du diable*.

²⁷ PH. BOUVARD, *Contribuables, mes frères*.

La solidarité n'est plus seulement ou nationale ou locale. Elle s'est diversifiée géographiquement. Désormais, elle peut être locale ou internationale.

2 De la solidarité locale à la solidarité internationale

Que recouvre la solidarité locale ? Qu'est-ce que la solidarité internationale ? Ce nouveau type de solidarité a essentiellement pour but d'aider des pays « en difficulté ».

a Les notions

Aux solidarités traditionnelles de la famille, du clan ou village, se sont largement ajoutées ou substituées, dans des proportions extrêmement variables selon les niveaux de développement économique des sociétés, des solidarités organisées à des échelles plus larges. Les impôts perçus par les communes, les départements et les régions expriment des solidarités locales. Les impôts prélevés par l'Etat sont justifiés par l'idée de solidarité nationale. Cependant, de nombreuses formes de solidarités internationales se sont également développées. L'émergence de cette dernière s'est faite sur la base, soit d'accords bilatéraux, soit de l'impulsion d'organisations internationales. Ensuite, un nouveau concept est apparu : la solidarité européenne, thème très en vogue de nos jours et reposant sur la volonté de renforcer la coordination européenne des politiques économiques afin de faire de l'Union monétaire « *un espace de solidarité* »²⁸.

Au niveau local, la solidarité est devenue, au début des années 1990, une nécessité. En effet, les lois de décentralisation n'ont pas mis en place des mécanismes suffisants de péréquation, la solidarité locale devient un enjeu primordial. Pour Pierre RICHARD, « *le temps est venu de repenser la complémentarité entre l'autonomie fiscale des collectivités locales qui a toujours prévalu, et la nécessaire solidarité, qui suppose, pour une bonne part, une redistribution de la fiscalité* »²⁹. Les collectivités ne doivent pas être les agents passifs de la solidarité. Si elles supportent les orientations définies par l'Etat³⁰, elles doivent pouvoir également d'elles-mêmes participer à une réelle solidarité. La solidarité entre les collectivités

²⁸ Rapport du Conseil d'Analyse Economique (C.A.E.), « La coordination européenne des politiques économiques », La Documentation française, 1998.

²⁹ RICHARD P., *Fiscalité locale et solidarité*, Revue française de finances publiques, 1993, n° 41, p. 141.

³⁰ Comme les dotations, instruments de solidarité fiscale comme le fonds de solidarité des communes d'Ile-de-France ou le fonds de correction des déséquilibres régionaux.

existe d'ores et déjà et est organisée volontairement entre elles. A cet égard, on peut citer la gestion des fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle qui est réalisée sous l'égide des conseils généraux. Ainsi, les principes relatifs aux modalités de versement de cette taxe sont d'essence locale. Cette solidarité locale résulte des inégalités d'imposition : certains contribuables se voient imposer une certaine forme de solidarité envers les autres.

b La solidarité dans les pays en voie de développement

La solidarité fiscale dans les pays en voie de développement est une solidarité nationale à dimension locale. Ceci n'est paradoxal qu'en apparence, dans la mesure où la solidarité, dans ses formes familiale, tribale ou régionale, existe avant la nation. Toutefois, l'existence d'une nation lui confère une dimension nouvelle. Cette solidarité peut être vécue par l'individu dans sa vie quotidienne ou être diffuse et aller au delà. Lorsqu'elle revèle de la première acception, cette solidarité, dite vécue, se traduit par le développement des communautés villageoises au moyen de l'impôt. L'accomplissement de l'obligation fiscale fait participer l'individu à un réseau de rapports sociaux complexes, permettant au contribuable de prendre conscience de l'existence d'un devoir dépassant les obligations traditionnelles. Les recettes fournies par la ponction fiscale devront, corrélativement, être affectées aux travaux immédiatement utiles pour la communauté villageoise. Néanmoins, selon Pheuiphanh NGAOSYVATHN, auteur de la thèse intitulée « Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement »³¹, « *la localisation des recettes fiscales sert indubitablement à stimuler la conscience d'une solidarité élargie, fondée sur le dévouement des individus à accomplir leur devoir fiscal* ». Hélas, si les espoirs sont permis, les déceptions existent, tant à l'échelle du village qu'à l'échelon des régions, là où les tensions et les distorsions sont présentes. Ce type de solidarité est dilué mais continue d'imprégner la vie quotidienne des individus. Et, pour accentuer cet effet, l'impôt a été utilisé pour atténuer les disparités régionales, en attirant des investissements dans les zones les plus déshéritées, et en redistribuant les recettes fiscales en faveur de ces dernières. Si, pour les pays dits développés, puiser les ressources fiscales des régions riches pour les affecter à des régions plus démunies, est un acte logique, normal, il en va différemment dans les pays en voie de développement. Dans ces derniers, l'hostilité est généralement de la partie. Quelle en est la raison ? Dans les pays en voie de développement, la nation n'est encore qu'une fiction, la population ne se sent

³¹ NGAOSYVATHN P., *Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement*, Paris, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1980.

pas liée par un lien de dépendance réciproque. D'ailleurs Pheuiphanh NGAOSYVATHN considère que « *les intérêts acquis des individus comme des régions, sont défendus âprement contre toute tentative fiscale qui leur porterait préjudice, fût-ce pour réaliser la solidarité nationale.* »

La solidarité est née avec les hommes, les civilisations, de façon naturelle, logique. Elle contribuait à assurer leur survie. Puis, ce concept a émergé pleinement grâce aux sciences sociales qui ont voulu en faire un véritable dogme. Mise à part la phase de juridicisation évoquée précédemment, la solidarité a connu ses premières heures de gloire dans le monde « extra-juridique ». Toutefois, le droit connaissait ce mécanisme et l'utilisait parfaitement. Mais, avec le caractère polysémique du terme de solidarité, sous quel angle, selon quelle acception ce principe a-t-il été mis en œuvre par le droit ? Y a-t-il plusieurs solidarités ? A l'évidence oui. Les solidarités que nous avons évoquées dans les lignes ci-dessus sont des sortes de « solidarité-nécessité », instrument de recherche de cohésion sociale ou instrument destiné à favoriser le développement d'une entité. Mais lorsque la solidarité est utilisée dans le monde juridique, quel visage nous montre-t-elle ? Quelles relations le droit a-t-il avec la solidarité ?

II LE PRINCIPE DE SOLIDARITE DANS LE MONDE JURIDIQUE

La solidarité est un mécanisme parfaitement connu et utilisé par le droit. Ce mécanisme a été accaparé par toutes les branches du droit, tant par le droit public que par le droit privé. Il s'agit quasiment d'un principe à vocation « universelle » de part l'étendue de son champ d'application. De plus, la solidarité trouve à s'appliquer en relation avec d'autres principes ou mécanismes juridiques. Le mécanisme de la responsabilité solidaire constitue certainement l'exemple le plus frappant. Dans les développements qui suivront, nous ne pourrions pas être exhaustifs, compte tenu de l'omniprésence de la solidarité dans les branches du droit et de ses multiples interactions avec les mécanismes juridiques. Nous nous contenterons d'évoquer des exemples, peut-être plus marquant que d'autres et qui permettront, par la suite, de mieux comprendre les fondements et les effets de la solidarité en matière de responsabilité fiscale.

A Solidarité et Branches du droit

1/ Solidarité et Droit fiscal : L'exemple du principe de solidarité devant l'impôt

Dans les années 1950, le principe de l'égalité devant l'impôt doit faire face à un mouvement de contestation et même de remise en cause. Pierre LAVIGNE³² se propose même de démontrer la nullité de ce principe et son remplacement par celui de la solidarité devant l'impôt. Pour réfuter le principe de l'égalité devant l'impôt, l'auteur souligne qu'il a été transformé en notion d'équité, dans un élan de vivification. Pour les juristes, la notion de justice doit être la base incontestée de la recherche des choix politiques. Or, pour ce faire, il faut trouver une notion juridique de substitution à l'égalité devant l'impôt devenue obsolète. Et, la solution n'est autre que le principe de solidarité devant l'impôt grâce à son réalisme et à son positivisme.

a Le réalisme du principe de solidarité devant l'impôt

« *Tout examen de la situation fiscale en France conduit à la constatation d'inégalités fondamentales* »³³. Il faut donc rechercher un principe juridique pouvant servir de fondement positif à notre système fiscal. Les inégalités juridiques apparentes ne correspondent en aucune manière à la réalité³⁴. Le législateur y contribue pour une large part : afin de privilégier certaines classes, il « organise » les inégalités. Ceci permet à la solidarité de montrer un premier aspect que Georges SCELLE et Gaston JEZE ont clairement analysé. En effet, pour George SCELLE, « *une classe légifère dans son intérêt propre...* », et Gaston JEZE de compléter : « *la classe qui a le pouvoir politique tend à échapper à l'impôt* ». Pierre LAVIGNE voit en l'interventionnisme fiscal le second aspect de la solidarité. Le fondement réside dans l'évolution de la nature des dépenses publiques, orientées vers la redistribution. « *Cet interventionnisme implique aussi une notion de solidarité, soit à l'échelon de la classe sociale, soit sur le plan national et international* ». Nous sommes donc loin de l'idée d'égalité devant l'impôt. Il ne peut s'agir que d'un principe de solidarité devant l'impôt comme devant toutes les charges publiques, solidarité spontanée ou organisée.

³² LAVIGNE P., *La solidarité devant l'impôt*, Revue de science et de législation financière, 1958, p. 66.

³³ LAVIGNE P., *La solidarité devant l'impôt*, Revue de science et de législation financière, 1958, p. 66.

³⁴ Ainsi, ceux qui apparaissent avantagés sont en réalité désavantagés, et inversement.

Quelle est l'utilité de ce principe de solidarité devant l'impôt ? Pierre LAVIGNE en voit une triple. Tout d'abord, permettant de passer du stade individuel au stade « groupe », le principe facilite la réalisation d'une justice sociale. De plus, ce principe explique la situation fiscale française, aussi bien sous ses aspects positifs que négatifs. Enfin, l'emploi par le législateur de ce principe peut se faire sur « *plusieurs plans de groupes* ».

Le principe de solidarité devant l'impôt n'est pas seulement empreint de réalisme, il est également un principe de droit positif.

b Le positivisme du principe

La solidarité devant l'impôt trouve son fondement dans les textes fondamentaux du droit français. Ainsi, la Constitution du 27 octobre 1946 pose les bases de ce principe : « *La nation proclame la solidarité et l'égalité de tous les Français devant les charges qui résultent des calamités nationales* ». On pourrait objecter que cette proclamation n'exprime pas expressément la « solidarité devant l'impôt ». Or, il en va de même pour l'égalité devant l'impôt. Ensuite, la consécration du principe de solidarité devant l'impôt se poursuit et devient un fondement de la fiscalité post-deuxième Guerre mondiale. Si E. ALLIX³⁵, en 1931 définissait l'impôt comme « *le prélèvement que la souveraineté exige de l'individu, en vertu du principe de la solidarité nationale, pour subvenir aux dépenses d'intérêt général.* », quinze années plus tard, le mot solidarité était expressément accolé à l'impôt : l'impôt de solidarité nationale, comme le relève fort justement Pierre LAVIGNE. La solidarité sociale étant une des causes fondamentales de l'accroissement des dépenses publiques, la notion de solidarité doit, par conséquent, rejaillir sur l'impôt. Sinon, comment financer, autrement que par l'impôt, ces dépenses de solidarité ? Pour conclure son étude, Pierre LAVIGNE avait voulu, en 1958, se projeter dans l'avenir. Pour lui, la solidarité devant l'impôt avait une possibilité d'épanouissement, pouvant être interne ou externe aux groupes. La « propagation » de la solidarité ou plutôt, des solidarités, depuis la seconde moitié du XXe siècle, crédite les affirmations et les aspirations de ce Professeur de droit.

2/ Solidarité et Droit du travail

³⁵ E. ALLIX, *Traité élémentaire de la Science des Finances*, 6^e éd., 1931, Paris, Rousseau, p. 396.

La solidarité en droit du travail s'inspire du droit civil. Toutefois, le droit de la sécurité sociale est venu apporter quelques aménagements originaux. Il faut partir de la théorie civiliste de l'obligation solidaire. Cette théorie permet d'éviter la division d'une obligation comportant plusieurs créanciers ou plusieurs débiteurs. Le droit de la sécurité sociale, quant à lui, a une approche de la solidarité différente de celle résultant d'un lien d'obligation. Selon l'article L.111-1 du Code de la sécurité sociale, « *l'organisation de la sécurité sociale est fondée sur la solidarité nationale* ». Dans le Code du travail, la solidarité se manifeste sous plusieurs aspects : les contrats emploi-solidarité³⁶, les allocations de solidarité³⁷. Etant financés par l'Etat, ces deux exemples illustrent le concept de solidarité nationale. On peut également citer, à titre indicatif la solidarité au sein des groupes professionnels dans le but de freiner l'exclusion. Par exemple, certains comités d'entreprise développent une solidarité de proximité en se tournant vers des salariés du même bassin d'emploi.

Par contre, en droit du travail comme en droit fiscal, de part la forte inspiration civiliste, il existe des mécanismes de responsabilité solidaire. Il en va ainsi de la solidarité financière dont l'inscription dans le Code du travail est d'inspiration civiliste. Par exemple, on peut évoquer la solidarité financière des donneurs d'ordre et des maîtres d'ouvrage³⁸. La raison d'être de cette solidarité est la lutte contre le travail clandestin. Elle joue d'ailleurs de plein droit. Toute personne condamnée pour avoir recouru directement ou par personne interposée aux services de celui qui exerce un travail clandestin est tenue solidairement au paiement des sommes dues au titre de cette prestation illicite. Elle s'applique à la relation du client vers le fournisseur et concerne toutes les prestations de l'article L.324-10 du Code du travail³⁹. Le droit du travail trouve donc principalement sa source dans le droit civil. Quel est le fondement de la solidarité financière du Code du travail ? Il semblerait qu'il ne peut s'agir que de l'intérêt commun, comme le reconnaît d'ailleurs Aude BENOIT dans son article relatif à la solidarité dans le droit du travail⁴⁰. Jean CARBONNIER ne disait-il pas que la solidarité passive suppose que les débiteurs aient un intérêt commun ou une responsabilité commune ?⁴¹ D'ailleurs, si l'on reprend les termes de l'article L.111-1 du Code de la sécurité sociale, relatif à la solidarité nationale, base de l'organisation de la sécurité sociale, le fondement de ce type

³⁶ Article L.322-4-7 du Code du travail.

³⁷ Article L.351 du Code du travail.

³⁸ Articles L.324-13-1 et L.324-14 du Code du travail.

³⁹ Par exemple : contrats de construction, contrats de fabrication, contrats de fourniture...

⁴⁰ BENOIT A., *La solidarité en droit du travail*, in « La solidarité : fondements et défis » d'Alain et Chantal Euzéby, Economica, 1996, p. 61.

⁴¹ J. CARBONNIER : *Droit civil. Les obligations*, PUF 8^e édition 1975.

de responsabilité est-il différent parce nous ne sommes plus dans la mouvance civiliste mais dans le droit de la sécurité sociale ? Le domaine visé est, ici, celui de la protection sociale. Or, cette dernière a une fonction redistributive et est classiquement présentée comme un vecteur privilégié de la solidarité. « *Mais, celle-ci n'est-elle pas en réalité la marque d'une fin des solidarités telle qu'elle pouvait s'exprimer quand les communautés d'intérêts avaient un sens ?* » s'interroge M. HIRSCH, dans son ouvrage intitulé « Les enjeux de la protection sociale »⁴². Les communautés d'intérêts seraient-elles devenues obsolètes ?

La solidarité a donc « envahi » toutes les branches du droit. De manière plus précise, elle a même réussi à s'immiscer au cœur des mécanismes juridiques, et plus particulièrement en droit des obligations.

B Solidarité et Droit des obligations

L'obligation est le lien de droit unissant le créancier au débiteur. Etymologiquement le terme « obligation » vient du latin *obligo*, voulant dire obliger, lier, lui-même dérivé de *ligo* signifiant lier. Ainsi *ligo* et *ob* signifient lier en vue de. « Créancier » vient du verbe latin *credo*, c'est-à-dire croire. Le créancier croit (fait crédit) en son débiteur. Les sources des obligations sont de deux ordres. L'obligation peut avoir pour source un contrat si elle résulte d'une vente ou d'un prêt, elle est ce que les parties ont voulu. Elle peut, ou bien, avoir pour source un délit, lorsqu'elle provient du dommage causé par la faute d'un tiers, elle n'est alors pas volontaire. L'indication de la source sert donc à qualifier l'obligation. La solidarité intervient dans le régime des obligations, concernant les obligations à sujets multiples. Une obligation a des sujets multiples lorsqu'elle a plusieurs créanciers⁴³, ou plusieurs débiteurs⁴⁴. Le principe est que, s'il existe plusieurs créanciers ou plusieurs débiteurs, l'obligation se divise entre eux. Il y a, alors, des obligations distinctes entre chacun des créanciers et chacun des débiteurs. En réalité ce sont des obligations disjointes que curieusement on qualifie de conjointes⁴⁵. Chacune de ces obligations a son objet particulier, une existence distincte et est soumise à ses propres conditions de validité. L'obligation conjointe est le droit commun des

⁴² M. HIRSCH, *Les enjeux de la protection sociale*, Montchrestien, collection Clefs, 1993.

⁴³ Que l'on appelle parfois cocréanciers.

⁴⁴ Que l'on appelle plus fréquemment codébiteurs.

⁴⁵ Selon JEAN CARBONNIER, *Droit civil. Les obligations*, PUF, 8^e éd., 1975.

obligations plurales, étant donné que la solidarité ne se présume pas⁴⁶. Le caractère conjoint de l'obligation disparaît lorsqu'il y a indivisibilité, solidarité ou obligation in solidum.

1/ Solidarité et Obligation

L'obligation solidaire est celle dont les sujets, suivant qu'ils en occupent l'extrémité active ou passive, peuvent chacun agir ou être poursuivis en paiement à hauteur de la totalité de la chose qui en fait l'objet. La solidarité fait perdre à l'obligation son caractère conjoint. Il en va de même de l'obligation in solidum.

a La solidarité active

L'obligation solidaire est une obligation plurielle résultant généralement d'une pluralité de dettes. La solidarité active est beaucoup plus rare. Dans la solidarité active, un débiteur a, pour la même obligation, plusieurs créanciers dont chacun a un droit sur le tout⁴⁷. Chaque créancier peut ainsi exiger le paiement de toute la créance. Cette solidarité est rare, en ce qu'elle met un cocréancier à la merci d'un autre. Elle doit, de plus, être expressément stipulée⁴⁸ et ne saurait découler de la solidarité passive⁴⁹. On connaît cependant quelques exemples épars de solidarité active comme le compte joint bancaire. Deux personnes ont le même compte en banque, et chacune peut retirer ce qu'elle veut du compte. Le droit fiscal est intervenu, par le biais du législateur, pour réfuter les effets de ce mécanisme de solidarité active, en raison de la multiplication des cas de fraude fiscale au moyen du compte joint bancaire. Une loi du 31 mars 1903, toujours en vigueur aujourd'hui⁵⁰, est intervenue afin de déjouer les fraudes fiscales que la pratique du compte joint dissimulait souvent. Elle dispose que, fiscalement, les sommes déposées sur un compte joint sont censées appartenir pour moitié à chaque titulaire.

b La solidarité passive

⁴⁶ Article 1202 alinéa 1 du Code civil.

⁴⁷ Articles 1197-1199 du Code civil.

⁴⁸ Article 1197 du Code civil.

⁴⁹ Par exemple, le fait que les covevendeurs d'un immeuble s'engagent solidairement (solidarité passive) ne signifie pas qu'il y ait solidarité active entre eux : un seul ne peut donc agir en rescision pour cause de lésion au nom de tous : Civ. 1, 23 décembre 1964, B. I, n° 600 ; D., 65.153, 1992, B. I, n° 179 ; D., 93, som., 216, n. Ph. Delebecque.

⁵⁰ Article 753 du Code général des impôts.

La solidarité passive⁵¹ est beaucoup plus utilisée. Elle apparaît « *lorsqu'existent plusieurs débiteurs principaux, ou des cautions, d'une même dette, afin de prémunir le créancier contre les inconvénients de la division des poursuites et de l'insolvabilité d'un débiteur, qui résulterait du caractère conjoint de la dette. Elle constitue une garantie du créancier* »⁵². La solidarité peut être conventionnelle ou légale. Lorsqu'elle est conventionnelle, Philippe MALAURIE et Laurent AYNES⁵³ suggèrent de l'appeler solidarité volontaire, étant donné qu'elle peut résulter, soit de la convention des parties, soit d'un testament où le testateur impose la solidarité à ses légataires. La solidarité conventionnelle est, par conséquent, imposée par la volonté des parties. Pour ces deux éminents professeurs, « *cette stipulation est courante, et répond à deux idées, pas toujours réunies. D'une part, il existe entre les codébiteurs une communauté d'intérêts, une sorte de société. D'autre part, le créancier trouve dans la solidarité une garantie* ». La solidarité, nous l'avons déjà dit, en droit civil, ne se présume pas parce qu'elle étend les obligations du débiteur qui pourra être amené à payer la part des autres et à supporter leur insolvabilité. La solidarité est légale lorsqu'elle est prévue par la loi. Sur quels fondements la loi s'appuie-t-elle ? Selon Philippe MALAURIE et Laurent AYNES, le fondement est dual. D'une part, la loi tient parfois compte de l'intention probable des parties et, ne fait que tirer les conséquences de la convention, convention qui avait mis les parties dans une communauté d'intérêts entraînant la solidarité. Ainsi, il y aurait un enchaînement logique : les « futures » parties passent une convention ; la convention (qui peut être le fruit d'intérêts communs) les place dans une communauté d'intérêts ; de part l'existence de cette communauté d'intérêts, la solidarité apparaît. D'autre part, l'intérêt général peut servir de fondement à la mise en œuvre d'une solidarité légale, le législateur cherchant des coresponsables solidaires. Par exemple, les parents sont solidairement coobligés du fait dommageable de leurs enfants⁵⁴.

c Obligation in solidum

C'est parce que la solidarité ne se présume pas et que ses effets secondaires sont redoutables pour les débiteurs, que les auteurs, suivis par la jurisprudence, ont inventé l'obligation in solidum. Le terme vient du latin solidus et signifie solide, entier, total. Il y a

⁵¹ Articles 1200-1216 du Code civil.

⁵² PH. MALAURIE ET L. AYNÈS, *Droit civil. Les obligations*, Cujas, 10^e éd. 1999 / 2000.

⁵³ PH. MALAURIE ET L. AYNÈS, *Droit civil. Les obligations*, Cujas, 10^e éd. 1999 / 2000.

⁵⁴ Article 1384, alinéa 4 du Code civil.

obligation in solidum lorsque plusieurs obligations indépendantes et nées de sources différentes tendent à fournir au créancier la même satisfaction et ne peuvent donc se cumuler. Pour le créancier, il n'existe, en quelque sorte, qu'une seule créance alors que chacun des débiteurs est tenu pour une dette distincte (pour la solidarité passive, les codébiteurs sont tenus d'une même dette). On peut citer, comme illustrations de l'obligation in solidum, l'obligation alimentaire ou la responsabilité civile des coauteurs d'un même dommage. En effet, la loi n'a pas prévu de solidarité entre les coauteurs d'un délit purement civil.

2 Solidarité et Responsabilité

Tout d'abord, il faut rappeler qu'il n'existe pas de solidarité légale active⁵⁵. Elle se cantonne aux dettes. De plus, la solidarité légale se subdivise en trois catégories. Tout d'abord, il y a la solidarité légale « classique », « traditionnelle », le législateur écartant la nécessité d'une stipulation expresse de l'article 1202 du Code civil. Ensuite, il y a l'obligation légale et solidaire : la loi créant au préalable une obligation avant de la rendre solidaire. Cela consiste, comme le relève fort justement Antoine HONTEBEYRIE, dans sa thèse « Le fondement de l'obligation solidaire en droit privé français »⁵⁶ en « *l'adjonction dans une dette, avec solidarité, d'une ou plusieurs personnes qui, sans la loi, eussent été juridiquement étrangères à cette dette* »⁵⁷. Ce qui nous intéresse, particulièrement ici, c'est la dernière acception de la solidarité légale : la responsabilité solidaire légale. Par ce mécanisme, le législateur instaure, à la charge d'une pluralité de personnes coresponsables d'un même dommage, une obligation solidaire de réparer celui-ci. Les hypothèses sont relativement

⁵⁵ La loi n° 52-332 du 24 mars 1952 (mod. décret n° 55-627 du 20 mai 1955 et loi n° 84-46 du 24 janvier 1984) relative aux entreprises de crédit différé en est un faux exemple : si elle dispose qu'une telle entreprise peut, « agissant conjointement et solidairement » avec un autre établissement ne relevant pas de ses dispositions, consentir un crédit avant l'attribution du crédit différé, la Cour de cassation précise néanmoins qu'elle a pour seul objet de permettre à l'établissement de crédit différé et aux entreprises consentant un crédit d'anticipation de constituer une garantie hypothécaire unique (Cass. civ. 1, 9 mai 1994, Bull. civ. I, n° 170). Quant à la loi du 16 juillet 1934 en vertu de laquelle tout acte interruptif de prescription émanant du porteur d'une obligation émise en France par une collectivité privée ou publique profite aux autres obligataires du même emprunt, elle ne consacre pas une solidarité active mais un aspect seulement de celle-ci (cf article 1999 du Code civil).

⁵⁶ A. HONTEBEYRIE, *Les fondements de l'obligation solidaire en droit privé français*, Université Panthéon-Sorbonne, Paris I, 2002.

⁵⁷ Cet aspect de la solidarité légale sera étudié, de façon plus approfondie, dans les développements ultérieurs.

nombreuses et variées : dans le droit du travail⁵⁸, des transports⁵⁹, des groupements⁶⁰, de la famille⁶¹, des successions⁶², en matière agricole⁶³, de cession de fonds de commerce⁶⁴, pénale⁶⁵. L'utilité de ces interventions législatives est quelque peu atténuée de part le droit commun et surtout de la jurisprudence constante : les coresponsables d'un même dommage se trouvent déjà tenus de la totalité de la réparation envers la victime par l'effet de l'obligation in solidum. Antoine HONTEBEYRIE distingue ces cas de responsabilité solidaire qu'il qualifie de légale de l'obligation légale et solidaire. Cette dernière fourmille également d'exemples. On peut citer, pour comparer avec ceux de la responsabilité solidaire légale, les exemples relatifs au droit de la famille avec la solidarité légale dite « ménagère » des époux, pour les dettes contractées par l'un d'eux et ayant pour objet « l'entretien du ménage ou l'éducation des enfants »⁶⁶. Il convient surtout d'évoquer la matière fiscale. La plupart des dispositions concernées figurent dans le Code général des impôts : article 155A, III, relatif aux services rendus par des personnes domiciliées ou établies hors de France ; article 283, 2 ter concernant la taxe sur la valeur ajoutée ; article 1685 relatif aux époux, ... L'intérêt de la distinction entre ces types de solidarité et le précédent réside dans l'incertitude de l'application des effets

⁵⁸ Par exemple : la rupture abusive d'un contrat de travail du fait du salarié et réembauche consécutive par un autre employeur, n'ignorant pas le fait, sous certaines conditions, que ce salarié était déjà lié par un contrat de travail (article L.122-15 du Code du travail).

⁵⁹ Exemple : la responsabilité solidaire du propriétaire et de l'exploitant d'un aéronef loué, pour les dommages causés aux tiers (article L.141-4 du Code de l'aviation) ; la responsabilité solidaire des navires en faute pour les dommages causés aux tiers par mort ou par blessure du fait d'un abordage (article 4, alinéa 3 de la loi n° 67-545 du 7 juillet 1967).

⁶⁰ Les exemples sont nombreux : on peut citer les fondateurs d'une société et premiers membres de ses organes de gestion, de direction ou d'administration, en cas d'irrégularité de constitution de la société (article 1840 du Code civil) ; premiers gérants et associés d'une SARL en cas de nullité de la société (article L.223-10 du Code de commerce) ; actionnaires d'une SA dont les apports n'ont pas été vérifiés (article L. 225-249 du Code de commerce) ; ...

⁶¹ Les parents du fait de leurs enfants mineurs habitant avec eux (article 1384 alinéa 4 du Code civil) ; concernant la tutelle : le subrogé tuteur qui ne saisit pas le juge des tutelles pour procéder à l'inventaire, est solidairement responsable, avec le tuteur, des condamnations pouvant être prononcées au profit du pupille (article 451 alinéa 3 du Code civil) ; responsabilité solidaire du tuteur et de son conjoint en cas d'immixtion de ce dernier dans la gestion du tuteur. Elle portera sur toute la gestion postérieure à son immixtion (article 418 alinéa 2 du Code civil).

⁶² Responsabilité solidaire des exécuteurs testamentaires pour le compte du mobilier qui leur a été confié, si leurs fonctions n'ont pas été divisées par le testateur (article 1033 du Code civil).

⁶³ Responsabilité solidaire des propriétaires de chèvres conduites en commun pour les dommages que celles-ci ont causé (article 201 du Code rural).

⁶⁴ Les intermédiaires, rédacteurs des actes et leurs préposés, dans une opération de cession de fonds de commerce, sont solidairement garants, avec le vendeur, des vices dissimulés par l'inexactitude des informations relative audit fonds, dès lors cependant qu'ils ont eu connaissance de cette inexactitude (article L. 141-3 alinéa 2 du Code de commerce).

⁶⁵ Solidarité des condamnés, coauteurs, ou complices d'un même crime, délit ou contravention de 5e classe s'agissant du paiement des restitutions et des dommages-intérêts (articles 375-2, 480-1 et 543 du Code de procédure pénale).

⁶⁶ Et sauf pour les « dépenses manifestement excessives, eu égard au train de vie du ménage, à l'utilité ou à l'inutilité de l'opération, à la bonne ou mauvaise foi du tiers contractant » et « s'ils n'ont été conclu du consentement des deux époux, pour les achats à tempérament ni pour les emprunts à moins que ces derniers ne portent sur des sommes modestes nécessaires aux besoins de la vie courante » (article 220 du Code civil).

secondaires de la solidarité. Alors que pour la responsabilité fiscale solidaire, ces effets s'appliquent pleinement, en cas d'obligation légale et solidaire, le doute persiste. Toutefois, la jurisprudence fiscale semble montrer le chemin aux autres branches du droit et notamment au droit civil de la famille en se prononçant en faveur de la solidarité proprement dite. Elle a considéré, à plusieurs reprises⁶⁷, que la notification d'un redressement fiscal effectuée envers l'un quelconque des codébiteurs solidaires de la dette fiscale vaut également à l'égard des autres. Il en va de même des actes de procédures consécutifs à la notification⁶⁸.

La solidarité est donc un mécanisme pluridisciplinaire, quasiment à vocation « universelle ». La plupart, sinon toutes les branches du droit connaissent et utilisent la solidarité. Cependant, ce mécanisme est d'inspiration civiliste. Même du temps des romains, la solidarité était liée au rapport d'obligation. La solidarité nationale, sociale et leurs dérivés ont plutôt trait au droit public et même à la science politique, dans la mesure où ces types de solidarité sont dans une large mesure le fruit de volontés politiques. Nous nous attacherons, dans les prochains développements, uniquement à la solidarité en tant que mécanisme de droit des obligations.

Le droit fiscal use -voire abuse ?- des techniques de droit privé afin, à première vue tout au moins, de garantir le recouvrement de l'impôt. *« Il n'est pas une seule question fiscale qui ne suppose au préalable une question d'ordre purement civil ; car si la loi fiscale fixe le tarif de l'impôt et en règle la liquidation, le droit civil en détermine l'exigibilité : dire que l'interprétation de la loi fiscale est étrangère aux principes du droit civil c'est dire qu'on peut tirer la conséquence d'un raisonnement sans en connaître les prémises »*. Cette démonstration est celle de Gabriel DEMANTE et date du XIX^e siècle⁶⁹. Henri LALOU, en 1927⁷⁰, dressait déjà le bilan des principes du droit civil, soit laissés délibérément de côté par le droit fiscal, soit contredits, soit aménagés, soit purement repris par ce dernier. Classiquement, il est reconnu que le droit fiscal utilise fréquemment les mécanismes de droit civil, et en particulier ceux du droit des obligations afin, généralement, de faciliter le recouvrement de l'impôt. C'est, par exemple, le cas de la transaction. Un décret de 1934 et

⁶⁷ Cass. com., 25 mars 1991, Bull. civ. IV, n° 118; Cass. Com. 12 décembre 1989, Bull. civ. IV, n° 315 ; Cass. com. 15 mars 1988, Bull. civ. IV, n° 109 ; Cass. com., 23 juin 1987, Bull. civ. IV, n° 159 ; Cass. com., 6 mars 1985, Bull. civ. IV, n° 88.

⁶⁸ Cass. com., 12 décembre 1989, Bull. civ. IV, n° 315.

⁶⁹ DEMANTE G., *Principes de droits d'enregistrement*, 3^e éd., 1878, tome 1^{er}, n° 3.

⁷⁰ LALOU H., *Droit fiscal contre Code civil*, Dalloz Hebdomadaire 1927, chron. p. 9.

une loi de 1963⁷¹, mettant fin à la querelle entre le juge administratif et judiciaire, considèrent que la transaction en matière fiscale repose sur les règles du droit civil. Il en va de même pour la compensation⁷² qui est un mécanisme civiliste utilisé par les comptables publics. Toutefois, à côté de cette compensation légale et civiliste, le droit fiscal a mis en place un autre type de compensation, spécialement prévue par le Livre des procédures fiscales. Son champ d'application est néanmoins limité puisqu'elle s'applique uniquement dans le cadre des procédures d'assiette et non pas de recouvrement. L'énumération pourrait se poursuivre avec la prescription, le paiement, et, plus généralement toutes les techniques du droit civil utilisées en matière de recouvrement ; c'est, du moins ce qu'affirme Jean PUJOL, dans sa thèse consacrée à l'application du droit privé en matière fiscale⁷³.

La solidarité est utilisée par le droit fiscal, ceci n'est guère contestable. Mais quelle en est la raison ? Le fondement ? Quels sont les effets de l'utilisation de ce mécanisme de droit des obligations sur le droit fiscal, sur les contribuables, sur l'administration fiscale ? Quel est le régime de la solidarité en matière fiscale ? L'analyse pratique des fondements et du régime de la solidarité se prolonge sur le plan théorique. La notion de solidarité telle qu'elle se dégage du droit fiscal est-elle conforme, voire identique à celle retenue en droit privé ? Les fondements de la solidarité en matière fiscale sont-ils les mêmes que ceux retenus en droit des obligations ? Pour répondre à cette question, il faut au préalable identifier le ou les fondements de la solidarité, avant d'analyser le régime de la solidarité fiscale, les effets qu'elle produit.

PREMIÈRE PARTIE : LES FONDEMENTS DE LA SOLIDARITÉ FISCALE

DEUXIÈME PARTIE : LE RÉGIME DE LA SOLIDARITÉ FISCALE

⁷¹ Article 11 de la loi du 27 décembre 1963 : « Les transactions exécutées par les redevables et approuvées par l'autorité compétente sont définitives, tant en ce qui concerne les droits que les pénalités, et font obstacle à toute introduction ou reprise d'une procédure contentieuse ».

⁷² Article 1289 du Code civil.

⁷³ PUJOL J., *L'application du droit privé en matière fiscale : recherche sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, Paris, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1987.

PREMIERE PARTIE : LES FONDEMENTS DE LA SOLIDARITE FISCALE

Il faut partir des branches du droit afin de mieux déterminer le ou les fondements de la solidarité et comprendre, à condition qu'ils diffèrent selon que la solidarité est civile ou fiscale, les raisons de ces divergences. Le droit fiscal constitue d'abord « *la branche du droit public qui règle les droits du fisc et leurs prérogatives d'exercice* »⁷⁴. Il subit la marque de toutes les disciplines qui composent la « famille » du droit public. Par exemple, et nous l'avons vu, la fiscalité comprend une dimension constitutionnelle, de part les principes de consentement à l'impôt, de l'égalité ou de solidarité devant l'impôt. Il en va de même pour les finances publiques lorsqu'elles définissent l'impôt. Le droit administratif n'est pas en reste, bien au contraire : il alimente les débats fiscaux comme, par exemple, ceux relatifs à la légalité de la doctrine administrative, aux rapports de l'administration et des contribuables... Mais, le droit fiscal entretient, depuis longtemps des relations assidues avec le droit privé. Des liens très forts unissent ces deux branches du droit. « *Le droit fiscal imposant en effet toute activité ou toute situation dépend forcément des disciplines juridiques qui permettent ces activités ou ces situations* »⁷⁵. Le droit fiscal, comme le rappelle Florence DEBOISSY, dans sa thèse sur la simulation en droit fiscal⁷⁶ « *contribue à éclairer et à enrichir les analyses nourries en droit privé* ». En effet, le droit fiscal des affaires, et plus particulièrement la fiscalité des entreprises, deviennent inséparables du droit commercial et du droit des sociétés⁷⁷. Il en va de même du droit de la famille qui subit l'emprise grandissante de la fiscalité⁷⁸ : le concubinage, le pacte civil de solidarité, le divorce sont largement empreints de fiscalité. Ceci est encore plus vrai lorsque la famille est envisagée sous son angle patrimonial : les libéralités, les régimes matrimoniaux, les successions « *s'alimentent en partie à la sève fiscale : la gestion de patrimoine est aussi et surtout la recherche de l'optimisation fiscale* »⁷⁹. « *Lieu géométrique de tous les enseignements juridiques* », comme le qualifient J.-C. MARTINEZ et P. DI MALTA⁸⁰, « *le droit fiscal apparaît comme un droit caméléon qui*

⁷⁴ L. TROTABAS ET J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, 7^e éd., Dalloz, 1992, n° 11.

⁷⁵ J.-C. MARTINEZ ET P. DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, tome I, L'impôt, le fisc, le contribuable, Litec, 1986, n° 172.

⁷⁶ FL. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, Bibliothèque de droit privé, tome 276, LGDJ 1997.

⁷⁷ G. RIPERT ET R. ROBLOT, *Traité de droit commercial*, Droit fiscal des affaires, tome III, 3^e éd., LGDJ, 1994, par P. Serlooten, n° 1 et s. ; J. MESTRE, *Droit commercial*, 21^e éd., LGDJ 1993, n° 14.

⁷⁸ D. PONTON-GRILLET, *La famille et le droit fiscal* : D. 1987, p. 125.

⁷⁹ FL. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, Bibliothèque de droit privé, tome 276, LGDJ 1997.

⁸⁰ J.-C. MARTINEZ ET P. DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, tome I, L'impôt, le fisc, le contribuable, Litec, 1986, n° 172.

change de coloration selon la perspective à partir de laquelle il est étudié »⁸¹. Le droit fiscal et le droit privé, plus précisément le droit civil, sont « intimement » liés. Le droit fiscal exerce une influence incontestable sur la théorie du droit des obligations. Mais quelle en est l'étendue relativement à la solidarité ? Dans le domaine de la responsabilité, de l'obligation solidaire, de l'obligation in solidum, comment coexistent le droit fiscal et le droit civil ? L'un prend-il le pas sur l'autre ou s'agit-il davantage d'interactions ? Le droit fiscal ne pourrait-il pas éclairer le droit civil ? S'il est vrai que les fiscalistes doivent maîtriser les principes de droit privé, les privatistes ne sont pas pour autant dispensés d'appréhender les mécanismes fiscaux. « *Le temps de la synthèse* » ne serait-il pas venu, comme l'annonce le doyen VEDEL lorsqu'il clame : « *Le temps de la synthèse est venu, en tout cas celui du rapprochement, de la conciliation et des liaisons* »⁸². Il ne faut pas accorder trop d'importance aux subdivisions du droit, qui ne sont, que trop artificielles. Le droit doit être envisagé comme un tout, comme une unité, afin de ne pas faire perdre aux textes leur cohérence. Comme le dit Olivier FOUQUET, « *il faut sauvegarder l'unité des principes fondamentaux* »⁸³. La solidarité est de ceux-ci.

Le droit fiscal, comme n'importe quel droit, doit s'adapter aux réalités économiques et sociales. Cette adaptation peut se faire de deux manières. Comme l'a relevé Marc COTTINI, dans sa thèse intitulée « *La communauté d'intérêts en droit fiscal français : contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale* »⁸⁴, « *on a pu observer, d'une part, une reconnaissance de certaines situations fondées sur une solidarité sociale et économique, sur l'existence d'intérêts communs entre certaines personnes. Dès la réforme de l'impôt sur le revenu, l'unité sociale et économique de la famille était reconnue par l'intermédiaire de la notion du foyer fiscal. Plus tardivement, l'unité économique que constitue le groupe de sociétés était partiellement reconnue tant au niveau légal que jurisprudentiel* ». D'autre part, la reconnaissance de situations fondées sur la solidarité peut se faire au détriment du contribuable. En effet, « *dans leur recherche des cas d'évasion fiscale, l'Administration et le Législateur ont régulièrement vu, dans le phénomène de la solidarité d'intérêts, des possibilités de manipulation de l'assiette imposable et des régimes d'imposition* »⁸⁵. Marc COTTINI de poursuivre « *l'existence de communautés d'intérêts entre les individus a permis de justifier certaines solutions particulières...* ». La solidarité serait-elle le fruit d'une

⁸¹ FL. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, Bibliothèque de droit privé, tome 276, LGDJ 1997.

⁸² G. VEDEL, préface à la thèse de Ph. Bern « *La nature juridique du contentieux de l'imposition* », LGDJ, 1972.

⁸³ O. FOUQUET, *Droit fiscal et droit comptable* : Rev. Adm. 1994, p. 373.

⁸⁴ M. COTTINI, *La communauté d'intérêts en droit fiscal français : contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, Thèse sous la direction de Christian Louit, Aix-Marseille 3, 1998.

⁸⁵ M. COTTINI, *La communauté d'intérêts en droit fiscal français : contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, Thèse sous la direction de Christian Louit, Aix-Marseille 3, 1998.

adaptation aux faits ? La communauté d'intérêts justifie-t-elle la solidarité ? Est-ce ce concept, employé pour la première fois par le Conseil d'Etat en 1929⁸⁶ qui sert de fondement à la solidarité ? L'existence d'une communauté d'intérêts conditionne-t-elle la solidarité ? Les cas de solidarité en matière fiscale sont nombreux et relativement diversifiés. Tous ces cas représentent-ils une communauté d'intérêts ? Nous verrons que la communauté d'intérêts, à travers les acceptions qu'elle recouvre, constitue indiscutablement un des fondements de la solidarité. L'intérêt de l'étude réside, cependant, dans la recherche de l'unité ou de la diversité des fondements. La communauté d'intérêts est-elle la seule capable de justifier la solidarité ? Si elle s'avère, dans certaines hypothèses, être le fondement unique et donc direct de la solidarité, on s'aperçoit, lorsque l'on développe l'analyse, que ce fondement peut être simplement médiat et non plus direct ; c'est à dire que la communauté d'intérêts reste un des fondements de la solidarité mais se retrouve supplantée, quelque peu, par d'autres concepts. Ainsi, la communauté d'intérêts devient un fondement nécessaire mais insuffisant de la solidarité.

CHAPITRE PREMIER : LE FONDEMENT DIRECT DE LA SOLIDARITÉ : LA COMMUNAUTÉ D'INTÉRÊTS

CHAPITRE SECOND : LA COMMUNAUTÉ D'INTÉRÊTS : FONDEMENT MÉDIAT DE LA SOLIDARITÉ

⁸⁶ CE Sect., 25 juillet 1929, Rec. Cons. D'Et., p. 848.

CHAPITRE 1^{ER} : LE FONDEMENT DIRECT DE LA SOLIDARITE : LA COMMUNAUTE D'INTERETS

La communauté d'intérêts était originellement employée pour représenter les sociétés de fait⁸⁷. Puis, son contenu conceptuel s'est considérablement élargi. De nos jours, il permet, par exemple, de regrouper l'ensemble des relations atypiques influençant la normalité fiscale, comme le démontre Marc COTTINI dans sa thèse. Il est évident que la notion de communauté d'intérêts, tout comme l'intérêt social, est une notion à contenu variable. Elle est une notion évolutive et protéiforme, connue tant des privatistes que des fiscalistes⁸⁸. Que recouvre ce concept ? Son contenu diffère-t-il selon que l'on se place en matière civile ou fiscale ? Ou existe-t-il une certaine analogie entre l'utilisation de la communauté d'intérêts en droit privé et en droit fiscal ? La communauté d'intérêts peut-elle être un fondement de la solidarité ? Si oui, est-elle l'unique fondement ? Pourquoi le droit fiscal utilise-t-il le mécanisme civiliste de la solidarité ? Pourquoi cette branche du droit utilise-t-elle une « prérogative de puissance privée » plutôt qu'une prérogative de puissance publique pour recouvrer l'impôt ?

⁸⁷ Cass. Req., 13 juin 1832, S. 1832-I-520 ; Cass. civ., 7 mars 1888, Bull. civ., p. 74 ; J. HÉMAR, *Théorie et pratique des nullités de sociétés et des sociétés de fait*, Société anonyme du Recueil Sirey, 2^e éd., 1926, n° 10.

⁸⁸ Si tant est que l'on puisse les différencier !

SECTION 1^{ÈRE} : LA NOTION DE COMMUNAUTÉ D'INTÉRÊTS

La communauté d'intérêts recouvre une situation de fait. Par conséquent, son contenu est extrêmement variable, dépendant notamment des domaines d'intervention. Cette notion est donc pourvue d'un contenu incertain. De plus, elle apparaît quelque peu confuse. L'étude de quelques exemples de communauté d'intérêts contribuera à éclaircir l'appréhension du concept.

§ 1 : La communauté d'intérêts : une notion protéiforme et évolutive

Le concept de communauté d'intérêts est à la base une notion de droit civil regroupant plusieurs acceptions. Qu'est ce qu'une communauté d'intérêts ? Que recouvre ce concept ? Classiquement, la communauté d'intérêts est utilisée pour désigner des situations dans lesquelles des individus sont unis par des liens d'intérêts étroits. Cette affirmation permet de rapidement saisir le caractère flou de la notion. Apparu pour représenter les sociétés de fait⁸⁹, ce concept de communauté d'intérêts est donc le fruit d'une « construction » de droit privé. En effet, le droit privé, en utilisant cette notion, entendait dénommer des situations dans lesquelles des individus étaient unis par un intérêt commun. La raison de cette « qualification » est ultra-classique : attribuer à ces individus en situation particulière un régime juridique particulier. En droit privé, la notion de communauté d'intérêts découle de l'intérêt commun unissant les sujets de droit. Toutefois, Théo HASSLER relève que « *les deux notions sont parfois synonymes* » mais que « *l'identification n'est cependant pas totale* »⁹⁰. Ces notions ont quand même leur fondement en commun, mais recouvrent trois acceptions différentes.

A La communauté d'intérêts : intérêt collectif ou intérêt commun ?

Dans la première approche, la communauté d'intérêts désigne les groupements de personnes liées par un intérêt collectif⁹¹. « *Cette conception [est] liée à la technique de l'affectation des biens à un intérêt collectif* »⁹². On prend en considération le groupement de

⁸⁹ Cass. Req., 13 juin 1832, S. 1832-I-520 ; Cass. civ., 7 mars 1888, Bull. civ., p. 74 ; J. HÉMARD, *Théorie et pratique des nullités de sociétés et des sociétés de fait*, Société anonyme du Recueil Sirey, 2^e éd., 1926, n° 10.

⁹⁰ T. HASSLER, *L'intérêt commun*, Rev. trim. dr. com., 1984, pp. 581 et s.

⁹¹ Voir, notamment, F. DELHAY, *La nature juridique de l'indivision*, LGDJ, Bibliothèque de Droit privé, tome 89, 1968, n° 249s. et n° 283s. ; S. GUINCHARD, *L'affectation des biens en droit privé français*, LGDJ, Bibliothèque de Droit privé, tome 145, 1976, n° 371s.

⁹² M. COTTINI, *La communauté d'intérêts en droit fiscal français : contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, Thèse sous la direction de Christian Louit, Aix-Marseille 3, 1998.

personnes. La communauté d'intérêts naîtrait ici, selon la doctrine privatiste, de la collectivité de personnes co-titulaires d'un même droit ou d'un même ensemble de droits. L'exemple classique est celui des sociétés dotées de la personne morale. En effet, Léon MICHOUD a dégagé les deux composantes de la personne morale : « *un intérêt collectif distinct des intérêts individuels* » et « *une organisation suffisante pour dégager une volonté collective* »⁹³. Mais originellement, la doctrine s'est d'abord attachée à reconnaître une communauté d'intérêts dans les sociétés non dotées de la personnalité morale, comme par exemple les sociétés de fait. Il y avait donc deux types de sociétés : les sociétés proprement dites et les communautés d'intérêts⁹⁴. Au fil du temps, « *la communauté d'intérêts, entendue comme une collectivité dont les membres, unis par des intérêts communs, sont co-titulaires d'un même droit, se rencontre dans des institutions connues comme l'indivision, la communauté conjugale et la copropriété de biens, voire dans une institution non entièrement reconnue, l'entreprise* »⁹⁵.

Cette première approche de la communauté d'intérêts n'a pas satisfait l'ensemble de la doctrine qui trouva plus adéquat d'associer la communauté d'intérêts à l'intérêt commun. Pourquoi une telle approche ? Parce que l'intérêt commun sert à résoudre les conflits d'intérêts individuels et également parce que la sphère d'application de la notion d'intérêt commun est extrêmement vaste : le droit des sociétés relativement aux groupes de sociétés, le droit de la famille, le droit de la distribution, ... Théo HASSLER désigne l'intérêt commun comme « *une convergence d'intérêts entre les parties, une rencontre heureuse de deux égoïsmes* ». L'intérêt commun se distingue donc de l'intérêt collectif qui « *transcende l'intérêt que les individus ont mis en commun jusqu'à composer un intérêt d'une nature différente* »⁹⁶. Marc COTTINI, dans sa thèse relative à la communauté d'intérêts, conteste l'assimilation de la notion d'intérêt commun à celle de communauté d'intérêts, et ce, sous un double aspect : celui de la reconnaissance de l'intérêt commun comme principe autonome de solution et celui de l'assimilation terminologique pure. Toutefois, comme le reconnaît l'auteur, un bémol à la critique doit être apporté dans la mesure où cette assimilation des deux concepts est une réalité de la vie juridique. La troisième approche de la communauté d'intérêts serait-elle plus satisfaisante ?

matière de preuve fiscale, Thèse sous la direction de Christian Louit, Aix-Marseille 3, 1998.

⁹⁶ T. HASSLER, *L'intérêt commun*, Rev. trim. dr. com., 1984, pp. 581 et s.

B La communauté d'intérêts : intérêts individuels et intérêts des tiers ?

Cette troisième approche, comme l'explique Marc COTTINI, « *ne permet plus de faire produire directement des effets à une situation assise sur une communauté d'intérêts* » mais il s'agit plutôt de procéder à une « *double utilisation de la communauté d'intérêts, par rapport aux intérêts individuels et aux intérêts des tiers* ». Le droit du travail nous en fournit un premier exemple : les institutions représentatives du personnel lorsqu'elles sont communes à plusieurs sociétés. Mais « *si cette reconnaissance passe par celle d'une unité sociale nécessitant la démonstration d'intérêts communs entre les salariés, elle doit aussi résulter d'une unité économique pouvant se justifier par la communauté d'intérêts existant entre les différentes sociétés concernées*⁹⁷ »⁹⁸. Ici encore, le champ d'application de ces concepts est très large et comprend notamment certaines infractions pénales pour étendre une responsabilité. Par contre, relativement à la solidarité, cette dernière approche semble plus féconde. En effet, lorsque la communauté d'intérêts recouvre les intérêts individuels et les intérêts des tiers, elle est pourvue d'une fonction prospective aboutissant à une qualification juridique, c'est d'ailleurs ce qu'a relevé Marc COTTINI. En présence d'une communauté d'intérêts, la responsabilité pourra être qualifiée de solidaire. Quel est l'intérêt de se fonder sur la communauté d'intérêts pour mettre en œuvre une responsabilité solidaire ? Le législateur et le juge utilisent ce concept afin de rechercher le débiteur d'une obligation, de déceler une volonté non exprimée, de sanctionner une fraude... Si l'on prend l'exemple de la recherche d'une volonté tacite au sein d'un contrat, on s'aperçoit que cette quête est faite aussi bien au profit de l'une des parties qu'au profit des tiers.

Généralement, la communauté d'intérêts est donc considérée comme une situation de fait ; représentant une réalité protéiforme et évolutive, la nature de la communauté d'intérêts est, par conséquent, protéiforme et évolutive. Son contenu varie en fonction de son objectif, de sa raison d'être. Afin de mieux appréhender ce concept, il paraît plus « pédagogique » d'en exposer des illustrations.

§ 2 : Illustrations de la reconnaissance de la communauté d'intérêts

⁹⁷ R. DE LESTANG, *La notion d'unité économique et sociale d'entreprises juridiquement distinctes*, Dr. soc., 1979, n° 4, p. 12 ; B. TEYSSIÉ, *Droit du travail*, tome 2 « Relations collectives de travail », Litec, 2^e éd., 1993, n° 86.

⁹⁸ M. COTTINI, *La communauté d'intérêts en droit fiscal français : contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, Thèse sous la direction de Christian Louit, Aix-Marseille 3, 1998.

La recherche d'exemples de solidarité fondée sur la communauté d'intérêts en matière civile et commerciale permet d'explicitier, en partie du moins, les solutions adoptées en matière fiscale.

A En matière commerciale

On peut dire du droit commercial qu' « *il baigne dans la solidarité, que celle-ci en est l'une des pièces maîtresses* »⁹⁹. En effet, en dehors des cas où les parties l'ont expressément stipulé, le législateur a instauré la solidarité dans les principaux domaines du droit commercial : le droit des sociétés et les effets de commerce. Quelle est la raison d'être de cette profusion de solidarité en matière commerciale ? Fernand DERRIDA explique ce phénomène par les besoins de rapidité et de crédit inhérents à la vie des affaires. La communauté d'intérêts serait-elle sous-jacente ? C'est un fait constant que les opérations commerciales doivent être traitées rapidement. En présence de plusieurs coobligés, il faut donc permettre au créancier de compter sur leur solvabilité commune et réciproque. Ainsi, la communauté d'intérêts réside, dans le fait pour le créancier, d'augmenter sa sécurité en multipliant, par le jeu de la solidarité, le nombre des débiteurs tenus à la totalité de la dette (par conséquent, ayant de plus grandes chances d'être payé, le créancier sera incité à contracter) ; et dans le fait pour les débiteurs de les satisfaire en leur permettant de contracter. La communauté d'intérêts fonde donc, de manière quasi-« universelle », la solidarité commerciale ; d'ailleurs, depuis le début du XXe siècle, ceci n'est plus un « tabou », la jurisprudence commerciale ayant édicté une véritable présomption générale de solidarité¹⁰⁰. Le principe s'applique à l'acte de commerce, quelle que soit la qualité de la personne¹⁰¹. Son domaine s'étend aux obligations contractuelles, quasi-contractuelles, quasi-délictuelles¹⁰² et légales¹⁰³. L'attendu de principe est remarquable de clarté : « *L'article 1202 du Code civil n'est pas applicable en matière commerciale, où, selon un usage antérieur au Code de commerce et maintenu depuis, la solidarité entre débiteurs se justifie par l'intérêt commun des parties en cause* ». Il faut noter que cette présomption ne joue pas en matière de solidarité active, ceci se justifiant par le défaut de communauté d'intérêts pouvant lier les créanciers entre eux. Ainsi, en matière de

⁹⁹ F. DERRIDA, *De la solidarité commerciale*, RTD com., 1953, p. 329.

¹⁰⁰ Req. 20 octobre 1920, Robin c/ Serenon, ès qual. faillites Chaffaujon et Soc. « Tot Lam » : D.1920.1.161, note P. Matter ; S. 1922.201, note J. Hamel; confirmé par Req. 18 janvier 1926, DH 1926, p. 67 ; Cass. civ. 18 juillet 1929, DH 1929, p. 556 ; Cass. civ. 7 janvier 1946, D. 1946, jurispr., p. 132, S 1947, 1, p. 32 ; Cass. civ. 16 janvier 1990, JCP G 1991, II, 21748, note C. Hannoun ; CA Paris 30 juin 1995, juris-data n° 022780.

¹⁰¹ Pour une cession de contrôle : Cass. com. 16 janvier 1990, JCP G 1991, II, 21748, note C. Hannoun.

¹⁰² Cass. Req. 2 mars 1938, S. 1938, 1, 133.

¹⁰³ Cass. Req. 4 juillet 1932, S. 1932, 1, 381 ; Contra : Cass. com. 5 décembre 1951, D. 1952, jurispr., p. 449, note Goré ; JCP G 1952, II, 7199, note Boitard.

solidarité active, la règle commerciale est identique à la règle civile, une stipulation expresse est nécessaire¹⁰⁴. En matière d'emprunts obligataires¹⁰⁵, un cas de solidarité active a toutefois été prévu par le législateur. On peut enfin préciser que la présomption de solidarité n'est pas uniquement une règle de preuve, contrairement à la solution adoptée avant l'arrêt de 1920, mais un principe inhérent à la nature de la dette. Il s'opère un renversement de la charge de la preuve¹⁰⁶, la stipulation contraire étant possible.

B En matière civile

La reconnaissance de la communauté d'intérêts comme fondement de la solidarité en matière civile est beaucoup plus hésitante, ou à tout le moins, tacite, presque « sournoise ». Il est vrai, qu'en matière civile, les nécessités du commerce, comme le besoin de rapidité, sont à cent mille lieues des exigences civilistes ! La communauté d'intérêts, en matière civile, sert, malgré tout, de fondement à de nombreuses techniques juridiques. Il en va ainsi de la solidarité, mais à condition qu'elle soit prévue par la loi. On peut citer l'article 1887 du Code civil instaurant une solidarité entre les coemprunteurs de la même chose. Toutefois, cette disposition est propre au prêt à usage et ne peut pas être étendue aux prêts de somme d'argent¹⁰⁷. Est-ce à dire qu'il n'y a pas de communauté d'intérêts lorsque le prêt porte sur une somme d'argent ? La communauté d'intérêts fonde également la solidarité prévue entre les mandants, à condition qu'ils aient constitué un mandataire unique pour une affaire commune¹⁰⁸. Cependant, ces hypothèses de solidarité légale fondée sur la communauté d'intérêts s'interprètent strictement : la solidarité de l'article 2002 du Code civil s'applique uniquement au contrat de mandat et non à la gestion d'affaires, en cas de pluralité de débiteurs gérés¹⁰⁹. De plus, cette solidarité ne concerne que les rapports entre les mandants et le mandataire commun, et est donc inapplicable aux rapports entre les mandants et le ou les cocontractants de ce mandataire. Enfin, on peut citer une troisième hypothèse de solidarité civile légale fondée sur la communauté d'intérêts : celle du Code des assurances instaurant une solidarité entre les cohéritiers, pour les primes d'assurance, lorsqu'ils continuent le contrat conclu par leur auteur¹¹⁰. Il existe donc des hypothèses, en matière civile, instituant la

¹⁰⁴ Cass. civ. 16 juin 1914, DP 1918, 1, p. 88.

¹⁰⁵ Loi du 16 juin 1934, article 1^{er}.

¹⁰⁶ Cass. com. 7 janvier 1970, Bull. civ. IV, n° 8.

¹⁰⁷ Cass. 1^{ère} civ., 20 février 2001, Contrats, conc., consom. Juin 2001, n° 85, obs. Leveneur ; RTD civ. 2001.907, obs. Gautier.

¹⁰⁸ Article 2002 du Code civil

¹⁰⁹ Cass. civ., 10 novembre 1909, DP 1911, 1, p. 169.

¹¹⁰ Article L.121-10, alinéa 4 du Code des assurances.

solidarité légale, sur la base d'une communauté d'intérêts. Ces cas concernent principalement le domaine de la famille. A cet égard, on peut citer le cas des exécuteurs testamentaires dont la solidarité est prévue à l'article 1033 du Code civil. Cette disposition est fondée sur l'intention présumée des parties. La mise en place d'un régime de tutelle peut également générer une solidarité fondée sur la communauté d'intérêts : l'article 418 du Code civil dispose qu'en cas d'immixtion du conjoint du tuteur dans la gestion des biens du pupille, il devient, avec le tuteur responsable solidaire de toute gestion postérieure à son immixtion. La communauté d'intérêts réside également dans l'intention présumée des parties et dans l'intérêt de la pupille qu'il faut protéger. Enfin, le fameux article 2220 du Code civil, instaurant une solidarité entre les époux pour l'entretien du ménage et l'éducation des enfants. Les dettes ainsi contractées par l'un oblige l'autre solidairement.

C En matière fiscale

Comparativement au droit privé, les objectifs du droit fiscal relativement à la communauté d'intérêts diffèrent. En effet, le droit privé utilise la notion de communauté d'intérêts afin de qualifier des situations dans lesquelles des individus sont unis par un intérêt commun et ainsi leur conférer un régime juridique particulier.¹¹¹ Le droit fiscal, quant à lui, retient différentes conceptions, appréhendant la communauté d'intérêts dans le cadre d'un système autonome de solutions. Selon Marc COTTINI, la communauté d'intérêts en matière fiscale revêt un aspect dichotomique. En vertu des liens existant entre le droit privé et le droit fiscal, ce dernier reprend, dans certaines hypothèses, les approches privatistes fondées sur l'intérêt commun. Le droit fiscal a, en quelque sorte, transposé cette conception privatiste de la communauté d'intérêts fondée sur l'intérêt commun. L'autre aspect, moins important quantitativement, marque la volonté ou le besoin, pour la matière fiscale, de s'émanciper quelque peu du droit privé : la reconnaissance d'un intérêt commun entre des personnes se fonde sur l'existence d'un lien d'influence (pour en tirer des conséquences défavorables aux contribuables). Le lien d'influence révélé par la communauté d'intérêts est régulièrement utilisé par la doctrine administrative et également par le pouvoir réglementaire, non seulement pour préciser les notions de contrôle et de dépendance mais surtout « *pour définir certaines relations de pouvoir qui peuvent s'instaurer à l'intérieur d'une même société entre celle-ci et un de ses membres* »¹¹². Concernant l'influence de la communauté d'intérêts fondée sur l'existence d'un intérêt commun (approche privatiste) sur le droit fiscal, celle-ci peut se faire à

¹¹¹ T. HASSLER, *L'intérêt commun*, Rev. trim. dr. com., 1984, pp. 581 et s.

¹¹² M. COTTINI, *La communauté d'intérêts en droit fiscal français : contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, Thèse sous la direction de Christian Louit, Aix-Marseille 3, 1998.

deux niveaux. Il peut y avoir une simple appropriation¹¹³ par le droit fiscal des réalités du droit privé ou il peut s'agir d'une adaptation à la technique fiscale, adaptation susceptible « *de révéler une véritable conception fiscale de la communauté d'intérêts fondée sur l'intérêt commun* »¹¹⁴. Le foyer fiscal et le groupe de sociétés, notions dégagées par le droit fiscal, semblent avoir l'intérêt commun pour fondement, étant donné la prise en compte d'une réalité juridique (la famille ou le groupe), traduisant une communauté d'intérêts entre ses membres. Ainsi, le foyer fiscal justifie l'emploi de la technique de la solidarité dans le paiement de l'impôt¹¹⁵. Toutefois, on peut s'interroger sur l'existence d'une communauté d'intérêts en présence d'un foyer fiscal composé d'un célibataire sans enfant. Quant à la notion de groupe de sociétés, on peut considérer que l'existence du groupe repose sur une communauté d'intérêts¹¹⁶. Ce fondement a d'ailleurs permis aux groupes de bénéficier de régimes fiscaux favorables comme le bénéfice consolidé et surtout l'intégration fiscale. D'ailleurs, Bernard JADAUD estime que « *c'est essentiellement sur la notion de communauté d'intérêts, et non pas l'existence d'un pouvoir de domination absolue, (...) que repose le régime fiscal du bénéfice consolidé* »¹¹⁷. La jurisprudence prend même en compte cet intérêt de groupe. Enfin, la communauté d'intérêts unissant les sociétés appartenant à un même groupe se traduit également en terme de solidarité : le septième alinéa de l'article 223 A du Code général des impôts rend chaque société du groupe solidaire du paiement de l'impôt sur les sociétés, de l'imposition forfaitaire annuelle et du précompte et, le cas échéant des intérêts de retard, majorations et amendes fiscales correspondantes, dont la société mère est redevable. La solidarité des sociétés du groupe s'étend même au règlement des contributions additionnelles à l'impôt sur les sociétés¹¹⁸.

Mais quelquefois, le droit fiscal ne se contente pas de reprendre les techniques civilistes, il les aménage, les adapte. Ceci est le cas en matière de responsabilité solidaire dans le paiement de l'impôt. Les hypothèses de solidarité légale dans le paiement de l'impôt sont diverses et variées : la solidarité des époux en matière de taxe d'habitation et d'impôt sur le revenu¹¹⁹, la solidarité à l'encontre du vendeur d'un fonds de commerce en matière d'impôts

¹¹³ Par exemple, la technique de l'indivision, de la personnalité morale...

¹¹⁴ M. COTTINI, *La communauté d'intérêts en droit fiscal français : contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, Thèse sous la direction de Christian Louit, Aix-Marseille 3, 1998.

¹¹⁵ Dans ce sens, voir L. MEHL ET P. BELTRAME, *Science et technique fiscales*, PUF, Thémis, 1^{ère} éd., 1984, p. 302.

¹¹⁶ D. PLANTAMP, *L'originalité du groupe de sociétés au sens de l'article L.439-1 du Code du travail*, D. 1991, chron., pp. 69 et s., n° 28 et s.

¹¹⁷ B. JADAUD, *Rapport sur le 26^e congrès de l'International Fiscal Association*, Rev. sc. fin., 1973, p. 407.

¹¹⁸ Qu'il s'agisse de la contribution de 10 % ou de la contribution sociale.

¹¹⁹ Article 1685 du Code général des impôts.

directs¹²⁰, la solidarité entre les cohéritiers pour le paiement des droits de succession¹²¹, celle des complices et coauteurs d'un fait frauduleux¹²². Ces divers cas de solidarité, a priori éparés, reposent-ils sur le même fondement ? La communauté d'intérêts peut-elle servir de fondement à toutes ces hypothèses légales de solidarité, apparemment indépendantes les unes des autres ? Pour découvrir le fondement de la solidarité légale en matière fiscale, il faut rechercher si le juge fiscal, comme son homologue commercial, a reconnu des cas de solidarité sans texte.

¹²⁰ Article 1684 du Code général des impôts.

¹²¹ Article 1709 du Code général des impôts.

¹²² G. GOULARD, Conclusions sous CE, Sect., 10 octobre 1997, n° 117.640, Chevreux, RJF 11/97, p. 676.

SECTION 2^{NDE} : LA COMMUNAUTÉ D'INTÉRÊTS, VECTEUR COMMUN DE LA SOLIDARITÉ

Le fait de rechercher si le juge fiscal a été amené à reconnaître des cas de solidarité sans texte permettra de savoir si la communauté d'intérêts peut servir de fondement à tous les cas de solidarité légale en matière fiscale. Cette recherche mettra en avant l'intensité du lien unissant la communauté d'intérêts et la solidarité.

§ 1 : La quête infructueuse des cas de solidarité sans texte en matière fiscale

Rechercher si le juge fiscal reconnaît des cas de solidarité sans texte permet de contribuer à la recherche du fondement de la solidarité légale en matière fiscale. Le juge commercial n'a pas hésité à admettre des hypothèses de solidarité sans texte. Il convient de rappeler au préalable le raisonnement de ce dernier, avant de mieux cerner la position du juge fiscal.

A La reconnaissance par le juge commercial de cas de solidarité sans texte

Nous l'avons dit, le juge commercial n'a pas hésité, dès le début du XXe siècle à admettre des cas de solidarité sans texte. Pourquoi tant d'« initiative » ? La solidarité fait partie des usages commerciaux. Le droit des affaires étant un droit de praticiens, les usages disposent, en ce domaine, d'une importance majeure. En effet, les exigences du commerce conduisent parfois les acteurs du droit des affaires à développer des pratiques *contra legem* à l'encontre de la loi civile, notamment lorsqu'elle pose des contraintes paralysant la vie des affaires. Un arrêt célèbre de la chambre des requêtes du 20 octobre 1920¹²³ amorce cette tendance, cette quête de l'indépendance du droit des affaires eu égard au droit civil. En l'espèce, la chambre des requêtes a approuvé la Cour d'appel de Paris pour avoir imposé la solidarité à trois débiteurs tenus de la même dette et présentant pour tous trois un caractère commercial. La Haute juridiction relève que « *selon un usage antérieur à la rédaction du code de commerce et maintenu depuis, les tribunaux de commerce sont conduits à considérer que la solidarité entre débiteurs se justifie par l'intérêt commun du créancier qu'il incite à contracter, et des débiteurs dont il augmente le crédit ; qu'ils ne font ainsi qu'user du pouvoir souverain qui leur appartient en ce qui concerne l'existence de simples présomptions* ». La Cour de cassation a donc écarté l'article 1202 du Code civil pour

consacrer un usage, l'usage selon lequel en matière commerciale, la solidarité se présume. Le juge fiscal pourrait-il adopter cette même position ?

B La position du juge fiscal : pas de solidarité sans texte

A la question de savoir si le juge fiscal pourrait adopter la position de son confrère commercialiste, la réponse est a priori négative. En effet, arguer d'un éventuel usage fiscal ou d'un intérêt commun à tous les contribuables pour consacrer ce type de solidarité est impossible. La solidarité, en l'absence de texte pour la fonder, la justifier, nécessite néanmoins une réalité sur laquelle elle pourra s'asseoir. Cette réalité peut être juridique, économique ou sociale, mais elle doit exister afin de traduire l'existence d'un intérêt commun entre les coobligés. Le juge fiscal pourrait-il asseoir une solidarité fiscale sans texte sur une réalité de ce type ? A priori, le juge fiscal est relativement réticent pour admettre des cas de solidarité sans texte. La jurisprudence fluctue dans ce sens¹²⁴ et ne varie pas depuis les années mille neuf cents. Le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 13 janvier 1908¹²⁵, a refusé d'admettre une responsabilité solidaire entre copropriétaires, alors qu'un immeuble indivis était inscrit sous une cote collective à la contribution foncière des propriétés bâties¹²⁶. Mais, les prémises d'un « écart » pointent à l'horizon : le juge fiscal a été amené à admettre une solidarité sans texte fiscal ; toutefois, pour ce faire, il a fait explicitement référence à des textes de droit commercial, et même de droit civil¹²⁷. Dès 1908, comme le rapporte Marc COTTINI, « *le Conseil d'Etat reconnaissait, en matière de contribution mobilière, la responsabilité solidaire de l'épouse, même séparée de biens, du fait de l'habitation commune* »¹²⁸. Le commissaire du Gouvernement TARDIEU, suivi par la Haute juridiction, considérait que l'épouse « *n'est pas un tiers* » au regard de cet impôt, et devait, du fait de « *l'association conjugale* », contribuer aux charges du ménage¹²⁹. Il faut cependant admettre que ces cas sont assez épars et relativement anodins. La solidarité sans texte n'est pas admise en matière d'impôt sur le revenu. L'épouse, séparée de biens n'est donc pas tenue de cette charge, étant donné qu'elle n'est pas commune¹³⁰. Pour éviter cette solution¹³¹, le législateur est intervenu, sous le

¹²⁴ Par exemple : TA Poitiers 10 octobre 1996, n° 92-3.729, Bouzou, RJF 1/97, n° 92 ; CE 27 novembre 1963, n° 45.235, AJDA 1964-II-104, obs. R. Drago.

¹²⁵ CE, 13 janvier 1908, n° 25.216, Gréby, Rec. Cons. d'Et., p. 48.

¹²⁶ Arrêt rapporté dans la thèse de M. Cottini.

¹²⁷ CE, 1^{er} juillet 1935, n° 39.673, Angelo, Rec. Cons. d'Et., p. 748 ; CE, 27 juin 1951, n° 57.808, Rec. Cons. d'Et., p. 731 ; CAA Lyon, 14 février 1996, n° 94-856 et 94-887, Koubbi, RJF 2/97, n° 127.

¹²⁸ CE, 6 mars 1908, Dame Batut, D.P. 1909.3.113.

¹²⁹ Conclusions sous CE, 6 mars 1908, Dame Batut, D.P. 1909.3.113.

¹³⁰ CE, 29 avril 1926, D. 1927.3.49 ; CE, 11 juin 1926, Rec. Cons. d'Et., p. 594.

¹³¹ Confirmée d'ailleurs par un arrêt d'Assemblée du Conseil d'Etat, du 21 mars 1930, Rec. Cons. d'Et., p. 336.

lobbying de l'Administration fiscale, pour consacrer la solidarité en matière d'impôt sur le revenu et de contribution mobilière¹³².

D'une manière générale, le juge fiscal est réticent, voire hostile, au fait de reconnaître des cas de solidarité sans texte. On sait que la solidarité légale a pour fondement la communauté d'intérêts. Est ce à dire que comme, dans certains cas, la solidarité n'est pas légalement prévue, c'est parce qu'elle n'est pas fondée sur une communauté d'intérêts ? L'absence de communauté d'intérêts empêche-t-elle la reconnaissance de la solidarité ? Le juge commercial a retenu la solidarité parce qu'une communauté d'intérêts existait entre les acteurs du commerce. Mais si, le juge fiscal ne reconnaît pas, de son propre chef, des cas de solidarité, est-ce parce que la communauté d'intérêts fait défaut ou parce qu'il n'ose pas ou ne veut pas révéler la communauté d'intérêts ? Le lien entre la communauté d'intérêts et la solidarité s'avère être extrêmement fort.

§ 2 : Intensité du lien unissant la communauté d'intérêts et la solidarité

Si la communauté d'intérêts sert de « vecteur commun » aux cas de solidarité, tant en matière civile que fiscale, ceci est dû à l'intensité des liens unissant non seulement la communauté d'intérêts à la solidarité mais également le droit fiscal au droit civil.

A Une intensité due aux liens unissant le droit privé et le droit fiscal

Jean PUJOL a conclu sa thèse relative à l'application du droit privé en matière fiscale en affirmant que « *le système fiscal français tout entier repose sur une base de droit privé* »¹³³. En effet, « *les situations servant de base à la détermination de l'assiette de l'impôt sont principalement des situations appréhendées par le Droit privé* »¹³⁴. Marc COTTINI poursuit en considérant qu' « *il serait étonnant, les situations de relations d'intérêts puisant leur fondement dans le droit privé, que l'on ne découvre pas dans ce même droit les raisons qui conduisent le droit fiscal à se préoccuper de ce phénomène* ». En effet, lorsque le droit fiscal entend déroger au droit civil, il l'affirme clairement. Par exemple, deux lois fiscales du 31 mars et 30 décembre 1903 ont expressément écarté l'application de l'article 1197 du Code

¹³² Décret-loi du 2 mai 1938, JO, 3 mai 1938, p. 4947.

¹³³ J. PUJOL, *L'application du droit privé en matière fiscale*, LGDJ, Bibliothèque de Science financière, tome 25, 1987, n° 148.

¹³⁴ M. COTTINI, *La communauté d'intérêts en droit fiscal français : contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, Thèse sous la direction de Christian Louit, Aix-Marseille 3, 1998.

civil relatif à la solidarité active. Les illustrations sont nombreuses et concernent de nombreux domaines de la fiscalité¹³⁵.

De même, si l'on prend l'exemple de la solidarité entre les différentes parties à un acte notarié, comment l'expliquer ? On sait que la loi prévoit la solidarité des comandants envers le mandataire¹³⁶, étant donné qu'elle ne fait que tirer les conséquences de la convention qui a mis les parties dans une communauté d'intérêts entraînant, par là même, la solidarité. Afin de justifier la solidarité entre les parties à un acte notarié pour ce qui concerne les frais et honoraires dus au notaire, on assimile ce dernier à un mandataire.¹³⁷ Le parallèle semble possible entre les cocontractants relativement aux droits d'enregistrement. Il y aurait une communauté d'intérêts entre les protagonistes qui les aurait « poussé » à contracter.

Enfin, en matière de solidarité, le droit fiscal n'hésite pas à faire explicitement référence aux règles du droit civil. L'ordonnance du 15 août 1945 créant l'impôt de solidarité nationale illustre l'hypothèse où c'est le texte fiscal lui-même qui prévoit l'intervention du droit civil. Comme l'a relevé Jean BOULANGER¹³⁸, « *la loi fiscale statue sur le cas des redevables mariés, et, de son propre aveu, elle met en mouvement les règles du droit civil*¹³⁹ ». Pour l'exercice de son droit de poursuite, le fisc s'est réservé, sous tous les régimes matrimoniaux, la garantie de la solidarité. Toutefois, cette solidarité est quelque peu atypique en l'espèce, en raison du procédé technique mis en œuvre afin de percevoir l'impôt : le droit fiscal met en place, par cette ordonnance, une mort fictive des redevables ! Le droit fiscal a réuni, par ce biais, « *dans les liens étroits de la solidarité (...) des époux qu'une mort fiscale simultanée aurait dû séparer pour toujours* »¹⁴⁰. Ne pourrait-on pas voir, sous cette « mise en scène », tout simplement une communauté d'intérêts unissant les époux ? L'interdépendance

¹³⁵ On peut citer, à cet égard l'inapplication de la règle de l'article 2279 du Code civil, selon lequel, « en fait de meubles, la possession vaut titre ». Une loi du 13 juillet 1925 (article 46) considère : « Sont présumés jusqu'à preuve contraire faire partie de la succession pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès les titres et les valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins d'un an avant son décès et dont les héritiers donataires ou légataires universels ou à titre universel du défunt sont ultérieurement reconnus être en possession ».

¹³⁶ Article 2002 du Code civil.

¹³⁷ Toutefois Ph. Malaurie et L. Aynès reconnaissent que cette analyse est assez approximative.

¹³⁸ J. BOULANGER, *L'impôt de solidarité nationale et la contribution des époux au prélèvement sur les patrimoines*, Recueil Dalloz, 1948, 5^e cahier, chron. p.5.

¹³⁹ « Dans tous les cas où la femme mariée n'est pas imposée distinctement à l'impôt sur le revenu..., les éléments actifs et passifs des patrimoines des deux époux et, le cas échéant, de la communauté, sont confondus, abstraction faite de tous droits éventuels de reprise et de toutes charges éventuelles de récompenses et font l'objet d'une déclaration unique incombant au mari. Le patrimoine commun ainsi obtenu est, pour la liquidation du prélèvement, réputé appartenir pour moitié à chacun des époux, lesquels sont solidaires pour le paiement de l'impôt ».

¹⁴⁰ J. BOULANGER, *L'impôt de solidarité nationale et la contribution des époux au prélèvement sur les patrimoines*, Recueil Dalloz, 1948, 5^e cahier, chron. p.5.

du droit fiscal et du droit privé apparaît comme incontestable et se traduit tant à travers la solidarité en tant que telle, qu'à travers son fondement, la communauté d'intérêts.

B Une intensité due aux enjeux de la solidarité

Tout d'abord, il faut préciser que la communauté d'intérêts ne sert jamais de fondement à la solidarité active. Cette solidarité active, entre cocréanciers, en ce qu'elle met un créancier à la merci des autres, ne résulte jamais que de la volonté privée¹⁴¹. Les clauses d'un contrat ou d'un testament constituent des exemples de volonté privée. La solidarité active n'est donc pas fondée sur la communauté d'intérêts. Serait-ce tout bonnement parce qu'il n'y a pas de communauté d'intérêts ? Seule la solidarité passive peut être fondée sur la communauté d'intérêts. La quasi-unanimité de la doctrine considère même que la communauté d'intérêts ne peut servir de fondement qu'à la solidarité passive légale. Même limitée, l'intensité du lien entre ces deux concepts est donc avérée. En effet, les codébiteurs se connaissent, ils se trouvent généralement déjà en rapport d'affaires. Pour le Doyen CARBONNIER¹⁴², « *il y a entre eux comme une société virtuelle sinon toujours actuelle. Que l'on établisse la solidarité pour leur propre avantage, parce qu'elle doit renforcer leur crédit, ou pour l'avantage de leurs créanciers, la préexistence de liens psychologiques ou économiques favorise la combinaison en facilitant considérablement le fonctionnement des recours et de la contribution* ». Ainsi, parce qu'une communauté d'intérêts existe, la solidarité est justifiée.

La notion de communauté d'intérêts est utilisée en matière de solidarité afin de rechercher d'éventuels débiteurs. La finalité est simple : il faut protéger les créanciers, ou tout au moins certaines catégories de créanciers. Si l'on se place sur le terrain de la solidarité passive textuelle, la communauté d'intérêts fonde de nombreuses hypothèses. Selon Jacques MESTRE et Marie-Eve TIAN, la solidarité des comandants¹⁴³ est fondée sur la communauté d'intérêts. D'ailleurs, la chambre civile de la Cour de cassation a considéré, le 22 novembre 1989 que, du fait d'une communauté d'intérêts, existant avec le mandant principal, une personne s'est vue reconnaître la qualité de comandant. En l'espèce, un jeune marié s'est vu reconnaître la qualité de débiteur solidaire des frais de la réception de mariage négociée par son père « *du fait de la communauté d'intérêts existant entre eux* ». En matière de solidarité

¹⁴¹ J. CARBONNIER, *Droit civil. Tome 4. Les obligations*, PUF, Thémis, 2000.

¹⁴² J. CARBONNIER, *Droit civil. Tome 4. Les obligations*, PUF, Thémis, 2000.

¹⁴³ Article 2002 du Code civil.

légale, comme le relève pertinemment Marc COTTINI, « *le sens donné au terme communauté d'intérêts est...particulièrement fort, et différent d'une simple convergence d'intérêts. La doctrine scientifique retient, en effet, qu'elle est fondée sur l'existence d'une « société virtuelle» résultant de « liens psychologiques ou économiques»*. Y a-t-il communauté d'intérêts entre les coauteurs d'un dommage ? Autrement dit, l'obligation in solidum, produisant les effets d'une solidarité dite imparfaite, est-elle fondée, comme la solidarité parfaite sur la communauté d'intérêts ? L'obligation in solidum apparaît seulement lorsqu'il y a concours de responsabilité. Elle nécessite plusieurs obligations indépendantes et nées de sources différentes. Cela constitue-t-il un obstacle à la reconnaissance d'une communauté d'intérêts ? Un arrêt rendu le 4 mars 1997¹⁴⁴, par la chambre commerciale de la Cour de cassation, a considéré qu'il y avait lieu de retenir la responsabilité in solidum de plusieurs sociétés d'un même groupe dans le cas de l'inexécution d'un contrat conclu par l'une d'elles, dès lors que des sociétés se présentaient à leur clientèle comme une entité unique, et que c'est par une décision du groupe qu'il avait été décidé de mettre fin aux activités de la société contractante avant l'achèvement de l'exécution du contrat. Etant donné l'immixtion des autres sociétés, la responsabilité in solidum de toutes les sociétés du groupe était encourue. Dans cette hypothèse, l'intérêt commun du groupe n'est-il pas sous-jacent ? Mais existe-t-il des cas analogues d'obligations in solidum en matière fiscale ? Il est vrai que la communauté d'intérêts ne peut servir de fondement à toutes les mises en œuvre de responsabilité in solidum, notamment lorsque l'un est retenu comme coresponsable parce qu'il a commis une faute et l'autre pour cause de négligence. Et plus généralement pour les cas d'agissements résultant d'actes dissociables : par exemple, ont été retenus responsables in solidum deux conducteurs de véhicules qui, l'un tenant sa gauche, l'autre allant trop vite, entrent en collision et blessent un passant¹⁴⁵. La communauté d'intérêts semble inexistante.

La communauté d'intérêts fonde de nombreuses hypothèses de solidarité, que l'on soit en matière civile, commerciale ou fiscale. Mais est-elle véritablement « LE » fondement de la solidarité ? Est-elle le fondement direct de ce mécanisme, sans lequel la solidarité ne pourrait être mise en œuvre ? Existe-t-il d'autres fondements pouvant justifier la solidarité ? Si oui, la communauté d'intérêts a-t-elle disparu pour autant ? N'a-t-elle pas plutôt perdu son caractère de fondement direct, pour n'être qu'un fondement médiat de la solidarité ? La communauté d'intérêts n'est-elle pas au minimum une condition nécessaire, à défaut d'être parfois suffisante, de la solidarité ?

¹⁴⁴ Cass. com., 4 mars 1997 : Bull. civ. IV, n° 65 ; JCP G 1997, I, n° 4068, obs. G. Viney.

¹⁴⁵ CA Nîmes, 5 novembre 1934, Gaz. Pal. 1934.2, p. 816 ; RGAT 1935, p. 329, obs. M. Picard.

CHAPITRE 2ND : LA COMMUNAUTE D'INTERETS : **FONDEMENT MEDIAT DE LA SOLIDARITE**

Le qualificatif de médiateur, attribué à la communauté d'intérêts, s'explique tout naturellement par le fait que ce n'est pas cette dernière mais plutôt d'autres notions ou principes qui constituent en l'occurrence le fondement direct de la solidarité. La communauté d'intérêts n'en perd pas pour autant sa qualité de fondement, mais est seulement « victime » d'une perte d'intensité. Ou plutôt, un élément intermédiaire, une autre notion, est venue se glisser entre la communauté d'intérêts et la solidarité.

En fait, si la communauté d'intérêts est constituée de faits pouvant servir de fondement à la solidarité, il n'en va pas toujours ainsi, dans la mesure où les faits sont parfois réglementés, régis, instrumentés. L'attribution à ces faits d'un cadre juridique est liée non plus seulement à la communauté d'intérêts mais à d'autres « phénomènes » qu'ils soient d'origine purement civile ou fortement imprégnés de droit fiscal. La communauté d'intérêts reste cependant un fondement de la solidarité mais n'est plus, dans certains cas, « le » fondement, étant donné qu'une phase intermédiaire vient s'intercaler. Quels peuvent être ces mécanismes capables de supplanter la communauté d'intérêts ? Et l'on peut aller encore plus loin et se demander si ces mécanismes intercalaires ne sont pas eux-mêmes fondés sur la communauté d'intérêts. On peut découper les mécanismes intercalaires fondant la solidarité en deux catégories : les fondements d'ordre général, issus du droit privé, et plus particulièrement du droit civil et les fondements plus spécifiques, nés des exigences du droit fiscal.

SECTION 1^{ÈRE} : LES FONDEMENTS GÉNÉRAUX DE LA SOLIDARITÉ

Les fondements d'ordre général pouvant justifier le jeu de la solidarité sont assez nombreux mais ils se regroupent, naturellement en deux catégories : d'une part, les institutions juridiques avec notamment des piliers du droit privé comme la famille, la société, et surtout la responsabilité commune, et la responsabilité d'autre part.

§1 : Les institutions juridiques, fondement de la solidarité

Au préalable, il convient de s'accorder sur le terme institution. Maurice HAURIUO s'est intéressé aux institutions considérées comme élément de l'organisation sociale, à l'exclusion des moyens de la technique du droit. Une institution est une organisation sociale, c'est-à-dire une organisation faite d'une collection d'individus. On peut, par conséquent, légitimement considérer la famille et la société, comme deux institutions, deux piliers de l'organisation sociale.

A La famille, institution nécessaire pour fonder la solidarité

Dans l'ancien droit romain¹⁴⁶, l'individu en lui seul n'a pas d'existence juridique. Comme le relève Antoine HONTEBEYRIE dans sa thèse relative à la recherche du fondement de l'obligation solidaire en droit privé¹⁴⁷, à cette époque, la vie juridique est essentiellement le fait des gentes, « *c'est-à-dire d'entités collectives qui, subdivisées en familles, regroupent un ensemble de personnes descendant d'un ancêtre commun*¹⁴⁸ ». Les gentiles sont les membres de la gens unis par une étroite communauté d'intérêts, de patrimoine. Pour E. CUQ, « *il n'est qu'un seul patrimoine, appartenant communément à tous les membres de la gens. Et, le droit privé romain a pour base principale les relations entre gentes ; il a donc sa base « dans l'organisation de la famille et de la gens et dans les relations intergentilices et interfamiliales* »¹⁴⁹. Pour de nombreux auteurs, comme P. PLISSONNEAU-DUQUENE, « *les obligations sont contractées de gens à gens, si bien que les gentiles, quoique physiquement distincts, ne forment en quelque sorte à eux tous qu'un débiteur qui est le groupe entier, la famille ou la gens* ». Ainsi, généralement, l'engagement

¹⁴⁶ C'est-à-dire des origines de Rome jusqu'au milieu du II^e siècle avant notre ère.

¹⁴⁷ A. HONTEBEYRIE, *Le fondement de l'obligation solidaire en droit privé français*, Université Panthéon-Sorbonne, thèse Paris I, 2002.

¹⁴⁸ Sur la gens : J. GAUDEMET, *Aspects sociologiques de la famille romaine*, in *Etudes de droit romain*, III, Vie familiale et vie sociale, Jovene, 1979, p. 261, spéc. p. 271 et s. ; P. BONFANTE, *Histoire du droit romain*, I, trad. J. Carrete et F. Fournier, 3^{ème} éd., 1928, p. 73 et s. ; E. CUQ, *Les institutions juridiques des romains*, I, L'ancien droit, 1891, préf. J.-E. Labbé, p. 70 et s.

¹⁴⁹ P. BONFANTE, *Histoire du droit romain*, I, trad. J. Carrete et F. Fournier, 3^{ème} éd., 1928, p. 73 et s.

intergentile est considéré comme l'ancêtre de l'obligation solidaire. La solidarité, à l'époque, était donc uniquement fondée sur la structure de la gens. Le fait qu'il n'y ait qu'un débiteur et par conséquent qu'un seul patrimoine a contribué à la mise en œuvre de la solidarité. La gens ayant un patrimoine unique, seul une « entité » devra répondre de la dette (ou recevoir le paiement en cas de solidarité active). D'ailleurs, R. HISSE s'est demandé si « *la responsabilité solidaire ne découle (...) pas comme une conséquence nécessaire de la copropriété de famille ou de tribu ? L'obligation individuelle n'apparaît qu'avec la propriété individuelle* »¹⁵⁰. « *Si les engagements intergentilices constituent l'origine de l'obligation solidaire, c'est tout au plus parce que la solidarité telle que nous la connaissons aujourd'hui procède d'une réunion de personnes au sein d'une même obligation* »¹⁵¹. Par conséquent, la famille en tant que réseau de parenté et d'alliance, en tant que patrimoine dont l'existence et la transmission sont essentielles au groupe domestique fonde la solidarité, justifie son existence et sa mise en œuvre. Mais, si la famille se définit comme un groupe de personnes unies par des liens de parenté ou d'alliance, groupe au sein duquel s'insère normalement l'individu par l'intermédiaire de ceux qui lui donnent naissance, cette entité, cette institution est liée à une communauté d'intérêts. C'est parce que plusieurs personnes appartiennent à une même famille, qu'une communauté d'intérêts les unit, justifiant ainsi la solidarité légale. La communauté d'intérêts est alors le fondement médiat de la solidarité qui repose directement, dans ces hypothèses, sur la famille. On pourrait objecter que la famille n'implique pas nécessairement une communauté d'intérêts (il est des familles où l'on s'entredéchire) mais le propre du droit n'est pas de décrire ce qui est mais de prescrire ce qui doit être. Les solidarités familiales du droit sont les solidarités telles qu'elles devraient être aux yeux de l'autorité d'édiction. Ceci explique les cas de solidarité entre époux, et notamment le principe selon lequel, quel que soit son régime matrimonial, chaque époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu. D'autres fondements ont pourtant été invoqués : il a été soutenu en jurisprudence qu'un mandat tacite de représentation existait entre les époux débiteurs solidaires¹⁵². Or, le fait de représenter son époux, qui plus est tacitement, n'est-il pas une émanation de la communauté d'intérêts ?

B La société, institution servant de fondement à la solidarité

¹⁵⁰ R. THISSE, *Etude comparée sur l'histoire et le rôle actuel du cautionnement et de la solidarité*, Thèse Montpellier, 1895.

¹⁵¹ A. HONTEBEYRIE, *Le fondement de l'obligation solidaire en droit privé français*, Université Panthéon-Sorbonne, thèse Paris I, 2002.

¹⁵² CE, 7^e et 8^e s.-s., 20 avril 1977, req. n° 96249, Dr. fisc. 1977, n° 52, comm. 1884, concl. P. Rivière.

Tout d'abord, il convient de préciser que nous n'entrerons pas dans le débat sur le fait de savoir si la société est un contrat ou une institution, ceci n'étant pas le propos, dans la mesure où nous employons le terme institution dans le sens « monument » du droit. Qu'est ce qu'une société ? La réponse nous est donnée à l'alinéa 1^{er} de l'article 1832 du Code civil : « *La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue d'en partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter* ». L'article 1833 du Code civil poursuit, en énonçant que « *Toute société doit (...) être constituée dans l'intérêt commun des associés* ». Dans les développements précédents, nous avons vu que cet intérêt commun pouvait participer à l'émergence de la notion de communauté d'intérêts. Mais peut-on réellement fonder la solidarité d'un dirigeant de société (solidarité avec la société pour manœuvres frauduleuses par exemple) sur la communauté d'intérêts en tant que telle ? Est-ce possible dans tous les cas ? La représentation ne serait-elle pas le fondement direct de la solidarité lorsqu'une personne morale est concernée ? La représentation est un mécanisme par lequel une personne agit au nom et au compte d'autrui. Elle est liée au fonctionnement des personnes morales et des entreprises, dans la mesure où ces dernières ne peuvent contracter que par l'intermédiaire de personnes physiques qui en constituent les organes. Ainsi, le dirigeant agissant pour le compte de la société, en devient son représentant. La solidarité est-elle fondée sur le mécanisme de la représentation ? Deux objections apparaissent. D'une part, lorsque la représentation est parfaite, c'est-à-dire lorsque le représentant a fait savoir qu'il agissait au nom et pour le compte du représenté (ce qui est généralement le cas du dirigeant de société), le contrat passé par le représentant produit immédiatement et directement tous ses effets sur la personne du représenté. Corrélativement, le représenté n'a acquis aucun droit et surtout n'est tenu d'aucune obligation envers celui avec lequel il a contracté. Or, tenir le dirigeant pour responsable solidaire constitue la création d'obligations à son égard. Cependant, il faut que l'acte ait été passé dans les limites du pouvoir du représentant, sinon il est nul. Or, si l'on considère, par exemple, la situation évoquée à l'article L.266 du Livre des procédures fiscales : la responsabilité solidaire des gérants de sociétés lorsque le recouvrement des impositions de toute nature et des pénalités fiscales dues par une société est rendu impossible du fait des manœuvres frauduleuses de ce dernier, peut-on considérer qu'il a, par ce fait, dépassé le pouvoir qui lui avait été confié, rendant ainsi la représentation imparfaite et provoquant, par conséquent des effets à son égard, comme la solidarité ? La solidarité aurait-elle, dans ce cas, une fonction de pure sanction ? D'autre part, en cas de représentation, le contrat fait naître des droits et obligations au profit ou à la charge d'une personne qui ne l'a

pas matériellement conclu. Or, lorsqu'un dirigeant est rendu solidairement responsable avec la société du paiement d'impôts et de pénalités pour manœuvres frauduleuses, la société reste redevable de l'impôt, bien qu'elle n'ait pas matériellement conclu le contrat et n'avait aucun intérêt à le conclure. Il s'avère donc difficile, dans certaines hypothèses de révéler la communauté d'intérêts, et le mécanisme de la représentation n'apporte pas toutes les réponses même si la représentation mutuelle des codébiteurs en dehors de tout mandat exprès est reconnue. Or, la représentation ne fonde pas la solidarité, au contraire, elle en découle. Et telle est l'opinion de C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE¹⁵³ : « *Il semble justifié de déduire de la jurisprudence tant administrative que judiciaire que la solidarité fiscale, par les effets qu'elle entraîne – notamment ceux liés à la représentation mutuelle des codébiteurs en dehors de tout mandat exprès – dépasse la simple obligation in solidum pour relever de la solidarité parfaite telle que la définit le code civil* ».

Dès lors, ne serait-il pas plus juste de voir, dans certains mécanismes de solidarité légale à l'encontre des dirigeants, une gestion d'affaire ? En effet, nous serions dans le cas d'un contrat de mandat dépourvu de la volonté du géré. La gestion d'affaire apparaît toutes les fois qu'une personne accomplit un acte dans l'intérêt et pour le compte d'un tiers, sans avoir reçu mandat de celui-ci. De cette intervention dans les affaires d'autrui vont naître des obligations réciproques, à la charge du gérant et du maître. Toutefois, il est nécessaire que le gérant ait eu l'intention d'agir dans l'intérêt et pour le compte d'autrui, ce qui peut ne pas toujours être le cas (manœuvres frauduleuses du dirigeant à son seul profit).

On s'aperçoit que le mécanisme de la représentation, du mandat ou de la gestion d'affaire, même s'ils comportent une « soupçon » de communauté d'intérêts n'arrivent pas à pleinement expliquer les cas de solidarité. Ne serait-ce pas tout simplement parce que ce type de solidarité est fondé sur la société elle-même ? La société naît d'une communauté d'intérêts, d'une volonté de contracter afin de réaliser des bénéfices ou d'autres objectifs. Dès lors, l'instauration d'une solidarité à l'encontre du dirigeant n'est-elle pas justifiée par l'existence de la société et des règles fondamentales du Code civil la gouvernant ? Ainsi, la société serait le fondement direct de la solidarité à l'encontre des dirigeants, la communauté d'intérêts en serait le fondement médiat. Dans les sociétés de personnes, l'intuitus personae, fondement des rapports de confiance unissant des personnes qui se connaissent et se choisissent, donne naissance à la communauté d'intérêts entre associés. Dans les sociétés de capitaux, la

découverte de la communauté d'intérêts peut s'avérer plus délicate, dans la mesure où, par hypothèse, « *chacun jouit d'une liberté presque totale à l'égard des autres* »¹⁵⁴. Mais, il ne faut pas être trop hâtif et conclure à l'absence de communauté d'intérêts. La société impose, de part son existence, des règles de responsabilité, comme par exemple, celles résultant des fautes commises par les fondateurs, les administrateurs..., induisant l'existence d'une communauté d'intérêts.

§ 2 : La responsabilité commune, fondement de la solidarité

Cette responsabilité commune est essentiellement, à l'origine, d'ordre privé. On peut rattacher à ce fondement, comme le suggère le Doyen CARBONNIER¹⁵⁵, les articles 389-5, 1384 alinéa 4, 1792-4, 1850 alinéa 2, et surtout les dispositions générales du Code de procédure pénale¹⁵⁶ intéressant le droit civil en tant qu'elles portent sur des restitutions et des dommages-intérêts. Il s'agit surtout ici, des cas de responsabilité in solidum. Ainsi, même en l'absence d'infraction pénale, le juge peut imposer à chacun des coresponsables d'un dommage, l'obligation de le réparer entièrement. La solidarité repose sur la responsabilité, et peu importe que cette dernière soit du fait personnel, du fait d'autrui ou du fait des choses. La justification de ce fondement repose sur la théorie de l'équivalence des conditions¹⁵⁷ : lorsqu'un dommage a été causé par les actions respectives de plusieurs individus, chacune de ces actions peut être regardée comme la cause de l'entier dommage. Si le doyen CARBONNIER parle de responsabilité commune pour fonder la solidarité, Fernand DERRIDA lui fonde la solidarité sur une responsabilité sanctionnant une faute commune¹⁵⁸. En toute logique, il ne s'agit pas de la même chose. Or, ces deux éminents auteurs se réfèrent au même article phare : l'ancien article 55 du Code pénal. Cette divergence illustre les difficultés qui se rencontrent lorsque l'on œuvre à rechercher le fondement de la solidarité. Fernand DERRIDA évoque notamment le cas des coauteurs et complices d'un même crime ou délit. Il est vrai que de nombreux textes spéciaux transposent l'ancien article 55 du Code pénal aux infractions qu'ils incriminent. A cet égard, on peut citer la solidarité relativement aux délits de douane. La solidarité douanière est traditionnelle : une ordonnance de juillet

¹⁵⁴ F. DERRIDA, *De la solidarité commerciale*, RTD com 1953, p. 329.

¹⁵⁵ J. CARBONNIER, *Droit civil. Tome 4. Les obligations*, PUF, Thémis, 2000.

¹⁵⁶ Articles 375-2, 480-1 et la loi du 1^{er} février 1994 ; auparavant article 55 du Code pénal.

¹⁵⁷ Théorie développée par le criminaliste allemand Von Buri, Die Kausalität und ihre strafrechtliche Beziehungen, 1885, pour expliquer que le complice puisse être rendu responsable de l'infraction commise par l'auteur principal : tous les événements qui ont conditionné le dommage sont équivalents, tous en sont à titre égal la cause.

¹⁵⁸ F. DERRIDA, *Solidarité*, Encyclopédie Dalloz Droit civil V, 1955.

1681¹⁵⁹ prévoyait que « *les condamnations contre deux ou plusieurs personnes, pour un même fait de fraude, sont solidaires, tant pour la confiscation et l'amende, que pour les dépens* ». Aujourd'hui, l'ensemble de ces dispositions est repris en substance par les articles 406 et 407 du Code des douanes.

Toutefois, le fondement de ces types de solidarité est-il réellement la responsabilité commune ? Cette dernière ne découle-t-elle pas de l'intérêt général ? Le fait de tenir pour solidairement responsables les coauteurs d'un même crime ou délit pour le paiement des frais de justice, des amendes et dommages-intérêts (articles 375-2, 480-1 et 543) ne naît-il pas de raisons d'intérêt général ? Le fait que la loi prévoit ces types de responsabilité solidaire n'est-il pas fondé sur l'intérêt général ?¹⁶⁰ Qu'est ce que l'intérêt général ? Pour le Doyen VEDEL, cette notion était indéfinissable. Mais, l'ensemble de la doctrine s'accorde à considérer qu'il exprime l'idée que la collectivité a des exigences qui dépassent les intérêts des groupes ou des individus qui la composent et se traduisent par des mesures pouvant froisser ses intérêts. Sommes nous si loin de la notion de communauté d'intérêts ? Ne pourrait-on pas croire que l'intérêt général, c'est-à-dire celui de la Société, et l'intérêt de la victime de recevoir toutes deux un dédommagement constitue une communauté d'intérêts ? D'ailleurs, n'est-ce pas l'intérêt général qui est retenu en matière commerciale afin d'instaurer une présomption de solidarité ? Lorsque Philippe MALAURIE et Laurent AYNES affirment : « *L'intérêt général justifie (...) un renforcement du crédit en matière commerciale : lorsque plusieurs commerçants sont codébiteurs, ils sont présumés codébiteurs solidaires*¹⁶¹, afin de renforcer la sécurité du créancier, (...) », ne devraient-ils pas plutôt parler de communauté d'intérêts comme justificatif de cette présomption, comme la chambre commerciale l'a fait en 1920 en posant le principe ?

On le voit, la recherche du ou des fondements de la solidarité n'est vraiment pas chose aisée, et même les plus éminents auteurs y perdent leur latin. Mais, à bien observer, on s'aperçoit que la communauté d'intérêts est omniprésente, malgré des variations d'intensité. Depuis les années vingt, on oppose le contrat à l'institution. Le contrat supposerait un antagonisme d'intérêts entre les parties ; au contraire, l'institution, comme par exemple une

¹⁵⁹ Ordonnance relative aux droits de ferme sur le tabac, aux droits de marque sur l'or et l'argent et aux octrois, cité par Isambert, Decrusy et Taillandier, Recueil général des anciennes lois françaises, tome XIX, Belin-Leprieur Lib. Imp., Paris, 1829, p. 281.

¹⁶⁰ Comme le suggèrent d'ailleurs Philippe Malaurie et Laurent Aynès.

¹⁶¹ Com., 16 janvier 1990, JCP, 1991, II, 21748 ; non pub. B. : « la solidarité s'attache de plein droit à l'obligation de nature commerciale ».

société, impliquerait une communauté d'intérêts. Mais, l'opposition est artificielle : « *dans tout contrat et dans toute société, il y a antagonisme et communauté d'intérêts, mais l'un et l'autre sont, selon les contrats, plus ou moins accusés : le contrat de société et le contrat de travail sont, à cet égard, opposés* »¹⁶². La solidarité fiscale, par analogie, se doit de tenter de concilier les intérêts en présence, de régir leurs interactions. Si la communauté d'intérêts semble fonder de manière médiate la solidarité, à travers notamment les grands mécanismes et les grandes inspirations juridiques, en va-t-il différemment lorsqu'elle est confrontée aux mécanismes, institutions et surtout objectifs purement fiscaux ?

¹⁶² PH. MALAURIE ET L. AYNÈS, *Droit civil. Les obligations*, Cujas, 10^e éd., 1999/2000.

SECTION 2^{NDE} : LES FONDEMENTS D'ORIGINE FISCALE

La solidarité en matière fiscale est-elle justifiée par la qualité des parties en cause ou par la « mission » conférée à ce mécanisme, à savoir la protection de l'intérêt général ?

§ 1 : Une solidarité justifiée par la qualité du créancier

En matière commerciale, il est soutenu que la solidarité est une institution destinée à procurer du crédit au débiteur. Le droit civil, inspirateur du droit fiscal, voit dans la solidarité une modalité de l'obligation, garantissant le créancier contre l'insolvabilité possible d'un de ses débiteurs. D'ailleurs, pour s'en convaincre, il suffit de regarder la place que la solidarité occupe dans le Code civil : elle se situe à côté du terme et de la condition. Elle y est envisagée presque exclusivement dans l'intérêt du créancier. Le droit commercial, en raison de la qualité prépondérante de « professionnels » des créanciers, voit davantage la solidarité comme une sûreté, sensible aux intérêts antagonistes en présence. S'il est vrai que, quelquefois, la pratique civiliste utilise la solidarité comme un instrument de crédit, le droit fiscal ne conçoit pas que l'on puisse utiliser ce mécanisme dans cette optique. En matière fiscale, une série de dispositions du Code général des impôts édictent la solidarité afin de garantir le paiement du Trésor. Tel est le cas de la solidarité légale « générale » instaurée pour les droits d'enregistrements, les droits de timbres.

De plus, en raison du caractère d'ordre public du prélèvement fiscal, le fisc doit disposer de moyens particuliers, de garantie sur le patrimoine du contribuable récalcitrant et de techniques permettant d'assurer le recouvrement de l'impôt. Parce que certains contribuables se révèlent défaillants, le législateur a institué des solidarités au profit de l'administration. Il en va ainsi des époux, des propriétaires vis-à-vis de leur locataires... L'objet de cette solidarité est d'offrir une garantie supplémentaire de recouvrement au Trésor, et non de sanctionner un comportement. Dans les mécanismes juridiques de l'impôt, et plus particulièrement le recouvrement de l'impôt, les moyens d'action de l'administration fiscale, pour assurer ce recouvrement, sont autant dissuasifs qu'hétérogènes : si le droit fiscal utilise fréquemment les mécanismes de droit des obligations en matière de recouvrement, il a, à sa disposition, des procédures rapides d'exécution comme le commandement, la saisie, la vente aux enchères publiques ; les privilèges dits du Trésor et surtout la possibilité de demander le paiement de l'impôt à des tiers. Si le rôle est exécutoire contre le contribuable qui y est inscrit

et contre ses représentants ou ayants cause¹⁶³, dans certains cas, le recouvrement de l'impôt peut être poursuivi contre des personnes non portées au rôle. Ainsi, le recouvrement de l'impôt peut conduire à la mise en cause de tiers déclarés solidairement responsables avec le contribuable du paiement de l'impôt. Cette solidarité constitue donc au profit du Trésor une véritable garantie personnelle. Si l'on prend l'exemple de la responsabilité solidaire des dirigeants de sociétés prévue aux articles L.266 et L.267 du Livre des procédures fiscales, cette solidarité porte sur le paiement des dettes fiscales du groupement lorsque celles-ci ont pour origine des manœuvres frauduleuses ou l'inobservation répétée d'obligations fiscales et qu'il est démontré que le dirigeant ne pouvait pas être étranger à ces agissements¹⁶⁴. Une condition particulière est enfin requise : les manquements imputables au dirigeant doivent avoir rendu impossible le recouvrement de la créance sur la société. Ceci résulte d'un arrêt rendu par la chambre commerciale de la Cour de cassation, le 31 mai 1988¹⁶⁵. Cette exigence semble montrer que la solidarité est utilisée véritablement comme une garantie de recouvrement au profit du Trésor. D'ailleurs, le comptable, avant le jeu des articles L.266 et L.267 du Livre des procédures fiscales, a dû utiliser tous les actes de poursuites à sa disposition pour obtenir en temps utile le paiement des impositions dues par la personne morale¹⁶⁶.

Enfin, la loi fiscale va très loin en matière de solidarité puisqu'il existe une hypothèse générale de solidarité pour le recouvrement de l'impôt direct : la responsabilité des agents comptables, qui prennent ce recouvrement en charge. En effet, « *la solidarité que la loi cherche à établir entre le contribuable et des tiers peut-être insuffisante pour assurer le recouvrement de l'impôt direct, mais la loi a imaginé un système plus radical encore qui aboutit à rendre redevable de l'impôt l'agent du fisc chargé du recouvrement* »¹⁶⁷. Ce régime, qualifié de « *tout à fait original* » par Louis TROTABAS, permet de garantir le recouvrement, et donc la rentrée de l'impôt.

La solidarité ne serait-elle qu'une garantie de recouvrement au profit du Trésor ? Si tel est le cas, pourquoi existe-t-il certaines hypothèses de solidarité légale et pas d'autres ? S'il est vrai que la solidarité constitue une garantie de recouvrement au profit du Trésor, elle n'est

¹⁶³ Article 1622 du Code général des impôts.

¹⁶⁴ Cass. com. 15 décembre 1987, Bull. civ., IV, n° 279 ; Cass. com. 10 juillet 1989, RJF, 1989, 660.

¹⁶⁵ Cass. com. 31 mai 1988, Dr. fisc. 1988, n° 41, comm. 1883.

¹⁶⁶ Cass. com. 22 mai 1991, Dr. fisc. 1991, n° 42, comm. 1985 ; Cass. com. 16 juillet 1991, Dr. fisc. 1991, n° 48, comm. 2306.

¹⁶⁷ L. TROTABAS, *Science et législation financières*, 5^e éd., Paris Librairie Dalloz, 1938.

pas que cela. Elle repose sur la communauté d'intérêts, qui peut servir de justification au législateur lorsqu'il entend ménager à l'administration fiscale une nouvelle hypothèse de solidarité afin d'assurer le recouvrement de l'impôt. C'est d'ailleurs le cas en matière de droits d'enregistrement avec la solidarité de tous les héritiers pour le paiement des droits, en matière d'impôt sur le revenu, dont les héritiers sont redevables en cas de décès du contribuable : la communauté d'intérêts se traduisant par la continuation de la personne. Ceci concerne également les impôts de consommation comme la taxe sur la valeur ajoutée dans le cas de découverte de ventes sans facture, le fisc peut poursuivre l'acheteur à la place du vendeur pour acquitter la TVA exigible.

§ 2 : Une solidarité nécessitée par la qualité du débiteur de l'impôt

Un certain nombre de règles fondamentales sont établies en vue d'assurer les droits du fisc en cas de défaillance du contribuable. La solidarité est au nombre de celles-ci. Le principe de solidarité fiscale permet à l'administration fiscale de réclamer le paiement de l'impôt à des tiers en les tenant pour débiteurs au même titre que le contribuable lui-même. Sur quel fondement repose cette règle ? Elle est fondée sur la distinction entre contribuable et redevable. Elle oppose donc celui au nom duquel est juridiquement établie l'imposition et la personne qui, en raison des liens familiaux ou professionnels qui l'unissent au contribuable, est considérée comme solidairement responsable de la dette fiscale.

Au regard de la solidarité fiscale, cette dernière ferait donc du tiers un redevable solidaire de l'impôt avec le contribuable. Le redevable en matière fiscale s'assimile-t-il au débiteur du droit civil ? Par l'effet de la responsabilité solidaire qui, de part la loi, pèse sur le tiers concerné, celui-ci se retrouve redevable de l'impôt au même titre que le contribuable lui-même. Par conséquent, le tiers se retrouve débiteur, tant du principal de l'impôt, que des amendes, majorations et pénalités prévues par le Code général des impôts¹⁶⁸ ; il en va de même avec la majoration de 10 % pour le paiement tardif des impôts directs, considérée comme un accessoire de l'impôt, bien que, par définition, le débiteur solidaire n'a aucune responsabilité dans le retard pris par le redevable principal. Comment expliquer ce phénomène ? On peut considérer qu'une subrogation se soit opérée. En effet, la solidarité (active ou passive) est une obligation à trois personnes, et ce, dès l'origine. On sait qu'il y a

subrogation personnelle lorsque celui qui paie un créancier est substitué dans les droits de celui-ci ; en d'autres termes, c'est une transmission de la créance, qui s'effectue sur le fondement d'un paiement. Elle suppose que l'obligation soit exécutée par un autre que le débiteur, même si le solvens n'est pas étranger à la dette ; il suffit qu'il n'en soit pas le débiteur définitif. Le tiers débiteur solidaire répond à ces exigences. Le débiteur solidaire qui a payé en sus de sa part contributive dispose d'un double recours contre ses coobligés : un recours personnel fondé sur le mandat (s'il a payé avec l'accord du débiteur principal) ou sur la gestion d'affaires (s'il a payé spontanément) et un second recours fondé sur la subrogation. L'article 1251 du Code civil prévoit quatre cas de subrogation légale dont le 3^e ayant valeur de « *clausula generalis* »¹⁶⁹. Il déclare subrogé de plein-droit dans la créance celui qui a acquitté la dette parce qu' « *il avait intérêt à le faire, étant lui-même tenu soit avec, soit pour le débiteur. Avec le débiteur, cela vise le codébiteur de l'obligation solidaire* »¹⁷⁰. Ainsi, la subrogation semble reposer sur la communauté d'intérêts. Toutefois, nous sommes en matière civile. Est-ce valable en matière fiscale ? Le problème vient du fait que ce rapport triangulaire comporte une partie de taille : l'Etat. Le bouleversement du Code civil par le droit fiscal semble marquer l'avènement d'une nouvelle conception des obligations : l'obligation n'est plus principalement un rapport entre deux personnes mais un rapport entre trois personnes, les deux contractants et l'Etat.¹⁷¹ Peut-on utiliser le mécanisme de la subrogation lorsque le créancier est l'administration fiscale ? Le doute peut subsister. En effet, le jeu des articles L.266 et L.267 du Livre des procédures fiscales fait du dirigeant, véritable débiteur des dettes fiscales (parce qu'ayant commis des manœuvres frauduleuses ou parce que n'ayant pas respecté certaines obligations fiscales), le véritable redevable de l'impôt, le dépouillant de sa qualité de tiers. Il ne s'agit, en aucun cas, d'une subrogation. D'ailleurs la Cour de cassation, se fondant sur la qualité de redevable du débiteur, a estimé, le 28 novembre 2000¹⁷² que « *si, en application de l'article 169 de la loi du 25 janvier 1985, les créanciers ne recouvrent pas l'exercice individuel de leur action contre le débiteur dont la liquidation judiciaire a fait l'objet d'une clôture pour insuffisance d'actif, ils conservent, la dette n'étant pas éteinte, le droit de poursuite à l'encontre du dirigeant visé par l'article L.267 du Livre des procédures fiscales* ».

¹⁶⁹ J CARBONNIER, *Droit civil. Tome 4. Les obligations*, PUF, Thémis, 2000.

¹⁷⁰ J CARBONNIER, *Droit civil. Tome 4. Les obligations*, PUF, Thémis, 2000.

¹⁷¹ H. LALOU, *Droit fiscal contre Code civil*, Dalloz hebdomadaire, 1927, chron., p. 9.

¹⁷² Cass. com., 28 novembre 2000, D. 2001, AJ, p. 235, obs. A. Lienhard ; Cass. Com., 30 mai 2000, D. 2000, AJ, p. 302, obs. A. Lienhard ; Bull. Joly 2000, p. 903, note P. Serlooten ; RD Bancaire et financier 2000, n° 163, obs. F.-X. Lucas.

§ 3 : Une solidarité fondée sur la volonté de préserver l'intérêt général en luttant contre la fraude fiscale

André LEFEUVRE¹⁷³, s'il admet que « *le droit civil constitue la source des règles appliquées par le droit fiscal lorsque l'Administration entend recouvrer ses créances à l'encontre de débiteurs solidaires* », en raison de la nature du contentieux du recouvrement de l'impôt, qui « *met en cause au moins en partie des rapports de particulier à particulier* »¹⁷⁴, affirme que la solidarité fiscale répond à une finalité spécifique : la préservation de l'intérêt général. En effet, que l'on prenne la solidarité en tant que mesure d'exécution ou en tant que mesure à caractère pénal, elle est utilisée pour le recouvrement des droits dus. Qu'est-ce que cela implique ? Il ne s'agit, en fait, que de réparer le préjudice subi par l'Etat, de veiller au respect de l'intérêt général. L'administration fiscale se doit de lutter contre le fléau que représente la fraude fiscale. Le législateur suit la même optique, toujours dans un but de sauvegarde de l'intérêt général mais avec des moyens de pression plus dissuasifs : il a ainsi adopté des mesures visant à éviter les collusions frauduleuses entre les contribuables et les comptables publics. La solidarité à l'encontre des personnes chargées du recouvrement et des contribuables a été instaurée. Parce que ces personnes prennent en charge le recouvrement des impôts en vertu de leur « mission », ce « simple » fait les rend responsables sur leur propre patrimoine des sommes qu'elles n'ont pas recouvrées¹⁷⁵. Cette solidarité disparaît par l'inscription desdites sommes sur « l'état des cotes irrécouvrables » ou par l'octroi d'une atténuation, voire d'une décharge de responsabilité. Le souci de sauvegarder la prééminence de l'intérêt général et de réprimer tous les cas de fraude fiscale n'est pas une préoccupation contemporaine. Déjà, sous l'Ancien Régime, les fermiers généraux, assurant le recouvrement de l'impôt, étaient responsables solidairement¹⁷⁶.

Le droit fiscal présente une spécificité marquée en matière de lutte contre la fraude fiscale. Cette lutte servirait alors de fondement à la solidarité en matière fiscale. Il est vrai que, dans le but de réprimer voire de supprimer les cas de fraudes fiscales, le droit fiscal écarte quelquefois certains principes et certaines institutions du droit privé¹⁷⁷. Or, pourquoi s'offusquer de cette pratique et dénier en même temps le rôle de la communauté d'intérêts

¹⁷³ A. LEFEUVRE, *Le paiement en droit fiscal*, éd. L'Harmattan 2002.

¹⁷⁴ G. GOULARD, concl. Sur CE Sect., 10 octobre 1997, req. n° 117.640, Chevreux, RJF 11/1997, n° 1057.

¹⁷⁵ Cass. com., 31 janvier et 10 décembre 1991, 1^{ère} Ch., Receveur des Impôts de l'Essonne, RP de Massy. V. M. Bouvier, M.-C. Esclassan et J.-P. Lassale, *Finances publiques*, LGDJ, 5^e éd., 2000, p. 356.

¹⁷⁶ J. GROSCLAUDE ET P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, coll. Cours, 2^e éd., 2001, n° 97.

¹⁷⁷ J. PUJOL, *L'application du droit privé en matière fiscale*, LGDJ, Bibliothèque de Science financière, tome 25, 1987, n° 37.

lorsque l'on sait que le droit privé en fait tout autant, sans pourtant susciter un quelconque émoi ? C'est d'ailleurs ce qu'a relevé Marc COTTINI, qui illustre cette affirmation par le droit des entreprises en difficultés : en matière d'extension de la faillite d'une société à une autre société, le juge judiciaire écarte le principe de l'autonomie du patrimoine des personnes morales pour se fonder sur la confusion de patrimoines¹⁷⁸. « *L'approche tendant à déceler dans le droit privé les motivations de l'appréhension fiscale des relations d'intérêts se réfère aux causes d'un phénomène et non à ses effets, qui peuvent eux être spécifiques au droit fiscal* »¹⁷⁹. Il en est ainsi de la fraude fiscale.

Ainsi que nous avons pu le voir, l'institution de la solidarité, d'origine fort ancienne, reste encore une source intarissable de controverses et d'interrogations juridiques relativement à ses fondements quasiment « impénétrables » en droit fiscal, à cause notamment de la multiplicité des fondements possibles et des influences que subit la matière. Pour Fernand DERRIDA, la solidarité est « *la manifestation de l'individualisme qui animait les rédacteurs du code civil* »¹⁸⁰. Un parallèle ne peut-il pas être fait avec le dogme individualiste consacré par le droit fiscal lorsqu'il organise les impositions personnelles ? Toujours est-il que, d'une manière générale, à cause de ce caractère individualiste, le domaine de la solidarité passive légale est très étroit, dans la mesure où il est limité à un certain nombre de situations déterminées par le législateur. Cependant, ce champ d'application relativement étroit a pour corollaire de puissants effets, assurant pratiquement au créancier une garantie de premier ordre. Parallèlement à cette conception de la solidarité, s'est développée en doctrine et en jurisprudence, la notion d'obligation in solidum. Cette notion d'origine prétorienne ne produit pas tous les effets de la solidarité passive légale dite parfaite. L'obligation in solidum a d'ailleurs été qualifiée de solidarité imparfaite en dépit de son autonomie par rapport à son « modèle ». Pourquoi a-t-on créé un nouveau type d'obligation ? Les cas de solidarité légale s'avéraient-ils insuffisants ? Le régime juridique de la solidarité fiscale diffère de celui de l'obligation in solidum. Et si l'on affine l'analyse, on s'aperçoit qu'il existe une différence de régime au sein même des solidarités prévues par le législateur, certaines nécessitant d'être prononcées par le juge. Quelle est la raison de cette différenciation ? Ne serait-elle pas due à une différence de fondements ? Il est indiscutable qu'un lien puissant existe entre le fondement d'une obligation (ou de toute autre chose) et son régime juridique. Fondement et

¹⁷⁸ F. GISSEROT, *La confusion des patrimoines est-elle une source autonome d'extension de faillite ?*, Rev. trim. dr. com., 1979, pp. 49 et s.

¹⁷⁹ M. COTTINI, *La communauté d'intérêts en droit fiscal français : contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, Thèse sous la direction de Christian Louit, Aix-Marseille 3, 1998.

¹⁸⁰ F. DERRIDA, *Solidarité*, Encyclopédie Dalloz Droit civil, V, 1955.

régime interagissent entre eux. Dans la première partie, nous avons vu que, pour découvrir le fondement de la solidarité légale (induisant celui des autres cas de solidarité, si l'on raisonne a contrario), il fallait rechercher, entre autres, si le juge fiscal avait été amené, comme son confrère en matière commerciale, à reconnaître des cas de solidarité sans texte. Nous ne pouvons prétendre à l'exhaustivité avec cette unique approche. Il faut se pencher sur le régime en tant que tel de la solidarité, sur les effets qu'elle produit.

SECONDE PARTIE : LE REGIME DE LA SOLIDARITE EN MATIERE FISCALE

« *L'acte de solidarité, au lieu d'être consenti, est imposé, (...) ; les complices sont solidairement responsables des amendes et des dommages-intérêts. Mais si l'un paye, tous les autres sont quittes ; de sorte que le régime de la solidarité, entendu au sens juridique, aboutit à cette singulière conséquence de faire supporter à un seul le fardeau de tous. C'est la mise en pratique de la vieille conception du bouc émissaire* »¹⁸¹. Yves GUYOT semble amère. En effet, s'il est vrai que la solidarité passive fait peser sur les épaules d'un des responsables solidaires la potentielle insolvabilité de l'autre, il ne faut pas oublier, d'une part, que des recours existent entre codébiteurs solidaires, et d'autre part, que la solidarité est un mécanisme fondé, reposant sur une assise bien réelle. Si le bouc émissaire est la personne que l'on charge des fautes commises par d'autres, il en est tout autrement du coauteur ou du complice. Le coauteur est la personne qui a accompli un acte juridique ou commis une infraction en même temps qu'une autre personne ; le complice se définit comme la personne qui sciemment, par aide ou assistance, a facilité la préparation ou la consommation d'un crime ou d'un délit. La solidarité fiscale peut donc être conçue comme une sanction et non comme un simple moyen de garantir le recouvrement de l'impôt à l'administration fiscale. Les cas de solidarité sont divers et variés mais ne servent pas à procurer à l'administration un bouc émissaire lambda. Il reste vrai que le principe de la personnalité des peines est quelque peu malmené par le mécanisme de la responsabilité solidaire. Ceci reste cependant tout-à-fait ordinaire, concernant quasiment toutes les branches du droit. En matière pénale, les personnes condamnées pour un même crime ou un même délit sont solidairement responsables des restitutions et des dommages-intérêts¹⁸². Il en allait de même, avant la loi du 3 décembre 2001, pour les enfants représentant leur père indigne¹⁸³. Il faut pourtant bien l'admettre : le droit fiscal est de longue date accoutumé à la règle contraire à celle de la personnalité des peines par le biais de la solidarité entre codébiteurs face à l'administration. A cet égard, on peut citer la solidarité relative au paiement des droits d'enregistrement de l'article 1707 du Code général des impôts, de la taxe foncière¹⁸⁴. Il arrive même que le législateur aille plus loin en mettant à

¹⁸¹ Y. GUYOT, *La démocratie individualiste*, 1907, pp. 110, 111, 112, extraits in « Solidaire, si je le veux » de A. Laurent, Les belles lettres, 1991, p. 97.

¹⁸² Articles 375-2, 480-1 et 543 du Code de procédure pénale.

¹⁸³ Ancien article 730 du Code civil.

¹⁸⁴ Article 1682 du Code général des impôts.

contribution un tiers qui n'a pas la responsabilité de l'opération. Par exemple, l'article 1708 fait des courtiers d'assurances les responsables solidaires avec les assurés du paiement de la taxe spéciale sur les polices ainsi que des pénalités¹⁸⁵. Or, ceci n'est-il pas contraire à l'adage « *Noxa caput sequitur* » qui signifie « *Le châtement suit le coupable* » ?

La solidarité est une modalité touchant au rapport d'obligation qui empêche, à titre principal, le fractionnement d'une obligation plurale, par nature divisible entre différents débiteurs ou différents créanciers. Alors que le cautionnement fait de la caution un garant accessoire, qui n'est tenu que si le débiteur l'est lui-même, mais que si ce dernier défaille à son obligation, la solidarité, la « solidité » comme on la nommait dans l'ancien droit, quant à elle, ne connaît que des garants de même rang. Ils sont tenus au même plan et au même titre. On parle d'ailleurs de codébiteurs, de corréaux. La solidarité est classiquement définie comme « *une certaine qualité qui s'ajoute accidentellement et exceptionnellement à une obligation d'ailleurs parfaite dans ses éléments constitutifs ; elle n'est qu'une modalité de l'obligation plurale* »¹⁸⁶. La solidarité est une sûreté personnelle qui, bien qu'elle ne joue ce rôle que pour la partie de la dette que le codébiteur solidaire doit supporter au-delà de la sienne, ne lui permet pas d'invoquer le bénéfice de subrogation¹⁸⁷. L'égalité qu'elle établit entre les codébiteurs solidaires est renforcée par la parfaite unité du régime de leurs dettes (par exemple, celles-ci sont soumises au même taux d'intérêt dont le point de départ est identique, et pour lesquels la mise en demeure contre l'un vaut pour tous les coobligés solidaires). La solidarité passive est une sûreté beaucoup plus contraignante que le cautionnement. La solidarité n'implique l'unicité de la dette que dans les relations des codébiteurs solidaires avec le créancier (obligation à la dette). En revanche, dans les rapports des codébiteurs entre eux, la dette, conformément aux articles 1213 à 1216 du Code civil, doit se répartir (contribution à la dette). Le recours du codébiteur qui a payé contre ses coobligés est assuré par deux actions, soit l'action de mandat ou de gestion d'affaires (action chirographaire), soit la subrogation dans les droits du créancier. Dans cette seconde partie de l'alternative, il s'agit de la subrogation légale de celui qui étant tenu avec d'autres au paiement de la dette, avait intérêt de l'acquitter¹⁸⁸. Mais, ce recours n'est que partiel : le codébiteur ayant payé devra diviser son recours en contribution.

¹⁸⁵ Article 1708 du Code général des impôts.

¹⁸⁶ C. DEMOLOMBE, *Traité des contrats*, tome III, n° 295.

¹⁸⁷ Article 2037 du Code civil.

¹⁸⁸ Article 1251-3° du Code civil.

La solidarité « envahit » de plus en plus notre vie quotidienne et par conséquent le monde juridique. En effet, de plus en plus fréquemment les organismes de crédit consentent un prêt à deux coemprunteurs solidaires alors que les fonds prêtés doivent servir exclusivement à l'un d'entre eux. Un seul des codébiteurs est donc intéressé à la dette, l'autre n'accède à la dette qu'en tant qu'aide financière indirecte, fondée généralement sur des liens d'affection. En matière fiscale, dans certaines hypothèses prévues par le législateur, on justifie la solidarité par l'existence de liens, de communauté d'intérêts unissant les protagonistes. « *Lorsque le codébiteur solidaire n'a aucun intérêt personnel à la dette, la stipulation de solidarité passive constitue une simple garantie, une pure sûreté personnelle, au profit du créancier contre le risque d'insolvabilité éventuelle du codébiteur seul concerné par la dette* »¹⁸⁹. Ceci montre bien que la solidarité peut-être entendue comme une simple garantie de recouvrement mais uniquement lorsque la communauté d'intérêts fait défaut.

S'il existe une communauté d'intérêts entre codébiteurs, la solidarité doit produire intégralement ses effets, étant donné l'intensité du lien unissant les deux concepts. S'il n'y a pas de communauté d'intérêts, il y aura au mieux, une obligation in solidum. Cette recherche doit s'effectuer à propos de chacune des formes que peut revêtir la solidarité : conventionnelle, légale, jurisprudentielle. Concernant la solidarité conventionnelle, les parties ont entendu affecter leur convention d'une stipulation de solidarité. Il est donc logique que cette dernière produise tous ses effets, étant donné que, dans ce cas, la communauté d'intérêts est assise sur cette convention. La solidarité conventionnelle en matière fiscale est cependant rarissime, voire inexistante dans la réalité.

En matière civile, la solidarité présente deux caractéristiques majeures : son domaine d'application est étroit et limité, ses effets sont larges et entendus¹⁹⁰. La solidarité en matière commerciale dispose d'un champ d'application extrêmement vaste et d'effets particulièrement puissants. Qu'en est-il de la solidarité en matière fiscale ? Les effets de la solidarité dépendent de la nature de celle-ci. La solidarité possède une nature juridique duale, et ce, quelque soit la ligne de séparation envisagée. On peut se baser sur une sorte de différenciation rationae personae avec la responsabilité solidaire des tiers et la responsabilité solidaire des dirigeants. Ensuite, on aurait pu se fonder sur un diptyque lié aux sources de la solidarité : solidarité légale ou obligation in solidum. Mais relativement à l'étude du régime juridique de la responsabilité solidaire en matière fiscale, il a semblé plus judicieux d'opérer une distinction

¹⁸⁹ D.-R. MARTIN, *L'engagement de codébiteur solidaire adjoint*, RTD civ. 1994, p. 49.

¹⁹⁰ VINCENT, *L'extension en jurisprudence de la notion de solidarité passive*, RTD civ. 1939, p. 601, n° 10.

entre la solidarité de plein droit et celle nécessitant l'intervention du juge, les effets de la mise en œuvre de la solidarité dépendant de ces facteurs.

CHAPITRE PREMIER : LE REGIME DE LA SOLIDARITE DE PLEIN DROIT

CHAPITRE SECOND : LE REGIME DE LA SOLIDARITE PRONONCEE PAR LE JUGE

CHAPITRE 1^{ER} : LE RÉGIME DE LA SOLIDARITÉ DE PLEIN-DROIT

Le Code civil connaît une seule forme de solidarité, à laquelle il attache des effets importants : obligation de chacun des débiteurs à la totalité de la dette (unité d'objet), effets secondaires, accentués par la jurisprudence. La justification est simple, il s'agit de la représentation mutuelle des codébiteurs, fondée sur leur communauté d'intérêts. C'est une forme de solidarité parfaite. D'ailleurs pour Fernand DERRIDA, les effets secondaires de la solidarité « *imposent aux coobligés non seulement de bien se connaître, et de se faire mutuellement et réciproquement confiance, mais aussi de s'aviser des divers actes de procédure qui pourraient être signifiés à l'un d'eux. C'est dire qu'ils doivent entretenir d'étroites relations d'affaires, lesquelles donnent naissance à la communauté d'intérêts qui se trouve à la base des effets secondaires de la solidarité* »¹⁹¹. Les effets secondaires de la solidarité seraient-ils justifiés par l'existence d'une communauté d'intérêts ?

Il existe diverses hypothèses de solidarité énumérées limitativement par le Code général des impôts, dans lesquelles des tiers sont solidairement tenus au paiement des impositions dues par un contribuable. Ces cas de solidarité se divisent en plusieurs catégories, en plusieurs formes, ce qui n'est pas sans conséquence sur leurs effets respectifs.

¹⁹¹ F. DERRIDA, *De la solidarité commerciale*, RTD com. 1953, p. 329.

SECTION 1^{ÈRE} : LES FORMES DE LA SOLIDARITÉ DE PLEIN DROIT

On peut citer, par exemple, la solidarité entre époux de l'article 1685 du Code général des impôts¹⁹², la solidarité des propriétaires et exploitants de fonds de commerce de l'article 1684-3¹⁹³. Bref, les formes de solidarité sont diverses et variées mais, il est possible de les regrouper en deux catégories : la solidarité fondée sur l'existence de liens familiaux et la solidarité fondée sur l'existence de liens contractuels.

Tout d'abord, il convient d'évoquer, dès à présent, les cas de responsabilité solidaire pour le paiement de certains impôts, droits ou taxes, et ce, indépendamment de la qualité des parties à l'acte et des actes concernés. Tel est le cas de la responsabilité solidaire des tiers en matière de droits d'enregistrement : qu'il s'agisse d'actes sous seing privé, d'actes administratifs, d'actes extra-judiciaires, de mutation entre vifs ou par décès, le principe est que les parties qui figurent dans l'acte sont solidaires du paiement des droits d'enregistrement. Cette solidarité s'étend même avant la formalité car elle est indivisible. Lorsqu'il ressort d'un acte notarié, une insuffisance dans la perception des droits assis par la recette des impôts, où qu'à la lecture d'un acte, le service de la fiscalité immobilière décèle une mutation secrète de propriété, le notaire est dégagé de sa responsabilité. Par contre, en cas de taxation supplémentaire par le service compétent, les parties, à qui profite l'acte et qui sont mentionnées dans celui-ci sont solidaires du paiement des droits rappelés. La responsabilité solidaire des tiers en matière de droits de timbre dispose également d'un caractère général, tant pour le paiement des droits que pour celui des sanctions fiscales. A titre anecdotique, on peut relever la responsabilité solidaire des tiers relativement à la taxe différentielle sur les véhicules à moteur, la taxe sur les conventions d'assurance et de nombreuses taxes en matière de fiscalité de l'urbanisme. La solidarité existe enfin en matière de taxe sur la valeur ajoutée, elle concerne les époux commerçants, le paiement de la taxe due pour la réalisation d'opérations imposables, les infractions aux règles de facturation ou pour défaut d'enregistrement des mutations immobilières passibles de la TVA. Ces solidarités jouent de plein droit et ont un caractère d'ordre général, ne nécessitant pas forcément une assise familiale ou contractuelle.

¹⁹² CE 11 mars 1966, X..., AJDA, 1966, 627, note Lamarque.

¹⁹³ CE 26 octobre 1966, n° 66555, AJDA, 1967, 293, note Lamarque.

§ 1 La responsabilité solidaire de plein droit assise sur les liens familiaux

Il existe deux hypothèses de responsabilité solidaire « familiale » jouant de plein droit : la solidarité des représentants et ayants cause du contribuable, la solidarité des époux et partenaires d'un pacte civil de solidarité.

A La responsabilité solidaire des représentants et ayants cause du contribuable

L'article 1682 du Code général des impôts stipule que « *le rôle, régulièrement mis en recouvrement, est exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais contre ses représentants ou ayants cause* ». Le domaine d'application de ce type de solidarité de plein droit est assez limité. Une première limite concerne les impôts visés : il s'agit seulement de ceux recouverts par voie de rôle : l'impôt sur le revenu, la CSG, la CRDS, le prélèvement social de 2 %, la taxe d'habitation et les taxes foncières. Ensuite, le champ d'application de l'article 1682 est limité quant aux personnes : seuls seront responsables solidairement les représentants et ayants cause du contribuable. On entend par représentant du contribuable, l'administrateur ou le tuteur des biens d'un mineur, le curateur ou tuteur d'un majeur protégé. Le père, administrateur légal des biens de son enfant mineur ne pourra pas être poursuivi sur ses biens personnels pour le recouvrement des impôts assis au nom de son enfant, sauf s'il a la jouissance des biens. Les ayants cause sont les héritiers et les légataires universels ou à titre universel. Pourquoi tenir les ayants cause du contribuable responsables solidaires du paiement de certains impôts ? C'est parce qu'ils symbolisent la continuation de la personne du de cujus d'une part et d'autre part parce qu'ils détiennent des biens ayant appartenu au contribuable décédé. Les ayants cause pourront être poursuivis soit personnellement sur leur propre fortune, à concurrence de leur part contributive dans les charges successorales, soit réellement, comme détenteurs de biens, à condition que les biens litigieux soient affectés du privilège du Trésor, et ce, à concurrence de leur valeur.

En vertu de l'article 1709 du Code général des impôts, les droits de succession sont payés par les héritiers, donataires ou légataires et les cohéritiers sont solidaires. Cette solidarité s'applique d'ailleurs au conjoint survivant puisqu'il a vocation à hériter soit en pleine propriété, soit en usufruit. ainsi, le receveur des impôt peut réclamer le paiement des droits de succession à l'un quelconque des bénéficiaires de la succession. Néanmoins, la

solidarité n'existe pas entre les héritiers et les légataires, même universels, ni entre légataires¹⁹⁴. Ceci illustre le caractère primordial, quoiqu'implicite de la communauté d'intérêts ; en effet, les légataires ne peuvent être solidaires entre eux car, il arrive bien souvent qu'ils ne se connaissent pas et n'ont aucun intérêt en commun. De plus, en cas de renonciation à la succession, l'action personnelle contre l'héritier renonçant est impossible. Enfin, on peut évoquer le cas d'un ayant cause responsable solidairement alors qu'aucun lien familial n'existe mais qu'une forte communauté d'intérêts unit : il s'agit de l'absorbante, ayant cause de l'absorbée. Nous sommes dans le cadre d'une fusion, emportant transfert de l'actif et du passif de l'absorbé (qui disparaît) vers l'absorbante. L'article 1682 est donc applicable au détriment de l'article 1684 du Code général des impôts¹⁹⁵. Cette solution peut paraître paradoxale : l'application de l'article 1682 a été admise en cas de fusions de sociétés et a, par exemple, été refusée pour un époux propriétaire indivis d'un immeuble. La Cour administrative de Bordeaux, dans un arrêt du 2 février 1999¹⁹⁶, a considéré que, s'agissant d'un immeuble, propriété indivise entre deux époux, « *le comptable du Trésor ne peut se prévaloir de l'article 1682 du Code général des impôts pour poursuivre contre l'un d'eux le recouvrement de la part de taxe foncière correspondant aux droits de l'autre dans l'indivision, le premier n'étant ni le représentant ni l'ayant cause du second* ». Enfin, un contribuable solidairement responsable du paiement de l'impôt ne peut demander la restitution de l'indu. En l'espèce, l'héritier solidairement responsable du paiement de l'impôt sur le revenu dû par son père décédé, en vertu de l'article 1682 du Code général des impôts, ne peut demander la restitution de la somme versée au Trésor par l'administrateur de la succession en l'acquit de cette imposition¹⁹⁷.

B La responsabilité solidaire des époux et signataires d'un PACS.

L'extension de la capacité fiscale de la femme mariée par la loi de finances pour 1983¹⁹⁸ a eu pour corollaire l'institution d'une solidarité de chacun des époux au paiement de la totalité de l'impôt sur le revenu établi au nom du couple. Plus précisément, c'est à partir de l'obligation civile, qui pèse sur l'épouse de contribuer aux charges du ménage que la solidarité

¹⁹⁴ Cette solution ne concerne pas seulement les droits de succession mais également l'impôt de solidarité sur la fortune par exemple : en cas de décès du contribuable, ses cohéritiers sont solidaires pour le paiement de l'ISF établi au nom de l'indivision. Cette solidarité ne s'étend pas non plus aux légataires.

¹⁹⁵ CE 26 janvier 1976, req. n° 95682, Dr. fisc. 1976, n° 29, comm. 1031, concl. P. Lobry.

¹⁹⁶ CAA Bordeaux, 3^e ch., 2 février 1999, n° 95-1167, M. Assénat, Dr. fisc. 2000, n° 3, comm. 43.

¹⁹⁷ CAA Paris, 11 octobre 2001, req. n° 00-1583 et req. n° 00-1638, Melle Coreia, Dr. fisc. 2002, n° 22-23, comm. 487, concl. F. Bossuroy ; Juris-Data n° 2001-173526.

¹⁹⁸ Loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982.

des époux s'édifia. « *La contribution aux charges¹⁹⁹ du ménage fonde la solidarité fiscale des époux* »²⁰⁰. Un décret-loi de 1938 institua pour l'impôt sur le revenu et pour la contribution mobilière, la solidarité des époux, l'administration justifiant la solidarité par l'idée de contribution. Nous sommes en présence d'« *une solidarité légale prévue par l'article 1685 du Code général des impôts et une solidarité issue du droit civil reposant sur la contribution obligatoire aux charges du ménage. La loi civile et la loi fiscale viennent ainsi se compléter pour accroître les garanties de recouvrement du Trésor public* »²⁰¹.

Cette solidarité est fondée sur une notion d'imposition unique par foyer et sur la participation commune de chaque conjoint à la réalisation et à la jouissance des revenus du ménage, fondés eux-mêmes sur la communauté d'intérêts. « *Les cas de solidarité constituent, au sein du couple uni, le revers de la communauté d'intérêts patrimoniaux* »²⁰². Ainsi, quel que soit leur régime matrimonial, les époux sont susceptibles d'être solidaires pour le paiement de la taxe d'habitation²⁰³, de l'impôt sur le revenu²⁰⁴ et de l'impôt de solidarité sur la fortune. Il en va de même à l'égard des partenaires liés par un pacte civil de solidarité, en vertu des articles 1685 bis et 1723 ter-00-B du Code général des impôts, dans la mesure où les pacsés forment un foyer fiscal unique, tout comme les époux. Des limites sont quand même apportées à la mise en œuvre de cette solidarité : en matière d'impôt sur le revenu, les époux et les pacsés ne sont solidaires qu'à la condition de faire l'objet d'une imposition commune²⁰⁵. A l'origine, il existait une exigence de cohabitation des époux sous le même toit, mais elle a disparu lors du remaniement du texte en 1982, à l'occasion de la proclamation de l'égalité fiscale des époux. Subsiste quand même que, seuls les époux et pacsés vivant sous le même toit sont solidaires pour le paiement de la taxe d'habitation (alors que cette condition n'est plus exigée relativement à l'impôt sur le revenu). L'article 1685 ne concerne que les époux au sens légal du terme et ne joue donc pas à l'encontre des concubins. Chacun des époux est solidaire du paiement de la totalité de l'impôt sur le revenu établi au nom du couple. En matière d'impôt sur le revenu, l'obligation de solidarité ne résulte pas de la mise en recouvrement du rôle ; la date à considérer est celle où l'obligation fiscale a pris naissance²⁰⁶.

¹⁹⁹ Article 214 du Code civil.

²⁰⁰ J.-M. BOLLÉ, *La femme mariée et l'impôt sur le revenu*, JCP N 1976, i, n° 2766.

²⁰¹ J.-M. BOLLÉ, *La femme mariée et l'impôt sur le revenu*, JCP N 1976, i, n° 2766.

²⁰² D. GRILLET-PONTON, *L'obligation solidaire des époux à la dette fiscale ou la tunique de Nessus ?*, Revue de droit fiscal, n° 42, année 2001, p. 1477.

²⁰³ Article 1685-1 du Code général des impôts.

²⁰⁴ Article 1685-2 du Code général des impôts.

²⁰⁵ CAA Paris, 2^e ch. B. 18 janvier 2000, req. n° 98PA03683 et 98PA03789, Mme Mauger, Dr. fisc. 2000, n° 12, p. 510 ; RJF 6/2000, n° 850.

²⁰⁶ CE, 3 juil* 1989, req. n° 64355 ; Cass. 1^{ère} civ., 29 mai 1985, n° 4585 ; Cass. com., 4 novembre 1986, n° 85-10850 ; CA Lyon, 1^{ère} ch., 7 décembre 1983 ; TA Lyon, 19 novembre 1987, n° 87-10809, Dr. fisv. 1990, n° 30,

Bien que cette responsabilité solidaire ait un caractère automatique, l'époux poursuivi doit nécessairement faire l'objet d'une mise en cause au titre de l'article 1685 du Code général des impôts. La solidarité vis-à-vis de la taxe d'habitation est fondée sur la jouissance de l'habitation commune par les deux époux. Est-ce à dire que la communauté de vie conditionne la communauté d'intérêts, fondement de la solidarité ? Relativement à la solidarité familiale, la communauté de vie est-elle un élément déterminant de la communauté d'intérêts ? L'administration dispose de la faculté de saisir l'ensemble des biens propres et communs des époux, y compris les gains et salaires du conjoint étranger à la dette. Et les époux ne peuvent invoquer les limitations des règles relatives à la saisie-attribution ni à l'avis à tiers détenteur²⁰⁷. Cette règle « *puise sa justification dans la communauté d'intérêts patrimoniaux entre époux reflétée par le principe de taxation globale des ressources au niveau du foyer fiscal* »²⁰⁸. La solidarité fiscale constitue ainsi le corollaire du principe d'imposition par foyer, et par conséquent elle disparaît lorsque cesse la communauté d'intérêts qui la fondait. L'article 6-4 du Code général des impôts donne la liste des cas d'imposition séparée²⁰⁹, ayant un dénominateur commun : le défaut de cohabitation des conjoints.

Enfin, « *la solidarité fiscale n'est pas télescopique* »²¹⁰. Une Cour d'appel avait retenu qu'une pénalité fondée sur l'article 1763 A du Code général des impôts (pour distributions occultes), étant recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu, la solidarité fiscale de l'époux, qui résulte de l'article 1685-2, s'appliquait à ce paiement et, par voie de conséquence, permettait au Trésor public d'exercer ses poursuites sur les biens de l'indivision existant entre les époux. La Haute juridiction a cassé sans renvoi, sanctionnant le procédé adopté par l'administration fiscale « *pour assurer le paiement d'une pénalité par le jeu d'une solidarité télescopique, qui consiste à prendre comme relais du redevable initial de la pénalité (la personne morale) la gérante de ladite société (solidarité entre une société et son*

comm. 1514.

²⁰⁷ Dispositions du décret du 5 août 1987 relatives à la limitation des saisies-attributions et avis à tiers détenteurs sur un compte courant ou sur un compte de dépôt alimenté en tout ou partie par les gains et salaires de l'autre conjoint.

²⁰⁸ D. GRILLET-PONTON, *L'obligation solidaire des époux à la dette fiscale ou la tunique de Nessus ?*, Revue de droit fiscal, n° 42, année 2001, p. 1477.

²⁰⁹ Epoux séparés de biens et ne vivant pas sous le même toit ; époux en instance de divorce ou de séparation de corps autorisés par le juge à avoir des résidences séparées ; abandon de domicile conjugal par l'un des époux lorsque les membres du couple disposent de revenus distincts.

²¹⁰ A. CHAPPERT, comm. sous Cass. com. 26 janvier 1999, n° 96-22.899, Epoux Royaux c/ Comptable du Trésor de Clichy, Defrénois n° 11/00, art. 37186, p. 706.

dirigeant), dans un premier temps, puis l'époux de celle-ci (solidarité entre époux), dans un second temps »²¹¹.

§ 2 : La responsabilité solidaire de plein droit assise sur les liens contractuels

Le contrat, assise réelle de la solidarité est, dans la majeure partie des cas, un contrat de bail ou relatif au fonds de commerce.

A La responsabilité solidaire assise sur l'existence d'un contrat de bail

Sont solidaires le fermier ou le locataire d'un immeuble pour le paiement de la taxe foncière due par le propriétaire²¹². Cela ne concerne que la taxe foncière des immeubles loués au locataire ou affermés au fermier, et pour la taxe de l'année. La responsabilité des fermiers est engagée dans le cadre d'une action personnelle.

Sont également solidaires, le propriétaire, ou, à sa place, le principal locataire, et les contribuables logés chez lui pour la taxe d'habitation ou pour la taxe professionnelle due par ceux-ci, lorsque le propriétaire ou le principal locataire les a laissés déménager sans en avoir avisé le comptable du Trésor²¹³. L'article 1686 instaure une responsabilité solidaire obligeant, en cas de location classique, le propriétaire à prévenir le comptable du déménagement pour lui permettre d'appréhender les meubles qui constituent le gage du Trésor²¹⁴. Ce qui explique le caractère plus absolu de la location en garni, car, dans ce cas, les meubles appartiennent au propriétaire et ne peuvent donc pas servir de gage à l'administration fiscale. L'article 1686 ne concerne que la taxe d'habitation et n'est pas limité aux rôles de l'année courante mais porte sur les cotes arriérées non couvertes par la prescription, et ce, même si celles-ci sont antérieures à l'entrée en jouissance²¹⁵. Le propriétaire dispose d'un délai de trois mois pour prévenir l'administration, à compter du jour du départ, lorsque le déménagement du locataire est furtif. Une réponse ministérielle a considéré que « *la responsabilité solidaire des propriétaires vis-à-vis de leurs locataires constitue une garantie traditionnelle pour le*

²¹¹ A. CHAPPERT, comm. sous Cass. com. 26 janvier 1999, n° 96-22.899, Epoux Royaux c/ Comptable du Trésor de Clichy, Defrénois n° 11/00, art. 37186, p. 706.

²¹² Article 1683 du Code général des impôts.

²¹³ Article 1686, alinéa 1 et 2 et article 1687 du Code général des impôts.

²¹⁴ Toutefois, le propriétaire ne sera pas mis en cause pour le paiement de la taxe d'habitation de l'année courante si le locataire est demeuré dans le ressort du poste comptable ou bien si celui-ci a informé le percepteur ou les services de La Poste de sa nouvelle adresse.

²¹⁵ CE, 9 avril 1897, Rec. CE, p. 277.

paiement de la taxe professionnelle et de la taxe d'habitation... Il n'est donc pas envisagé de supprimer cette garantie pour des raisons de protection des intérêts du Trésor et plus particulièrement de bonne gestion des finances publiques locales »²¹⁶. La protection d'un créancier « digne d'intérêt » semble supplanter la communauté d'intérêts.

Sont solidaires le logeur en garni et les personnes qu'ils logent pour la taxe d'habitation due par celles-ci²¹⁷, le loueur de bureaux meublés et son locataire si ce dernier ne verse pas au Trésor, à la fin de chaque mois, 25 % du prix de location en garantie du paiement des impôts dont le second peut être redevable²¹⁸. Ce dernier type de responsabilité imposée au loueur s'explique par le fait que l'obligation de consigner chaque mois 25 % du loyer est dépourvue de sanction. La responsabilité solidaire des loueurs en meublé (même s'ils agissent de manière occasionnelle) de l'article 1686, 3^e alinéa du Code général des impôts est totale : elle existe du seul fait de la location.

B Responsabilités solidaires liées à la cession et à l'exploitation des fonds de commerce.

Sont solidaires le cessionnaire d'un fonds de commerce et le cédant de ce fonds, en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de taxe d'apprentissage²¹⁹. Plus précisément, l'article 1684-1 du Code général des impôts instaure une responsabilité des cessionnaires en cas de cession d'entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière. Il s'agit d'une responsabilité légale, elle existe dès lors qu'il y a eu cession et ce, quelles que soient les circonstances de la cession, à titre onéreux ou gratuit. Le cessionnaire est donc responsable des impôts dus par le cédant, à condition qu'ils soient relatifs à l'exploitation. Cette responsabilité est à mettre en parallèle avec l'indisponibilité du prix : l'acquéreur ne devra pas immédiatement verser le prix au vendeur, afin de faciliter le recouvrement pour l'administration fiscale. La notion de cession est appréciée largement puisqu'il peut s'agir d'une cession à titre onéreux ou gratuit, d'une vente volontaire ou forcée. Le cessionnaire n'est responsable qu'à concurrence du prix de cession²²⁰ et pendant un délai de trois mois à compter soit du jour de la déclaration de cession adressée à l'administration, soit, en cas de

²¹⁶ Rép. min. budget n° 15281 à M. Joly, JOAN Q 15 août 1994, p. 4152 ; Dr. fisc. 1994, n° 49, comm. 2119 ; Rép. min. délégué au budget n° 41178 à M. Zeller, JOAN Q 30 septembre 1996, p. 5161 ; Dr. fisc. 1997, n° 5, comm. 108.

²¹⁷ Article 1686, alinéa 3 du Code général des impôts.

²¹⁸ Article 1688 du Code général des impôts.

²¹⁹ Article 1684-1 du Code général des impôts.

²²⁰ S'il s'agit d'une cession à titre gratuit, on prend la valeur retenue pour la liquidation des droits de mutation.

manquement à cette obligation de déclaration, à compter du dernier jour du délai prescrit pour déclarer la cession. L'acquéreur sera libéré de toute obligation envers le Trésor s'il n'a pas été mis en cause dans ce délai de trois mois.

Sont également solidaires le propriétaire d'un fonds de commerce et de l'exploitant de cette entreprise pour le paiement des impôts directs établis à raison de l'exploitation de ce fonds²²¹. L'article 1684-3 du Code général des impôts pose donc la règle de la responsabilité solidaire du propriétaire de fonds de commerce à raison des impositions relatives à l'exploitation de ce fonds par un tiers. Cette responsabilité a été instaurée en vue de faciliter le recouvrement de l'impôt par le Trésor, au cas où le propriétaire tenterait indirectement d'éluder l'impôt. L'article 1684-3 du Code général des impôts s'applique au propriétaire²²² non exploitant pour le paiement des impôts directs dus par l'exploitant²²³ et liés à l'exploitation. Cette responsabilité concerne tous les impôts directs établis à raison de l'exploitation : l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la taxe professionnelle et la taxe d'apprentissage. Le percepteur peut s'adresser au propriétaire même s'il n'a pas mis en œuvre tous les moyens pour contraindre l'exploitant. Une particularité est à noter ici : seul l'exploitant est tenu à la dette fiscale, la responsabilité du propriétaire n'étant engagée qu'en sa qualité de caution solidaire. Un arrêt du Conseil d'Etat²²⁴ a précisé que la solidarité instituée entre le propriétaire et l'exploitant du fonds de commerce était de la nature de la solidarité prévue par les articles 1200 et suivants du Code civil. Ainsi, l'administration peut réclamer indifféremment au propriétaire ou à l'exploitant du fonds le paiement des impôts dus à raison de l'exploitation.

Relativement aux différentes formes de la solidarité fiscale de plein droit, l'exhaustivité aurait été rébarbative. Aussi, nous n'avons évoqué que les cas les plus patents de responsabilité solidaire de plein droit, illustrant au mieux le lien unissant la communauté d'intérêts et la solidarité²²⁵. Le fait que la solidarité joue de plein droit signifie que ses conséquences résultent du seul effet de la loi (ou s'il s'agit d'une solidarité conventionnelle, de la seule convention des parties). La solidarité passive produit deux espèces d'effets : des

²²¹ Article 1684-3 du Code général des impôts.

²²² La personne à qui appartient le fonds de commerce.

²²³ Toute personne qui, en vertu d'un rapport de droit ou d'une situation de fait, exploite le fonds.

²²⁴ CE 10 mai 1952, req. n° 13640, JCP 1952, éd. CI, II, 7151.

²²⁵ A noter qu'il existe une solidarité, en cas de cession à titre onéreux, soit d'une charge ou d'un office, soit d'une entreprise ou du droit d'exercer une profession non commerciale, entre le successeur et son prédécesseur pour le paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux bénéfices réalisés par ce dernier (article 1684-2 du Code général des impôts). L'article 155 A de ce même code instaure la responsabilité solidaire de la personne recevant une rémunération de services rendus par une personne domiciliée ou établie hors de France.

effets principaux et des effets secondaires. Comme ironisent Philippe MALAURIE et Laurent AYNES, ces deux types d'effets « *suivent la consigne que d'Artagnan avait donné aux trois mousquetaires : « tous pour un, un pour tous » !*

SECTION 2^{NDE} : LES EFFETS DE LA RESPONSABILITÉ FISCALE SOLIDAIRE DE PLEIN DROIT.

La solidarité a pour principal effet d'empêcher la division des créances et des dettes en cas de pluralité de créanciers ou de pluralité de débiteurs. Comme le relève François TERRE, « *l'idée d'interdépendance et de communauté d'intérêts qu'exprime le terme solidarité justifie pleinement l'exclusion de la division* ».

La solidarité active est rarement utilisée étant donné qu'elle ne procure aucune sécurité supplémentaire à qui que ce soit. Les conséquences de la solidarité active découlent de la définition même de la solidarité et elle produit les mêmes effets principaux et secondaires que la solidarité passive, sauf que la remise faite au débiteur par l'un des créanciers solidaires ne libère le débiteur que pour la part de ce créancier²²⁶.

A cause de la puissance des effets que la solidarité procure, non seulement elle ne se présume pas et ne peut résulter que de la convention des parties ou de la loi, mais, en plus, la solidarité est une question de droit. Elle dépend, par conséquent, du contrôle de la Cour de cassation, qui n'hésite pas à censurer les décisions des juges du fond prononçant la solidarité sans texte²²⁷, sauf en matière commerciale où la présomption de solidarité est le principe.

Classiquement, on distingue les effets principaux des effets secondaires. Les premiers découlent de la définition même de la solidarité et de la présence d'une obligation plurale pour une dette unique. Les seconds ne sont que les conséquences non plus directes, mais médiates de la solidarité (serait-ce parce que la communauté d'intérêts n'est plus le fondement direct mais médiat de la solidarité ?).

§ 1 : Les effets principaux de la solidarité fiscale

Classiquement, les effets de la solidarité sont étudiés, d'une part dans les rapports entre le créancier et les codébiteurs et d'autre part, dans les rapports entre

²²⁶ Article 1198, alinéa 2 du Code civil ; il en est de même en cas de transaction, novation, confusion ou serment libératoire (article 1365, alinéa 2 du Code civil), lorsque l'un de ces événements intervient entre le débiteur et l'un des créanciers solidaires.

²²⁷ Cass. req., 4 août 1896, DP 1896, 1, p. 456 ; Cass. 1^{ère} civ., 29 janvier 2002, Bull. civ. I, n° 28, JCP G 2002, IV, 1412.

codébiteurs. La matière fiscale ne nécessite pas une approche différente.

A Les effets de la solidarité fiscale dans les rapports entre le créancier et les codébiteurs

Le jeu de la solidarité fiscale répond aux mêmes principes que ceux du droit civil : chaque débiteur solidaire peut être contraint pour la totalité et le paiement fait par un seul libère les autres envers le créancier. De plus, le créancier peut choisir librement le débiteur solidaire auquel est demandé le paiement de la dette²²⁸. On dit qu'il y a une unité d'objet et une pluralité de liens d'obligations.

1 Unité d'objet

Concernant l'unité d'objet, qu'il s'agisse du juge administratif ou du juge judiciaire, le principe énoncé à l'article 1200 du Code civil a été consacré et s'applique en matière fiscale. L'administration fiscale dispose de la faculté de demander à l'un quelconque des débiteurs, le paiement de la totalité de la dette. Cette reconnaissance est le fruit d'un arrêt rendu par la Cour de cassation en 1821²²⁹, remarquable par la clarté de son attendu : « *Attendu, sur la solidarité prononcée, que le droit d'enregistrement frappant sur les actes, et non sur les personnes, il est indivisible comme le sont les actes eux-mêmes ; qu'en conséquence l'un des acquéreurs de biens indivis par le même contrat a pu être légalement contraint pour le tout* ». Plus d'un siècle après, la chambre commerciale suivit : « *Attendu que toutes les parties qui ont figuré dans les actes sont tenues solidairement des droits auxquels des actes sont soumis ; que l'administration est fondée à réclamer le paiement de la totalité des sommes dues à un seul copartageant* »²³⁰. Le juge administratif consacra, lui aussi, la reconnaissance du mécanisme de solidarité en matière fiscale au début des années cinquante dans deux arrêts consécutifs. Le premier, datant du 10 mai 1952 énonce : « *Considérant qu'en vertu des règles générales qui définissent les obligations des codébiteurs solidaires et notamment des articles 1200 et 1203 du Code civil, l'administration pouvait réclamer indifféremment à la société... ou au sieur X. la totalité du montant des impôts pour le paiement desquels l'article 391 du Code général des impôts directs institue une solidarité entre le propriétaire et l'exploitant d'un fonds de commerce ; qu'ainsi et en admettant même que, comme le soutient*

²²⁸ CE 10 mai 1952, Société X, JCP, 1952, II, 7151, GD, p. 152 ; CE 30 avril 1954, n° 19640, DF, 1954, 25, Doc., concl. Poussière.

²²⁹ Cass. Sect., Req. 7 novembre 1821, S. 1819-1821, 1512.

²³⁰ Cass. com. 23 mai 1973, Bull IV, n° 183, p. 165.

la société requérante, l'administration n'ait pas, avant de lui en réclamer le paiement, mis en œuvre tous les moyens dont elle disposait pour contraindre le sieur X. à s'acquitter du montant desdits impôts, cette circonstance est sans influence sur la validité des poursuites engagées contre elle »²³¹. On peut noter que le Conseil d'Etat fait explicitement référence au droit civil des obligations en nommant les articles du Code civil en parallèle avec ceux du Code des impôts de l'époque. Deux ans plus tard, le Conseil d'Etat récidive en considérant qu' « aux termes de l'article 1684 du Code général des impôts, le propriétaire d'un fonds de commerce est solidairement responsable avec l'exploitant de cette entreprise des impôts directs établis à raison de l'exploitation de ce fonds ; Considérant qu'en vertu des règles générales qui définissent les obligations des codébiteurs solidaires et notamment des articles 1200 et 1203 du Code civil, ... ; que dès lors, en admettant même que, contrairement aux mentions de l'arrêt attaqué, de telles poursuites eussent pu, en l'espèce, être efficacement exercées contre la dame Y., cette circonstance n'est pas de nature à entacher d'illégalité la procédure suivie contre le requérant »²³².

L'unicité de la dette est l'une des caractéristiques les plus parlantes de l'obligation solidaire²³³. L'administration fiscale peut choisir discrétionnairement celui parmi les débiteurs auquel elle réclame le paiement. Le débiteur actionné ne pourra ni invoquer le bénéfice de discussion, ni le bénéfice de division²³⁴. Mais, corrélativement, le paiement fait par l'un des débiteurs libère les autres à l'égard du créancier. Serait-ce dû à l'existence d'une communauté d'intérêts ? Quelles sont les exceptions que le débiteur d'une créance fiscale peut invoquer ? Ce sont les mêmes que celles que peut invoquer le débiteur d'une créance de nature civile : comme tout débiteur, il peut opposer les exceptions qui lui sont personnelles²³⁵ ; ensuite, la dette étant unique, il peut invoquer les exceptions inhérentes à la dette, comme le paiement, la prescription ou la novation de l'obligation, etc. par contre, il ne peut opposer les exceptions personnelles aux autres codébiteurs. Mais pour ce dernier cas, nous sommes à la limite des conséquences de la pluralité de liens d'obligation.

2 Pluralité de liens d'obligation

²³¹ CE 10 mai 1952, JCP, éd. CI, 1952, II, 7151.

²³² CE, 7^{ème} sous-section, 30 avril 1954, req. n° 19.640, Lebon, p. 242.

²³³ Cass. req., 31 juillet 1928, DH 1928, p. 461.

²³⁴ Cass. soc., 29 octobre 1957, Bull. civ. IV, n° 1030 ; Cass. 1^{ère} civ., 13 novembre 1967, D. 1968, p. 97, note Lambert-Faivre ; Cass. soc. 4 janvier 1974, Bull. civ. V, n° 19, JCP G 1974, IV, 55.

²³⁵ Article 1208 du Code civil : incapacité, vice de consentement, compensation...

L'obligation solidaire donne naissance à autant de rapports juridiques que de débiteurs. Chaque débiteur est tenu par un lien distinct de celui des autres, soumis à son régime propre. Il existe donc une certaine indépendance des débiteurs entre eux. La pluralité de liens d'obligations se traduit notamment par l'article 1208 du Code civil qui énonce le principe selon lequel le codébiteur solidaire ne peut opposer les exceptions qui sont propres à son coobligé. La chambre commerciale de la Cour de cassation, dans un arrêt du 15 juillet 1952 relatif à l'impôt de solidarité nationale, a tiré les conséquences de ce principe. En effet, elle a jugé que celui qui n'a pas été mis en cause dans les formes légales et placé ainsi à même de produire ses moyens de défense ne peut pas faire l'objet d'une condamnation personnelle²³⁶. Plus récemment, la Cour de cassation a jugé que le défaut de déclaration de la créance dans la procédure collective de l'un des codébiteurs solidaires n'emportait pas extinction de la dette des autres²³⁷.

Comme le résume parfaitement François TERRE²³⁸, « *si la dette est unique, chaque codébiteur est cependant dans les liens d'une obligation distincte de celle des autres, ayant une existence propre et pouvant avoir des caractères et un sort particuliers* ». En conséquence, l'administration fiscale peut poursuivre plusieurs codébiteurs solidaires, simultanément ou successivement, dans le but de garantir le recouvrement de la totalité de la dette d'impôt. S'il est évident qu'elle ne pourra percevoir plus que « son » dû, l'irrecevabilité d'une action contre l'un n'atteint pas les autres.

B Les effets de la solidarité fiscale dans les rapports des codébiteurs solidaires entre eux

L'obligation à la dette est dominée par le principe de l'indivisibilité : à l'égard du créancier, en matière de solidarité passive, la dette ne se divise pas. Ici, nous nous plaçons dans le domaine de la contribution à la dette. Le principe la gouvernant est celui de la divisibilité de la dette entre les codébiteurs. Elle se divise même de plein droit²³⁹. La mise en œuvre de la contribution à la dette nécessite la détermination de la base de répartition et l'existence d'un recours offert au débiteur actionné en paiement. Concernant la base de répartition tout d'abord, en règle générale, la dette se divise par têtes. S'il est possible d'y

²³⁶ Cass. com. 15 juillet 1952, Bull. II, n° 268, p. 206.

²³⁷ Cass. com. 19 janvier 1993, Bull. civ. IV, n° 25, D. 1993, p. 331, note Honorat et Patarin, JCP G 1993, II, 22056, note Pétel ; Cass. 1^{ère} civ., 17 novembre 1993, Bull. civ. I, n° 335, D. 1994, somm. P. 214, obs. Delebecque, Defrénois 1994, art. 35891, p. 1122, obs. D. Mazeaud.

²³⁸ F. TERRE, *Droit civil. Les obligations*. Dalloz 2002.

²³⁹ Article 1213 du Code civil.

déroger par convention, dans la mesure où il ne s'agit que d'une présomption simple, le cas est relativement rare en matière de solidarité fiscale imposée par le législateur.

L'aspect primordial de la relation liant les codébiteurs entre eux réside dans la mise en œuvre de l'action récursoire. En effet, le débiteur solidaire qui a payé plus que sa part contributoire dispose d'un recours pour l'excédent contre ses codébiteurs. Deux possibilités lui sont alors offertes. Il peut, tout d'abord, utiliser l'action de subrogation. Mais, par cette action, basée, comme son nom l'indique sur le mécanisme civiliste de la subrogation, le débiteur actionné en paiement, ne pourra réclamer que ce qu'il a payé. Des intérêts moratoires ne lui seront donc pas dus. Le codébiteur solidaire ayant payé pour les autres peut-il invoquer la solidarité de ses « confrères » restants, et demander à l'un d'eux la totalité de ce qu'il a payé ? Non, l'article 1214 du Code civil considère que les effets de la solidarité sont épuisés rendant le recours du codébiteur contre les autres divisé. Ensuite, il peut exercer une action de mandat ou de gestion d'affaire. Ce recours moins avantageux que le précédent parce que chirographaire, nécessite un mandat ou une gestion spontanée des affaires des autres. Il sera donc rarissime en matière de solidarité fiscale de plein droit. Ce type de recours perd également le bénéfice de la solidarité mais permet au requérant d'obtenir des intérêts.

§ 2 : Les effets secondaires de la solidarité fiscale

« *Alterius factum alteri nocet* » : le fait de l'un nuit à l'autre. Cet adage évoque certains des effets secondaires de la solidarité. Sa traduction dans le Code civil se trouve à l'article 1205 qui a trait à la perte de la chose due dans les obligations de corps certains : la faute commise par l'un des débiteurs est considérée comme la faute de l'autre, la mise en demeure dirigée contre un seul produit effet à l'égard de tous. Chacun des coobligés répond de la valeur de la chose, « *parce qu'il est réputé, par le truchement d'une représentation mutuelle, être lui aussi en faute* ». Néanmoins, l'effet de la représentation est limité : seuls s'exposera à des dommages-intérêts supplémentaires, celui qui a commis la faute. Cet adage « *rend compte de la notion de représentation réciproque de débiteurs qu'unit une solidarité d'intérêts ou une communauté de situation juridique : en dépit de la pluralité de liens obligatoires, tel acte accompli par ou contre l'un des débiteurs est censé être fait par ou contre tous les autres* ». De plus, l'article 1207 du Code civil dispose que « *la demande d'intérêts formée contre l'un des débiteurs solidaires fait courir les intérêts à l'égard de tous* ». Ceci contribue à augmenter les effets de la solidarité, conformément à l'idée de

représentation réciproque que l'union d'intérêts institue entre les débiteurs corréaux. Ici encore, l'intensité du lien unissant la solidarité et la communauté d'intérêts est présente. A-t-on un mimétisme des effets secondaires en matière fiscale ? Les effets secondaires semblent reposer sur le principe de la représentation mutuelle des débiteurs, et, de ce postulat, découlent les effets secondaires en tant que tels.

A La représentation mutuelle entre codébiteurs solidaires

Les effets secondaires de la solidarité sont multiples mais que l'on se place en matière civile ou fiscale, l'ensemble des effets secondaires de la solidarité ne peut s'expliquer par la simple obligation de chacun au tout. La doctrine majoritaire les justifie par une représentation mutuelle entre codébiteurs solidaires²⁴⁰. Ainsi, comme le relève Vincent PERRUCHOT-TRIBOULET, dans sa thèse intitulée « Régime général des obligations et responsabilité civile »²⁴¹, « *l'acte accompli par un codébiteur est alors réputé être fait par les autres et l'acte fait contre l'un est censé être fait contre l'ensemble des autres. Les codébiteurs sont tenus chacun par un lien d'obligation autonome mais sont tous liés par une communauté d'intérêts* ». Les débiteurs sont donc censés s'être donnés mandat de se représenter mutuellement. La communauté d'intérêts liant les débiteurs leur sert, par conséquent de fondement pour se représenter mutuellement. Mais, si l'acte accompli par un débiteur doit produire effet à l'égard des autres, le pouvoir de représentation n'est pas pour autant illimité. Il ne saurait avoir pour effet d'aggraver l'engagement des débiteurs. Toutefois, on pourrait objecter qu'il n'y a pas en la matière représentation pure ; en effet, dans la représentation véritable, les actes accomplis par le représentant n'ont aucune incidence sur son patrimoine personnel, ne produisant effet qu'à l'égard du représenté. « *Ici, le débiteur est lié par ses actes de façon encore plus stricte que ses coobligés ; sans doute peut-on parler de représentation imparfaite, dans laquelle le représentant est tenu, avec le représenté, mais il n'y a pas alors véritable représentation* »²⁴². Les hypothèses de responsabilité solidaire de plein droit sont traitées de façon très largement identique par la jurisprudence en ce qui

²⁴⁰ F. CHABAS, *Obligations, théorie générale*, tome II, 1^{er} volume, n° 1061 et s., p. 1108 ; J. CARBONNIER, *Les obligations*, n° 346, p. 559 ; M. PLANIOL, G. RIPERT, *Obligations*, tome VII, par P. Esmein, n° 1083, p. 391 et les auteurs cités dans les thèses de P. PROUST, *Des effets secondaires de la solidarité passive*, thèse Paris, 1907, p. 34 à 68 ; M. DUCHON, *De l'idée de représentation dans la solidarité*, thèse Paris, 1907, p. 43 à 115 ; H. HOANG, *Des effets de la solidarité passive dans les rapports entre le créancier et le débiteur*, thèse Paris, 1934, p. 83 à 97.

²⁴¹ V. PERRUCHOT-TRIBOULET, *Régime général des obligations et responsabilité civile*, Université de droit, d'économie et science d'Aix-Marseille, Institut de droit des affaires, 2002.

²⁴² V. PILON, *Essai d'une théorie générale de la représentation dans les obligations*, thèse Caen, 1897, n° 171 et s.

concerne le droit de recours contentieux, en ce sens que le juge administratif fait application dans ces cas du principe de la représentation mutuelle des codébiteurs solidaires.

« *De persona ad personam non fit interruptio civilis* » : l'interruption civile ne s'étend pas d'une personne à l'autre. En effet, à la différence de l'interruption naturelle qui profite à tous parce que dérivant d'un fait, l'interruption civile a un caractère fictif parce qu'elle prend sa source dans un acte juridique lui-même relatif. Ce principe qui s'applique, alors même qu'il y aurait communauté d'intérêts, connaît toutefois des exceptions en matière de solidarité. Concernant la solidarité passive, l'article 1206 du Code civil énonce l'opposabilité à propos des poursuites, l'article 2249 reprenant la même règle et l'étendant à la reconnaissance faite par l'un des débiteurs solidaires. Cette solution s'explique par l'idée de représentation tacite entre les cointéressés « *ad conservandam vel perpetuendam obligationem* » : les cointéressés sont censés mandataires les uns des autres, de sorte que chacun agissant seul est réputé agir pour la totalité.

B Les effets secondaires découlant de la représentation mutuelle des débiteurs

Les articles 1205 à 1207 du Code civil, applicables en matière fiscale, donnent un effet collectif à la mise en demeure, à l'interruption de prescription, et à la demande d'intérêts effectuées à l'égard d'un seul débiteur. Traditionnellement, on voit dans ces solutions des effets secondaires de la solidarité, qui s'expliquent par la représentation mutuelle des codébiteurs. Ces effets secondaires sont d'origine légale. Il existe également des effets secondaires d'origine jurisprudentielle.

La notification de l'avis de mise en recouvrement individuel est effectuée à l'un des coobligés. Cette notification produit ses effets à l'égard de tous les coobligés. Lorsque la solidarité est immédiate, l'avis de mise en recouvrement est notifié à l'un quelconque des codébiteurs solidaires²⁴³. La notification d'un avis de mise en recouvrement à l'un des redevables solidaires interrompt la prescription contre tous les autres débiteurs solidaires. Plus généralement, les poursuites engagées contre l'un d'eux interrompent la prescription à l'égard des autres, et ce, en vertu des articles 1206 et 2249 du Code civil. Cet effet secondaire est donc d'origine légale. La jurisprudence, parfaitement assise dans ce domaine, ainsi que la doctrine administrative applique sans ambage cette règle. On peut citer, en guise

²⁴³ Les droits d'enregistrement par exemple.

d'illustrations, un arrêt rendu par le Conseil d'Etat en 1966, selon lequel « *le bailleur solidairement responsable du paiement de l'impôt établi à la charge du locataire à raison de l'exploitation du fonds, bénéficie de la prescription de l'action du Trésor* »²⁴⁴, et un arrêt rendu par le juge judiciaire²⁴⁵ estimant que le versement d'un acompte par une société produit un effet interruptif à l'égard du gérant solidairement obligé en vertu de l'ancien article 1724 ter²⁴⁶. Une solution identique a été retenue en matière de taxe sur la valeur ajoutée : le Conseil d'Etat, par un arrêt du 9 décembre 1985²⁴⁷, a décidé qu'une imposition qui n'est pas prescrite à l'égard du contribuable ne l'est pas davantage à l'égard du débiteur solidaire.

Ensuite, et toujours sur la base de la représentation mutuelle des débiteurs, il est possible de contester, sans mandat des autres, une imposition établie au nom de l'un des codébiteurs solidaires²⁴⁸. Le codébiteur solidaire de l'impôt établi au nom d'un tiers peut contester le bien-fondé de cet impôt soit en même temps que le redevable légal²⁴⁹, soit postérieurement lorsqu'il fait l'objet de poursuites et cela alors même que le redevable légal s'est abstenu de toute contestation²⁵⁰. Un arrêt du Conseil d'Etat rendu le 19 mars 1956 a déclaré irrecevable la tierce opposition formée dans cette hypothèse en considérant que « *les débiteurs solidaires sont censés s'être donnés mandat tacite de se représenter ; que, par suite, le jugement rendu à l'encontre de l'un d'eux est opposable aux autres et qu'ainsi la tierce opposition de ceux-ci n'est pas recevable* »²⁵¹. La jurisprudence s'est emparée de l'idée de représentation mutuelle des codébiteurs, et en a elle-même tiré des conséquences. Ainsi, la chose jugée pour ou contre un débiteur solidaire profite ou est opposable aux autres²⁵².

La seule différence juridique relative au droit de recours contentieux entre la qualité de « *coredevable légal de l'impôt et celle de personne pouvant être poursuivie légalement en tant que codébiteur solidaire porte en fait sur le point de départ du délai de réclamation préalable obligatoire à l'administration avant la saisine du juge administratif* »²⁵³. En effet le point de départ du délai pour le coredevable de l'impôt est la mise en recouvrement du rôle ou

²⁴⁴ CE, 8^{ème} sous-section, n° 66.555 : Dupont 1966, n°8.903, p. 526.

²⁴⁵ CA Paris, 17 janvier 1979 ; BODGI 12 C-15-79.

²⁴⁶ Actuellement articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fisc, p les.

²⁴⁷ CE, 9 décembre 1985, 8^{ème} et 7^{ème} sous-sections, n° 54.469, RJF 2/86, p. 133.

²⁴⁸ CE 13 mars 1952, 8^{ème} sous-section, n° 1.887, Lebon, p. 164.

²⁴⁹ CE 23 mai 1980, n° 16218, RJF 1980.7-8.326 ; CAA Lyon, 17 avril 1996, Min. c/ Narboni, RJF 1996.11.1347, pour l'associé d'une SCI tenue au prélèvement sur les profits de construction.

²⁵⁰ CE 25 avril 1979, n° 7253 et 7254, RJF 1979.6.228.

²⁵¹ CE 19 mars 1956, Sieur Jean, 7^{ème} sous-section, n° 76.745, Lebon, p. 130.

²⁵² CE 20 avril 1977, 8^{ème} et 7^{ème} sous-sections, n° 96.249, Lebon, p. 177 ; Cass Req. 2 mars 1942.

²⁵³ C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET, P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 4^e éd. Dalloz, 2003, n° 64.

la notification de l'avis de mise en recouvrement, alors que pour le codébiteur solidaire, le délai court à compter de la mise en demeure qui lui est personnellement faite de payer²⁵⁴.

Les tiers solidaires sont bénéficiaires de l'obligation pour l'administration de leur fournir les éléments utiles du dossier fiscal du contribuable « principal ». Les tiers concernés ont, en fait, les mêmes droits et obligations que le contribuable. Cette possibilité est également due au fait que les tiers sont, par définition, étrangers à la procédure d'imposition. Le secret professionnel ne peut être invoqué par l'administration. Le secret professionnel imposé aux agents des impôts, « *s'agissant du débiteur solidaire de l'impôt, n'est pas opposable à celui-ci 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* »²⁵⁵. L'administration fiscale ne peut pas non plus se « réfugier » derrière l'article 6 de la loi du 17 juillet 1978 protégeant le secret en matière fiscale²⁵⁶ car son article 3 exclut cette réserve. De même, l'administration est tenue, préalablement à l'exercice de poursuites pour son recouvrement, d'adresser une lettre de rappel au redevable solidaire²⁵⁷.

Il apparaît ainsi que la solidarité ne présente aucun caractère distinctif en droit fiscal par rapport aux principes de droit civil. En matière procédurale, le fait qu'un débiteur solidaire soit « mêlé » à la procédure, au contentieux de l'impôt, ne présente pas d'incidences particulières. Dans le cadre de la présente étude, il n'est pas apparu nécessaire d'évoquer ces points, dans la mesure où des incidences procédurales ne permettent pas de déterminer les fondements de la solidarité fiscale, ni d'en analyser le régime juridique²⁵⁸. Il peut, toutefois, être intéressant de noter qu'en contrepartie de la mise en œuvre de la responsabilité solidaire des tiers relativement aux impositions dues par le contribuable, l'administration peut décharger les intéressés de leur responsabilité, sur la base de l'article L.247 alinéa 2 et R.247-10 du Livre des procédures fiscales. En cas de remise générale de solidarité, l'obligation redevient ce qu'elle aurait été s'il n'y avait jamais eu de solidarité²⁵⁹. Toutefois, il n'existe aucun texte particulier relatif aux actions contentieuses pouvant être engagées par les tiers

²⁵⁴ Celle-ci peut, dès lors, être bien plus tardive ; CE Plén. 24 novembre 1971, n° 77372, Ladan, Lebon 708, BCD 1972.33.

²⁵⁵ CE 3 juillet 1985, req. n° 52011, Dr. fisc. 1985, n° 49, comm. 2160, concl. Mme Latournerie ; CE 17 février 1988, n° 49309 et 49342, Dr. fisc. 1989, n° 22-23, comm. 1078, concl. Ph. Martin.

²⁵⁶ Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978.

²⁵⁷ CE 5 janvier 1994, Bensoussan, RJF 1994.3.269 ; CAA Paris, 11 mars 1999, Mme Mangeard, n° 96.2207, RJF 1999.8/9.995.

²⁵⁸ De même, il ne s'est pas avéré nécessaire d'évoquer la cessation de la solidarité qui se fait soit par remise générale, soit par remise individuelle de solidarité.

²⁵⁹ Cass. com., 11 juin 1979, Bull. civ. IV, n° 194.

solidaires mis en cause. Le recours gracieux est possible et s'apprécie essentiellement en fonction des précautions prises par les tiers requérants pour éviter la mise en œuvre de leur responsabilité. En fait, selon une jurisprudence bien établie, les tiers solidairement responsables sont recevables soit pour introduire une réclamation relative à l'assiette de l'impôt, soit pour présenter une opposition à poursuites (litige relatif au contentieux du recouvrement). Sont offertes aux tiers solidaires trois voies de droit : l'opposition aux actes de poursuites, la contestation de l'établissement de l'impôt, la demande gracieuse en décharge de solidarité (étendue aux époux par l'article 1685 du Code général des impôts). Si les décisions relatives à la demande de dispense peuvent faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir, le juge qui tranchera sur la demande gracieuse en décharge de responsabilité, ne pourra faire qu'un contrôle minimum : celui de l'erreur manifeste d'appréciation. En revanche, et curieusement, les juridictions administratives ne semblent pas exiger de motivation de la sanction particulière qu'est la solidarité. Le juge administratif semble considérer qu'il suffit que l'impôt ou la pénalité ait été valablement établi à l'encontre du redevable légal pour que la solidarité puisse être mise en œuvre à l'encontre d'un tiers²⁶⁰. Philippe DEROUIN²⁶¹ déplore cette solution « *car la solidarité en cause est elle-même une sanction dont l'application doit être respectueuse des libertés individuelles* »²⁶²

Dans l'ouvrage « Les grandes décisions de la jurisprudence fiscale » de C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE²⁶³, ces auteurs considèrent qu' « *il semble justifié de déduire de la jurisprudence tant administrative que judiciaire que la solidarité fiscale, par les effets qu'elle entraîne – notamment ceux liés à la représentation mutuelle des codébiteurs en dehors de tout mandat exprès – dépasse la simple obligation in solidum pour relever de la solidarité parfaite telle que la définit le code civil* ». Pour Fernand DERRIDA, il faut « *rechercher dans chacune des applications de la solidarité commerciale s'il existe effectivement une communauté d'intérêts entre codébiteurs ; lorsque cette communauté existe, la solidarité doit produire intégralement ses effets ; lorsqu'elle ne se retrouve pas, il n'y a place que pour l'obligation in solidum* »²⁶⁴. Ce raisonnement est transposable à la solidarité en matière fiscale. Nous avons vu que lorsque la responsabilité solidaire fiscale joue de plein droit, elle produit tous les effets de la solidarité civile. Cette solidarité, qu'elle soit assise sur des liens

²⁶⁰ CAA Nancy, 10 octobre 1991, req. n°1.228, RJF 1/92, n° 61, p. 53 ; CAA Paris, 21 janvier 1992, req. n° 652, RJF 4/92, n° 478, p. 316.

²⁶¹ Ph. DEROUIN, L'apport du droit pénal au régime juridique des sanctions fiscales, Les Petites Affiches, 6 octobre 1993, n° 120, p. 70.

²⁶² V. en ce sens : TA Paris, 7 mars 1989, req. n° 58-146 et 66-503, RJF 5/90, p. 622.

²⁶³ C. GOUR, J. MOLINIER ET G. TOURNIE, *Les grandes décisions de la jurisprudence fiscale*, p. 156.

²⁶⁴ F. DERRIDA, *De la solidarité commerciale*, RTD com. 1953, p. 329.

familiaux ou contractuels, est fondée sur une communauté d'intérêts. L'existence du lien de solidarité comporte entre les codébiteurs une interdépendance qui peut trouver sa source dans des intérêts communs. Les effets secondaires de la solidarité s'expliquent traditionnellement par une communauté d'intérêts entre codébiteurs fondant la représentation mutuelle. Peut-on en déduire que la communauté d'intérêts conditionne la puissance des effets ? Que sa présence permet celle des effets dits secondaires de la solidarité ? L'étude du régime juridique des cas de solidarité prononcée par le juge, c'est-à-dire ne jouant pas de plein droit, nous permettra d'affiner nos recherches, et peut-être d'apporter une solution quant à l'existence du lien d'intensité unissant la communauté d'intérêts et la solidarité.

CHAPITRE 2ND : LE RÉGIME DE LA SOLIDARITÉ PRONONCÉE PAR LE JUGE

Lorsque l'administration procède au contrôle d'une société, elle trouve forcément sur son chemin, directement ou indirectement, le dirigeant personne physique. Au regard du contrôle de l'entreprise, le dirigeant sera l'interlocuteur du vérificateur, par exemple. Mais, l'implication du dirigeant est à son apogée lorsqu'il se retrouve contribuable impliqué dans les redressements sociaux. Son implication sera directe dans les cas de sociétés de personnes, par le jeu du mécanisme de la transparence fiscale ; elle sera indirecte, par ricochet, dans les sociétés de capitaux, par le mécanisme des revenus réputés distribués et de la cascade. Mais, comme le souligne Emmanuel KORNPROBST²⁶⁵, à ce stade, « *l'action de l'administration n'a encore eu aucune conséquence directe sur le patrimoine de la société ou de son dirigeant qui n'ont pas encore eu à s'acquitter de leur dette dont le recouvrement va être mis en œuvre par d'autres services fiscaux* ». A l'égard de sa société, le dirigeant d'une société de personnes sera sollicité en tant que débiteur principal de l'impôt mis en recouvrement ; quant au dirigeant de sociétés de capitaux, il sera sollicité en tant que débiteur solidairement responsable, et ce, en dépit du principe de séparation des patrimoines. Comment cette responsabilité solidaire va-t-elle se traduire ? Il est des cas où la solidarité du dirigeant ne sera pas prononcée par le juge. Par exemple, en vertu de l'article 1763 A du Code général des impôts, les sociétés qui réalisent des distributions occultes sont soumises à une pénalité de 100 % des sommes versées ; leurs dirigeants sociaux sont solidairement responsables du paiement de cette pénalité²⁶⁶. Quelles sont les hypothèses où la mise en œuvre de la responsabilité solidaire du dirigeant nécessite l'intervention du juge ?

L'intérêt social, en matière fiscale, apparaît « *comme un outil de mesure de comportements personnels* »²⁶⁷. La fraude fiscale procède « *d'un antifiscalisme individuel dans la mesure où elle exprime le refus de l'impôt d'une personne physique ou morale sans que celle-ci ait d'autre objectif que de limiter le montant du sacrifice que lui demande l'Etat* »²⁶⁸. La fraude fiscale est une incrimination particulière étant donné qu'elle englobe à la

²⁶⁵ E. KORNPROBST, *Procédures fiscales et patrimoine du dirigeant d'entreprise* : du redressement au recouvrement, Litec 2000.

²⁶⁶ Depuis la loi de finances pour 2004, la pénalité est établie, recouvrée et garantie comme en matière d'impôt sur les sociétés et non plus comme en matière d'impôt sur le revenu.

²⁶⁷ DELOT D., *La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise*, Coll. Systèmes Fiscalité, LGDJ 2003.

²⁶⁸ M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Manuel de finances publiques*, LGDJ, 5^e éd., p. 87.

fois des comportements réprimés par le droit pénal fiscal (avec les articles 1741, 1743 et 1745 du Code général des impôts) et ceux réprimés par le droit fiscal répressif (comportant des sanctions administratives, article 1729 du Code général des impôts). Ce type de solidarité prononcée par le juge, est donc lié à une idée de sanction, de punition, en complétant une autre.

Il existe également des hypothèses de solidarité légale rendant les dirigeants responsables avec la société qu'ils dirigent du paiement des dettes fiscales de la personne morale. Il s'agit des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales. Ce cas de solidarité est subordonné, de façon assez originale, à une décision du Président du Tribunal de grande instance. Cette action en responsabilité ne concerne que les dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Elle ne peut concerner les associés gérant des sociétés de personnes, puisqu'ils sont déjà tenus au passif de leur société dans une relation de solidarité. L'administration fiscale, en plus de bénéficiaire des actions de droit commun²⁶⁹ pour parvenir au paiement des prélèvements fiscaux, dispose donc de recours spécifiques. Ainsi, les articles L. 266 et L. 267 prévoient la mise en œuvre de ce type d'action afin de permettre de déclarer solidairement responsables du paiement d'impositions et pénalités les dirigeants de sociétés à l'égard desquelles le recouvrement desdites sommes a été rendu impossible par des manœuvres frauduleuses ou l'inobservation répétée des obligations fiscales²⁷⁰.

Deux hypothèses seront donc envisagées relativement à la responsabilité solidaire nécessitant l'intervention du juge, car ne pouvant jouer de plein droit : la solidarité fiscale du dirigeant pourra être prononcée en complément de la mise en œuvre de sa responsabilité pénale en matière fiscale, d'une part, et les solidarités instituées en cas de défaillance de l'entreprise débitrice de l'impôt²⁷¹.

²⁶⁹ La responsabilité civile des dirigeants est conçue de manière très large : ils peuvent être tenus de réparer un préjudice particulier sur le fondement des articles 1382 et 1850 du Code civil, par voie de l'action individuelle diligentée par une ou plusieurs personnes comme l'actionnaire, l'associé, les créanciers, estimant subir un préjudice personnel et indépendant de celui éventuellement subi par la société, lorsque le dirigeant outrepassé ses pouvoirs. L'action visant à obtenir une indemnité doit bénéficier aux intéressés eux-mêmes et non à la société.

²⁷⁰ Cass. com., 23 janvier 1990, Gaudron, n° 113 D, RJF 4/1990, n° 485 ; CE, 11 février 1992, n° 268 D, Michelin, RJF 5/1992, n° 747.

²⁷¹ Comprenant la solidarité de l'article 1763 A relative aux distributions occultes, mais qui ne sera pas développée, dans la mesure où elle ne nécessite pas l'intervention du juge. On peut toutefois préciser que, pour la mise en œuvre de cette solidarité, l'administration a recommandé à ses agents de mettre en cause, en premier lieu, la société débitrice. Et, ce n'est qu'en cas d'échec, que les débiteurs solidaires seront actionnés. Les poursuites seront précédées d'une lettre de rappel. Le Conseil d'Etat a jugé que l'administration est tenue de motiver l'application de la pénalité à l'égard de la société mais elle ne l'est pas envers les personnes solidairement responsables du paiement (elle n'est pas tenue non plus de leur réclamer ce paiement) (CE 28 juin 1996, n° 148.481, M. Têtevuide, DF 1996.42.1244). L'existence d'une communauté d'intérêts rend-elle inutile la motivation à l'égard du débiteur solidaire, puisque par hypothèse, étant lié au « débiteur principal » par une

SECTION 1ÈRE : LA SOLIDARITÉ INSTITUÉE EN CAS DE DÉFAILLANCE DE L'ENTREPRISE DÉBITRICE DE L'IMPÔT

« Lorsque la société connaît des difficultés financières, il est tentant pour les dirigeants de différer le paiement des dettes d'impôt. Savent-ils qu'ils risquent d'être condamnés à payer de leurs deniers personnels ces dettes sociales dont ils ont délibérément négligé le règlement ? La loi institue en effet à leur encontre un mécanisme sévère de solidarité fiscale ». Ces propos réalistes de Maurice COZIAN²⁷² illustrent tout l'aspect pratique de la responsabilité solidaire des dirigeants. André LEFEUVRE a relevé que « le comportement dispendieux des dirigeants peut conduire la société à demander le bénéfice des dispositions de la liquidation judiciaire ». Or, « à cause de la personnalité juridique distincte de leurs associés et de ses dirigeants, ceux-ci, mêmes gravement responsables, ne peuvent pas le plus souvent être poursuivis sur leur propre patrimoine ». La multiplicité de ce type de comportements a poussé le législateur à adopter les articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales, bien qu'en totale contradiction avec les principes du droit des sociétés²⁷³. Par le jeu de ces deux articles, le dirigeant perd sa qualité de tiers pour devenir le véritable redevable, débiteur des dettes fiscales.

Classiquement, il convient d'étudier le domaine d'application de ce type de responsabilité solidaire avant d'en analyser les effets.

§ 1 Le champ d'application des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales

Le champ d'application de la responsabilité solidaire des dirigeants fondée sur les articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales est très large. Il peut être déterminé à trois points de vue : les deux premiers relatifs aux impositions concernées et aux dirigeants susceptibles d'être mis en cause ne posent guère de difficultés. Le troisième s'avère un peu plus délicat dans la mesure où il concerne les agissements justifiant la responsabilité.

A Les impositions et les dirigeants concernés

Sont solidaires, le ou les gérants majoritaires et la SARL qu'ils dirigent pour le paiement des impositions de toute nature et des pénalités fiscales dues par cette société, lorsque le recouvrement de ces impositions et de ces pénalités a été rendu impossible par des manœuvres frauduleuses ou l'inobservation répétée des diverses obligations fiscales imputables à la gérance²⁷⁴. La situation est pratiquement la même pour le dirigeant : à condition d'être responsable de manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales ayant rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement qu'il dirige, le dirigeant et cet organisme pour le paiement des impositions et pénalités dues par celui-ci, sauf si ce dirigeant est déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition²⁷⁵.

La responsabilité des dirigeants s'applique donc à toutes les impositions (qu'il s'agisse d'impôts directs ou de taxes sur le chiffre d'affaires), intérêts de retard et pénalités. Il faut considérer que toute créance fiscale peut être mise à la charge des dirigeants en vertu de ces textes qui sont dès lors susceptibles d'être mis en œuvre, tant par les comptables de la DGI que par ceux du Trésor. Il doit cependant s'agir d'impôts déjà dus par la société. De plus, le juge ne peut condamner le dirigeant qu'au paiement des impositions et pénalités dues par la société, à l'exclusion des frais accessoires, tels les frais engagés pour la garantie et le recouvrement des impositions²⁷⁶.

Cette responsabilité concerne aussi bien les dirigeants de droit que les dirigeants de fait. L'article L. 266 vise les gérants majoritaires de SARL, mais au sens des articles 62 et 211 du Code général des impôts²⁷⁷. La Cour de cassation a retenu une interprétation littérale de ces textes. C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET et P.-F. RACINE, dans « Les grands arrêts

²⁷⁴ Article L. 266 du Livre des procédures fiscales.

²⁷⁵ Article L. 267 du Livre des procédures fiscales.

²⁷⁶ Cass. com. 9 mars 1993, n° 437 P, Degaie, RJF 6/933, n° 937.

²⁷⁷ L'article 62 du CGI concerne les gérants majoritaires de SARL n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, les gérants de sociétés en commandite par actions, les associés en nom des sociétés de personnes, aux membres des sociétés en participation et aux associés mentionnés aux 4° et 5° de l'article 8 (c'est-à-dire l'associé unique d'une SARL lorsque cet associé est une personne physique, l'associé unique d'une EARL, des associés d'une EARL formée uniquement entre personnes parentes en ligne directe, entre frères et sœurs et, le cas échéant, les conjoints de ces personnes), lorsque ces sociétés ou exploitations ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

L'article 211 concerne, dans les SARL n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, les gérants majoritaires, les sociétés en commandite par actions, en commandite simple, les SNC, les sociétés en participation, les sociétés civiles ayant exercé l'option prévue au 3 de l'article 206.

de la jurisprudence fiscale »²⁷⁸ que la Cour de cassation a infirmé la doctrine administrative en jugeant que la responsabilité solidaire ne pouvait être étendue à un gérant minoritaire, même s'il existait dans la société un « *collège de gérants majoritaires* »²⁷⁹. Quant à l'article L. 267, sa rédaction étant on ne peut plus large, il étend la responsabilité au « *dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement* ». De plus, la jurisprudence a même admis que cette responsabilité pouvait s'étendre aux dirigeants ayant cessé leurs fonctions, mais à condition qu'ils aient conservé un certain pouvoir de contrôle sur la société²⁸⁰. De même, l'associé d'une société demeure en principe responsable même après la cession de ses parts car « *il reste tenu envers les créanciers de la société de son passif existant lors de son retrait* »²⁸¹. Une limite existe toutefois à cette responsabilité étendue : si pendant la durée de ses fonctions, le dirigeant avait en fait « *abandonné toute fonction de direction dans la société* »²⁸², il échappe à la responsabilité. La jurisprudence semble considérer que l'article L. 266 institue une responsabilité irréfragable du gérant majoritaire de SARL alors que la preuve contraire est admise pour les autres dirigeants.

B Les agissements entraînant la mise en œuvre des articles L.266 et L. 267

Les agissements ont dû rendre impossible le recouvrement. Telle est l'exigence des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales. Les agissements doivent, par conséquent, être soit des manœuvres frauduleuses, soit être caractérisés par l'inobservation grave et répétée de diverses obligations fiscales. Qu'est-ce qu'une manœuvre frauduleuse ? Il s'agit d'un « *acte, opération ou artifice destiné à égarer ou restreindre le pouvoir de vérification de l'administration* »²⁸³. Plus précisément, elles s'entendent de la mise en œuvre de procédés ayant pour finalité d'éluder la déclaration ou le paiement de l'impôt, accomplis en toute connaissance de cause et ne pouvant être considérés comme des erreurs excusables ou des omissions involontaires²⁸⁴. Elles sont rarement invoquées pour l'application de ces textes. Il est à noter que le défaut de souscription des déclarations fiscales n'est pas constitutif en lui-même de manœuvres frauduleuses mais fait partie de la seconde branche de l'alternative. Les

²⁷⁹ Com. 27 octobre 1992, n° 1549 D, Cazabat et Baquet ; n° 1585 D, Deheurles ; n° 1586 D, Kilican et Kujawa, RJF 1993.1.76.

²⁸⁰ Com., 12 juillet 1993, n° 1379 D, Dumont, RJF 1993.10.800.

²⁸¹ CAA Lyon, 27 décembre 1991, n° 90-349, M. Gait, Dr. fisc. 1992.30.1534, pour une société de construction vente.

²⁸² Com. 8 janvier 1991, n° 106 P, Lacanau, RJF 1991.3.226.

²⁸³ Com. 8 octobre 1986, n° 804 P, SA Moulin Jacquot, Dr. fisc. 1986.6.191.

²⁸⁴ D. adm. 12 C-2252, 30 juin 1994

inobservations doivent présenter deux caractéristiques : elles doivent être graves et répétées. L'article L. 267 n'exige pas la mauvaise foi, ni des agissements intentionnels. La condition indispensable à la mise en jeu des articles L.266 et L.267 consiste dans le fait que les manquements doivent avoir rendu impossible le recouvrement de l'impôt. Un lien de causalité doit donc être établi entre les infractions reprochées et l'impossibilité d'assurer le recouvrement²⁸⁵. Il résulte de la jurisprudence que cette exigence du lien de causalité implique la démonstration par l'administration qu'elle a été normalement diligente pour parvenir au recouvrement de l'impôt compte tenu des circonstances. Le caractère impossible, et pas seulement difficile ou laborieux du recouvrement doit être avéré²⁸⁶. Enfin, les manquements constatés doivent être imputables au dirigeant, le plus difficile étant de déterminer qui contrôle la société réellement.

§ 2 : La mise en œuvre de la responsabilité solidaire des articles L. 266 et L. 267

La responsabilité des dirigeants de sociétés et autres personnes morales pour le paiement des impositions dues par ces dernières, telle qu'elle est prévue par les articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales, n'est pas une responsabilité de plein droit mais suppose au contraire qu'une action soit portée à cet effet par le comptable public devant le Président du Tribunal de grande instance. La responsabilité solidaire doit donc être prononcée par le juge et tant que la décision n'est pas intervenue, le dirigeant n'a pas la qualité de codébiteur solidaire des dettes de la société. L'article L. 267 ne peut s'appliquer aux dirigeants déjà tenus au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition. Ainsi, si le dirigeant est tenu de plein droit au passif de la société ou du groupement concerné ou s'il a déjà été condamné au paiement des dettes sociales que ce soit en vertu du droit commun ou du droit fiscal pour la partie de la créance visée par la condamnation²⁸⁷, l'article L. 267 est inapplicable. En cas de redressement ou de liquidation judiciaires, le principe de la suspension des poursuites individuelles ne fait pas obstacle, en principe, à l'application des articles L. 266 et L. 267.

A La procédure devant le Président du Tribunal de grande instance

²⁸⁵ Com. 15 décembre 1987, n° 86-13 313, Dr. fisc. 1990.10.508.

²⁸⁶ Com. 3 octobre 1995, n° 94-10 108, M. Gigelin et n° 93-20 762, M. Gambiez, Dr. fisc. 1996.3.28.

²⁸⁷ Article 1745 du Code général des impôts.

Tout d'abord, la procédure doit être exercée par le comptable poursuivant. Seul le comptable chargé du recouvrement est compétent. Mais une autorisation hiérarchique est nécessaire, la recherche de responsabilité solidaire du dirigeant sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales nécessite une décision personnelle du directeur des services fiscaux ou du trésorier-payeur général. Ensuite, l'action est engagée par assignation du ou des dirigeants devant le Président du Tribunal de grande instance du lieu du siège social. Ce dernier statuera selon la procédure à jour fixe ; il s'agit d'une procédure d'urgence mais néanmoins contradictoire. L'article L. 266 ne fixant aucun délai particulier, l'action en responsabilité est soumise au délai de prescription de droit commun, c'est-à-dire quatre ans²⁸⁸.

Quelle sera l'office du juge ? Il devra vérifier si les conditions légales de la solidarité du dirigeant sont bien réunies. Sa décision mettant les dettes fiscales de la personne morale à charge du dirigeant n'a de sens que dans la mesure où le principe ou le montant de ces dettes ne sont ni contestables, ni contestées, tant pour ce qui est de l'assiette qu'en matière de recouvrement. La contestation introduite par la société, entraînera un sursis à statuer pour le Président du Tribunal de grande instance ainsi que pour l'administration fiscale²⁸⁹. L'administration a également admis que cette contestation de la créance fiscale pouvait être le fait du dirigeant poursuivi²⁹⁰, avec la même conséquence d'une possible nécessité de sursis à statuer pour le juge appelé à statuer sur la responsabilité solidaire de ce dirigeant. Il ne s'agit en fait que de l'application du principe selon lequel la personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire peut opposer, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs²⁹¹. Il apparaît donc, que la responsabilité solidaire des dirigeants basée sur les articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales, en ce qu'elle nécessite l'intervention du juge, produit les effets principaux de la solidarité de plein droit. Mais produit-elle ses effets secondaires ? Le dirigeant, une fois déclaré solidairement responsable du paiement des impositions et des pénalités dues par la personne morale qu'il dirige se retrouve dans la même situation que le redevable légal. Il devient ainsi débiteur direct du Trésor. Le jugement de condamnation constitue un titre exécutoire ne nécessitant pas des comptables de la DGI qu'ils délivrent une mise en demeure ou un avis de mise en recouvrement au dirigeant. L'avis de

²⁸⁸ Articles L. 274 et s. du Livre des procédures fiscales ; Com. 19 janvier 1988, n° 86-16.899, Dr. fisc. 1988.17.844.

²⁸⁹ D. adm. 12 C-2253, 30 juin 1994.

²⁹⁰ D. adm. 12 C-2253, 30 juin 1994.

²⁹¹ Article 1208 du Code civil.

mise en recouvrement, d'une manière générale, notifié initialement au redevable légal n'a pas à être renouvelé si la solidarité est obtenue ultérieurement, par décision de justice. Le dirigeant pourra contester les impositions mises à sa charge soit relativement à la régularité de la procédure d'imposition, soit relativement au bien-fondé des cotisations. Un contentieux par voie d'opposition à l'acte de poursuite est également possible.

B Les voies de recours

Le jugement du Tribunal de grande instance déclarant le dirigeant d'une société solidairement responsable des impositions dues par celle-ci est susceptible d'appel²⁹². L'arrêt d'appel est lui-même susceptible d'un pourvoi en cassation. Ceci est ultra-classique. Les personnes qui sont solidairement responsables avec le contribuable du paiement de l'impôt, que ce soit en vertu d'une disposition légale ou d'une décision de justice, ont qualité pour contester le principe ou la quotité, alors même que le redevable légal de l'impôt s'abstiendrait de toute contestation. C'est ainsi que le débiteur solidaire a qualité pour se pourvoir en cassation contre l'arrêt de la Cour administrative d'appel qui a rejeté les conclusions en décharge du redevable légal, même si ce dernier ne s'est pas pourvu en cassation²⁹³. Il résulte des articles 529 du Nouveau code de procédure civile que la notification du jugement à l'une seule des parties condamnées de manière solidaire ne fait courir le délai d'appel qu'à son égard. Inversement, lorsque le jugement profite solidairement à plusieurs parties, chacune peut se prévaloir de la notification par l'une d'elles, et donc, le cas échéant, de l'expiration du délai d'appel.

²⁹² Cass. com. 7 octobre 1997, n° 1942 D, Bonnet, RJF 3/98, n° 323.

²⁹³ CE 10 octobre 1997, n° 117640, Section, RJF 11/97, n° 1057.

SECTION 2^{NDE} : LA SOLIDARITÉ PRONONCÉE PAR LE JUGE EN TANT QUE COMPLÉMENT DE LA RESPONSABILITÉ PÉNALE

La solidarité instituée par l'article 1745 du Code général des impôts n'existe pas de plein droit. Elle doit être prononcée par le juge répressif. Elle vise les auteurs, coauteurs et complices d'une même infraction, qui ne sont pas les redevables légaux de l'impôt fraudé. La chambre criminelle a vu dans cette solidarité une sanction de nature pénale²⁹⁴. Cette sanction concerne surtout le chef d'entreprise, parce qu'il apparaît comme responsable des agissements de la personne morale (et par conséquent des délits commis au nom de la personne morale). Il faut toutefois noter que la solidarité de l'article 1745 n'exclut pas la solidarité de droit commun de l'article 480-1 du Code de procédure pénale, qui en matière fiscale, ne se conçoit que pour les amendes pénales et frais de justice.

L'administration intervient devant le juge pénal en qualité de partie civile, elle peut par conséquent demander que la condamnation pénale soit assortie de la déclaration de solidarité. La solidarité n'existe pas de plein droit en tant que conséquence de la condamnation pénale²⁹⁵. La responsabilité solidaire avec le redevable légal est une sanction distincte. Si elle n'a pas la nature d'une peine et ne nécessite donc pas d'être motivée, le juge pénal doit cependant apprécier l'opportunité de la décision.

§ 1 : Les caractéristiques de la mise en œuvre de la responsabilité solidaire pour fraude fiscale

L'article 1745 dispose : « *Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités y afférentes* ». La solidarité de toute personne condamnée définitivement pour fraude fiscale avec le redevable légal de l'impôt ayant fait l'objet de la fraude peut être décidée par le juge. Ceci est une faculté et non une obligation. Si la solidarité est prononcée, elle concernera le paiement de l'impôt éludé et des pénalités fiscales qui s'y rapportent. Ceci est prévu à l'article 1745 du Code général des impôts. Il appartient au juge

²⁹⁴ Cass. crim., 12 novembre 1984, Bull. crim. n° 342, p. 901 ; Cass. crim., 6 avril 1987, B. n° 157 ; Cass. crim., 17 novembre 1986, affaire Le Delas, inédit ; Cass. crim., 2 mai 1988, affaire Etcheverry, inédit.

²⁹⁵ CE 1^{er} février 1974, req. n° 88506, section, Dupont 4/1974, p. 150 ; Cass. crim., 22 mai 1975, Bull. crim. n° 129, p. 354 ; Cass. crim., 8 décembre 1980, Bull. crim., n° 337, p. 868 ; Cass. crim., 10 juin 1987, Bull. crim. n° 239, p. 653.

répressif d'apprécier souverainement s'il y a lieu d'ordonner la solidarité²⁹⁶. Le juge n'a pas à motiver spécialement sa décision sur ce point. En effet, son arrêt est justifié dès lors qu'il précise que les fraudes fiscales et les irrégularités comptables sanctionnées ont été l'œuvre du prévenu condamné, pris en sa qualité de gérant de la personne morale redevable des impôts et taxes éludés²⁹⁷. En raison de son caractère complémentaire, cette sanction doit être prononcée par la décision même de condamnation²⁹⁸, et non par une décision ultérieure. Selon la Cour de cassation, l'article 1745 n'interdit que le prononcé de la solidarité « *avant la décision pénale de condamnation pour l'un des délits visés aux articles 1741 à 1742 du Code général des impôts ou son application à un prévenu relaxé de ces chefs* »²⁹⁹. Par exemple, un dirigeant de fait d'une société ayant éludé les impôts dus par elle, n'est pas fondé à soulever l'exception de chose jugée qui découlerait d'une décision définitive du Président du Tribunal de grande instance qui, se référant aux articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales, n'a pas déclaré ledit dirigeant solidairement tenu des impôts réclamés à la personne morale, la preuve de sa gestion de fait n'étant pas établie³⁰⁰. La Cour justifie sa décision par le fait que, d'une part, l'action introduite par le comptable du Trésor devant le Président du Tribunal de grande instance, sur la base de l'article 1745 du Code général des impôts, n'ont ni le même demandeur, ni le même objet, ni la même cause. L'appréciation des magistrats n'est pas subordonnée à une condamnation préalable pour fraude fiscale³⁰¹ ; cette responsabilité solidaire constitue une sanction distincte. L'administration fiscale ne peut la mettre, d'elle-même en jeu³⁰². Mais, la solidarité ne peut être prononcée par le juge répressif que pour autant qu'il constate l'existence de droits fraudés³⁰³. L'envoi d'une lettre de rappel à un contribuable pris en sa qualité de tiers solidaire est exigé quand bien même le commandement ne donne pas lieu à des frais de poursuites³⁰⁴. Cette exigence trouve également à s'appliquer lorsque le recouvrement de l'impôt est poursuivi auprès d'un tiers solidairement tenu avec le redevable légal de l'impôt fraudé par suite d'une condamnation prononcée à son encontre par le juge pénal en application des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts³⁰⁵.

²⁹⁶ Cass. crim., 22 décembre 1986, Bull. crim., n° 382, p. 998 ; Cass. crim. 2 mars 1987, Bull. crim., n° 101, p. 278 ; Cass. crim. 6 avril 1987, Bull. crim., n° 157, p. 425 ; Cass. crim., 10 juin 1987, Bull. crim., n° 239, p. 653.

²⁹⁷ Cass. crim., 6 avril 1987, Bull. crim., n° 157, p. 425.

²⁹⁸ Alors même que cette décision n'est pas encore définitive.

²⁹⁹ Cass. crim., 6 avril 1987, Bull. crim., n° 157, p. 425.

³⁰⁰ Cass. crim., 13 octobre 1986, Bull. crim., n° 281, p. 714.

³⁰¹ Cass. crim., 6 avril 1987, n° 85-96-581, Bull. crim., n° 157, p. 425 ; Cass. crim., 12 octobre 1995, n° 94-80-186.

³⁰² CE, 1^{er} février 1974, Recueil Lebon 1976 ; Cass. crim., 8 décembre 1980, Bull. crim., n° 337, p. 868.

³⁰³ Crim., 7 novembre 1996, Bull. crim., n° 399, p. 1162.

³⁰⁴ CAA Marseille, 27 décembre 2001, n° 97-1882, Fessy, RJF 10/2001, n° 1104.

³⁰⁵ CE 10 avril 2002, n° 225017, M. Knoell, Dr. fisc. 2002, n° 17, act. 77.

Après avoir longtemps vu, dans la solidarité, comme dans la contrainte par corps d'ailleurs, de simples mesures d'exécution des condamnations pécuniaires prononcées par les juridictions répressives³⁰⁶, la Chambre criminelle estime désormais, à la suite de l'arrêt rendu par la Cour européenne des droits de l'homme dans l'affaire Jamil³⁰⁷, que ces dispositions sont des mesures à caractère pénal³⁰⁸. La jurisprudence a donc tiré les conséquences du caractère pénal de ces mesures et a affirmé que la mise en liquidation judiciaire d'un prévenu ne s'oppose pas à ce qu'il soit déclaré solidairement tenu, envers l'administration, avec le redevable légal de l'impôt, au paiement des droits fraudés³⁰⁹.

§ 2 La solidarité prononcée par le juge : une véritable solidarité

Lorsque le juge prononce la solidarité sur la base de l'article 1745, il n'a pas à rechercher l'existence d'une communauté d'intérêts. Il se réfère au texte et voit si les conditions d'application sont réunies. Si tel est le cas, il se prononcera en faveur de la solidarité et elle produira alors tous ses effets. En matière fiscale, le juge est-il à même de prononcer la solidarité sur la base d'aucun texte ? Existe-t-il des cas d'obligation in solidum reconnus en matière fiscale ? On pourrait légitimement croire, dans certaines hypothèses que les codébiteurs se trouvent dans une position juridique ressemblant étrangement à celle de véritables associés. D'ailleurs, le droit romain classique n'admettait-il pas la société entre eux ? On recherchait si « *la corréalité avait sa cause dans un intérêt commun à tous ; le « correus promittendi » qui payait intégralement le créancier avait alors contre ses codébiteurs une action « pro socio », il pouvait exiger la cession des actions qui avaient appartenu au créancier lui-même* »³¹⁰. En droit français, que l'on se place en matière fiscale ou autre, la solidarité se présente comme une institution pourvue d'une certaine autonomie. Ses effets sont indépendants de la notion de société. Mais pour expliquer les caractères de cette solidarité, les sources du droit ont créé le concept de représentation mutuelle entre codébiteurs. Or, cette représentation mutuelle des codébiteurs est fondée sur la communauté d'intérêts, comme le relève d'ailleurs Marc COTTINI, dans sa thèse relative à la recherche de la communauté d'intérêts³¹¹. Cette recherche de la communauté d'intérêts pour fonder la

³⁰⁶ Crim. 26 juin 1989, Bull. crim., n° 271, p. 672.

³⁰⁷ CEDH, Jamil c/ France, 8 juin 1995.

³⁰⁸ Crim. 29 février 1996, Bull. crim., n° 100, p. 291.

³⁰⁹ Crim. 3 octobre 1996, Bull. crim., n° 346, p. 1029.

³¹⁰ J. MESTRE ET M.-E. TIAN, *Contrats et obligations, obligations conjointes solidaires, solidarité passive*, Juris-Classeur civil, fasc. 2, 1995.

³¹¹ M. COTTINI, *La communauté d'intérêts en droit fiscal français : contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, Thèse sous la direction de Christian Louit, Aix-Marseille 3, 1998.

solidarité fiscale se retrouve dans l'absence de cas d'obligation in solidum en ce domaine. En effet, lorsqu'un même dommage a été causé par plusieurs personnes appelées coauteurs, ils sont chacun obligés in solidum, c'est-à-dire pour le tout, envers la victime. Initialement, l'obligation in solidum trouvait son terrain de prédilection en droit pénal : « *les personnes condamnées pour un même crime ou pour un même délit sont tenues solidairement des restitutions et des dommages-intérêts* »³¹². Selon Philippe MALAURIE et Laurent AYNES, c'était « *la solidarité passive qui justifiait l'obligation pour le tout de chacun des coauteurs d'une infraction pénale* ». A présent, cette justification est irrecevable en matière civile, étant donné que la solidarité ne se présume pas et qu'aucun texte ne prévoit de solidarité pour la réparation due par les coauteurs d'un même dommage. La doctrine et la jurisprudence ont donc créé une nouvelle obligation : l'obligation in solidum, obligation pour le tout des coresponsables : chacun des coauteurs ayant concouru à causer le dommage, il doit être possible de leur en imputer la totalité³¹³. Ainsi, la victime peut réclamer toute la réparation du dommage à l'un quelconque des coauteurs, que son fait soit fautif ou non. L'obligation in solidum, création doctrinale et jurisprudentielle ne donne naissance qu'à l'obligation au tout et au recours du solvens. Elle est induite de la responsabilité civile. En matière commerciale, il existe une présomption de solidarité. L'effet de cette présomption est d'autant plus important que son domaine a été élargi aux obligations quasi contractuelles en matière de paiement de l'indu³¹⁴, aux obligations légales³¹⁵. En revanche, le point de savoir si on peut aller au delà et l'appliquer aux obligations délictuelles ou quasi délictuelles, la majorité de la doctrine considère que c'est une « *obligation in solidum qui doit s'appliquer étant donné que bien souvent elle ne trouve pas sa source dans une communauté d'intérêts entre codébiteurs* »³¹⁶. Dans tous les cas, l'obligation in solidum révèle une indépendance complète des débiteurs, les uns par rapport aux autres ; elle est exclusive de toute communauté d'intérêts entre eux. C'est ce qui explique que les effets secondaires de la solidarité, qui ne trouvent de justification que dans cette communauté d'intérêts, sont étrangers à cette notion.

Qu'en est-il du droit fiscal ? Il semblerait que le législateur, sous la pression de l'administration fiscale, ait préféré instaurer une multitude de cas de solidarité afin d'éviter de recourir à l'obligation in solidum. La solidarité légale, dite parfaite, produit tous les effets de

³¹² Articles 375-2 et 480-1 du Code de procédure pénale.

³¹³ F. CHABAS, *L'influence de la pluralité des causes sur le droit à réparation*, th. Paris, LGDJ, 1967.

³¹⁴ Cass. req. 5 novembre 1935, S. 1936.1.35.

³¹⁵ Cass. req. 4 juillet 1932, S. 1932.1.381., pour la condamnation aux dépens.

³¹⁶ A. LAUDE, *Usages commerciaux : la solidarité*, Grands arrêts de droit des affaires, p. 87 et s. ; dans le même sens : F. DERRIDA, *De la solidarité commerciale*, RTD com. 1953.329s ; P. RAYNAUD, *La nature de l'obligation des coauteurs d'un dommage, obligation « in solidum » ou solidaire ?*, in Mél. Vincent, 1981, p. 316 s.

la solidarité. De plus, généralement elle joue de plein droit. L'obligation in solidum ne peut produire les effets secondaires de la solidarité puisqu'elle ne repose pas sur une communauté d'intérêts. C'est pourquoi, le législateur a préféré agir par substitution et a instauré d'office des cas de solidarité légaux, en l'absence de réelle communauté d'intérêts. Par exemple, on peut citer la responsabilité des personnes qui recourent aux services de celui qui exerce un travail dissimulé. C'est le cas du travailleur clandestin où l'insolvabilité du redevable de l'impôt est due au comportement de tiers : d'après les dispositions de l'article 1724 quater du Code général des impôts, le travailleur clandestin et son employeur sont solidaires pour le paiement des impôts et taxes dus par le premier. D'ailleurs, un arrêt du 17 décembre 2003 rendu par la Cour administrative d'appel de Nantes³¹⁷, a considéré que « *le donneur d'ordre qui ne s'assure pas que son sous-traitant s'est acquitté de ses obligations sociales et fiscales est tenu solidairement au paiement des impôts, taxes et cotisations obligatoires dus par celui-ci.* » La Cour a fait une lecture directe du texte de l'article 1724 quater du Code général des impôts. Peut-on soutenir qu'une existe une communauté d'intérêts soustendant cette solidarité légale ?

³¹⁷ CAA Nantes 17 décembre 2003, n° 01NT00387, SARL Bâti Concept, Les nouvelles fiscales, n° 907, 1^{er} février 2004, p. 19.

BIBLIOGRAPHIE GENERALE

I OUVRAGES GENERAUX, TRAITES, COURS :

ALLAND Denis et RIALS Stéphane « Dictionnaire de la culture juridique », éd. PUF et Lamy 2003, p.1427s.

ANCEL P. « Droit des sûretés », Litec, Coll. Objectif Droit, 1998.

BIENVENU J.-J. et LAMBERT T. « Droit fiscal », 3^e éd. revue et augmentée 2003, PUF Droit, collection Droit fondamental, p. 130s.

BORRAS Philippe et GARAY Alain « Le contentieux du recouvrement fiscal » : LGDJ 1994, p.133-146.

BOUVIER Michel « Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt », 4^e éd. LGDJ 2001, p. 136.

BRACHET Bernard « Le système fiscal français », LGDJ, 7^e éd. 1997.

CARBONNIER Jean « Droit civil. Tome 4 Les Obligations », PUF, 22^e éd. refondue, Thémis Droit privé, 2000.

« Contentieux fiscal », dossiers pratiques F. Lefebvre 2002, n° 733s, n° 4119s, n° 4882s.

CORNU Gérard « Vocabulaire juridique », Association Henri Capitant, PUF 1998, p.796s.

DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B. et P.-F. RACINE « Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale », Dalloz, 4^e éd. 2003, thèmes n° 1, 38, 64.

DELOT Druon « La fiscalité personnelle des dirigeants d'entreprise », LGDJ 2003, p.176s.

DOUET Frédéric « Précis de droit fiscal de la famille », 2^e éd. Litec 2002 / 2003, p. 613s.

« Droit des entreprises – Fiscal » Editions du Juris-Classeur.

GEFFROY « Grands problèmes fiscaux contemporains », p. 377.

GOUR Claude, MOLINIER Joël et TOURNIE Gérard « Les grandes décisions de la jurisprudence – Droit fiscal », PUF Thémis 1977, p. 62, 153-156, 189.

« Grands arrêts de droit des affaires », thème n° 7 « Usages commerciaux : la solidarité », p.87.

Juris-Classeur Civil : articles 1197 à 1216, fasc.10 ; Solidarité, fasc.1 : Contrats et obligations, obligations conjointes et solidaires, généralités sur les obligations à sujets multiples, solidarité

active ; fasc.2 : solidarité passive ; fasc.3 : obligation « in solidum », par Jacques MESTRE, 1995.

Juris-Classeur Procédures Fiscales.

KORNPROBST Emmanuel « Procédures fiscales et patrimoine du dirigeant d'entreprise, du recouvrement au redressement », Litec 2000.

LAFERRIERE Julien et WALINE Marcel « Traité élémentaire de science et de législation financières », Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1952.

Lamy Droit fiscal 2004.

LEFEUVRE André « Le paiement en droit fiscal », éd. L'Harmattan 2002, p. 59s.

MALAURIE Philippe et AYNES Laurent « Droit civil. Les obligations », Cujas, 10^e éd. 1999/2000.

MALINVAUD Philippe « Droit des obligations », Litec, 8^e éd., 2003.

PHILIP Loïc « Droit fiscal constitutionnel », Economica, collection finances publiques 1990, p.31-33.

ROLAND Henri et BOYER Laurent « Adages du droit français », Litec, 4^e éd. 1999.

SAINTE-AURE Yves « Paiement et recouvrement de l'impôt », Collection Les nouvelles fiscales, éd. Liaisons, 1999.

« Solidarité », Encyclopédie Dalloz Droit civil, tome V, 1955.

TERRE François, SIMLER Philippe et LEQUETTE Yves « Droit civil. Les obligations », 8^e éd., Dalloz, 2002.

TIXIER Gilbert et MAUBLANC Jean-Pierre « La fiscalité des dirigeants d'entreprises », Dalloz 1996, p.146-177.

TROTABAS Louis « Science et législation financières », 5^e éd. Paris Librairie Dalloz 1938, p.264-306.

VINEY Geneviève « Introduction à la responsabilité », Coll. Traité de Droit civil sous la direction de Jacques Ghestin, 2^e éd., LGDJ, 1995.

VINEY Geneviève et JOURDAIN Patrice « Les conditions de la responsabilité », Coll. Traité de Droit civil sous la direction de Jacques Ghestin, 2^e éd., LGDJ, 1998.

VINEY Geneviève et JOURDAIN Patrice « Les effets de la responsabilité », Coll. Traité de Droit civil sous la direction de Jacques Ghestin, 2^e éd., LGDJ, 2001.

II OUVRAGES SPECIALISES, THESES, MONOGRAPHIES :

AGRON Laure « Histoire du vocabulaire fiscal », Bibliothèque de science financière 2000, tome 36, LGDJ, p. 371s., p. 414s., p. 426.

ARDANT Gabriel « Histoire de l'impôt, Livre I, De l'Antiquité au XVIIe siècle », éd. Fayard 1971, p.85-101.

BORGETTO Michel « La notion de fraternité en droit public français : le passé, le présent et l'avenir de la solidarité », Bibliothèque de droit public, tome 170, LGDJ 1993.

BORGETTO Michel et LAFORE Robert « La République sociale, contribution à l'étude de la question démocratique en France », PUF 2000, p.66-105 et p.333-344.

CHASTAGNARET Manuel « De la responsabilité fiscale : responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers », Université de droit, d'économie et des sciences d'Aix-Marseille, 2003.

COTTINI Marc « La communauté d'intérêts en droit fiscal français : contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale », Thèse Aix-Marseille 1998.

DAVID Marcel « La solidarité comme contrat et comme éthique », Coll. Mondes en devenir, Points chauds-3, Berger-Levrault, Institut international d'études sociales, Genève, 1982.

DEBOISSY Florence « La simulation en droit fiscal », Bibliothèque de droit privé, tome 276, LGDJ 1997.

DI MALTA Pierre « Droit fiscal pénal », éd. PUF, 1992, n° 351.

EUZEBY Alain et Chantal « Les solidarités : fondements et défis », Economica 1996.

GASTINEAU Pierre « La fiscalité des groupes de sociétés, l'intégration fiscale » Litec 2003, p.288.

GROSCLAUDE J. « La doctrine fiscale en France (1987-1999), Recueil de références bibliographiques commentées » Litec 2000, n° 1392, 4857, 5251, 5271, 5492, 5520, 5523, 5536, 5553.

HONTEBEYRIE Antoine « Le fondement de l'obligation solidaire en droit privé français », Thèse Paris I, 2002.

LAURENT Alain « Solidaire, si je le veux : pour une éthique de la responsabilité individuelle », Ed. Les belles lettres, 1991.

« Les solidarités familiales en questions : entraide et transmission », Droit et Société, Maison des Sciences de l'Homme, coordonné par Danièle DEBORDEAUX et Pierre Strobel, Série sociologie, n° 34, LGDJ 2002.

« L'impôt : solidarité ou punition ? », revue Témoin n° 14, novembre/décembre 1998, éd. Balland.

MIGNOT Marc « Les obligations solidaires et les obligations in solidum en droit privé français », éd. Nouvelles bibliothèques de thèses, Dalloz 2002, p63 : « La solidarité douanière ».

NGAOSYVATHN Pheuiphanh « Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement », Paris, Librairie générale de droit et de jurisprudence 1980, p.185s

ORSONI Gilbert "L'interventionnisme fiscal", PUF 1995.

PERRUCHOT-TRIBOULET Vincent « Régime général des obligations et responsabilité civile », Université de droit, d'économie et science d'Aix-Marseille, Institut de droit des affaires 2002.

PUJOL Jean « L'application du droit privé en matière fiscale : recherches sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français », Paris Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1987.

PUPIER Alain « La recherche du consentement dans le contrôle fiscal, des principes fondamentaux au pragmatisme de l'administration fiscale », Université de droit, d'économie et des sciences d'Aix Marseille, 1992.

VEILLARD Alexandra « L'influence de la solidarité sur le contrat de cautionnement », Mémoire DEA Droit des contrats sous la direction de Benoît Fromion-Hebrard, Université de Nantes, 2001.

III CODES :

Code civil, Dalloz 2004.

Code de commerce, Dalloz 2004.

Code général des impôts, Dalloz 2004.

Livre des procédures fiscales, éditions Francis Lefebvre 2003.

Mégacode général des impôts, Dalloz 2000.

IV ARTICLES, CHRONIQUES, ETUDES :

AMSELEK Paul « Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France » : Droit fiscal 1983, n° 40, p.1176.

AUSTRY Stéphane « Pénalité pour distributions occultes (CGI art. 1763A) : motivation à l'égard du dirigeant solidaire » : RJF 6/96, p.395.

BERGERES Maurice-Christian : « Les aspects fiscaux du cautionnement » : Droit fiscal 1998, n° 22, p.695.

BERGERES Maurice-Christian « Propos digestifs sur une « tarte à la crème » : les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale » : Revue de droit fiscal 2000, n° 40, p.1285.

BOLLE Jean-Michel « La femme mariée et l'impôt sur le revenu » : JCP N 1976, I, n°2766.

BOULANGER Jean « L'impôt de solidarité nationale et la contribution des époux au prélèvement sur les patrimoines » : Recueil Dalloz 1948, 5^e cahier, chronique p.5.

CHAPPERT André « De quelques questions fiscales intéressant le couple » : JCP N, 3 mars 2000, n° 9, p.426.

COZIAN Maurice « La responsabilité fiscale des dirigeants de société » : Petites affiches, 24 juin 1998, n° 75, p. 7.

DE MORDANT DE MASSIAC Briec « La répression de la fraude fiscale par les juridictions correctionnelles » : Revue française de finances publiques, n° 65, mars 1999, p.35.

DEROBERT André « Responsabilité solidaire des époux en matière d'impôt sur le revenu et de taxe d'habitation » : Annales des loyers 1987, p.1203.

DEROUIN Philippe « Les responsabilités fiscales dans les groupes de sociétés », in Groupes de sociétés : contrats et responsabilités, Colloque du LERADP, Université de Lille II et de l'EDHEC de Lille, du 19 novembre 1993, LGDJ 1994, p.131.

DEROUIN Philippe « L'apport du droit pénal au régime juridique des sanctions fiscales » : Petites affiches, 6 octobre 1993, n° 120, p.70.

DERRIDA Fernand « De la solidarité commerciale » : RTD com 1953, p. 329.

DUCOULOUX-FAVARD Claude « L'organisation frauduleuse de son insolvabilité en droit pénal français », in Les sanctions pénales et fiscales, éd L'Harmattan, 2000, p. 83.

GASQUET Thierry « La notification d'un titre exécutoire au redevable de l'impôt un obstacle au recouvrement des créances fiscales » : Revue de droit fiscal 2000, n° 25, p.901.

GENY François « Le particularisme du droit fiscal » : RTD civ. 1931, p.797.

GRILLET-PONTON Dominique « L'obligation solidaire des époux à la dette fiscale ou la tunique de Nessus » : Revue de droit fiscal 2001, n° 42, p. 1477.

HAÏM Victor « Les conditions de nature à justifier une décharge gracieuse de responsabilité solidaire », CE, 5 mars 1999, req n° 132-717 Ministre du Budget c/ Mme Arnal-Mamaguitti, Petites affiches 26 juillet 1999, n° 147, p.15.

HAÏM Victor « Etablissement et recouvrement de la pénalité de l'article 1763 A du CGI à la charge du redevable solidaire » : Revue de droit fiscal 1999, n° 15-16, p.594.

LALOU Henri « Droit fiscal contre Code civil » : Dalloz Hebdomadaire 1927, chron. p. 9.

LAVIGNE Pierre « La solidarité devant l'impôt » : Revue de science financière 1958, p. 66s.

LE GALL Jean-Pierre et BLANLUET Gauthier « La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprises » : Revue des sociétés 1992, n° 4, p.669.

LOI DE FINANCES 2004 : Revue Droit et Patrimoine, n° 123, février 2004.

MARDESSON Denis « Le couple et l'égalité devant l'impôt sur le revenu » : JCP G, n° 31/33, n° 3294.

MARTIN Didier R. « L'engagement de codébiteur solidaire adjoint », RTD civ., janv.-mars 1994, p. 49.

MARTIN Louis « La solidarité du point de vue fiscal en matière de successions » : JCP N 1993, n° 42, p. 391.

MAZEAUD Léon « Obligation in solidum et solidarité entre codébiteurs délictuels » : Revue critique de législation et de jurisprudence, 1930, p. 141.

MERIGOT J-G « La justice fiscale : variations sur un thème connu » : Revue de science et de législation financières 1955, n° 1, p.56-76.

NONORGUE Serge « La situation fiscale du dirigeant, caution de la société » : JCP E 1997, n° 16, p.174 ; Revue de droit fiscal 2003, n° 255, p. 827.

OLLEON Laurent « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien » : RJF 5/02, p.355, sous CE 8 mars 2002, n° 199468.

PACAUD Bernard et GIRARD Pierre-André « Solidarité familiale et solidarité juridique », 96^e Congrès des notaires de France, 28-31 mai 2000, Le patrimoine au XXe siècle : JCP N, 4 février 2000, n° 5, p. 234.

POULLAIN Bernard « Peut-on déduire du mode de recouvrement d'un impôt qu'il est dû solidairement par une personne non désignée par le texte qui l'institue ? » : RJF 4/99, p.252.

RICHARD Pierre « Fiscalité locale et solidarité » : Revue française de finances publiques 1993, n° 41, p. 141-148.

SAUJOT Colette « Les héritiers des époux divorcés ou séparés de corps » : JCP G 1976, I, 2776.

SCHMIDT Dominique « Les responsabilités civiles dans les groupes de sociétés », in Groupes de sociétés : contrats et responsabilités, Colloque du LERADP, Université de Lille II et de l'EDHEC de Lille, du 19 novembre 1993, LGDJ 1994, p.73.

TEILLIAIS Georges « Cession de bail commercial et clause de solidarité » : AJPI 10 janvier 1997, p. 28.

TROTABAS Louis « Les rapports de droit fiscal et du droit privé » : Dalloz Recueil Hebdomadaire de Jurisprudence 1926, chron. p.8.

TROTABAS Louis « Essai sur le droit fiscal » : Revue de science et de législation financières 1928, t. XXVI, p.201-236.

« Un rapport sur les solidarités familiales » : Revue juridique personnes & famille, n° 2, février 2004, p.5.

YAMBA Germain « Le sort de la solidarité ménagère en cas de séparation des époux (à propos de Cass. 1^{re} civ., 14 février 1995 et 15 novembre 1994) » : JCP N 1996, n° 43, p.1505.

V JURISPRUDENCE :

CE 24 novembre 1971, n° 77372 : Dupont 1972, p.33.

Cass. crim. 18 octobre 1973, n° 72-93482 : Bull. crim. n° 368

CE Sect. 1^{er} février 1974, ministre de l'Economie et des Finances c/ sieur X, n° 88.506 : Droit fiscal 1974, n° 16.877, p. 150.

CE Sect. 1^{er} février 1974, dame Huber, n° 82.229 : Droit fiscal 1974, n° 16.878, p. 151.

CE 21 janvier 1976, n° 95.682, 7^e et 9^e sous-sections réunies : Lebon p.48 ; Droit fiscal 1976, n° 3, p.88.

Cass. crim. 10 février 1976, n° 75-91401 : Bull. crim. n° 49.

CE 20 avril 1977, n° 96.249, Lebon p. 177.

Cass. crim. 25 juin 1979, n° 78-92720 : Bull. crim. n° 223.

Cass. crim. 27 octobre 1980, n° 79-94981 : Bull. crim. n° 274.

Cass. crim. 8 décembre 1980, n° 79-94929 : Bull. crim. n° 337.

CE, 7^e et 9^e sous-sections, 29 septembre 1982, req. n° 29.839, M. X. : Droit fiscal 1983, n° 23, comm. 1254, concl. Bissara.

Cass. com. 6 mars 1985, n° 83-15387 : Bull. civ. IV, n° 88.

CE 9 décembre 1985, n° 54469, 8^e et 7^e s.-s. : RJF 2/86, n° 228, p.132

Cass. com, 18 février 1986, n° 78S, M. Assié : Droit fiscal 1986, n° 18, com 934, p.613

Cass. crim. 22 décembre 1986, n° 85-91140 : Bull crim. n° 382

Cass. crim. 2 mars 1987, n° 85693947 : Bull. crim. n° 101

Cass. crim. 10 juin 1987, n° 86-94488 : Bull. crim. n° 239

Cass. com. 23 juin 1987, n° 85-17774 : Bull. civ. IV, n° 159

CE 8 janvier 1988, req. n° 79.220 et 79.290 : Droit fiscal 1988, n° 49, p.1413, concl. Laprade.

CE 29 juin 1988, req. n° 61.551 : Droit fiscal 1989, n° 1, p.23, concl. Fouquet.

CE 29 juin 1988, req. n° 58.265 et 58.400 : Droit fiscal 1988, n° 49, p.1413.

CE 15 février 1989, n° 60.845 : Droit fiscal 1990, n° 41, p.1336.

TA Paris 7 mars 1989, n° 58.1461 et 66.503/1, Madame Pauzerat : Droit fiscal 1990, n° 51, p. 1763, n° 2398 ; RJF 5 / 90, n° 622, p. 381 (personne débiteur par le jeu de la solidarité, principe droits de la défense)

Cass. crim. 26 juin 1989, n° 88-85599 : Bull. crim. n° 271

Cass. crim. 23 avril 1990, n° 89-83132 : www.legifrance.gouv.fr

CE 20 mars 1991, n° 76640, 9^e et 7^e s.-s., Trogsbetreger : RJF 5/91, n° 686, p.401

CE 20 mars 1991, n° 76639, 9^e et 7^e s.-s., Abiven : RJF 5/91, n° 686, p.401

Cass. com. 25 mars 1991, n° 567P, Le Pêcheur : RJF 6/91, n° 875, p.504

CE 9 avril 1991, n° 642P, Mézières : RJF 6/91, n° 874, p.503

CE 10 avril 1991, n° 105 591, 8^e et 7^e s.-s., Merckle : RJF 6/91, n° 873, p.503

CAA Paris 18 juillet 1991, n° 2247, 3^e ch., Equateur : RJF 10/91, n° 1264, p.740

CAA Nancy 10 octobre 1991, n° 1228, 2^e ch., Krupa : RJF 1/ 92, n° 61

Cass. com., 19 novembre 1991, n° 1434D, Magnon : RJF 2/92, n° 259

Cass. com., 19 novembre 1991, n° 1433D, Jeanne : RJF 2/92, n° 260

Cass. com., 19 novembre 1991, n° 1458P, Delhomme : RJF 2/92, n° 261 ; Droit fiscal 1992, n° 13, 686, p. 599.

Cass. com. 17 décembre 1991, n° 1633P, Le Dall : RJF 3/92, n° 407

Cass. com. 17 décembre 1991, n° 1638D, Moreau : RJF 3/92, n° 408

Cass. com. 17 décembre 1991, n° 1637D, Pira : RJF 3/92, n° 409

Cass. com. 17 décembre 1991, n° 1635D, Roudière : RJF 3/92, n° 410

CAA Paris 21 janvier 1992, n° 90-652, 2^e ch., Colomer : RJF 4 / 92, n° 478 ; Droit fiscal 1993, n° 16, p. 777, n° 821

CAA Paris 21 janvier 1992, n° 2931, 2^e ch., Mondeil : RJF 4 / 92, n° 479

CE 12 février 1992, req. n° 56.856 : Droit fiscal 1992, n° 19/20, p.881, concl. Arrighi de Casanova.

CE 17 février 1992, n° 58299, 9^e et 7^e s.-s., Vermeersch : RJF 4/92, n° 503 ; Droit fiscal 1992, n° 45, p.1773, concl. Ph. Martin.

CAA Bordeaux 12 mai 1992, 1^e ch., n° 91-270, Mme Lopez : Droit fiscal 1993, n° 16, n° 829, p.780.

Cass. com. 16 juin 1992, n° 1120P, M. Cazabat : Droit fiscal 1992, n° 52, comm. 2494, obs. J. Dadouche.

CE 12 octobre 1992, n° 86514, 8^e et 9^e s.-s., Untereiner : RJF 12 / 92 n° 1731

Cass. crim. 16 novembre 1992, n° 91-83504D, Goldberg : RJF 11/93, n° 1507, p.872

CAA Bordeaux 17 novembre 1992, n° 90-142, 1^e ch., Clermont : RJF 2/93, n° 284, p.165 ; Droit fiscal 1993, n° 5, n° 192, p.279

Cass. com. 24 novembre 1992, n° 1782D, Pennanec'h : RJF 2/93, n° 285, p.165

CAA Lyon 7 décembre 1992, n° 91-1091, 1^e ch., Fayard : RJF 2/93, n° 283, p.164

Cass. com. 8 décembre 1992, n° 1847P, Guillot : RJF 2/93, n° 286, p.165

CE 9 décembre 1992, n° 113164, 8^e et 9^e s.-s., Mme Cheneau : RJF 2/93, n° 282, p.163

CE 18 décembre 1992, 8^e s.-s., n° 81659-84596, SARL Manufacture Mézinaise de lièges et bouchons : Droit fiscal 1993, n° 25, com 1307, p.1105

CE 18 décembre 1992, 8^e s.-s., n° 90234, Mme Ducasse : Droit fiscal 1993, n° 25, com. 1307, p. 1105

Cass. com. fin. et éco., n° 34D, 12 janvier 1993, Resclause c/ Percepteur de Mirande : Bulletin Joly mars 1993, p. 374 (solidarité des dirigeants pour le paiement des impôts et contestation de la dette fiscale).

CAA Paris 30 mars 1993, n° 92-592, 3^e ch., Havet : RJF 7 / 93, n° 1001 (solidarité dirigeant contestation et liquidation judiciaire)

CAA Paris 8 octobre 1993, 2^e ch., n° 92.463, Madame Bouvier : Bulletin Joly janvier 1994, p. 120, note Ph. Derouin ; RJF 1/94, n° 41 (pénalité fiscale, droits de la défense).

CAA Paris 8 octobre 1993, 2^e ch., n° 92-922, Bellet : RJF 1/94, n° 41

Cass. com 12 octobre 1993, n° 1478P, de Sabran Ponteves : RJF 1 / 94, n° 103

Cass. com. 9 novembre 1993, n° 91-18910, Lefebvre : RJF 1 / 94, n° 102 ; Droit fiscal 1993, n° 52, comm. 2540, note J. Dadouche.

CE 1^{er} décembre 1993, req. n° 117 505, 8^e et 9^e sous-sections, Sender-Trouette : RJF 1 / 94, n° 100 ; Droit fiscal 1994, n° 294, p.326

CE 5 janvier 1994, n° 82744, 9^e et 8^e s.-s., Bensoussan : RJF 3/94, n° 269, p.160

Cass. com. 15 mars 1994, n° 92-12410, Roland Nanteuil : Droit fiscal 1994, n° 23, comm. 1122, obs. J. Brandeau.

CEDH 27 janvier et 25 mai 1995, Jamil c/ France : www.legifrance.gouv.fr

CAA Paris, 3^e chambre, 14 février 1995, req. n° 94-173, M. Cheraki : Droit fiscal 1995, n° 51, comm. 2379, concl. Mendras.

Cass. com. 16 mai 1995, n° 93-12717, Société financière Sucre Union : Droit fiscal 1995, n° 43, comm. 2030.

CAA Bordeaux, Plénière, 15 janvier 1996, n° 93-1184, M. Labro : Petites affiches 24 juin 1996, n° 76, p.19, note M. Roncière ; Droit fiscal 1996, n° 14, comm. 483, concl. Bousquet.

Cass. crim. 29 février 1996, n° V93-84.616PF, Zinck : RJF 6/96, n° 827, p.463.

Cass. crim. 29 février 1996, n° D93-82.692PF, Fernandez, Neuser : RJF 6/96, n° 827, p.463.

Cass. civ. 1^{ère} 19 mars 1996, n° 607P : Droit et patrimoine, hebdo, 25 juin 1996, p. 2.

Cass. com. 28 mai 1996, n° 1015P : Droit et Patrimoine, hebdo., 02 juillet 1996, p. 2.

Cass. crim. 3 octobre 1996, n° 95-84.203, M. et Mme Koca : Droit fiscal 1997, n° 5, p. 215.

Cass. crim. 7 novembre 1996, n° 96-80411 : Bull. crim. n° 399

Cass. com. 21 janvier 1997, Directeur général des impôts c/ M. de Maupéou d'Ableiges : Bull. civ. IV, n° 21, p. 19, Ind. Enr. 16959 ; Defrénois n° 1/98, art 36709, p. 62 ; RJF 4/97, n° 383, p.266

CE Section 10 octobre 1997, n° 117640, Chevreux : RJF 11 / 97, n° 1057, concl. G. Goulard, p. 676s.

TA Lille 18 décembre 1997, n° 93-2540, Mme Waxin : Revue de droit fiscal 1998, n° 25, p. 823, com. 581, concl. Mulsant.

CAA Paris 13 octobre 1998, n° 95-2866, 2^e ch., Bromet : RJF 2 / 99, n° 225. (délai spécial en cas de reprise ou de redressement inapplicable au débiteur solidaire d'une imposition)

Cass. com. 20 octobre 1998, n° 1550D, Receveur des impôts de Troyes Nord-Est c/ Lagrange : RJF 4 / 99, n° 487

Cass. com., 26 janvier 1999, n° 96-22.899, Epoux Royaux c/ Comptable du Trésor de Clichy : Bull. civ. IV, n° 24, p. 20 ; Répertoire Defrénois n° 11 / 00, p. 706, obs. A. Chappert ; RJF 4 / 99, n° 486 et 490, p. 252 note Poullain (solidarité télescopique)

CAA Bordeaux 2 février 1999, 3^e ch., n° 95-1167, M. Assénat : Revue de droit fiscal 2000, n° 3, n° 43, p.182

CE 5 mars 1999, n° 132717, 9^e et 8^e sous-sections, ministre c/ Arnal-Malaguitti : RJF 4 /99, n° 485 ; Petites affiches 26 juillet 1999, n° 147, p. 15, note Haïm.

CAA Paris 11 mars 1999, n° 96-2207 et 96-4462, 5^e ch., Mangeard : RJF 8-9/99, n° 995

CAA Bordeaux 23 mars 1999, n° 97-804, 3^e ch., Mme de Laurière : Revue de droit fiscal 2000, n° 37, p. 1175, concl. Péano.

CAA Marseille 29 mars 1999, n° 96-12359, 3^e ch., Lagrange : RJF 12/99, n° 1614

TA Strasbourg 14 décembre 1999, n° 97-221 et 97-2320, Laparlière : RJF 4/00, n° 491

CAA Paris 18 janvier 2000, n° 98-3683 et 98-3789, 2^e ch. B., Mauger : RJF 6 / 00, n° 850

CE 26 janvier 2000, 9^e et 8^e s.-s., n° 168923, M. Agostinelli : Revue de droit fiscal 2000, n° 44, p. 1472, concl. Goulard

CE 23 février 2000, n° 187057, 9^e et 10^e s.-s., Chow : RJF 4/00, n° 490

Cass. Com. 21 mars 2000, n° 734D, Randoulet : RJF 6 / 00, n° 851

TA Melun 20 avril 2000, n° 97-3128, 3^e ch., Olaizola : RJF 7-8/00, n° 948

Cass. com. 17 octobre 2000, n° 1697 F-D, Sanchez : RJF 1/01, n° 107

Cass. com. 16 janvier 2001, n° 98-12.766 et 98-14.701, Association « Musique en stock » : Les nouvelles fiscales, n° 864, 15 février 2002, p. 25 (responsabilité dirigeants sociaux, cas des OSBL, solidarité si associatin soumise aux impôts commerciaux)

CAA Paris 1^{er} février 2001, n° 97-1896, 2^e ch. A, SA Padel et Cie : RJF 5 / 02, n° 580, p. 428.

CAA Douai, 6 février 2001, n° 98DA00332, Renard Gosset : Les nouvelles fiscales, n° 865, 1^{er} mars 2002, p. 21 (Solidarité fiscale entre époux, décharge de solidarité)

CAA Bordeaux 12 juin 2001, n° 99-107, 3^e ch., Roge : RJF 1 / 02, n° 68, p.54 et n° 105, p.68

CAA Paris 5 juillet 2001, n° 98PA03946, Zermati : Les nouvelles fiscales, n° 866, 15 mars 2002 (Responsabilité solidaire au paiement de la taxe d'habitation)

CAA Paris 11 octobre 2001, n° 00-1583, 5^e ch., Correia : RJF 4 / 02, n° 146 et n° 147, p. 343.

Cass. com. 23 octobre 2001, n° 99-11 241, M. Briclet : Revue de droit fiscal 2003, n° 18-19, p. 679 ; RJF 2 / 02, n° 227, p. 175.

CE 29 octobre 2001, n° 179746, 9^e et 10^e s.-s., Vega : RJF 1 / 02, n° 106, p. 69.

CE 29 octobre 2001, n°221713, 9^e et 10^e s.-s., Trachel : RJF 1 / 02, n° 106, p. 69.

Cass. com. 20 novembre 2001, n° 1891F-D, Estager : RJF 2 / 02, n°228, p. 176.

Cass. com. 20 novembre 2001, n° 1917FS-P, Receveur des impôts d'Ajaccio c/ Farinacci : RJF 2 / 02, n° 229, p. 178.

Cass. com. 20 novembre 2001, n° 1914FS-P, Rabadan : RJF 2 / 02, n° 230, p. 178.

Cass. com 18 décembre 2001, n° 2189F-D, Broussard : RJF 3 / 02, n° 334, p. 262.

Cass. com. 18 décembre 2001, n° 2188F-D, Association Habitat Populaire : RJF 3 / 02, n° 335, p. 264.

CAA Marseille 27 décembre 2001, n° 97-1882, 3^e ch. A, ministre c/ Fessy : RJF 10/02, n° 1104, p.803 et n° 1186, p. 844.

Cass. com. 12 février 2002, n° 372F-D, Porporato : RJF 6 / 02, n° 713, p. 514

CAA Nantes 20 février 2002, n° 97-212, min. Bud. c/ Truphème : Les nouvelles fiscales, n° 879, 1^{er} novembre 2002, p. 20 ; RJF 7/02, n° 863, p.614 (Responsabilité solidaire au paiement de l'impôt : obligation d'envoi d'une lettre de rappel, taxe foncière)

Cass. com. 26 février 2002, n° 474FD, Mercier : RJF 7/02, n° 858, p.611

Cass. com. 26 février 2002, n° 489FD, Laruel : RJF 7/02, n° 859, p.612

CE 8 mars 2002, n° 199468, 9^e et 10^e s.-s., Banque française de crédit coopératif : rjf 5/02, n° 471.

CAA Bordeaux, 12 mars 2002, n° 98-2086, 3^e ch., min. Bud. c/ Cervantès : Les nouvelles fiscales, octobre 2002 ; RJF 10 / 02, n° 1184, p. 843.

Cass. com. 9 avril 2002, n° 828F-D, Bach : RJF 10 / 02, n° 1185, p. 844.

CE 10 avril 2002, n° 225017, 8^e et 3^e s.-s., ministre c/ Knoell : RJF 7/02, n°860, p.613

CE (na) 29 avril 2002, n° 239027, 8^e s.-s., Roge : RJF 11/02, n° 1277, p. 910 et n° 1315, p.925

TA Toulouse, 1^{re} ch., 23 juillet 2002, req. n° 00-3986 et req. n° 01-645, Mme Bayles Lorette : Revue de droit fiscal 2003, n° 8, p. 343 (dispense de solidarité prononcée par le juge au profit de l'ex-épouse d'un redevable)

CAA Lyon, 2^e ch., 19 novembre 2002, req. n° 02-1503, req. n° 02-1505 et req. n° 02-1992, Mme Mourvillier : Revue de droit fiscal 2003, n° 22-23, p. 786, concl. Bonnet.

CA Paris 13 février 2003, 1^{re} ch. B, n° 01-15017, SARL Astron : Revue de droit fiscal 2004, n° 3, comm. 98, p. 117.

CAA Paris 24 février 2003, 5^e ch., req. n° 98-2764, M. Monmousseau : Revue de droit fiscal 2004, n° 14, comm. 399, p. 704, concl. Pruvost.

Cass. com. 11 mars 2003, n° 457FD, Leroux et autres c/ Hebert et autres : Bulletin Joly Sociétés, juin 2003, p.672, paragraphe 143.

Cass. 3° civ., 24 avril 2003, n° 502 FSPB Perrone c/ SCP Clerc-Hivet et autres : Bulletin Joly Sociétés, juillet 2003, p. 834, paragraphe 178 (droit des sociétés)

Cass. com. 3 juin 2003, n° 00-13734, MM. Orluc et Graulier : Revue de droit fiscal 2004, n° 16, comm. 433, p. 778.

CAA Bordeaux, 3° ch., 17 juin 2003, req. n° 99-239, M. Poireau : Revue de droit fiscal 2004, n° 7, comm. 241, p. 400.

CE, 3° et 8° sous-section, 25 juin 2003, req. n° 240 817, Melle Correia : Revue de droit fiscal, 2003, n° 49, n° 885, p. 1569, concl. Austray

CE, 30 juillet 2003, 9° et 10° sous-sections, req. n° 236 702, M. G. : Revue de droit fiscal 2004, n° 3, p. 184 (Complice de fraude fiscale, solidarité, juge pénal compétent)

Cass. com. 26 novembre 2003, n° 1665FS-D, Peyronet : RJF 3 / 04, n° 312, p. 238.

Cass. com. 26 novembre 2003, n° 1650F-D, Montbertrand : RJF 3 / 04, n° 313, p. 239.

CE 28 novembre 2003, n° 246501, 8° et 3° s.-s., Fédération des entreprises de transport et logistique de France : RJF 02 / 04, n° 178, p. 134 ; Revue de droit fiscal 2004, n° 10, comm. 306, p. 542.

CAA Nantes 3 décembre 2003, n° 01-2124, 1° ch., Min. c/ Courtais : RJF 3 / 04, n° 311, p. 237.

CE 17 décembre 2003, n° 232455, 9° et 10° s.-s., Min. c/ Renard-Gosset : RJF 3 / 04, n° 310, p. 237.

CE 17 décembre 2003, n°200890, 9° et 10° s.-s., Basson : RJF 3 / 04, n° 314, p. 240.

CAA Nantes 17 décembre 2003, n° 01NT00387, SARL Bâti Concept : Les nouvelles fiscales n° 907, 1^{er} février 2004, p.19 (Responsabilité solidaire au paiement de l'impôt, cas des employeurs de travailleurs clandestins)

CE, 3° et 8° s.-s., 8 mars 2004, req. n° 248132, M. Pinot : Droit fiscal 2004, n° 18-19, p. 806.

VI DOCTRINE ADMINISTRATIVE, INSTRUCTIONS, REPOSES

MINISTERIELLES :

Rép. min. Bergelin, JO Questions et réponses 25 janvier 1982, p.261, n° 1039

Rép. min. délégué au budget n° 41178 à M. Adrien Zeller : JOAN Q. 30 septembre 1996, p. 5161 ; Droit fiscal 1997, n° 5, p. 214.

Rép. min. délégué au budget n° 27598 à M. Le Fur : JOAN Q, 30 mars 2004, p. 2525 ; Droit fiscal 2004, n° 15, p. 710.

