

[Version PDF](#)[Dossier législatif](#)

N° 276

## ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

TREIZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 11 octobre 2007.

## RAPPORT

FAIT

AU NOM DE LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU PLAN SUR LE PROJET DE **loi de finances pour 2008** (n° 189),

## TOME II

EXAMEN DE LA PREMIÈRE PARTIE  
DU PROJET DE LOI DE FINANCES

CONDITIONS GÉNÉRALES DE L'ÉQUILIBRE FINANCIER

PAR M. GILLES CARREZ

Rapporteur général,

Député.

## SOMMAIRE

PREMIÈRE PARTIE

## CONDITIONS GÉNÉRALES DE L'ÉQUILIBRE FINANCIER

TITRE PREMIER

DISPOSITIONS RELATIVES AUX RESSOURCES

I.- IMPÔTS ET RESSOURCES AUTORISÉS

A.- Autorisation de perception des impôts et produits

Pages

*Article premier* : Autorisation de percevoir les impôts 7

B.- Mesures fiscales

*Article 2* : Barème de l'impôt sur le revenu 2007 15*Après l'article 2* 22*Article 3* : Revalorisation des seuils et limites de la prime pour l'emploi. 24*Après l'article 3* 30*Article 4* : Mesures d'incitation en faveur des contribuables qui souscrivent pour la première fois leur déclaration d'impôt sur le revenu par voie électronique 31*Article 5* : Obligations des époux et des partenaires liés par un pacte civil de solidarité 34*Article 6* : Aménagement du régime fiscal et social des dividendes perçus par les particuliers 52*Après l'article 6* 83

#### Article 5

### Obligations des époux et des partenaires liés par un pacte civil de solidarité

*Texte du projet de loi :*

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

« Art. 1691 *bis*. – 1. Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont tenus solidairement au paiement : « 1° de l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune ;

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

« 2. 1° Les personnes divorcées ou séparées peuvent demander à être déchargées des obligations de paiement prévues au 1 ainsi qu'à l'article 1723 *ter*-00 B lorsque, à la date de la demande :

« a. le jugement de divorce ou de séparation de corps a été prononcé ;

« b. la déclaration conjointe de dissolution du pacte civil de solidarité établie par les partenaires ou la signification de la décision unilatérale de dissolution du pacte civil de solidarité de l'un des partenaires a été enregistrée au greffe du tribunal d'instance ;

« c. les intéressés ont été autorisés à avoir des résidences séparées ;

« d. l'un ou l'autre des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité a abandonné le domicile conjugal ou la résidence commune.

« 2° La décharge de l'obligation de paiement est accordée en cas de disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et, à la date de la demande, la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur. Elle est alors prononcée selon les modalités suivantes :

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

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

« Les revenus des enfants majeurs qui ont demandé leur rattachement au foyer fiscal des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité, ainsi que ceux des enfants infirmes, sont pris en compte sous les mêmes conditions.

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

« b. Pour la taxe d'habitation, la décharge est égale à la moitié de la cotisation de taxe d'habitation mise à la charge des personnes mentionnées au 1 ;

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

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

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

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

« 3. L'application des dispositions du 2 ne peut donner lieu à restitution. »

B. – Les dispositions du 2 de l'article 1691 *bis* du code général des impôts prévu par le A sont applicables aux demandes en décharge de l'obligation de paiement déposées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008.

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

### *Exposé des motifs du projet de loi :*

Au cours de leur vie commune, les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont solidairement tenus au paiement des impositions d'impôt sur le revenu, de taxe d'habitation et d'impôt de solidarité sur la fortune.

Il est proposé d'instituer un véritable droit à décharge de responsabilité solidaire entre époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité. Ainsi, à compter de la date du jugement de divorce ou de la séparation, les personnes divorcées ou séparées pourront introduire une demande en décharge des dettes fiscales issues de la communauté de vie en cas de disproportion marquée entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale du demandeur.

Sans préjudice du bénéfice de la procédure gracieuse prévue à l'article L. 247 du livre des procédures fiscales, le présent article fixe le champ d'application et les modalités d'exercice de ce nouveau droit et notamment le montant pour lequel la décharge pourrait être prononcée.

Ces nouvelles dispositions s'appliqueraient aux demandes en décharge déposées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008.

### *Observations et décision de la Commission :*

Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) sont solidairement tenus au paiement de l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune, de la taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit et de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF).

La solidarité s'applique également pendant l'instance de divorce, après le divorce et en cas de rupture de la vie commune, s'il reste des sommes à payer au titre de l'imposition commune. Dans ce cas, l'administration est en droit de réclamer à l'un des conjoints ou des partenaires l'intégralité de la dette fiscale.

La loi prévoit la possibilité pour chacun des conjoints ou partenaires de demander, à titre gracieux, une décharge de son obligation légale de solidarité pour le paiement de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation. S'agissant d'une procédure gracieuse, l'administration dispose d'un pouvoir discrétionnaire pour accepter ou refuser cette demande.

Le présent article a pour objet d'instituer un véritable droit à décharge de responsabilité solidaire en cas de rupture de la vie commune et d'en préciser les conditions d'exercice et d'application. Le conjoint ou le partenaire poursuivi en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale issue de la communauté de vie, sera en droit de demander une répartition équitable de cette dette, selon des modalités fixées par la loi, en cas de disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale qui est lui est réclamée et sa situation financière et patrimoniale et à condition qu'il ait respecté ses obligations fiscales depuis la rupture de la vie commune.

Le champ d'application de ce droit à décharge de responsabilité solidaire est par ailleurs étendu à l'ISF.

### **I.- La situation actuelle**

#### *A.- La responsabilité solidaire des époux et des personnes ayant conclu un PACS et sa mise en jeu*

Le principe de la responsabilité solidaire des époux en matière d'impôt sur le revenu et de taxe d'habitation est posé par l'article 1685 du code général des impôts.

Aux termes du 1 de cet article, « *chacun des époux, lorsqu'ils vivent sous le même toit, est solidairement responsable des impositions assises au nom de son conjoint, au titre de la taxe d'habitation* ».

En application du 2, « *chacun des époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu* »<sup>(4)</sup>.

L'article 1685 bis précise que « *les dispositions de l'article 1685 sont applicables aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité qui font l'objet d'une imposition commune à l'impôt sur le revenu* ».

La solidarité des époux et des partenaires liés par un PACS pour le paiement de l'ISF est prévue à l'article 1723-ter-00 B du code général des impôts.

En tant que codébiteurs solidaires, les époux et les partenaires liés par un PACS peuvent être poursuivis chacun pour le montant total de la créance fiscale du ménage.

Ils ne sont solidaires que pour le paiement des cotisations d'impôt qui se rapportent à une période d'imposition commune. Cette imposition commune cesse notamment en cas de divorce, de séparation de corps ou de dissolution du PACS.

Pour la mise en œuvre de la solidarité en matière d'impôt sur le revenu, seule doit être prise en considération la situation existant pendant la période de réalisation des revenus qui ont donné lieu à l'établissement de l'impôt dont le recouvrement est poursuivi.

En matière de taxe d'habitation, la solidarité du conjoint ne peut être recherchée qu'au titre des années durant lesquelles les époux ou les partenaires vivaient sous le même toit.

L'imposition à la taxe d'habitation étant établie pour l'année entière d'après les faits existants au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, la condition de mariage ou de PACS et la condition de vie commune doivent être appréciées à cette seule date.

Il en va de même en matière d'ISF qui est exigible sur le patrimoine tel qu'il apprécié globalement au niveau des différentes personnes soumises à une déclaration commune au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

Par exemple, si des conjoints ont obtenu du juge l'autorisation d'avoir des résidences séparées à compter du 1<sup>er</sup> février 2007, ils cessent d'être solidairement tenus au paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux revenus perçus à compter du 1<sup>er</sup> février 2007. En revanche, ils cessent d'être solidairement tenus au paiement de l'ISF dû au titre de l'année 2008 (chaque époux, s'il est imposable, déclare son propre patrimoine au 1<sup>er</sup> janvier 2008 et devient seul redevable de l'impôt correspondant).

La condition de vie commune n'est pas exigée pour la mise en œuvre de la solidarité. Ainsi, des conjoints séparés peuvent-ils être poursuivis solidairement pour le paiement d'impositions communes dues au titre de l'année de leur divorce ou de leur séparation ou d'une année antérieure. À défaut de paiement spontané de l'impôt mis en recouvrement, le Trésor est fondé à réclamer le paiement de la dette fiscale du ménage à l'un quelconque des conjoints ou des partenaires, sans qu'il y ait lieu de procéder entre eux à une répartition préalable de cette dette.

Dès lors, la mise en œuvre de la solidarité fiscale des époux et partenaires liés par un PACS peut entraîner des situations difficiles, notamment lorsque l'époux ou le partenaire poursuivi en solidarité est séparé de son conjoint, en instance de divorce ou divorcé et, compte tenu de sa situation financière, n'est pas en mesure d'assumer seul la responsabilité solidaire. Un contrôle fiscal peut par exemple donner lieu à d'importantes rectifications portant sur les revenus dont le couple a disposé avant le divorce ou la séparation, le Trésor étant en droit d'exiger le paiement intégral de celles-ci indifféremment à l'un des anciens conjoints ou partenaires, sans tenir compte de sa situation financière et patrimoniale.

Dans son rapport annuel 2004, le Médiateur de la République observe ainsi que le nombre des dossiers qui lui sont transmis concernant la solidarité entre époux est en très nette augmentation et que la mise en jeu de la responsabilité solidaire des époux « *peut engendrer de graves difficultés quand l'un des conjoints se comporte de manière incivique ou indélicat* ». Le Médiateur relève que « *les femmes sont les premières victimes de tels agissements. Le scénario type met en scène une femme au salaire modeste dont le conjoint ou ex-conjoint exerce une activité indépendante plus rémunératrice. Un contrôle fiscal donne lieu à d'importantes impositions complémentaires portant sur les revenus dont le couple a disposé avant le divorce ou la séparation lorsque le mari ne paie pas. La femme, solidaire, se retrouve seule à devoir payer ces dettes fiscales, alors qu'elle a la garde des enfants et éprouve bien des difficultés à percevoir la pension alimentaire qui lui est due. C'est en effet vers elle que le trésorier, responsable personnellement et pécuniairement des impositions émises dans son poste, a dirigé ses poursuites. Il est en effet plus efficace et plus simple d'effectuer des poursuites sur un salaire, par voie d'avis à tiers détenteur – c'est-à-dire en saisissant directement auprès d'un tiers les sommes que celui-ci doit au débiteur – que d'engager une action à l'encontre d'une personne dont les revenus sont plus difficilement connus, ou qui a fait en sorte d'organiser son insolvabilité* ».

#### *B.- La demande gracieuse en décharge de responsabilité solidaire*

Aussi, afin d'éviter que cette obligation de solidarité entre époux et partenaires, instituée pour garantir les intérêts de la collectivité, n'aboutisse, sur le plan individuel, à des situations inéquitables, l'article 1685 prévoit que chacun des époux ou partenaires puisse demander à être déchargé de l'obligation solidaire de paiement de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation. L'article 1685 ne subordonne cette possibilité à aucune condition particulière <sup>(5)</sup>.

Il convient de souligner qu'il n'est en revanche pas possible d'obtenir de l'administration une décharge gracieuse de responsabilité solidaire pour le paiement de l'ISF.

Depuis le décret n° 97-1194 du 19 décembre 1997, la décharge gracieuse de solidarité des époux relève de la compétence du ministère des finances. Les demandes de décharge de responsabilité doivent être adressées au trésorier-payeur général dont dépend le lieu d'imposition. Les seuils de compétence des services du ministère s'apprécient en fonction du montant des impositions en principal. Le trésorier payeur général est ainsi compétent pour se prononcer sur la décharge de solidarité, après avis concordant du directeur de services fiscaux, si le montant des impositions ne dépasse pas 304 898 euros. Au-delà de cette somme, c'est le ministre qui est compétent. Le ministre est encore compétent pour prononcer la décharge de solidarité lorsque le trésorier payeur général et le directeur des services fiscaux sont en désaccord.

Les textes n'ayant pas fixé les conditions dans lesquelles doit être accordée la décharge, l'administration dispose d'un pouvoir discrétionnaire pour accepter ou refuser une demande. Les demandes, dûment motivées, sont instruites par cette dernière en fonction des circonstances propres à chaque affaire et d'un ensemble de critères.

L'administration tient notamment compte de la situation financière, patrimoniale et familiale du demandeur, de sa bonne foi, de son passé fiscal, de sa participation à la réalisation des revenus taxés, du profit qu'il a tiré des revenus du conjoint, du maintien de la communauté de vie ou d'intérêts. S'il s'agit d'impositions résultant d'un contrôle fiscal, la décharge n'est accordée que si le contribuable qui en fait la demande ne s'est pas enrichi à la faveur d'une fraude fiscale commise par son ancien conjoint et n'a pas participé à celle-ci plus ou moins sciemment.

Le critère principal de la décharge retenu par l'administration fiscale est l'existence d'une disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale du couple et celui des revenus actuels du demandeur. Plus particulièrement, les comptables du Trésor ont été invités à examiner avec bienveillance les requêtes des épouses divorcées ou abandonnées, principalement si les intéressées ont un salaire modeste ou supportent de lourdes charges de famille.

L'instruction de la Direction de la comptabilité publique du 31 mai 1983, confirmant des directives antérieures, a prescrit « d'utiliser la possibilité d'accorder des décharges gracieuses de responsabilité toutes les fois où il apparaîtra que le conjoint mis en cause a, en réalité, été victime d'un comportement irresponsable de l'autre, qu'il n'a en rien été complice de ses fraudes éventuelles ou que sa situation actuelle est telle qu'il n'est pas à même de faire face à sa dette de solidarité ».

Si la demande est acceptée, le demandeur peut obtenir d'être déchargé de la solidarité, c'est-à-dire exonéré en tout ou partie de la quote-part des impositions communes relevant de son conjoint. La décharge ne peut en général porter sur la fraction de l'impôt s'appliquant aux propres revenus du demandeur, ce qui conduirait à une exonération fiscale <sup>(6)</sup>.

La décision de l'administration n'a pas à être motivée et peut faire l'objet d'un recours hiérarchique ou d'un recours pour excès de pouvoir devant le juge administratif.

En présence d'un pouvoir discrétionnaire de l'administration, le contrôle du juge ne s'exerce que de manière minimum puisque, aux termes de la jurisprudence du Conseil d'État, le rejet total ou partiel d'une demande de décharge en responsabilité solidaire ne peut être annulé que sur le fondement d'une erreur manifeste d'appréciation <sup>(7)</sup>. Le juge dispose donc de moyens limités pour apprécier l'application des conditions de décharge de la solidarité.

#### **Le contrôle de l'erreur manifeste d'appréciation par le juge administratif**

Commet une erreur de droit, selon le Conseil d'État, le Trésorier-payeur général qui relève seulement que la cessation de la vie commune ne constitue plus, depuis 1982, une circonstance donnant droit à la décharge de responsabilité. Ce faisant, il méconnaît l'étendue du pouvoir discrétionnaire que lui donne la loi d'apprécier, en fonction des circonstances, l'opportunité d'accorder ou non la décharge de responsabilité demandée <sup>(8)</sup>.

Est entachée d'une erreur manifeste d'appréciation :

- la décision du comptable du Trésor rejetant en totalité la demande en décharge de solidarité, présentée par l'épouse à qui est demandé le paiement d'une somme de 1,5 million de francs alors qu'elle ne dispose que de revenus mensuels de l'ordre de 10 000 francs <sup>(9)</sup> ;
- la décision laissant à la charge de l'épouse solidaire une somme de l'ordre de 10 000 francs alors qu'elle est en instance d'être expulsée de son logement faute de pouvoir payer son loyer <sup>(10)</sup>.

Le Conseil d'État a regardé comme entachées d'erreur manifeste d'appréciation les décisions rejetant une demande en décharge de solidarité lorsque l'épouse disposait de revenus modestes :

- même lorsqu'elle était propriétaire d'une résidence secondaire d'une valeur de 350 000 francs, pour une dette d'impôt de l'ordre de 100 000 francs <sup>(11)</sup> ;
- même lorsqu'elle était propriétaire d'un studio (valeur 1 200 000 francs) mais lui servant à la fois d'habitation et de lieu d'exercice de sa profession pour une dette d'impôt de l'ordre de 500 000 francs <sup>(12)</sup> ;
- bien que lors du partage de la communauté, elle ait bénéficié de l'attribution d'une maison évaluée à 150 000 francs, mais alors qu'elle ne disposait que de revenus mensuels d'environ 7 000 francs et supportait des remboursements d'emprunt de 3 630 francs, pour une dette d'impôt d'environ 290 000 francs <sup>(13)</sup> ;
- bien que propriétaire, avec son fils, d'une maison d'habitation – acquise à l'aide d'un prêt bancaire et faisant d'ailleurs l'objet d'une saisie immobilière – mais ne disposant que d'un salaire annuel de 100 000 francs, pour une dette d'impôt de 150 000 francs <sup>(14)</sup>.

Le trésorier-payeur général n'a pas commis d'erreur manifeste dans l'appréciation de la situation pécuniaire de l'épouse qui perçoit un revenu mensuel de 20 000 francs, en refusant de la décharger d'une dette d'impôt de 65 833 francs dont il lui avait été accordé de s'acquitter par des versements mensuels de 5 000 francs <sup>(15)</sup>.

## **II.– Le dispositif proposé**

Sans préjudice du bénéfice de la procédure gracieuse décrite précédemment, le présent article propose d'instituer un véritable droit à décharge de responsabilité solidaire en faveur des époux et partenaires séparés ou divorcés, dont le champ d'application et les modalités d'exercice seraient définis par la loi.

Outre que la décharge sera accordée au demandeur dans des conditions moins strictes et qu'elle aura une portée plus large que la décharge gracieuse, la nature juridique de la demande de décharge sera modifiée. Alors qu'elle revêtait un caractère gracieux, avec une compétence discrétionnaire de l'administration et une compétence restreinte du juge administratif, elle sera désormais accordée de droit par l'administration lorsque les conditions définies par la loi seront remplies et sera placée sous le plein contrôle du juge administratif.

*A. – L'introduction d'un nouvel article 1691 bis relatif à la responsabilité solidaire des époux et partenaires liés par un PACS et au droit à décharge de cette responsabilité*

Le **A** du présent article tend à créer un nouvel article 1691 bis qui constituera la cinquième sous-section du chapitre premier du livre II du code général des impôts, intitulée « *Obligations des époux et des partenaires liés par un PACS* ».

Le 1 du nouvel article 1691 bis, qui reprend les dispositions des articles 1685 et 1685 bis dont le **second alinéa du B** du présent article propose l'abrogation, réaffirme le principe selon lequel les époux et partenaires liés par un PACS sont tenus solidairement au paiement :

- de l'impôt sur le revenu lorsqu'ils sont soumis à une imposition commune (1° du 1) ;
- et de la taxe d'habitation, lorsqu'ils vivent sous le même toit (2° du 1).

Le 1 du nouvel article 1691 bis sera donc substitué aux articles 1685 et 1685 bis qui n'avaient pas leur place dans la sous-section IV, intitulée « *Obligation des tiers* ».

La solidarité des époux et des partenaires liés par un PACS pour le paiement de l'ISF demeure prévue à l'article 1723-ter-00 B.

Le 2 et le 3 du nouvel article 1691 bis définissent le champ et les modalités d'application du droit à décharge de responsabilité solidaire qu'il est proposé d'instituer.

*B. – Les conditions d'obtention du droit à décharge de responsabilité solidaire*

Le **2 du nouvel article 1691 bis** définit les conditions d'attribution du nouveau droit à décharge de responsabilité solidaire qui ne sera accordé par l'administration au conjoint ou partenaire qui en fait la demande qu'à trois conditions :

- la rupture de la vie commune : le demandeur doit être divorcé ou séparé de son conjoint ou partenaire (**1° du 2**) ;
- la constatation d'une disproportion marquée entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur à la date de la demande (**2° du 2**) ;
- et le respect par le demandeur de ses obligations déclaratives depuis la rupture de la vie commune (**3° du 2**).

*1. – La rupture de la vie commune*

Le principe de solidarité fiscale des époux pour le paiement de l'impôt est légitime en cas de maintien de la communauté de vie ou d'intérêts. Comme il a été indiqué précédemment, c'est essentiellement lorsque l'époux ou le partenaire poursuivi en solidarité est séparé du conjoint, en instance de divorce ou divorcé que la mise en œuvre de la solidarité fiscale entraîne des situations difficiles.

Le **1° du 2 du nouvel article 1691 bis** tend par conséquent à limiter l'application du droit à décharge aux diverses situations de rupture de la vie commune et à définir ces dernières.

En application du **premier alinéa du 1° du 2**, seules « *les personnes divorcées ou séparées* » pourront demander à être déchargées de la solidarité.

La condition de divorce ou de séparation sera jugée remplie si, à la date de la demande :

- le jugement de divorce ou de séparation de corps a été prononcé (**a du 1° du 2**) ;
- ou, s'agissant d'anciens partenaires liés par un PACS, la déclaration conjointe de dissolution du PACS établie par les partenaires ou la signification de la décision unilatérale de dissolution du PACS de l'un des partenaires a été enregistrée au greffe du tribunal d'instance (**b du 1° du 2**). Sont ainsi visées les deux modalités de rupture d'un PACS ;
- ou les intéressés ont été autorisés à avoir des résidences séparées (**c du 1° du 2**) ;
- ou l'un ou l'autre des époux ou des partenaires a abandonné le domicile conjugal ou la résidence commune (**d du 1° du 2**).

Ces dispositions reprennent en partie celles du 4 de l'article 6 du code général des impôts, qui définit les conditions déterminant la fin de la période d'imposition commune en matière d'impôt sur le revenu.

*2. – L'existence d'une disproportion marquée entre la dette fiscale du ménage et la situation financière et patrimoniale du demandeur*

Il est proposé d'introduire dans la loi le principal critère retenu à la fois par l'administration, pour l'instruction des demandes de décharge gracieuse de responsabilité, et le juge administratif, dans l'exercice de son contrôle de l'erreur manifeste

d'appréciation : l'existence d'une « *disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et, à la date de la demande, la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur* ».

On peut noter que la notion de « disproportion marquée » existe déjà dans le code général des impôts, à l'article 168, qui prévoit, « *en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus* », l'évaluation forfaitaire minimale du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie.

Il a été jugé préférable de ne pas définir de façon trop précise les critères permettant de qualifier cette condition, afin de laisser à l'administration une certaine souplesse d'appréciation, lui permettant de tenir compte des circonstances propres à chaque situation particulière.

Selon les informations transmises au Rapporteur général, les modalités d'appréciation de cette condition seront définies plus précisément par instruction, notamment :

– la définition de la « *situation financière et patrimoniale, nette de charges* », étant précisé que cette dernière est appréciée à la date de la demande de décharge, l'objectif étant d'appréhender au mieux la faculté contributive du demandeur, compte tenu de ses revenus, de ses charges, de la valeur de son patrimoine, déduction faite des dettes qui le grèvent, en s'inspirant notamment de la jurisprudence administrative évoquée plus haut ;

– et le rapport entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale qui devra être regardé comme manifestant une disproportion marquée.

En tout état de cause, selon les informations communiquées au Rapporteur général, les conditions d'appréciation par l'autorité administrative de la situation financière et patrimoniale du conjoint sollicitant le droit à décharge et du caractère disproportionné de la dette fiscale seront globalement moins strictes que celles qui sont actuellement retenues pour l'attribution de la décharge gracieuse.

### 3.– Le respect par le demandeur de ses obligations déclaratives

En application du **3° du 2 du nouvel article 1691 bis** « *le bénéfice de la décharge de l'obligation de paiement est subordonné au respect par le demandeur de ses obligations déclaratives prévues par les articles 170 et 855 W à compter de la fin de la période d'imposition commune* ».

L'article 170 définit les obligations déclaratives en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire les éléments que toute personne imposable à cet impôt est tenue de faire figurer dans sa déclaration (revenus, bénéfices, charges de famille, certains revenus et bénéfices exonérés, revenus des valeurs mobilières émises hors de France...).

L'article 855 W, qui définit les obligations déclaratives des redevables de l'ISF, précise que ces derniers doivent souscrire au plus tard le 15 juin de chaque année une déclaration de leur fortune, déposée au service des impôts de leur domicile au 1<sup>er</sup> janvier, et accompagnée du paiement de l'impôt.

#### C.– *Le champ d'application et les modalités de calcul de la décharge*

##### 1.– Les impôts concernés

A l'instar de la procédure gracieuse de décharge, le droit à décharge de responsabilité solidaire s'appliquera à l'impôt sur le revenu et à la taxe d'habitation.

En outre, alors qu'il n'est actuellement pas possible d'obtenir de l'administration une décharge gracieuse de l'obligation solidaire de paiement de l'ISF, le nouveau droit à décharge de responsabilité solidaire s'appliquera également à l'ISF, en application du **premier alinéa du 1° du 2 du nouvel article 1691 bis**, qui prévoit la possibilité d'être déchargé des obligations de paiement prévues à l'article 1732 *ter*-00 B.

En application du **3 du nouvel article 1691 bis** « *l'application des dispositions du 2 ne peut donner lieu à restitution* », ce qui signifie que le droit à décharge ne pourra pas être accordé pour des impositions déjà payées.

##### 2.– Le montant de la décharge

Comme il a été indiqué précédemment, dans le cadre de la procédure gracieuse, l'administration peut, si elle juge que les circonstances le justifient, décider de décharger le demandeur de la solidarité, c'est-à-dire, en pratique, l'exonérer en *tout ou partie* de la quote-part des impositions communes relevant de son conjoint. En application du **2° du 2 du nouvel article 1691 bis**, le demandeur qui remplira les conditions décrites précédemment sera automatiquement déchargé de la *totalité* de la fraction des impositions communes correspondant à la situation de son ancien conjoint.

Les modalités de calcul du montant de la décharge seraient fixées au a du 2° du 2 du nouvel article 1691 bis en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, au b, en ce qui concerne la taxe d'habitation, au c, en matière d'ISF, et au d, s'agissant des intérêts de retard et des pénalités. Ces dispositions reprennent les modalités de calcul appliquées par l'administration pour l'attribution de décharges gracieuses.

##### a) *En matière d'impôt sur le revenu*

Le **a du 2° du 2 du nouvel article 1691 bis** définit les modalités de calcul de la décharge de l'obligation solidaire de paiement de l'impôt sur le revenu.

Le montant de la cotisation d'impôt établie au titre de la période d'imposition commune fera l'objet d'une répartition entre les anciens conjoints ou partenaires au prorata de la part de leurs revenus dans le revenu global du ménage, les revenus communs (revenus fonciers, revenus de capitaux mobiliers...) étant répartis par moitié entre les deux conjoints.

Restera ainsi à la charge du demandeur la quote-part de l'imposition commune correspondant à ses revenus personnels (traitements, salaires, bénéfices) et à la moitié des revenus communs du couple.

Pour l'application de ces dispositions, il convient de répartir entre les conjoints les revenus des autres membres du foyer fiscal : enfants mineurs, enfants majeurs ayant demandé leur rattachement au foyer fiscal du couple, enfants infirmes, enfants recueillis par le foyer rattachés au foyer fiscal en application du 2° de l'article 196, et personnes titulaires de la carte d'invalidité rattachées au foyer fiscal en application de l'article 196 A bis.

En application des **deuxième, troisième et quatrième alinéas du a du 2° du 2 du nouvel article 1691 bis** :

– les revenus des enfants du demandeur non issus de son union avec son ancien conjoint ou partenaire (qu'ils soient mineurs, majeurs rattachés au foyer fiscal ou infirmes) seront assimilés aux revenus personnels du demandeur. Ils seront donc ajoutés à ces derniers ;

– les revenus des enfants issus de l'union du demandeur avec son ancien conjoint ou partenaire seront assimilés aux revenus communs et ajoutés à ces derniers. Il en va de même des revenus des enfants recueillis par le couple et des personnes titulaires de la carte d'invalidité rattachées au foyer fiscal.

*b) En matière de taxe d'habitation*

En application du **b du 2° du 2 du nouvel article 1691 bis** la cotisation de taxe d'habitation mise à la charge des anciens époux ou partenaires sera répartie par moitié entre ces derniers, le demandeur n'étant plus redevable que de la moitié de la cotisation.

*c) En matière d'impôt de solidarité sur la fortune*

Le **c du 2° du 2 du nouvel article 1691 bis** définit les modalités de calcul de la décharge de l'obligation solidaire de paiement de l'ISF.

La clé de répartition entre les conjoints de la cotisation d'ISF sera identique à celle qui est appliquée pour le calcul de la décharge de l'impôt sur le revenu : la cotisation d'ISF établie au nom des conjoints ou partenaires sera répartie entre eux au prorata de la valeur nette du patrimoine propre de chacun, le patrimoine commun étant réparti par moitié entre les conjoints. Restera ainsi à la charge du demandeur la fraction de l'imposition commune correspondant à la part que représente son patrimoine propre majoré de la moitié du patrimoine commun dans la valeur nette du patrimoine total du foyer fiscal soumis à l'impôt.

Pour l'application de ces dispositions, il convient de répartir entre les conjoints le patrimoine des enfants mineurs, celui-ci étant imposé avec celui de leurs parents qui ont l'administration légale de leurs biens.

En application du **deuxième alinéa du c du 2° du 2 du nouvel article 1691 bis** :

– le patrimoine des enfants mineurs du demandeur non issus de son union avec son ancien conjoint ou partenaire sera ajouté au patrimoine propre du seul demandeur ;

– le patrimoine des enfants issus de l'union du demandeur avec son ancien conjoint ou partenaire sera ajouté au patrimoine commun du couple et par conséquent réparti par moitié entre les deux conjoints ou partenaires pour le calcul de la décharge.

*d) Les intérêts de retard et les pénalités*

Le **d du 2° du 2 du nouvel article 1691 bis** définit les modalités de calcul de la décharge de l'obligation solidaire de paiement des intérêts de retard et des pénalités mentionnées aux articles 1727, 1728, 1732 et 1758 A.

L'article 1727 vise l'intérêt de retard au taux de 0,40 % par mois, qui s'applique sur le montant des sommes mises à la charge du contribuable dont le versement a été différé et qui vise à réparer le préjudice subi par l'État à raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et payer l'impôt aux dates légales <sup>(16)</sup>.

L'article 1728 vise la majoration applicable en cas de défaut ou de retard de déclaration <sup>(17)</sup>.

L'article 1729 vise la majoration applicable en cas d'insuffisance de déclaration <sup>(18)</sup>.

En application de l'article 1758 A, les insuffisances relevées dans les déclarations servant à l'établissement de l'impôt sur le revenu donnent lieu à l'application d'une majoration de 10 % des droits supplémentaires ou de la créance indue, qui s'ajoute à l'intérêt de retard.

En application du **d du 2° du 2 du nouvel article 1691 bis**, le demandeur sera totalement déchargé du paiement des intérêts de retard et des majorations consécutifs à la rectification d'un bénéfice ou revenu propre à son conjoint ou partenaire de PACS.

Dans les autres situations, le paiement des majorations et intérêts de retard sera réparti entre les conjoints selon les mêmes modalités que la cotisation d'impôt sur le revenu, de taxe d'habitation ou d'ISF à laquelle ils se rapportent.

S'agissant par exemple d'intérêts de retard et de pénalités consécutifs à la rectification d'un revenu commun aux conjoints ou partenaires de PACS, la décharge accordée au demandeur portera sur la moitié de leur montant.

*D.– L'entrée en vigueur du dispositif*

En application du **premier alinéa du B** du présent article, le nouveau droit à décharge de responsabilité solidaire sera applicable aux demandes en décharge de l'obligation de paiement déposées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008.



En application du **second alinéa du B**, les articles 1685 et 1685 bis du code général des impôts seront abrogés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008, date à laquelle ils seront remplacés par les dispositions du 1 du A du nouvel article 1691 bis.

*E.– Exemples d'application du nouveau droit à décharge de responsabilité solidaire*

1.– Exemple 1 : époux poursuivis en solidarité pour le paiement de l'impôt sur le revenu

Soit Claude et Dominique, un couple marié dont le montant de l'imposition commune à l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus de 2006 s'élève à 1 016 584 euros.

(en euros)

	Claude	Dominique
Revenus déclarés	2 500 000 (BNC)	90 000 (TS)
Revenus communs déclarés (revenus fonciers)	20 000	
Revenu brut global	2 601 000*	
Imposition commune à l'impôt sur le revenu	1 016 584 €	

\* 2 500 000 BNC, 81 000 TS (abattement de 10 %), 20 000 RF

Le couple se sépare en 2007 sans avoir réglé cette imposition commune. Le 13 mai 2008, Dominique demande à être déchargé de son obligation de paiement au titre de l'impôt sur les revenus de 2006. Il dispose à cette date d'un revenu mensuel net de 10 000 euros et n'a pas de patrimoine. Le montant de la dette fiscale représente plus de 8 fois le montant du revenu annuel net de 120 000 euros. Il y a bien une disproportion marquée entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale nette de Dominique. Le montant de la décharge de responsabilité solidaire accordée à Dominique est calculé selon les modalités suivantes :

	(en Claude	euros) Dominique
<b>Répartition des revenus imposables</b>		
Revenus propres	2 500 000	81 000
Moitié des revenus communs	10 000	10 000
Total	2 510 000	91 000
Quote-part des revenus	$2\,510\,000/2\,601\,000 =$ <b>96,5 %</b>	$91\,000/2\,601\,000 =$ <b>3,5 %</b>
Fraction de l'imposition commune correspondant aux revenus propres et à la moitié des revenus communs	$1\,016\,584 \times 96,5 \% =$ 981 004	$1\,016\,584 \times 3,5 \% =$ 35 580
<b>Montant de la décharge pour Dominique</b>	$1\,016\,584 - 35\,580 =$ <b>981 004 €</b>	

Dominique reste solidairement responsable du paiement de l'imposition commune pour 35 580 euros.

2.– Exemple 2 : calcul d'un droit à décharge de solidarité en matière d'impôt sur le revenu avec prise en compte des revenus des personnes à charge

Soit Claude et Dominique, un couple marié avec 3 enfants. Claude et Dominique ont chacun un enfant majeur issu d'une précédente union. Ces deux enfants sont rattachés à leur foyer fiscal. Claude et Dominique ont eu en commun un enfant mineur à charge.

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

(en euros)

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

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

Le couple se sépare en 2007 sans avoir réglé cette imposition. Le 17 avril 2008, Dominique demande à être déchargé de son obligation de paiement au titre de l'impôt sur les revenus 2006. Dominique dispose à cette date d'un revenu mensuel de 1 500 euros et est propriétaire de sa résidence principale, d'une valeur de 60 000 euros, sur laquelle il reste débiteur à l'égard de la banque qui lui avait accordé un prêt pour financer cette acquisition d'une somme de 45 000 euros. Le montant de la dette fiscale représente 12 fois le revenu annuel de Dominique. Cette situation manifeste une disproportion marquée entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale nette de Dominique.

(en euros)

Répartition des revenus imposables entre Claude et Dominique	Claude	Dominique
Revenus propres	560 000	16 200
Moitié des revenus communs	5 000	5 000
Moitié des revenus de l'enfant issu du couple (1)	2 250	2 250
Revenus des enfants non issus du couple (2)	9 000	13 500
<b>Total</b>	<b>576 250</b>	<b>36 950</b>
Quote-part des revenus	576 250/ 613 200 = <b>94 %</b>	36 950/613 200 = <b>6 %</b>
Fraction de l'imposition commune correspondant aux revenus propres et à la moitié des revenus communs	199 912	12 760
<b>Montant de la décharge pour Dominique</b>	<b>212 672 – 12 760 = 199 912</b>	

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

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

### 3.– Exemple 3 : calcul d'un droit à décharge de solidarité en présence de pénalités de retard et d'assiette

Soit Claude et Dominique, deux partenaires liés par un pacte civil de solidarité. L'impôt sur le revenu 2007 pour les revenus 2006 est établi comme suit :

(en euros)

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

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

Claude et Dominique n'ont pas réglé cette imposition. En mars 2009, les éléments déclarés au titre de 2006 font l'objet d'une proposition de rectification. Le montant omis de revenus BIC s'élève à 100 000 euros. L'imposition commune s'élève à :

(en euros)

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

\* Intérêts applicables du 1<sup>er</sup> juillet 2008 au 31 mars 2009

En juillet 2010, Claude et Dominique se séparent et n'ont pas réglé l'imposition commune due au titre de 2006. Dominique demande une décharge de responsabilité solidaire. Dominique dispose à cette date d'un revenu mensuel net de 1 000 euros et n'a pas de patrimoine. Le montant de la dette fiscale représente plus de 5 fois le montant du revenu annuel net. Il y a une disproportion marquée entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale nette de Dominique.

La répartition des revenus s'effectue comme suit :

(en euros)

Répartition des revenus imposables entre Claude et Dominique	Claude	Dominique
Revenus propres	180 000 (BIC)	9 000
Revenus communs	-	-
Total	180 000	9 000
Quote-part des revenus	180 000/189 000 = <b>95,2 %</b>	9 000/189 000 = <b>4,8 %</b>
Fraction de l'imposition commune correspondant aux revenus propres et à la moitié des revenus communs	$51\,784 \times 95,2\% = \mathbf{49\,298}$	$51\,784 \times 4,8\% = \mathbf{2\,486}$
<b>Montant de la décharge pour Dominique</b>	<b>64 804</b> décomposé comme suit :	

- décharge sur les droits : 51 784 – 2 486 = <b>49 298</b>
- décharge totale sur les pénalités d'assiette : <b>14 226</b>
- décharge totale sur les intérêts de retard : <b>1 280</b>

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

\*

\* \*

La Commission a *adopté* l'article 5 sans modification.

\*

\* \*

### Article 6

## Aménagement du régime fiscal et social des dividendes perçus par les particuliers

*Texte du projet de loi :*

I. – Après l'article 117 *ter* du code général des impôts, il est inséré un article 117 *quater* ainsi rédigé :

« Art. 117 *quater*. – I. 1° Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B qui bénéficient de revenus éligibles à l'abattement prévu au 2° du 3 de l'article 158 peuvent opter pour leur assujettissement à un prélèvement au taux de 16 %, qui libère les revenus auxquels il s'applique de l'impôt sur le revenu.

« Pour le calcul de ce prélèvement, les revenus mentionnés au premier alinéa sont retenus pour leur montant brut. L'impôt retenu à la source est imputé sur le prélèvement, dans la limite du crédit d'impôt auquel il ouvre droit et tel qu'il est prévu par les conventions fiscales internationales.

« 2° L'option prévue au 1° ne s'applique pas :

« a. aux revenus qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une profession non commerciale ;

« b. aux revenus payés à des personnes détenant, directement ou indirectement, avec leurs conjoints, leurs ascendants et descendants, plus de 25 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société distributrice, à un moment quelconque au cours des cinq années précédant le paiement des revenus ;

« c. aux revenus afférents à des titres détenus dans un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 *quinquies* D.

« II. Lorsque la personne qui assure le paiement des revenus pour lesquels le contribuable opte pour le prélèvement prévu au I est établie en France, les revenus sont déclarés et le prélèvement correspondant est opéré et acquitté par ladite personne dans les délais prévus à l'article 1671 C.

« L'option pour le prélèvement est exercée par le contribuable au plus tard lors de l'encaissement des revenus ; elle est irrévocable pour cet encaissement.

« III. 1° Lorsque la personne qui assure le paiement des revenus pour lesquels le contribuable opte pour le prélèvement prévu au I est établie hors de France, les revenus sont déclarés et le prélèvement correspondant est acquitté dans les délais prévus à l'article 1671 C :

« a. soit par le contribuable lui-même ;

« b. soit par la personne qui assure le paiement des revenus, lorsqu'elle est établie dans un État membre de la Communauté européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, et qu'elle a été mandatée à cet effet par le contribuable.

« L'option pour le prélèvement s'exerce par le dépôt de la déclaration des revenus concernés et le paiement du prélèvement correspondant ; elle est irrévocable pour cette déclaration.

« 2° Lorsque la déclaration prévue au 1° et le paiement du prélèvement correspondant sont effectués par la personne qui assure le paiement des revenus, elle est établie au nom et pour le compte du contribuable.

« 3° L'administration fiscale peut conclure, avec chaque personne mentionnée au b du 1° et mandatée par des contribuables pour le paiement du prélèvement, une convention établie conformément au modèle délivré par l'administration, qui organise les modalités du paiement de ce prélèvement pour l'ensemble de ces contribuables.

« 4° A défaut de réception de la déclaration et du paiement du prélèvement dans les conditions prévues au 1°, les revenus sont imposables à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

« 5° Le contribuable produit à l'administration fiscale, sur sa demande, les renseignements nécessaires à l'établissement du prélèvement.

« IV. Le prélèvement prévu au I est contrôlé et recouvré selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que le prélèvement mentionné à l'article 125 A. »

II. – Dans le II de l'article 154 *quinquies* du même code, les mots : « du I de l'article L. 136-7 du même code n'ayant pas fait l'objet du prélèvement prévu à l'article 125 A » sont remplacés par les mots : « et au 1° du I de l'article L. 136-7 du même code n'ayant pas fait l'objet des prélèvements prévus aux articles 117 *quater* et 125 A ».

III. – Le 3 de l'article 158 du même code est ainsi modifié :

A. Dans le 1°, les mots : « le prélèvement visé à l'article 125 A » sont remplacés par les mots : « les prélèvements visés aux articles 117 *quater* et 125 A » ;

B. Dans le 2°, les mots : « retenus, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, pour 60 % de leur montant » sont remplacés par les mots : « réduits, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, d'un abattement égal à 40 % de leur montant brut perçu » ;

IV. – Dans le troisième alinéa du 1 de l'article 170 du même code, les mots : « à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999 » sont supprimés et les mots : « à l'article 125 A » sont remplacés par les mots : « aux articles 117 *quater* et 125 A ».

V. – Après le deuxième alinéa du 1 de l'article 187 du même code, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :