

## Le droit fiscal et le sexe des anges

Francis Quérol,  
Université Toulouse 1 Capitole

### Résumé

Le droit fiscal français, du moins l'impôt sur le revenu, entretient des rapports ambigus avec les questions de genre. Ouvertement discriminant à l'origine, ce prélèvement reflétait l'image de la conception patriarcale de l'époque. La femme demeurait donc soumise, fiscalement s'entend, à son époux et nul ne s'en émouvait. Aujourd'hui, compte-tenu des évolutions sociétales favorables aux femmes, on aurait pu s'attendre à une plus grande égalité fiscale. Certains dispositifs vont, assurément, dans ce sens. Mais les avancées demeurent limitées et, en réalité, la question de l'égalité fiscale reste entière car le sacro-saint principe de familialisation de l'impôt sur le revenu, véritable survivance du passé, peut être perçu comme une discrimination envers les femmes. Et cela ne semble pas prêt de changer...

**Mots-clés :** chef de famille - familialisation de l'impôt - foyer fiscal - individualisation de l'impôt - quotient familial

### Abstract

French tax law has an ambiguous relation to gender issues, at least when it comes to income tax. Openly based on gender discrimination when it was created, this tax was the exact image of the patriarchal rules that governed society in those days. Women remained under the fiscal authority of their husband with everyone's blessing. Nowadays, given the societal evolutions that took place in favour of women, fiscal equality seemed to be back on the State's agenda. But these breakthroughs had a limited impact and actually, the issue of tax equality remains unsolved, since the sacrosanct principle of family-based taxation may still be perceived as gender-based discrimination. Unfortunately the situation is unlikely to change for the time being.

**Keywords:** householder – family-based taxation – tax household –individual taxation– income splitting system

Le fait est bien connu : les anges ne possèdent pas de sexe. Mais le droit fiscal en a-t-il un ? Cette interrogation, en réalité, invite à réfléchir sur les différences de traitement fiscal entre les femmes et les hommes. Elle s'inscrit donc parfaitement dans la thématique du colloque qui s'enquiert des discriminations entre les sexes ainsi que le laisse deviner son intitulé : « Femmes de l'objet au sujet<sup>1</sup> ». Toute notre démarche consistera donc à confronter les techniques fiscales à la problématique de l'égalité entre les femmes et les hommes.

Trois précisions liminaires doivent être apportées. D'abord, le débat portera, uniquement, sur une partie du droit fiscal, plus précisément, sur l'un des principaux impôts français : l'impôt sur le revenu des personnes physiques<sup>2</sup>. En effet, il ne semble guère possible de balayer toute la science fiscale et de mettre en lumière les hypothétiques discriminations fondées sur le sexe, tant la tâche paraît ardue et insurmontable. Ensuite, à première vue, le droit fiscal contemporain ne discrimine pas en fonction du sexe, du moins pas ouvertement. Ainsi, *a priori*, le droit fiscal, comme les anges, est asexué. Dans le cas contraire, le principe constitutionnel d'égalité entre les sexes, maintes et maintes fois réaffirmé par les textes et la jurisprudence des sages du palais Royal<sup>3</sup>, s'y opposerait vigoureusement. Il en irait, d'ailleurs, de même sur la base des principes reconnus par le droit de l'Union Européenne (UE)<sup>4</sup> ou le droit conventionnel<sup>5</sup> qui, on le sait, irriguent la fiscalité française. Concrètement, cette absence de sexualisation de la disposition fiscale transparaît dans des expressions neutres telles que « personne imposable », « contribuable », « conjoints », « époux » ou « partenaires » reprises par le Code général des impôts (CGI) et le Livre des procédures fiscales (LPF). De là à dire que le droit fiscal français constitue un parangon d'égalité entre les hommes et les femmes, il y a un grand pas que nous ne franchirons pas. Enfin, à ces éléments, il convient

1 Les termes d'« objet » et de « sujet », bien que polysémiques, accolés ici au substantif « femmes » seront retenus dans ces lignes dans leur acception la plus simple, la moins polémique et la plus neutre, espérons-nous, de personne non particulièrement digne d'intérêt (objet) et de personne particulièrement digne d'intérêt (sujet). En outre, l'approche juridique de ces lignes explique que les termes d'objet et de sujet seront, le plus souvent, mis en relief par le concept de statut qui leur sera attribué.

2 L'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice des sociétés (impôt sur les sociétés) ne sera donc pas abordé dans cette étude puisque les sociétés commerciales, étant des sujets juridiques asexués, ne soulèvent aucune problématique de genre.

3 Voir à titre d'exemple la décision n° 2013-360 QPC du 9 janvier 2014, selon laquelle le troisième alinéa du Préambule de la Constitution du 4 octobre 1946 disposant « la loi garantit à la femme, dans tous les domaines, des droits égaux à ceux de l'homme » est au nombre des droits et libertés que la Constitution garantit » (JORF du 11 janvier 2014, p. 571).

4 Il suffit de citer l'article 21 de la Charte des droits fondamentaux qui interdit « toute discrimination fondée notamment sur le sexe... ».

5 L'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme déclare que « La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe... ». Voir aussi l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme du 30 avril 2009 (*Glor c. Suisse*, n° 13444/04, §1, CEDH-III) dans lequel le juge de Strasbourg condamne une discrimination fiscale dont sont victimes, une fois n'est pas coutume, les hommes.

d'ajouter un facteur de complication tenant à l'évolution sociétale moderne à savoir la reconnaissance, en France, du mariage entre personnes du même sexe : l'impôt sur le revenu taxe donc les revenus des époux indépendamment de leur genre. Cette avancée récente de l'égalité de traitement sans référence au sexe nous fait prendre conscience que le droit fiscal, il ne faudra pas l'oublier, reflète toujours un modèle de société. Conclure cependant à l'absence de discrimination fondée sur le sexe ou sur le genre, sur la base de ces trois considérations ne paraît pas judicieux ; il convient donc de repenser la question.

Des interrogations surgissent naturellement, même si à première vue, surtout côté masculin<sup>6</sup>, le droit fiscal actuel n'est, apparemment pas, discriminatoire. Car notre système d'imposition étant le fruit d'une évolution centenaire, il devient nécessaire de raisonner dans le temps. On constate alors, au-delà des modifications inévitables, tenant aux évolutions sociales, et malgré les avancées indéniables favorables aux femmes, une constance remarquable du droit positif : la discrimination au détriment de la femme. L'impôt sur le revenu est, à l'origine, ouvertement discriminant pour les femmes sans que cela n'émeuve les consciences. Si les anges possédaient un sexe à cette époque, il était assurément masculin car la femme peut être considérée comme un objet du droit fiscal (I). On rétorquera que la situation contemporaine a changé. En apparence, seulement, pensons-nous. En effet, à première vue, le sexe de l'ange reste indéterminé et l'égalité acquise puisque la femme partage, avec son conjoint<sup>7</sup>, le rang de co-sujet du droit fiscal. En réalité, l'apparente asexualisation de l'impôt sur le revenu reste illusoire et en y regardant de plus près, le sexe de l'ange pourrait bien, une fois encore, demeurer masculin (II).

### **Le genre ouvertement masculin de l'ange aux origines de l'impôt sur le revenu**

Une réflexion sur les fondements mêmes du droit fiscal français de l'impôt sur le revenu s'avère indispensable pour comprendre en quoi la diversité des statuts fiscaux accordés à la femme est discriminante. Une telle réflexion suppose une étude de la genèse de la loi instaurant l'impôt sur le revenu (A) qui éclaire sur les solutions retenues à l'époque (B).

#### ***La genèse de la loi instaurant l'impôt sur le revenu***

La lenteur avec laquelle la loi instaurant l'impôt sur le revenu fut adoptée, et les conditions de sa genèse, constituent un signe annonciateur des difficultés rencontrées. Ces difficultés constituèrent, naturellement, autant de limites fixées au législateur : le Parlement consentait à introduire une nouveauté (l'imposition généralisée des revenus) à condition que cette nouveauté n'ébranle pas les

6 Ce qui change beaucoup de choses, il faut bien le reconnaître.

7 Sans aucune considération de genre.

fondements de la société : l'institution familiale. Or l'époque consacre une société patriarcale qui fait la part belle aux hommes et confine les femmes dans un rôle secondaire. Telle est, précisément, la caractéristique essentielle et le postulat qui fonde le régime d'imposition des revenus, à son origine.

L'impôt sur le revenu en France, du moins dans sa conception contemporaine, a été introduit par la loi du 15 juillet 1914 (portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1914)<sup>8</sup>. Son régime fut complété par la loi du 31 juillet 1917. La France, à la différence de certains États européens comme la Grande-Bretagne (Income Tax, 1842), la Suède (1861), l'Italie (1864) et la Prusse (1891), ne possédait pas de système général d'imposition des revenus<sup>9</sup> avant 1914 (Quérol, 2007)<sup>10</sup>. Seuls les revenus fonciers et mobiliers supportaient un prélèvement fiscal ; aussi l'impôt sur le revenu se limitait, essentiellement, à la taxation des rentiers. À l'échelle de l'histoire européenne, l'imposition des revenus est donc relativement récente dans notre pays. Ce premier élément s'enrichit de divers autres relatifs aux conditions de la genèse de la loi.

Les conditions de la genèse de la loi, triplement spécifiques, méritent une attention particulière.

Notons, d'abord, que la loi du 15 juillet 1914 est, ce que l'on appelle aujourd'hui, une loi de finances. Ce type de loi intègre, aussi bien, des dispositions budgétaires (de prévision et d'autorisation de ressources et de dépenses publiques) que des dispositions fiscales. C'est donc dans le cadre d'une loi de finances générale, que l'impôt sur le revenu fut instauré en France, et l'on ne peut s'empêcher d'ajouter, presque subrepticement et de façon parfaitement opportuniste. La loi, instaurant le premier système généralisé d'imposition des revenus en France, n'est pas, contrairement à ce que l'on aurait pu penser, une loi exclusivement fiscale<sup>11</sup>.

Ensuite, la parturition législative fut longue et douloureuse et la peur de l'inquisition fiscale, brandie par d'aucuns, difficile à combattre. Le projet de création d'un système d'imposition généralisé des revenus en France possède, tout au long de la moitié du XIX<sup>ème</sup> siècle, une longue histoire faite d'oppositions, de méandres, de renoncements et d'échecs. Mais pour en revenir à la loi du 15 juillet 1914, sa spécificité est d'être une loi d'emprunt et de circonstance. En effet, la loi ne crée pas, ex nihilo, un système généralisé d'imposition des revenus. Bien plus, le ministre des finances de l'époque eut l'idée d'incorporer, *grosso modo*, dans la loi du 15 juillet 1914, un projet de loi instaurant un impôt général sur le revenu (Piketti, 2005 ;

8 Document consultable sur le site [www.gallica.BnF.fr](http://www.gallica.BnF.fr).

9 Voir <http://www.ipp.eu/wp-content/uploads/2014/07/n12-notesIPP-juillet2014.pdf>.

10 En réalité l'impôt sur le revenu ne s'appliquera, progressivement, qu'à partir de 1916 (revenus de 1915).

11 En effet, seuls les articles 5 à 24 de la loi de finances pour 1914 sont consacrés à l'impôt sur le revenu.

Guarrigues, 2007), déposé en 1907 devant le Parlement par J. Caillaux<sup>12</sup>. Ce texte présentait l'avantage d'avoir été adopté par la Chambre des députés le 9 mars 1909. De là, à dire qu'il traînait dans les tiroirs du Parlement, nous n'irons tout de même pas jusque-là. Mais restait à convaincre le Sénat ! Il y consentit avec la loi du 15 juillet 1914. La procédure législative visant à la création de l'impôt sur le revenu aboutit donc à l'issue d'un marathon parlementaire de huit ans et « d'un quart de siècle » de débats passionnés (Neurisse 1995, 137).

Enfin, le contexte particulier, lié à la Première Guerre Mondiale et à son corollaire le besoin de financement, eut, sans doute, raison des oppositions politiques les plus farouches.

Finalement, l'article 5 de la loi du 15 juillet 1914 proclame : « Il est établi un impôt général sur le revenu ». En réalité, l'impôt sur le revenu fut mis à la charge d'une minorité de contribuables, assurément les plus fortunés, et sans doute pas les femmes, du moins *a priori*. Voilà donc comment sous des couverts d'égalité, on introduit une inégalité. Mais en avait-on seulement conscience à l'époque ?

### **Les solutions consacrées par la loi instaurant l'impôt sur le revenu**

La douleur et le renoncement à la protection de la liberté individuelle, ressentis par ceux qui avaient finalement consenti, en désespoir de cause, à la création de l'impôt sur le revenu, exigeaient des contreparties. Le soulagement des consciences justifia d'assortir le régime de l'impôt sur le revenu, nouvellement adopté, de considérations en harmonie avec la bien-pensance de l'époque. Or celles-ci s'accommodaient mal avec le respect du principe d'égalité entre les sexes. Ainsi donc, la loi du 15 juillet 1914 retient deux principes discriminants pour les femmes : d'une part, le principe de la familialisation de l'impôt sur le revenu et, d'autre part, le principe de « l'alternative » des inégalités.

### **Le principe de la familialisation de l'impôt**

D'un point de vue technique, l'imposition des revenus recèle une dialectique : la taxation doit-elle concerner les revenus de chaque individu, considéré isolément en dehors du groupe social auquel il appartient (individualisation de l'impôt sur le revenu)<sup>13</sup>, ou, au contraire, l'imposition doit-elle privilégier la famille (le groupe

12 Ministre des finances en 1907 et figure incontestée au sein du Parti Radical. Qui se souvient aujourd'hui de J. Noulens le ministre des finances qui fit adopter par le Parlement la loi du 15 juillet 1914 créant l'impôt sur le revenu ? On rappellera « l'affaire Caillaux » pour montrer que l'impôt sur le revenu est aussi une affaire de femme. H. Caillaux, épouse de J. Caillaux, tira, le 16 mars 1914, plusieurs coups de revolver sur G. Calmette, directeur du *Figaro*, pour se venger d'une campagne de presse haineuse, menée par ce journal, sur fond de création de l'impôt sur le revenu, contre son époux. Malgré la mort de la victime, elle fut acquittée le 28 juillet 1914, jour du début de la Première Guerre Mondiale.

13 L'unité de taxation est alors l'individu.

social) et, accessoirement, les individus qui lui sont rattachés (familialisation de l'impôt sur le revenu)<sup>14</sup> ? La loi du 15 juillet 1914 consacre un système, principalement, basé sur la familialisation (article 8). L'impôt sur le revenu frappe donc, avant tout, les gains de la famille et pas seulement ou pas exclusivement, même si cela peut surprendre, ceux des personnes la composant. En clair, l'imposition du revenu prend appui sur la famille, plus que sur les individus eux-mêmes qui en constituent, pourtant, l'indispensable support. Ce principe appelle deux remarques.

D'abord, le principe de la familialisation, retenu en 1914, a traversé le temps<sup>15</sup> et fonde l'actuel principe de l'imposition du foyer fiscal<sup>16</sup>. La famille, à l'époque, est avant tout, il ne faut pas l'oublier, cette communauté formée par le mariage. De surcroît, le principe de familialisation emporte des conséquences plus larges. Il justifie, également, l'imposition des « familles » non unies par le mariage au nom du principe de réalité. Dans ce dernier cas, le régime fiscal applicable est, on le verra, un régime spécial. On constate aujourd'hui encore, que le foyer fiscal s'appuie sur les différentes conceptions de la famille.

Le choix d'imposer une communauté, un groupe ou une famille peut être source d'inégalités bien que nous soyons conscients que cette affirmation prête le flanc à la critique. En droit fiscal, comme ailleurs, l'appartenance à un groupe, en gommant la spécificité des individus, favorise certes, les intérêts collectifs du groupe, mais peut léser ceux de ses représentants. Axiome immuable, indépendant des circonstances de lieu et de temps, l'inégalité, au sein d'un groupe, frappe alors le plus fragile, le plus fragile étant, le plus souvent, la femme<sup>17</sup>.

### **Le principe de « l'alternative des inégalités »**

L'expression « principe de « l'alternative des inégalités » » mérite une explication. L'alternative s'entend comme « l'option entre deux choses »<sup>18</sup>. Les femmes majeures, en matière fiscale, sont placées, en effet, dans une situation qui ouvre une option entre le mariage et l'absence de mariage (célibat, union libre) ou la rupture de mariage (divorce, veuvage). Le principe peut se définir comme la règle juridique

14 L'unité de taxation est alors le groupe, la famille en l'occurrence.

15 La notion de foyer fiscal trouve ses racines dans l'histoire puisque, déjà sous l'ancien régime, certaines impositions étaient mises à la charge du « feu » du foyer qui donnera l'expression « foyer fiscal ». La loi de finances pour 2016 (n° 2015-1785 du 29 décembre 2015) prévoit, dans son art. 76-I, la mise en place d'un système de prélèvement à la source en matière d'impôt sur le revenu, à partir de 2018. Elle précise cependant que la réforme respectera, entre autres, le principe de familialisation de l'impôt sur le revenu.

16 Voir Geffroy, J. B. *Jurisclasseur fiscal, impôts directs*, Traité, fasc. 64.

17 La notion de fragilité s'entend ici au sens social du terme incluant les violences et discriminations de tous ordres et notamment physiques, psychologiques, sociétales et économiques dont souffrent les femmes, plus que les hommes. Cette affirmation est particulièrement fondée aujourd'hui et, sur cette question, on consultera les sites [www.stop-violences-femmes.gouv.fr](http://www.stop-violences-femmes.gouv.fr) et [www.inegalites.fr](http://www.inegalites.fr). Mais cette affirmation était encore plus pertinente en 1914, même si les aspirations féministes prennent naissance à cette époque (Duby et Perrot 2002).

18 Dictionnaire Littré de la langue française.

(la loi du 15 juillet 1914) qui fonde « l'alternative des inégalités ». Le principe de « l'alternative des inégalités » place, irrémédiablement, les femmes, en matière fiscale, sur un pied d'inégalité par rapport aux hommes. A la réflexion, le principe de « l'alternative des inégalités » ne surprend pas, les idéaux politiques de l'époque ne s'opposent-ils pas à la reconnaissance du droit de vote aux femmes<sup>19</sup> ? Alors l'égalité en droit fiscal attendra...

Ce constat de la discrimination des femmes ressort de la lecture du régime juridique défini par la loi instaurant l'impôt sur le revenu. Concrètement, les textes déterminent deux statuts fiscaux pour les femmes : le statut d'objet fiscal, et celui de sujet fiscal spécial.

### **Le statut d'objet fiscal de la femme**

Il est l'œuvre de l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914 aux termes duquel « chaque chef de famille est imposable tant en raison de ses revenus personnels que de ceux de sa femme et des autres membres de la famille qui habitent avec lui ». Disons-le d'emblée, ce statut représente le statut de droit commun de la gent féminine, en droit fiscal, puisqu'il s'applique à toute femme dont la situation épouse les préceptes économiques, sociaux et moraux de l'époque. En outre, il se marie fort bien avec le principe de « familialisation de l'impôt » qui retient une approche patriarcale de la famille : l'homme, l'époux ou le mari (qui sera le contribuable par excellence), le chef (l'époux ou le mari) et la famille (l'époux ou le mari sera le garant de la natalité et de la moralité au sein de la communauté familiale)<sup>20</sup>. On constate que la place de la femme n'apparaît pas dans ce schéma, du moins en première intention. Concrètement, l'homme est le chef d'un groupe social, d'une communauté, appelé(e) la famille. De même, la notion de chef de famille se définit, exclusivement, par référence à l'homme, à l'époux et au mari. Le chef de famille est, et ne peut-être, que l'homme. Par voie de conséquence, seul, l'homme accède au statut de sujet du droit fiscal qui fait de lui le contribuable responsable de l'ensemble des revenus perçus par lui-même, son épouse et les membres de sa famille partageant sa résidence. La preuve en est fournie par l'article 16 de la loi qui proclame que le contribuable doit adresser, en son nom, une déclaration globale des revenus des membres de sa famille.

19 Voir Garrigues (2007) qui se réfère à des propositions de lois déposées dès 1901 (Gautret) et 1906 (Dussaussoy) par les parlementaires.

20 Cette idée est parfaitement restituée par I. Théry qui déclare « Les révolutions du XVIII<sup>ème</sup> siècle, qui ont banni la hiérarchie des individus au nom de l'égalité et la liberté, l'avaient conservée uniquement entre les femmes et les hommes. La hiérarchie, c'est l'idée que tout le monde ne peut pas être à la même place. Aux hommes la politique, la guerre, la science, l'art ; aux femmes la maison, les enfants, les personnes âgées et l'art de recevoir. Dans cette conception, le mariage était une institution de la société globale qui, couple après couple, avait pour fonction majeure de faire le lien entre le monde masculin, public et politique, et le monde féminin, privé et domestique. » (Le Monde du 10 janvier 2015, suppl. Cultures et idées, p. 7). Voir aussi, I. Théry, I. et, A-M. Leroyer. 2014. *Filiation, origines, parentalité*. Paris : Odile Jacob.

Par voie de conséquence, c'est également l'homme qui répond des obligations mises à la charge du contribuable et, notamment, fait l'objet des poursuites en cas de méconnaissance de ses obligations déclaratives et de paiement (articles 16 et suivants de la loi du 15 juillet 1914).

On le constate sans ambages, l'article 8 précité confère la qualité de contribuable au chef de famille, à l'homme et non à la femme<sup>21</sup>. Logiquement, une femme doit, nécessairement, être sous la dépendance fiscale d'un homme : la mineure<sup>22</sup>, par consensus social unanime à l'époque, habite sous le toit du père, chef de famille ; quant à la femme mariée, ses revenus sont imposés au nom de son époux ou mari, le chef de famille<sup>23</sup>. Quel que soit l'angle sous lequel on examine le statut fiscal de la femme, une réponse unique apparaît : la femme demeure un objet du droit fiscal et reste inféodée à l'homme auquel elle a uni sa vie. Avec l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914, c'est la théorie du chef de famille-contribuable qui se trouve être consacrée.

### **Le statut de sujet spécial du droit fiscal de la femme**

Si le statut de sujet spécial de droit fiscal des femmes possède deux origines, son étude montre que la femme reste nettement discriminée par rapport au contribuable-chef de famille.

Une femme devient sujet du droit fiscal, soit par volonté de l'homme (par « répudiation »), soit parce que la vie en a ainsi décidé.

Le statut de sujet spécial du droit fiscal de la femme par « répudiation » de l'homme concerne la femme mariée. Aussi ce statut apparaît-il comme le prolongement du statut, de droit commun, de la femme (objet fiscal faut-il le rappeler) lorsque le mariage, bien que juridiquement maintenu, connaît des incidents. Il convient de noter, ce n'est sans doute pas le fruit du hasard, que cette situation particulière, découlant, elle aussi, de l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914, s'entend comme une atténuation de la rigueur du principe de l'inféodation de la femme à son mari du point de vue fiscal. En effet, « les contribuables » peuvent réclamer des impositions distinctes lorsqu'une « femme séparée de bien ne vit pas avec son mari ». Comment interpréter ces dispositions ?

<sup>21</sup> Et ce bien que la femme mariée puisse disposer de son salaire depuis une loi du 13 juillet 1907. En réalité, la femme a le pouvoir d'affectation de son salaire mais les biens, ainsi acquis, tombent sous l'administration du mari. Sur tous ces points, voir le document sur le site [www.assemblee-nationale.fr/histoire/libresalaire1907](http://www.assemblee-nationale.fr/histoire/libresalaire1907).

<sup>22</sup> Faut-il rappeler que l'âge de la majorité est, à l'époque de vingt et un ans ?

<sup>23</sup> L'article 8 de la loi du 15 juillet 1914 prévoit tout de même que les autres personnes à charge d'un contribuable, y compris les enfants, peuvent être imposées différemment du chef de famille, à l'exception du conjoint.

On constate d'abord que la femme devient un sujet du droit fiscal par « répudiation de l'homme ». Par voie de conséquence, la « répudiation » fiscale de l'homme ouvre la voie à une possible émancipation fiscale de la femme. Mais la femme n'acquiert pas de plein droit, et sans condition, le statut de sujet du droit fiscal. Pour y parvenir, encore faut-il que la femme, bien que séparée de bien et ne vivant pas avec son mari, demeure mariée à ce dernier. Juridiquement, la femme reste encore l'épouse de... En des termes plus triviaux, ces dispositions règlent les situations dans lesquelles, malgré l'absence de dissolution du mariage, les époux ne partagent plus la même résidence (et n'honorent plus les obligations du devoir conjugal !). En outre, l'épouse doit posséder un patrimoine distinct de celui de son époux. Or à l'époque, cette situation reste exceptionnelle.

Les dispositions de l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914 pourraient laisser croire que les femmes concernées accèdent, automatiquement, à la reconnaissance fiscale sur demande. Les choses ne sont pas aussi simples. En réalité, la loi de 1914 et son décret d'application du 15 janvier 1916 instaurent un mécanisme que l'on pourrait qualifier « de répudiation » fiscale. Celui-ci, naturellement, fait la part belle aux hommes puisqu'il leur appartient « de répudier » celle qui demeure encore, juridiquement, leur épouse mais dont ils sont séparés de bien et qui ne partage pas leur résidence. L'initiative de la répudiation appartient uniquement à l'homme. Concrètement, un homme (et non une femme) se trouvant dans cette situation peut demander, pour lui et son épouse, deux impositions distinctes. Les détails de cette procédure, expliqués dans l'article 3 du décret du 15 janvier 1916, sont riches d'enseignements. La demande d'impositions séparées incombe à l'homme, au mari, à l'époux et nullement, et jamais, à la femme ou à l'épouse. Cette demande doit apparaître dans la déclaration annuelle de revenu du mari, de l'homme, du chef de famille. Si elle est acceptée par l'administration fiscale (qui semble ici posséder une compétence liée), l'épouse peut alors déclarer ses revenus en son nom propre dans les conditions de droit commun. La « répudiation » fiscale revient à conférer à la femme le statut de sujet fiscal spécial, sur décision de son époux. Le principe de l'autorité du chef de famille ne se conteste pas, même lorsque la famille se délite ! Nous noterons que cette procédure de la « répudiation » fiscale valant, également, pour les enfants du chef de famille et les personnes à charge, confirme que les textes considèrent l'épouse comme une incapable fiscale, en 1914 ! Il ne faut pas se méprendre sur la logique de la « répudiation » fiscale. Si la femme accède au statut de contribuable, ce n'est pas en qualité d'être humain méritant une protection juridique mais en raison de la volonté de son époux, de son mari de l'exclure de la cellule familiale. La « répudiation » fiscale est radicale puisque l'article 8 laisse les enfants mineurs du couple séparé, normalement, à la charge de leur père.

L'article 3 du décret du 15 janvier 1916 tire les conséquences de la « répudiation » fiscale. Il dispose que la personne désignée par le chef de famille (la femme pour



nous), jouit des mêmes droits et est soumise aux mêmes obligations que les autres contribuables. Cette solution ne doit pas faire illusion et laisser croire que la femme devient l'égal de l'homme. En réalité, la femme sera soumise à l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914 qui lui accordera le statut de sujet spécial du droit fiscal.

La femme peut aussi acquérir le statut de sujet spécial du droit fiscal en raison des circonstances de la vie. Sont concernées, ici, toutes les femmes mineures en rupture familiale ou ayant été autorisées par leur père à déclarer séparément leurs revenus (les femmes majeures célibataires, divorcées, veuves<sup>24</sup> avec ou sans enfants). En bref, toutes les femmes qui ne s'insèrent pas dans le modèle familial classique organisé autour du mariage.

En ce qui concerne la particularité du statut fiscal de la femme, il faut souligner son caractère prétéritif et inégalitaire.

La loi du 15 juillet 1914 laisse une impression ambiguë. Que disent les textes sur la femme, sujet spécial du droit fiscal ? Rien, ou du moins rien de précis, et ceci sans doute pour ne pas dévoiler au grand jour des situations, certes, réelles mais condamnées sur la base des usages de la bien-pensance sociale de l'époque<sup>25</sup>. Le statut spécial de la femme est un statut reconnu par prétérition. Un autre argument explique le silence de la loi : en taisant de telles situations, la loi du 15 juillet 1914 concentre toutes les attentions sur le statut de l'homme, en tant que centre du droit fiscal, autour de la famille sacralisée par le mariage. Le statut spécial accordé à la femme est, également, un statut qui reconnaît ce que l'on pourrait appeler la théorie du contribuable par opposition à celle du chef de famille-contribuable.

Puisque l'article 8 vise le chef de famille-contribuable et uniquement lui, la femme sera imposée sur la base de l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914. Ce dernier, en effet, a vocation à s'appliquer aux femmes oubliées de l'article 8 ou « répudiées » au sens de l'article 8. Il énonce que « l'impôt général est dû... par toutes les personnes ayant en France une résidence habituelle ». Une première remarque s'impose : l'article 6 complète l'article 8 dans le sens où un système généralisé d'imposition des revenus ne peut pas se désintéresser d'une partie de la population<sup>26</sup>. Concrètement, une application littérale de l'article 8 se traduit par la non-imposition de toute une série de contribuables, indépendamment de considérations sexuelles, et notamment, sans considération de genre, des majeurs célibataires, des divorcés et des veufs. Il

24 Une loi du 6 juin 1908 instaure, en France, le divorce à la demande des deux époux, après une période de trois ans de séparation de corps.

25 Cela explique que les dispositions de l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914 valent aussi pour les hommes qui ne s'inscrivent pas dans les schémas sociaux normaux : majeurs célibataires, divorcés, veufs avec ou sans enfant.

26 L'article 6 s'applique également aux contribuables visés par l'article 8 mais il constitue alors un critère supplémentaire d'assujettissement et pas un critère exclusif.

était inconcevable, à l'époque où l'on introduisait un système général d'imposition des revenus, de laisser autant de personnes en dehors du champ d'application de l'impôt.

Selon les termes de l'article 6, l'impôt général sur le revenu est dû par toute personne ayant une résidence habituelle en France. En principe, l'article 6 nourrit et donne de la consistance à l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914. À l'évidence, une famille unie par les liens du mariage possède une résidence sur le territoire français. Mais l'article 6 permet également d'assujettir toutes les personnes bénéficiant de revenus, qui ne remplissent pas les conditions de l'article 8. En principe, les deux régimes d'imposition (article 8 et article 6 de la loi du 15 juillet 1914) coexistent sans se mélanger : une femme mariée vivant sous le toit de son époux se différencie, fiscalement, de la femme non mariée élevant seule des enfants.

L'article 6 de la loi du 15 juillet 1914 considère, certes, les femmes comme des sujets du droit fiscal mais, la précision est fondamentale, des sujets discriminés. Une première preuve en est fournie par l'article 12 de la loi qui réserve certaines déductions aux seuls couples mariés et instaure un dispositif de déductions pour personnes à charge, forcément plus avantageux lorsque le couple marié est imposé dans le cadre de la famille. On objectera que les dispositions de l'article 6 s'appliquent, également, aux hommes n'ayant pas contracté un mariage ou aux veufs, avec ou sans enfants, et que, de ce point de vue, le sort réservé aux femmes et aux hommes est comparable. Cette affirmation revient à légitimer l'égalité de genre dans l'inégalité entre les genres et cela n'est jamais pertinent. Il existe, en effet, une différence fondamentale entre les hommes et les femmes soumis à l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914. Si les premiers peuvent sortir de leur statut de sujet de droit fiscal spécial pour accéder à celui de sujet de droit fiscal à part entière par mariage, les secondes ne le peuvent jamais. En effet, le mariage d'une femme lui confère, ipso facto, le statut d'objet fiscal puisqu'elle intègre un foyer fiscal et que l'imposition est établie au nom du chef de famille (article 8 de la loi du 15 juillet 1914).

La discrimination introduite par l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914 trouve sa justification dans les considérations sociales. La société n'est pas prête à mettre sur un pied d'égalité les femmes, à la tête d'une famille (enfants et personnes à charge), sans époux et sans légitimation par le mariage, et les hommes chefs de famille au sens de l'article 8 de la loi. Cette aspiration du corps social à un rejet de l'égalité, transparait ouvertement dans la doctrine juridique de l'époque. Ainsi des auteurs aussi réputés que le doyen Trotabas (1927, 444) et E. Allix et M. Lecerclé (1926) se plaignaient de ce que le système d'imposition, résultant de la loi du 15 juillet 1914, était défavorable aux familles nombreuses et encourageait l'union libre. Deux piliers de l'institution familiale (la famille et son chef et sa vocation nataliste) étant atteints, le législateur y remédia rapidement avec une loi de 1920 (taxant

plus lourdement les célibataires<sup>27</sup> et les couples sans enfants) et une autre loi de 1939, instaurant une déduction forfaitaire pour charge de famille beaucoup plus intéressante pour les familles nombreuses (Trindade Marinho et Verpaille, 2014).

En définitive, on sent bien combien, en 1914, l'impôt sur le revenu est, d'abord, un système d'imposition des familles, cimentées par les liens du mariage et appréhendées par l'intermédiaire du chef de famille. On pourrait penser que ces solutions appartiennent à un passé éloigné. Il n'en est rien. En effet, il faudra attendre l'article 2 de la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982 (loi de finances de l'exercice 2013) pour que toute référence à la notion de chef de famille soit effacée du Code général des impôts ! Mais cette loi de 1982 nous projette déjà dans l'ère contemporaine de l'imposition des revenus.

L'infirmité de l'asexualisation contemporaine de l'impôt sur le revenu ou la permanence du genre masculin de l'ange

En apparence, les femmes et les hommes sont, à l'époque contemporaine, placés sur un pied d'égalité quant à leur statut fiscal en matière d'impôt sur le revenu. Mais d'aucuns se demandent si le système de l'individualisation de l'impôt sur le revenu, en lieu et place du système de la familialisation, ne permettrait pas d'instaurer une réelle égalité entre les femmes et les hommes.

### ***L'apparente mais illusoire égalité du statut fiscal entre la femme et l'homme dans le cadre de la familialisation de l'impôt sur le revenu***

Le système contemporain d'imposition des revenus s'appuie, toujours, sur le principe de la familialisation retenu en 1914. La modernisation dont il a fait l'objet marque, incontestablement, une avancée en matière d'égalité entre les femmes et les hommes. Ces avancées laissent croire que les problèmes de genre sont aujourd'hui réglés ainsi qu'en témoigne l'identité des statuts fiscaux entre les femmes et les hommes.

### ***La modernisation contemporaine du principe de la familialisation de l'impôt sur le revenu***

La modernisation contemporaine du principe de la familialisation de l'impôt sur le revenu résulte de la conjonction de deux éléments : la suppression de la référence au chef de famille dans les textes fiscaux et l'institution du quotient familial.

La suppression de la référence au chef de famille dans les textes fiscaux est, on le sait, relativement récente puisqu'elle date de la loi du 29 décembre 1982 (article 2). Cette réforme, et les modifications ultérieures l'accompagnant, modifient l'actuel article 6 du *Code Général des Impôts*. Quel en est donc le contenu ? Sur le plan des nouveautés, trois sont remarquables dans le cadre de cette étude.

<sup>27</sup> Ironiquement, on qualifie, volontiers, cette mesure de taxe au célibat.

D'abord, la loi du 29 décembre 1982 abolit toute référence au genre puisque le « contribuable » se substitue au « chef de famille ». En effet, « chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu, tant en raison de ses bénéficiaires et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérées comme étant à sa charge ». La notion de contribuable étant neutre, elle inclut aussi bien la femme que l'homme. Du même coup, les comportements « déviants » ou plus ou moins condamnés moralement sous l'empire de la législation de 1914 (notamment femmes célibataires ou divorcées ou veuves avec ou sans personne à charge) sont fiscalement reconnus. Les familles monoparentales comme les familles légitimes sont mises sur un pied d'égalité. En règle générale, la substitution du « contribuable » au « chef de famille » a été, dans l'ensemble, bien considérée par la doctrine pour qui cette mesure correspondait à l'attribution égalitaire de la personnalité fiscale aux femmes comme aux hommes (Siat 1991, 848)<sup>28</sup>. Les travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 1982 sont plus réservés. Les parlementaires, en effet, qui l'adoptèrent saluaient, plutôt, la mesure sur la base de l'affermissement des principes de justice et de solidarité (Blin 1983, 13) que de l'égalité entre les femmes et les hommes. Quoi qu'il en soit, le Conseil constitutionnel, saisi de la conformité à la Constitution de la loi du 29 décembre 1982, n'a pas eu à se prononcer sur la suppression du « chef de famille » et son remplacement par le « contribuable ». Cette question, en effet, n'ayant pas été soulevée par les auteurs de la saisine prouve, au moins, l'absence de caractère polémique de la suppression de l'expression « chef de famille » (décision n° 82-154 DC du 29 décembre 1982, Rec., p. 80).

Ensuite, le principe de la familialisation de l'impôt demeure puisque l'imposition est « commune aux revenus perçus par chacune » des personnes qui composent le foyer fiscal. De même l'avis d'imposition mentionne-t-il le nom des deux conjoints. Une exception notable demeure cependant. Les époux font l'objet d'impositions distinctes, en l'absence de dissolution du mariage, lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ; lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées ; lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts (article 6 CGI)<sup>29</sup>.

Enfin, la loi du 29 décembre 1982 établit une solidarité fiscale entre époux puisque l'imposition est « commune ». Concrètement, la déclaration de revenus doit porter les paraphes des deux époux ce qui explique qu'ils restent solidaires du paiement de la dette fiscale mise à la charge du foyer fiscal.

<sup>28</sup> Voir J.-B. GEFFROY, *Jurisclasseur fiscal, impôts directs*, Traité, fasc. 64.

<sup>29</sup> On retrouve ici, l'idée de rupture, de séparation de corps qui, en 1914, ouvrait la possibilité de répudiation fiscale par l'époux, l'homme, le mari. Mais aujourd'hui, il n'est plus question d'attribuer le pouvoir de décider l'imposition individuelle, à l'homme seul.

### ***L'instauration du quotient familial***

Le quotient familial est un système original de personnalisation de l'impôt sur le revenu dont la raison d'être est la prise en compte de la composition du foyer fiscal, en termes de charges de famille, pour l'établissement de la cotisation d'impôt (Siat 1991, 1661). Le système du quotient familial a été instauré par la loi du 31 décembre 1945 (portant budget général de l'exercice 1946) ; il demeure une spécificité française. Il consiste à attribuer un nombre de parts en fonction de la composition du foyer fiscal ; ce mécanisme influe sur le montant de l'impôt mis à la charge du foyer fiscal. En cela, le quotient familial rompt avec le système de 1914 qui prévoyait un abattement sur le revenu global imposable<sup>30</sup>. D'emblée, il convient de préciser que le quotient familial constitue un moyen fiscal au service d'une finalité sociale revendiquée par les textes : la stimulation de la natalité et la protection de la famille<sup>31</sup>. En ce sens, on peut affirmer que le mécanisme du quotient familial s'inscrit parfaitement dans une logique d'affermissement du système de la familialisation de l'impôt sur le revenu. Quels en sont ses principes essentiels ? En général, les personnes majeures et célibataires, déclarant leurs revenus individuellement, comptent pour une seule part, les conjoints mariés ou les partenaires pacsés<sup>32</sup> bénéficient d'une part pour chaque conjoint ou partenaire<sup>33</sup> et les personnes à charge comptent pour une demi-part ou une part entière selon les cas (articles 194 et 195 CGI). Ainsi donc, à revenu constant, plus le nombre de parts du foyer fiscal est élevé et plus le montant de l'impôt à payer sera faible. Comment joue le mécanisme du quotient familial ? Concrètement, le revenu imposable du foyer fiscal<sup>34</sup> est divisé par le nombre de parts. On applique ensuite le tarif de l'impôt (le taux de l'impôt pour simplifier selon les principes de la progressivité par tranches) et on obtient le montant de l'impôt sur le revenu pour une part. Ce résultat est enfin multiplié par le nombre de parts pour déterminer le montant de l'impôt sur le revenu à la charge du foyer fiscal. Le moins que l'on puisse dire est que le droit fiscal français ne donne pas dans la simplicité !

La notion de quotient familial paraît simple dans sa formulation. En réalité, sur un plan théorique, la notion de quotient familial recouvre deux variantes : le quotient conjugal et le quotient familial. Le quotient conjugal consiste à considérer, au sein d'un foyer fiscal, les deux époux (deux partenaires pacsés) et, par voie de

30 L'article 12 de la loi du 15 juillet 1914 dispose : « Les contribuables mariés ont droit, sur le revenu annuel, à une déduction de 2.000 francs. En outre, tout contribuable a droit sur son revenu annuel à une déduction de 1.000 francs par personne à sa charge, si le nombre des personnes à sa charge ne dépasse pas cinq. Pour chaque personne au-delà de la cinquième, la déduction sera portée à 1.500 francs ».

31 Voir les Documents de l'Assemblée nationale constituante, JORF du 1<sup>er</sup> janvier 1946, p. 84.

32 L'union libre n'est pas assimilée au pacs et les partenaires doivent souscrire deux déclarations séparées.

33 Cela fait donc deux parts pour un couple marié ou pacsé.

34 Pour simplifier, les revenus nets mis à la disposition de tous les membres du foyer fiscal.

conséquence, à imposer leurs revenus ainsi mis en commun. Le quotient familial consiste considérer tous les membres qui composent le foyer fiscal et, par voie de conséquence, à imposer les revenus de tous les membres (revenus des conjoints [partenaires pacsés] et des personnes à charge). On remarque que le système du quotient familial intègre celui du quotient conjugal<sup>35</sup> et que la France applique le système du quotient familial.

### ***L'apparente disparition des questions de genre ou la femme égale de l'homme (entre statut de co-sujet, de sujet et de sujet partiel de l'obligation fiscale)***

La nouvelle architecture fiscale de l'impôt sur le revenu entraîne, à première vue, la disparition des questions de genre puisqu'il n'existe, pratiquement, plus de différence de statut entre la femme et l'homme. Des règles identiques s'appliquent sans considération de genre. Concrètement, trois statuts fiscaux s'offrent au contribuable indépendamment du sexe.

Le premier statut est celui de co-sujet de droit fiscal. Celui-ci recouvre la situation la plus courante, y compris à l'époque contemporaine, d'une femme mariée ou pacsée. En effet, les deux conjoints ou partenaires partagent la qualité de contribuable et sont redevables, solidairement, du paiement de l'impôt. Sur le plan des principes, rien ne semble différencier les femmes des hommes. On fera cependant remarquer que le statut de co-sujet ne correspond pas à celui de sujet. En effet, le co-sujet n'est sujet que parce qu'il partage son statut avec un autre sujet. A l'inverse, le sujet n'a besoin de personne pour posséder en toute plénitude l'universalité des droits. Une fois encore, le statut est conditionné par l'appartenance à une communauté.

Le deuxième statut est celui de sujet de l'obligation fiscale. Ce statut s'acquiert, de plein droit, par le seul fait que le contribuable (la femme dans notre discours) atteint l'âge de la majorité civile<sup>36</sup> et constitue un foyer fiscal, à part entière, seule ou en compagnie de personnes à charge. Ce statut de sujet du droit fiscal n'a plus rien de commun avec celui de 1914 qui supposait la « répudiation » fiscale de la femme par l'homme. Incontestablement, la femme et l'homme sont placés sur un pied d'égalité puisque les mêmes règles s'appliquent aux deux sexes. La disparition du modèle unique familial, érigé jadis en norme sociale, ne justifie désormais, aucune, discrimination. A titre d'exemple, on peut citer l'article 194 II CGI qui proclame que pour les « contribuables célibataires ou divorcés qui vivent seuls, le nombre de parts... est augmenté de 0,5 lorsqu'ils supportent à titre exclusif ou principal la charge d'au moins un enfant ». Ces dispositions qui majorent le nombre de parts

35 Ainsi donc dans un foyer fiscal composé de deux conjoints mariés, le quotient familial et le quotient conjugal sont identiques puisqu'ils impliquent l'imposition des revenus des deux conjoints mariés.

36 L'époque contemporaine reconnaît également, sous condition, la possibilité pour les enfants mineurs disposant de revenus de les déclarer en leur nom propre et pas au nom de leurs parents (article 6 CGI).



accordé à un foyer fiscal s'appliquent aussi bien aux femmes qu'aux hommes, même si l'on peut se demander si les femmes n'en sont pas les principales bénéficiaires. Ce texte instaurerait donc un avantage fiscal pour compenser une fragilité sociale. Le dernier statut est celui de sujet partiel du droit fiscal. On le sait, l'impôt sur le revenu impose une obligation solidaire entre les contribuables formant un foyer fiscal : l'administration fiscale est en droit de réclamer le paiement de l'intégralité de la dette fiscale à l'un des deux conjoints ou partenaires. Or, cette obligation peut être très (trop) lourde à supporter, en particulier, lorsqu'il existe un déséquilibre flagrant de revenus entre conjoints mariés ou partenaires au sein d'un foyer fiscal. Pour éviter que le plus faible ne soit défavorisé par l'obligation d'assumer le paiement total de l'impôt du foyer fiscal, l'article 1691 bis CGI instaure le droit à décharge de responsabilité solidaire. Ce droit s'applique uniquement aux personnes mariées, lorsque le divorce a été prononcé, ou aux personnes pacsées, en cas de rupture du partenariat, ou aux conjoints mariés en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un des conjoints (CE, 16 février 2015, Boy). L'article 1691 bis CGI pose les conditions de l'application de ce droit : rupture de la vie commune avérée ; disproportion marquée entre la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale du débiteur appelé par l'administration fiscale à honorer la dette du foyer fiscal. La réunion de ces dernières, autorise le débiteur, appelé au règlement de la dette fiscale, à demander à être déchargé de son paiement<sup>37</sup>. Chacun comprend que ce dispositif ne soulève, ouvertement, aucune question de genre et que la femme comme l'homme peut en réclamer le bénéfice. Une preuve supplémentaire en est fournie avec la saisine du Conseil constitutionnel appelé à apprécier la constitutionnalité du droit à décharge de responsabilité solidaire. La question qui lui fut posée était en relation avec le principe d'égalité entre les personnes mariées ou pacsées et les personnes veuves et non avec l'égalité entre les femmes et les hommes (décision n° 2013-330 QPC du 28 juin 2013, Rec., p. 860). Mais là aussi, il faut dépasser les évidences et s'interroger sur les raisons de l'insertion, dans l'ordre juridique, du droit à décharge de responsabilité solidaire. Ce droit fut introduit, en 2008, pour protéger le contribuable le plus faible. Or il faut l'admettre, ce dernier est, dans nombre de cas, la femme<sup>38</sup>. Affirmation gratuite objectera-t-on ! Assurément non puisque le rapport annuel, de 2004, du Médiateur de la République J-P. Delevoy affirme : « Les femmes sont les premières victimes »<sup>39</sup> de la rigueur du principe de solidarité fiscale. C'est d'ailleurs cet argument-là qui fonde l'article 1691 bis CGI comme en témoignent les travaux

37 Cela signifie que le contribuable poursuivi devra demander le bénéfice de ce droit à l'administration fiscale qui peut le refuser. Si la demande est acceptée, le contribuable restera redevable d'une partie de la cotisation d'impôt mise à la charge du foyer fiscal. Ce droit s'applique en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt de solidarité sur la fortune et de taxe d'habitation.

38 Si l'on se réfère au site [www.inegalites.fr](http://www.inegalites.fr), on constate, en 2010 en France, un écart moyen de salaire de 25% entre les hommes et les femmes pour un équivalent temps plein.

39 Rapport disponible sur le site de la documentation française, p. 32. Le Médiateur de la République a été avec la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008, absorbé par le Défenseur des droits.

préparatoires de la loi<sup>40</sup>. Réfléchissons un instant. Sous couvert d'équité et de justice entre contribuables, le droit à décharge de responsabilité solidaire ne demeure-t-il pas une disposition législative, implicitement mais, fortement, genrée ? Le diable se cache dans les détails !

### ***Le système de l'individualisation de l'impôt sur le revenu comme moyen de réelle égalité fiscale entre la femme et l'homme***

Dans le cadre de la familialisation de l'impôt, telle qu'actuellement pratiquée, l'égalité entre les hommes et les femmes est, au mieux, caressée et, au pire, largement illusoire même si d'aucuns, le trouvant excessif, ne partageront pas ce point de vue. En effet, au nom de quel principe peut-on décider d'imposer communément deux conjoints, deux partenaires, deux contribuables ? Si l'on pose comme postulat, qu'un contribuable vaut un autre contribuable, l'égalité parfaite, dans le système français contemporain, reste donc un idéal à atteindre. Peut-on au moins tâcher de s'en approcher ? Un courant de pensée porté par des valeurs féministes et égalitaires milite en faveur de la reconsidération du statut fiscal des femmes dans le cadre de l'individualisation de l'impôt sur le revenu<sup>41</sup>. Selon ce point de vue, l'unité de taxation doit être l'individu et non pas le groupe social, la communauté ou le foyer fiscal. L'individualisation, bien que constituant un terme polysémique, peut-être entendu comme le principe qui dissocie accès au droit et statut matrimonial. Une femme ou un homme accède au bénéfice d'un droit subjectif parce qu'il est un être humain et non pas en raison de son statut marital (Lanquetin et al, 2012, 14). Force est d'avouer que, d'un point de vue théorique, cette argumentation ne manque pas de poids dans la mesure où l'individualisation de l'impôt constitue le stade suprême de la suppression des considérations de genre : un individu valant un autre individu sans référence au sexe<sup>42</sup>. Mais cette vision de l'imposition des revenus demeure fort clivante, d'un point de vue politique, entre les tenants de la promotion et la préservation de la cellule familiale et les tenants d'une ligne plus individualiste de l'imposition<sup>43</sup>. Parmi ces derniers, certains n'hésitent, d'ailleurs pas à affirmer que l'imposition conjointe des revenus ne satisfait pas à la pleine citoyenneté des femmes (Marty 2014). Comment être insensible à un tel argument ? Pour séduisante que soit la thèse de l'individualisation de l'impôt sur le revenu, il semble cependant

40 Rapport CARREZ Sénat n° 276, T. 2, p. 34 et suivantes.

41 Sans vouloir tirer aucune conséquence, il est curieux de constater, du moins en doctrine scientifique, que les partisans du principe de l'individualisation se recrutent dans les deux sexes à l'inverse des opposants qui, majoritairement, sont des hommes.

42 C'est aussi la position défendue, dès 1993, par la Commission européenne dans son Livre blanc (Croissance, compétitivité, emploi) pour qui la promotion de l'égalité entre les femmes et les hommes, notamment en droit fiscal et social, suppose qu'ils soient appréhendés en tant qu'individus (p. 141).

43 Cette position s'inscrirait dans un courant « moderniste » qui consiste à affirmer que le centre de la famille n'est pas le mariage mais la filiation (Théry et Leroyer 2014 ; Neirinck et Gross 2014).

difficile d'envisager son application à court terme, dans un pays comme la France, sans réelle volonté politique et, ce, pour trois raisons principales dont chacun appréciera la pertinence.

Le premier argument que l'on peut opposer à la thèse de l'individualisation de l'impôt sur le revenu repose sur l'affirmation selon laquelle la familialisation de l'impôt constitue un des principes de la politique familiale française. N'oublions pas que le principe de familialisation, introduit en 1914, affirmé en 1945 et réaffirmé en 1982, poursuit précisément, un but nataliste et familial. Ses manifestations juridiques en sont désormais parfaitement connues : l'imposition commune du foyer fiscal par application du quotient familial. Faudrait-il donc supprimer cette règle ? Et au nom de quoi conviendrait-il de remettre en cause, fiscalement, la cellule familiale multiséculaire ? On le voit bien, les hérauts de cette thèse, élèvent le débat et l'érigent en question de société. De leur point de vue, l'impôt sur le revenu doit être au service de la famille et récuse donc la vision d'un impôt indépendant de la famille et contre la famille. Leur argumentation s'appuie, d'abord, sur les succès de la politique familiale française qui fortifie la démographie de notre pays. Partant, toucher à l'un des fondements de la politique familiale française revient à appauvrir notre démographie. Le fait est incontesté, la France demeure l'un des rares pays européens à voir sa population continuer à croître, dans un contexte général, de décroissance de population dans la plupart des pays occidentaux<sup>44</sup>. Pourquoi donc mettre à bas une politique qui a largement fait ses preuves (Sterdyniak 2011) ? Cet argument ne manque pas de sens mais soulève, cependant, plusieurs oppositions. Réellement, n'est-il pas possible de concilier démographie et individualisation de l'impôt sur le revenu ? Il serait vraiment surprenant que l'on ne puisse instaurer un dispositif fiscal d'accompagnement de la politique nataliste y compris dans le cadre d'un impôt sur le revenu individualisé. Peut-on raisonnablement opposer le groupe à l'individu dans une société structurée par une forte demande d'égalité de la part de certains de ses membres, femmes et hommes ? L'argument familial ne vient-il pas alimenter la vision, parfaitement légitime pour certains, et totalement irrecevable pour d'autres, de la femme limitée à une fonction sociale d'enfantement<sup>45</sup> ? Et s'il n'y avait que cela ! Car sur le plan du droit fiscal, bien d'autres questions méritent d'être posées. Pourquoi donc les hommes et les femmes devraient-ils être imposés en commun, notamment, si l'un des conjoints (partenaires) ne le désire pas ? Faut-il obliger les contribuables à renoncer aux bénéfices du mariage, et les soumettre à l'union libre s'ils veulent bénéficier d'une situation de stricte égalité fiscale ? L'impôt doit-il, avant tout, servir les intérêts démographiques ? Finalement, le principe de la familialisation, ne revient-il pas à autoriser l'État à s'immiscer dans la structure familiale qui relève, assurément, de la sphère privée (Landais, Piketti et Saez 2011) ? L'argumentation des tenants de la thèse familialiste s'appuie, ensuite, sur la solidarité entre membres

44 La France compte 66 millions d'habitants au 1<sup>er</sup> janvier 2014 selon l'INSEE.

45 Telle qu'elle existait à l'origine de l'instauration de l'impôt sur le revenu.

de la famille qui serait impossible dans le cadre d'une imposition individualisée. Là encore, il convient d'être plus mesuré : individualisation ou individualisé ne signifie pas individualiste, et l'individualisation ne cherche pas à déconstruire la solidarité familiale. Son but est de repenser les rapports de solidarité dans une optique qui soit plus en phase avec le principe d'égalité.

Le deuxième est l'argument financier. En effet, l'actuel système de la familialisation revient à faire masse commune des revenus des membres du foyer fiscal pour les imposer en commun. Bien que les études divergent sur la portée exacte de l'imposition commune, il semble possible d'affirmer que cette solution favorise, plutôt, les foyers fiscaux dans lesquels un membre, le plus souvent l'époux, perçoit des revenus élevés et l'autre, le plus souvent la femme, ne perçoit pas de revenus ou en perçoit peu<sup>46</sup>. Quelles en sont les conséquences au regard de l'impôt sur le revenu ? Concrètement, le montant de l'impôt est moindre dans le cas de l'imposition commune des revenus du foyer fiscal que dans celui de l'imposition séparée des revenus des conjoints ou des partenaires. Si l'on y réfléchit, le système actuel de la familialisation de l'impôt perpétuerait, d'une certaine façon, la vision patriarcale de la famille de 1914. D'aucuns enfoncent le clou et prétendent que ce modèle de l'épouse faiblement active, voire carrément inactive, aurait, plutôt, un effet désincitatif sur l'emploi de femmes (Lemière 2013, 149)<sup>47</sup>. Cette affirmation demeure, toutefois, contestée (Sterdyniak 2012). Si cela était avéré, ce serait grave. Car ce dispositif confinerait la femme dans un rôle secondaire d'aide ou d'appoint, peu acceptable au XXI<sup>ème</sup> siècle et profondément inégalitaire. Mais revenons sur l'argument financier pour en montrer le danger. L'argument financier est d'autant plus dangereux et pernicieux qu'il oppose égalité et optimisation fiscale. Pourquoi, au sein d'un couple marié ou pacsé, vouloir deux impositions séparées alors que, fiscalement, l'imposition commune se traduit par une économie fiscale ? On peut se demander si un tel schéma ne vise pas, finalement, à culpabiliser la femme revendiquant l'égalité au détriment des intérêts du couple. Un argument si fort invite à examiner comment les pays voisins ont résolu ce problème. La mise en perspective du cas français, avec les autres pays de l'OCDE, est riche d'enseignements. En effet, l'imposition des revenus laisse apparaître trois groupes de pays. Le premier comprend les États qui appliquent le système de la familialisation de l'imposition du revenu : France, Portugal et Luxembourg. Le deuxième englobe les pays qui laissent l'option aux couples entre familialisation et individualisation (Allemagne, Irlande, Espagne, États-Unis...). Dans ce groupe, on constate que le principe demeure, cependant, l'individualisation de l'impôt, le choix en faveur de la familialisation n'étant, en fin de compte, qu'une option, sauf

46 Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs, Mai 2011. Le rapport DELEVOYE de 2004 allait dans le même sens.

47 Rapport d'une mission sur l'emploi des femmes réalisée à la demande du Ministère des Droits des Femmes. Voir aussi Coutelle, A.N. *Rapport d'information sur la question des femmes et le système fiscal* n° 1875, p. 20.

en Belgique ou elle est appliquée d'office aux contribuables lorsque, fiscalement, cela leur est plus avantageux. Enfin, le dernier groupe est composé d'États qui pratiquent uniquement le principe de l'individualisation de l'impôt (la plupart des États d'Europe du Nord : Grande-Bretagne, Danemark, Suède, Finlande). Même si comparaison n'est pas raison, le constat que l'on peut tirer des pratiques étrangères est que le principe de la familialisation de l'impôt demeure largement minoritaire et que l'individualisation de l'impôt a été retenu par la plupart des pays (soit par principe soit sur option). Même si l'individualisation de l'impôt présente des limites (Monnier 2010), il semble constituer un système d'imposition plus respectueux de l'égalité en matière de genre que le système de la familialisation, ne serait-ce que parce qu'il crée un rapport direct entre l'administration et le contribuable. La personnalité juridique ne suppose-t-elle pas, nécessairement, une responsabilité individuelle y compris en matière fiscale ?

Enfin, le dernier argument qui s'oppose à l'individualisation de l'impôt relève de considérations de politique fiscale. En effet, le droit fiscal admet des pratiques d'individualisation de l'impôt, y compris au sein de l'impôt sur le revenu, même si le Conseil constitutionnel rappelle que la règle de l'imposition commune au sein du foyer fiscal des contribuables demeure le principe (décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, Rec., p. 724). La prime pour l'emploi<sup>48</sup> en constitue une excellente illustration même si elle ne reste pas la seule. En outre, certaines prestations sociales s'inscrivent également dans une logique d'individualisation<sup>49</sup>. Mais l'impôt sur le revenu n'est pas l'unique imposition grevant le revenu des personnes physiques. La contribution sociale généralisée (CSG) et la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) imposent les revenus des personnes physiques selon le principe de l'individualisation. Nous l'avons compris, quelle logique y a-t-il à maintenir plusieurs systèmes d'impositions du revenu ? La tentation demeure grande alors de rapprocher (fusionner) l'impôt sur le revenu et la CSG et la CRDS. Précisément, le premier stade du rapprochement consisterait à introduire l'individualisation de l'impôt sur le revenu et ce rapprochement reviendrait à gommer un peu plus les différences entre l'impôt sur le revenu la CSG et la CRDS (Quérol 2010, 195). Ce rapprochement pourrait être porteur, dans un second temps, d'une aspiration plus large de fusion entre ces deux impositions, ce qui constituerait une révolution fiscale. Mais nous touchons là, à un vieux serpent de mer du droit fiscal français, et cela reste une autre affaire ! En tout cas, cette piste semble, pour l'instant, écartée par la loi de finances de 2016 qui, dans son art. 76-I, prévoit l'instauration de la retenue à la source en matière d'impôt sur le revenu en 2018 (n° 2015-1785 du 29 décembre 2015). En effet, l'instauration de cette modalité de recouvrement respectera « les principes de progressivité, de conjugalisation et de familialisation de l'impôt sur le revenu, par l'application du principe du quotient conjugal et familial ». Affaire à suivre donc...

48 Il s'agit d'un crédit d'impôt destiné aux contribuables, considérés individuellement, dont le revenu, bien que déclaré dans le cadre du foyer fiscal, demeure modeste.

49 Par exemple, le revenu de solidarité active ou RSA.

Finalement, on le sent bien le droit fiscal, comme les anges, s'affiche asexué. Mais derrière cette apparente neutralité fiscale de genre, une revendication à une réelle égalité, en faveur des femmes, émerge depuis plus de quarante dans la société française. Les oppositions semblent irréductibles et difficilement conciliables. Pourquoi ne pas se hasarder à avancer une proposition ? Ne pourrait-on pas laisser le choix aux contribuables entre imposition dans le cadre de l'unité familiale et imposition individuelle ? Un tel choix, débordant du strict cadre juridique, pour s'inscrire dans un choix de société, mériterait d'être, politiquement et socialement, incontestable. La seule solution qui nous paraît réunir ces conditions réside dans la procédure référendaire. En effet, le Président de la République pourrait soumettre à référendum, sur la base de l'article 11 de la Constitution un projet de « loi portant sur... des réformes relatives à la politique économique, sociale ou environnementale de la nation ». L'égalité des femmes et des hommes est assurément une question de politique sociale, de la même manière, les implications fiscales d'une telle réforme, influent sur la politique économique de la nation. Le sujet, à lui seul, le justifierait amplement. Et pour finir, osons et approprions-nous un malheureux slogan qui fait florès depuis le 7 janvier 2015, aujourd'hui, en matière d'égalité entre les femmes et les hommes en droit fiscal, les conclusions de cette recherche permettent d'affirmer « je suis (pas simplement) Charlie, mais aussi... femme ».

## Bibliographie

Allix, E. et M. Lecerclé. 1926. *L'impôt sur le revenu, Traité théorique et pratique*, T. II. Paris : Éditions Rousseau.

Blin, M. 1983. *Rapport général sur le projet de loi de finances de 1983*. N° 95, T. II, Paris : Imprimerie du Sénat.

Duby, G. et M. Perrot. 2002. *Histoire des femmes en Occident*, T. IV, Paris : Perrin Éditions.

Garrigues, J. 2007. *Histoire du Parlement de 1789 à nos jours*. Paris : Armand Colin.

Geffroy, J.B. 2007. « Entre légalité et équité : la doctrine isolée du Doyen Trotabas », in Raimbault de Fontaine, S. (dir.) *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*. Paris : L'Harmattan, p. 197-229.

Landais, C. T. Piketti et E. Saez. 2011. *Pour une révolution fiscale*. Paris : Seuil.

Lanquetin, M-T. A. Allouache et al. 2012. *Individualisation et familialisation en matière de protection sociale et droits fondamentaux, Rapport final*, IRERP, ESA CNRS 7029. Paris : Université de Paris X-Nanterre.

Lemière, S. 2013. *L'accès à l'emploi de femmes : une question de politiques*. Rapport d'une mission sur l'emploi des femmes réalisée à la demande du Ministère des Droits des Femmes entre mars et octobre 2013. Disponible en ligne sur le site de la Documentation Française <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/rapports-publics/134000834/index.shtml>

Marty, C. 2014. *Fiscalité des ménages : pour une remise à plat du quotient conjugal*. Paris : Fondation Copernic.

Monnier, J-M. 2010. « L'impôt sur le revenu, l'emploi des femmes et les inégalités de genre », *Revue Interventions économiques* [En ligne]. <http://interventionseconomiques.revues.org/423> (Consulté le 15/08/2014).

Neirinck, C et M Gross. 2014. *Parents-enfants : vers une nouvelle filiation ?* Paris : La documentation française.

Neurisse, A. 1995. *2000 ans d'impôts*. Paris : SIDES.

Piketti, T. 2005. *Les hauts revenus en France au XX<sup>ème</sup> siècle*. Paris : Grasset & Fasquelle.

Quérol, F. « Gaston Jeze et la théorie équitable de l'effort fiscal », in Raimbault de Fontaine, S. (dir.). 2007. *Doctrines fiscales : à la redécouverte des grands classiques*. Paris : L'Harmattan, p. 11-39.

Quérol, F. « La retenue à la source de l'impôt sur le revenu ou la réhabilitation de l'équité fiscale par la justice fiscale », p. 193-233, in Quérol, F. 2010. *Variations sur l'équité fiscale, Recueil d'études en l'honneur du professeur Gérard Tournié*. Toulouse : Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, Études de l'Irdeic VI.

Siat, G. « Foyer fiscal », in Philip. L. (dir.). 1991. *DEFP, Economica*, Vol. I, Paris. Sterdyniak, H. « Faut-il remettre en cause la politique familiale française ? », *Revue de l'OFCE*, Paris, janvier 2011.

Sterdyniak, H. 2012. *Une lecture critique de l'ouvrage : « Pour une révolution fiscale », trois désaccords et certaines convergences*, OFCE, document de travail, Paris. Disponible en ligne sur le site [www.ofce.sciences-po.fr/pdf/dtravail/WP2012-02.pdf](http://www.ofce.sciences-po.fr/pdf/dtravail/WP2012-02.pdf)

Théry, I. et A-M Leroyer. 2014. *Filiation, origines, parentalité. Le Droit face aux nouvelles valeurs de responsabilité générationnelle*. Paris : Odile Jacob.

Trindade Marinho, A. et L. Verpaille. « La fiscalité des particuliers au prisme du genre », in Hennette-Vauchez et al. (dir.). 2014. *La loi et le genre : études critiques de droit français*. Paris : CNRS éditions.

Trotabas, L. 1927. « L'aménagement familial des impôts » et « La famille et l'égalité fiscale dans les impôts français sur les revenus » in *Revue de science et de législation financière*, T. XXV (juillet-août-sept 1927).

---

## Pour citer cet article

---

### *Référence électronique*

QUÉROL, Francis, “Le droit fiscal et le sexe des anges”, Revue Miroirs [En ligne], 4 Vol.2|2016, mis en ligne le 1 avril, 2016,

<http://www.revuemiroirs.fr/links/femmes/volume2/article3>

---

### *Auteur*

Francis QUÉROL, Université Toulouse 1 Capitole  
Laboratoire IRDEIC : droit fiscal  
Francis.querol@ut-capitole.fr

---

### **Droits d'auteur**

© RevueMiroirs.fr