

Université Panthéon-Assas

**école doctorale Georges VEDEL. Droit public interne,
science administrative et science politique (ED 7)**

Thèse de doctorat en droit public
soutenue le 7 décembre 2012

Thèse de Doctorat / décembre 2012

LE TEMPS ET LE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

Dieunedort WOUAKO

Sous la direction de M. le Professeur Guy GEST

Membres du jury :

- M. Guy GEST, Professeur, Université Panthéon-Assas (Paris II), directeur de thèse
- Mme Marie MASCLET de BARBARIN, Maître de conférences, Aix-Marseille Université, rapporteur
- M. Olivier DEBAT, Professeur, Université de la Rochelle, rapporteur
- M. Martin COLLET, Professeur, Université Panthéon-Assas (Paris II).

Avertissement

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Résumé

Dans la phase du recouvrement de l'impôt, le temps peut être soit exploité soit subi. Dans la première hypothèse, il profite au contribuable qui peut se libérer de son obligation fiscale du fait de l'écoulement du temps. Dans la seconde hypothèse, l'Administration court le risque de ne pas recouvrer l'impôt ; le contribuable celui de voir une atteinte portée à son patrimoine. Mais face à ces risques respectifs, le contribuable et l'Administration ne bénéficient pas à un même degré de l'attention du législateur. Les garanties reconnues au contribuable par le Livre des procédures fiscales, ont été au fil du temps vidées de leur substance. Face à cette fragilisation du contribuable et eu égard au laxisme du législateur, les juges judiciaire et administratif ont élaboré chacun un système visant à améliorer sa protection. Toutefois, l'intervention du juge dans le contentieux du recouvrement de la dette fiscale, aussi salutaire soit-elle, ne peut à elle seule suffire à réconcilier les contribuables avec l'impôt. Aussi, dans la recherche des conditions d'une consolidation et d'une amélioration continue de l'adhésion à l'impôt, les pouvoirs publics gagneraient à améliorer la situation du contribuable dans la phase de recouvrement.

Mots clés : Prescription – Moyens nouveaux – Doctrine administrative – Sursis de paiement – Référé fiscal – Référé garantie – Référé-suspension – Juge des référés - Urgence

Résumé en anglais

Regarding tax collection, timing can be either an opportunity or a constraint depending on the case. In the first case, it provides benefits to the taxpayer. In the second case, there is a risk for French Authorities of not collecting tax in due course, and then taxpayer patrimony is also at risk. However Tax Authorities and taxpayer are not in the same position from lawmaker standpoint. Indeed, legal guarantees benefiting normally to taxpayer according to the French Tax Procedure Book were vanished over the time. In this context judges have created protection mechanisms but their various decisions, as strong as they could be for taxpayers, are not enough to reinforce their consent with tax. Therefore French Authorities need to improve taxpayers' legal guarantees during the tax collection process in order to obtain their consent with tax.

Keywords: Prescription - New pleas – Administrative rules – Payment suspension – Emergency tax procedure – Suspension tax procedure - Judges

Remerciements

Ce travail de recherches n'aurait pas été mené à terme sans l'aide précieuse de mes parents et amis. Aussi, je tiens tout d'abord à les en remercier. J'adresse particulièrement mes sincères et chaleureux remerciements à Sylvie Chanceline, Pierre, Charlotte, Alice, Elie, Lou, Jean-Philippe.

Un travail de recherches se nourrit de rencontres. Aussi, je souhaite remercier tous ceux qui m'ont reçu en entretiens et partagé leurs riches expériences. Merci notamment à M. François LOLOUM, M. Emmanuel GLASER, M. Serges BAKOA.

Je souhaite enfin témoigner ma profonde gratitude au Professeur Guy GEST pour avoir accepté de me diriger et pour ses précieux conseils durant ces quatre années.

Principales abréviations

A.N.	Assemblée nationale
A.J.D.A.	Actualité juridique du droit administratif
B.D.C.F.	Bulletin des conclusions fiscales
B.F.	Bulletin fiscal Francis Lefebvre
Bull.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation
Bull. civ	Bulletin des arrêts de la chambre civile de la Cour de cassation
Bull. crim	Bulletin des arrêts de la chambre criminelle de la Cour de cassation
Bull. Joly	Bulletin Joly
c/	contre
C.A.	Cour d'appel
C.A.A.	Cour administrative d'appel
Cass. Civ.	Cour de cassation – chambre civile
Cass. Com.	Cour de cassation – chambre commerciale et financière
Cass. Crim.	Cour de cassation chambre criminelle
C.C.	Conseil Constitutionnel
C.E.	Conseil d'État
C.J.C.E.	Cour de justice des Communautés européennes
Coll.	Collection
D.	Dalloz
Déb.	Débats
D.G.I.	Direction générale des impôts
D.G.C.P.	Direction générale de la comptabilité publique
D.G.Fi.P.	Direction générales des finances publiques
D.P.	Dalloz périodique
Dr. fisc.	Revue de droit fiscal
Éts	Établissements
Fasc.	Fascicule
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
Ibid.	Au même endroit

J.C.P.	Jurisclasseur périodique Semaine juridique
J.C.P. G.	Jurisclasseur périodique édition générale
J.O.R.F.	Journal officiel de la république française
L.G.D.J.	Librairie générale du droit et de la jurisprudence
op. cit	opus citae (ouvrage cité)
Plénière	Assemblée plénière
P.U.F.	Presse universitaire de France
R.D.P.	Revue de droit public
Rec. C.E.	Recueil Conseil d'Etat
Rev. Adm.	Revue administrative
R.F.D.A.	Revue française de droit administratif
R.F.F.P.	Revue française de finances publiques
R.J.F.	Revue de jurisprudence fiscale (anciennement Dupont)
R.S.F.	Revue de science financière
R.S.L.F.	Revue de science et législation financières
R.T.D. civ.	Revue trimestrielle de droit civil
R.T.D. com.	Revue trimestrielle de droit commercial
S.	Sirey
Section	Section du contentieux
T.A.	Tribunal administratif
T. Confl.	Tribunal des conflits
T.G.I.	Tribunal de grande instance
Vol.	Volume

Sommaire

Thèse de Doctorat / décembre 2012	1
Introduction	9
PREMIERE PARTIE - LE TEMPS EXPLOITÉ	24
TITRE I - LE TEMPS SANCTIONNATEUR	26
Chapitre I - La perte du droit d'exiger le paiement de l'impôt du fait de l'écoulement du temps	27
Conclusion du chapitre I	48
Chapitre II- La perturbation du cours de la prescription de l'action en recouvrement	49
Conclusion du chapitre II	83
Conclusion du titre I	84
TITRE II - LE TEMPS LIBERATEUR	85
Chapitre I - La libération du contribuable du fait de la prescription de l'action en recouvrement	86
Conclusion du chapitre I	111
Chapitre II- L'invocation par le contribuable de la doctrine administrative relative à la prescription de l'action en recouvrement	113
Conclusion chapitre II	137
Conclusion Titre II	138
Conclusion de la première partie	139
DEUXIEME PARTIE - LE TEMPS SUBI	140
TITRE I - LE TEMPS DEVASTATEUR	142
Chapitre I - Le risque de non-recouvrement de la créance fiscale	144
Conclusion du chapitre I	190
Chapitre II- Les répercussions sur le contribuable de la crainte de non- recouvrement de l'impôt	191
Conclusion du chapitre II	235
Conclusion du titre I	236
TITRE II - LE JUGE FACE AUX EFFETS DEVASTATEURS DU TEMPS	238
Chapitre I - L'amélioration de la protection du contribuable en situation d'urgence	241

Conclusion du chapitre I.....	280
Chapitre II- Les divergences jurisprudentielles dans le traitement des demandes urgentes du contribuable	282
Conclusion du chapitre II	315
Conclusion du titre II.....	316
Conclusion de la deuxième partie	318
Conclusion générale	319
BIBLIOGRAPHIE.....	324
TABLE DE JURISPRUDENCE.....	341
Index alphabétique.....	362
Table des matières	366

Introduction

« L'Etat doit collecter les ressources pour les montants attendus, dans les délais prévus (...) avec des paiements à bonne date »¹. Ce rappel de la Cour des comptes illustre la supériorité de l'impératif de recouvrement de l'impôt. L'impôt lorsqu'il est établi doit être payé. Ce paiement ne doit souffrir aucun retard.

L'Administration fiscale est amenée dans ce cadre à établir et recouvrer l'impôt. Cette mission est d'autant plus difficile que « l'impôt n'est jamais ressenti comme une réalité agréable »².

L'objectif de rentabilité de l'Administration visant à améliorer le montant global des rentrées d'argent est fondamentalement opposé aux intérêts du contribuable pour qui le paiement de l'impôt est très souvent ressenti comme une spoliation. Alors que l'Administration s'organise pour recouvrer à tout prix et toujours plus d'impôt, le contribuable rêve d'échapper à l'impôt.

L'idéal pour le contribuable serait d'échapper à l'impôt, c'est-à-dire ne pas payer l'impôt ou, à tout le moins, payer le moins possible.

Toutefois, le comportement des contribuables face à l'impôt est à géométrie variable suivant la nature de l'impôt à acquitter : impôt primitif ou supplémentaire. Le « *civisme fiscal* »³ est très élevé pour les impositions primitives, très faible pour les

¹ Cour des comptes, *Les relations de l'Administration fiscale avec les particuliers et entreprises*, Rapport public thématique, Evaluation d'une politique publique, février 2012, La documentation française, 2012, p. 27.

² Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, Vingtième rapport au président de la République, novembre 2002, Les éditions des Journaux officiels, 2002, p. 9.

³ Cette notion remonte à la loi de finances pour 2002 (en ce sens voir Cour des comptes, *Les relations de l'Administration fiscale avec les particuliers et entreprises*, op. cit. p. 23). Depuis cette loi de finances, l'accomplissement volontaire des obligations fiscales est dénommé « *civisme fiscal* ». Dans la loi de finances pour 2004, le premier objectif de la gestion fiscale au titre de l'efficacité socio-économique était de « *consolider et poursuivre le cap du civisme fiscal* », objectif qualifié de « *cap stratégique de la direction générale des impôts* ». L'efficacité de l'Administration fiscale recherchée par les pouvoirs publics se situe dans le droit fil de cette politique dans la mesure où cette efficacité a pour but, d'une part, de dissuader les contribuables récalcitrants et, d'autre part, à les amener à

impositions supplémentaires mises à la charge du contribuable à la suite d'un contrôle fiscal. 98% des contribuables s'acquittent spontanément de l'impôt primitif dont ils sont redevables⁴. Les mesures de recouvrement forcé ne concernant que 2% d'entre eux. Dans cette catégorie les redevables solidaires sont les plus enclins à percevoir l'impôt comme une spoliation. Parce que ces derniers pensent ne pas en être redevables, l'impôt « *de douloureux qu'il est souvent, devient insupportable* »⁵.

Le pourcentage de contribuables qui s'acquittent spontanément de l'impôt décroît considérablement pour ce qui est des impositions supplémentaires et s'établit à peine à 40%⁶. Ainsi, si l'impôt n'est jamais ressenti comme une réalité agréable, il l'est encore moins pour les créances nées du contrôle fiscal. Le taux élevé de l'incivisme observé pour cette catégorie de créances se justifie par le fait que les contribuables redressés les estiment injustes. Ce sentiment d'injustice trouve son fondement dans la complexité et l'absence de clarté des règles fiscales, maintes fois dénoncées. L'importance des réclamations contentieuses dont font l'objet les créances de contrôle fiscal illustre leur impopularité. Du fait de leur origine particulière, ces créances sont par nature difficiles à recouvrer.

Parce que le recouvrement de l'impôt constitue un enjeu non négligeable tant en termes financiers que pour l'efficacité globale de la politique fiscale⁷ d'autant plus qu'il s'agit des recettes régaliennes de l'Etat, l'Administration fiscale doit recouvrer à tout prix l'impôt et toujours plus d'impôt. Elle éprouve encore malgré les moyens exorbitants de droit commun dont elle bénéficie des difficultés à recouvrer certaines

s'acquitter volontairement des impositions mises à leur charge. La phase de recouvrement de l'impôt constitue l'enjeu fondamental de cette politique.

⁴ Rapport CARREZ, *Projet de loi de finances rectificative pour 2010*, Assemblée nationale, <http://www.assemblee-nationale.fr/13/pdf/projets/pl2944.pdf>, article 25.

⁵ Voir BUISSON Jacques, *Le sursis au paiement de l'impôt*, L.G.D.J., Bibliothèque de science financière, tome 33, 1996, p. 3.

⁶ Cour des Comptes, *Le recouvrement des créances de contrôle fiscal et le recouvrement contentieux des amendes et condamnations judiciaires*, Rapport d'information, http://www.senat.fr/rap/r06-381/r06-381_annexe_cour_des_comptes.pdf, juin 2007, p.7.

⁷ Le recouvrement de l'impôt poursuit trois objectifs : un objectif budgétaire au travers de la mise en œuvre de procédures de recouvrement distinctes selon que le contribuable s'acquitte ou non de son imposition et, dans ce dernier cas, de son comportement (bonne foi, manquement délibéré), un objectif répressif par le recours à des sanctions en cas de non versement des droits dus et un objectif dissuasif afin d'inciter les contribuables au civisme fiscal (voir en ce sens le Rapport CARREZ, *Projet de loi de finances rectificative pour 2010*, Assemblée nationale, article 25, précité).

créances. Le manque à gagner pour l'Etat s'élève à des dizaines de milliards d'euros⁸. On comprend donc pourquoi les pouvoirs publics s'inquiètent⁹ et multiplient des actions en vue d'améliorer l'efficacité et, ce faisant, la rentabilité de l'Administration fiscale.

Avant le décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 relatif à la direction générale des finances publiques, dont est issue la Direction Générale des Finances Publiques (D.G.Fi.P.) et qui opère la fusion entre la Direction Générale des Impôts (D.G.I.) et la Direction Générale de la Comptabilité Publique (D.G.C.P.), la séparation organique entre le service de l'assiette et le service de recouvrement en tant qu'elle pénalisait le recouvrement de l'impôt avait fait l'objet de vives critiques¹⁰.

La Direction Générale des Impôts et la Direction Générale de la Comptabilité Publique avaient en leur temps entrepris des mesures en vue d'améliorer le recouvrement de l'impôt. La préoccupation de l'amélioration du recouvrement était déjà affichée, avant le décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 relatif à la direction générale des finances publiques, sous forme d'un objectif commun dans le programme de performances de la Direction Générale des Impôts et de la Direction Générale de la Comptabilité Publique, qui unissaient et coordonnaient leurs efforts¹¹. C'est dans cette perspective que la stratégie de recouvrement avait été intégrée dans tous les plans interrégionaux de contrôle fiscal 2006-2008 de la Direction Générale des Impôts et déclinée dans les plans d'action des directions et brigades de contrôle¹².

⁸ Le coût du manque à gagner s'agissant des impositions primitives, rien que pour les 2% de contribuables qui ne s'acquittent pas de l'impôt s'élève à 30 milliards d'euros (Rapport CARREZ, *Projet de loi de finances rectificative pour 2010*, Assemblée nationale, article 25).

⁹ Les questions parlementaires (voir par exemple la question écrite n°1086 publiée au J.O. le 24 juillet 2007, p. 4946 de M. François SAUVADET qui interrogeait la ministre de l'économie, des finances et de l'emploi sur les dispositions qu'elle comptait prendre pour répondre aux préoccupations concernant le recouvrement des créances nées du contrôle fiscal et de recouvrement contentieux des amendes et condamnations judiciaires - pour voir la réponse à cette question, J.O. 23 octobre 2007, p. 6524), ainsi que les rapports sollicités à ce sujet par le parlement (la commission des finances du Sénat a demandé à la Cour des comptes de diligenter une enquête sur le recouvrement des créances nées du contrôle fiscal), et divers rapports sur la question rendent compte de cette inquiétude.

¹⁰ Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, *op. cit.* p. 275).

¹¹ Cour des Comptes, *Le recouvrement des créances de contrôle fiscal et le recouvrement contentieux des amendes et condamnations judiciaires*, *op. cit.* pp. 28-35.

¹² *ibid.*

Cela se traduisait, si nécessaire, par la prise de mesures conservatoires bien avant la mise en recouvrement des créances nées du contrôle fiscal¹³.

Bien avant le décret n° 2008-310 précité, la création d'une Administration fiscale unifiée avait déjà été évoquée¹⁴. Le rapport intitulé « *Mission 2003* »¹⁵ avait abouti à la proposition, en janvier 2000, de créer une Administration fiscale unifiée, associée à un ambitieux projet informatique. Le but de cette unification était de pallier les effets néfastes du cloisonnement qui pénalisait la rentabilité de l'Administration fiscale. Mais les solutions proposées par le rapport avaient fait l'objet de critiques et oppositions provenant à la fois des agents chargés de les mettre en place et des élus locaux. L'opposition suscitée par le projet avait entraîné son abandon¹⁶.

La fusion entre la Direction Générale des Impôts et la Direction Générale de la Comptabilité Publique a été engagée en 2008 en vertu du décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 relatif à la direction générale des finances publiques et réalisée, pour l'essentiel, entre 2009 et 2011¹⁷. Elle a rapproché les services chargés d'établir l'impôt de ceux chargés de le recouvrer.

Motivée notamment par une forte volonté politique d'améliorer la qualité de service et les relations entre l'Administration fiscale et les contribuables, cette fusion avait

¹³ Sur ce point, voir réponse ministérielle SAUVADET, J.O. 23 octobre 2007, p. 652. L'indicateur budgétaire qui évalue l'utilité fiscale des taxations après contrôle, le « *taux de recouvrement sur contrôle fiscal* » (T.R.C.F.), a été mis au point par la Direction Générale des Impôts pour le contrôle fiscal externe. Cet indicateur permet de mesurer, chaque trimestre, les niveaux de recouvrement et d'apurement des créances nées du contrôle fiscal externe et prises en charge lors de l'année N-2. Il porte sur la totalité des créances à l'exception des créances relatives aux impôts locaux. Il est calculé à partir d'une base de données, constituée dès 1999, qui recense par année l'ensemble des prises en charge de contrôle fiscal ainsi que leurs modes d'apurement (voir à ce sujet Cour des Comptes, *Le recouvrement des créances de contrôle fiscal et le recouvrement contentieux des amendes et condamnations judiciaires*, octobre 2010, *op. cit.* pp. 10-11).

¹⁴ Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, *op. cit.* p. 275.

¹⁵ Rapport Mission 2003, « *Construire ensemble le service public de demain* », BERT Thierry et CHAMPSAUR Paul, *Rapport au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie*, Janvier 2000, <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/004000232/0000.pdf>.

¹⁶ Sur la fusion, confère Cour des comptes, *Les relations de l'Administration fiscale avec les particuliers et entreprises*, *op. cit.* p. 24 et s. ; BOUVIER Michel (sous la direction), *La nouvelle administration financière et fiscale*, L.G.D.J, 2011, pp. 21-33.).

¹⁷ Sur le bilan de la fusion, voir Cour des comptes, *La fusion de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique : un premier bilan*, communication à la commission des finances du Sénat, octobre 2011.

surtout pour but de pallier les effets néfastes du cloisonnement sur la rentabilité de l'Administration fiscale¹⁸.

L'harmonisation récente des procédures de recouvrement forcé se situe dans le droit fil de cette politique¹⁹. Cette harmonisation a été réalisée par les articles 55 et 56 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2010, codifiés aux articles L. 256, 257-0 A et L. 257-0 B du Livre des procédures fiscales mis en vigueur au 1^{er} octobre 2011.

Avant cette harmonisation²⁰, le comptable public devait adresser au contribuable qui ne s'était pas acquitté spontanément de sa créance fiscale à la date limite de paiement et qui n'avait pas formulé de réclamation contentieuse assortie d'une demande de sursis de paiement en application de l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales, un commandement de payer. Ce commandement devait être précédé, vingt jours au moins, d'une lettre de rappel²¹ pour les impôts recouverts par les comptables de la

¹⁸ Selon le rapport de la Cour de comptes, *Les relations de l'Administration fiscale avec les particuliers et entreprises*, op. cit. p. 24, ces cloisonnements étaient pénalisants non seulement pour l'efficacité de l'action de l'Administration et de ses agents, mais également pour l'image du service public qu'en retiraient les usagers. La multiplicité des Administrations fiscales entraînait des difficultés non négligeables pour les contribuables. Le rapport de la Mission 2003 « *Construire ensemble le service public de demain* », soulignait également pour le déplorer cette situation qui faisait intervenir un grand nombre de services administratifs différents. Le rapport de la Mission 2003 faisait observer que pour les particuliers, les interlocuteurs fiscaux étaient au nombre de six.

¹⁹ Voir sur ce point BOUVIER Michel (sous la direction), *La nouvelle administration financière et fiscale*, op. cit., pp. 33-37.

²⁰ Cette harmonisation s'est traduite non seulement par une réingénierie des procédures de recouvrement forcé réalisée en matière de relance des défaillants par un dispositif unique à géométrie variable en fonction du comportement du redevable, en remplacement des deux schémas préexistants reposant sur une logique de population (particuliers/professionnels), mais aussi par l'harmonisation des pénalités au sein d'une même population. Avant la loi de finances rectificative du 29 décembre 2010, un contribuable qui ne payait pas son impôt dans le délai qui lui était imparti pouvait se voir appliquer des pénalités de recouvrement distinctes selon que le comptable, chargé de recouvrer son imposition appartenait à la D.G.I. ou à la D.G.C.P. La différence de procédure reposait sur la distinction entre impôts recouverts par voie de rôle et impôts autoliquidés. En application de l'article 1730 du Code général des impôts, si le comptable compétent était le comptable du Trésor, une majoration de 10 % était appliquée pour tout défaut de paiement ou paiement tardif des impositions recouvrées par voie de rôle. Cette majoration s'appliquait aux sommes comprises dans un rôle qui n'avaient pas été acquittées dans les quarante-cinq jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle, sans que cette majoration puisse être appliquée avant le 15 septembre pour les impôts établis au titre de l'année en cours et aux acomptes qui n'avaient pas été versés le 15 du mois suivant celui au cours duquel ils sont devenus exigibles. La majoration était exclusive de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du même code. En application de l'article 1731 du même code, si le comptable compétent était le comptable des impôts, la majoration était de 5 %. Cette majoration était complétée d'un intérêt de retard de 0,4 % par mois des sommes mises à la charge du contribuable ou dont le versement avait été différé. Par conséquent, un même contribuable pouvait se voir appliquer des majorations différentes selon que les créances dont il ne s'était pas acquitté étaient relatives à des impôts autoliquidés ou recouverts par voie de rôle.

²¹ Ancien article L. 255 du Livre des procédures fiscales.

Direction Générale de la Comptabilité Publique (comptables du Trésor)²² ou d'une mise en demeure pour les impôts recouverts par les comptables de la Direction Générale de Impôts (Comptables de la D.G.I.)²³. Le contribuable disposait alors d'un délai de vingt jours pour s'acquitter de son imposition. Dans le cas contraire, le comptable pouvait engager soit les poursuites prévues par le Code de procédure civile pour le recouvrement des créances et opérées par les huissiers de justice ou tout agent habilité à les exercer au nom du comptable, soit la procédure de l'avis à tiers détenteur. En cas de poursuites prévues par le Code de procédure civile, une lettre comminatoire, intervenant entre la lettre de relance et le commandement de payer pouvait également être envoyée afin de relancer à nouveau le contribuable défaillant. En cas de non-paiement, le comptable envoyait alors le commandement de payer qui constituait le premier acte de poursuite et permettait, après un délai de huit jours, d'engager une procédure de saisie-vente²⁴.

Désormais, suivant les termes de l'article L. 257-0 A du Livre des procédures fiscales²⁵, après le constat d'une défaillance de paiement, les comptables publics compétents envoient une mise en demeure de payer. Le contribuable, professionnel ou particulier, dispose alors de trente jours pour s'acquitter de

²² Les comptables du Trésor étaient chargés du recouvrement d'un grand nombre d'impôts directs, et en principe recouverts par voie de rôle, concernant majoritairement les particuliers, comme l'impôt sur le revenu, les impôts directs locaux (la taxe d'habitation, les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties), les prélèvements sociaux etc...

²³ Les comptables de la D.G.I. recouvraient quant à eux principalement les impôts acquittés spontanément par les professionnels, mais aussi par les particuliers : les taxes sur le chiffre d'affaire (T.V.A.), l'impôt sur les sociétés, l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés (I.F.A.), l'impôt de solidarité sur la fortune, les droits d'enregistrement et assimilés, les droits de timbre, certains revenus et prélèvement à la source, les taxes assises sur les salaires etc...

²⁴ Rapport CARREZ, *Projet de loi de finances rectificatives pour 2010*, Assemblée nationale, article 25, précité).

²⁵ L'article L. 257-0 A du Livre des procédures fiscales dispose que :

« 1. A défaut de paiement des sommes mentionnées sur l'avis d'imposition à la date limite de paiement ou de celles mentionnées sur l'avis de mise en recouvrement et en l'absence d'une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement formulée dans les conditions prévues au premier alinéa de l'article L. 277, le comptable public compétent adresse au contribuable une mise en demeure de payer avant la notification du premier acte de poursuite devant donner lieu à des frais au sens de l'article 1912 du code général des impôts.

2. Lorsque la mise en demeure de payer n'a pas été suivie de paiement ou d'une demande de sursis de paiement au sens de l'article L. 277, le comptable public compétent peut engager des poursuites à l'expiration d'un délai de trente jours suivant sa notification.

3. La mise en demeure de payer interrompt la prescription de l'action en recouvrement. Elle peut être contestée dans les conditions prévues à l'article L. 281 ».

son imposition. À défaut de paiement, le comptable peut engager des poursuites.

Par exception à cette règle et suivant les termes de l'article L. 257-0 B du Livre des procédures fiscales²⁶, une lettre de relance peut néanmoins précéder l'envoi de la mise en demeure pour les contribuables considérés comme primo-défaillants, soit n'ayant pas fait l'objet d'une procédure de recouvrement forcé lors des trois années précédant la notification de l'avis de mise en recouvrement ou de la date limite de paiement. Cette notion s'apprécie pour chacun des redevables au titre d'une même catégorie d'imposition. Dans le cas d'un contribuable considéré comme primo-défaillant, l'Administration lui envoie une lettre de relance et celui-ci dispose de trente jours pour payer. À défaut de paiement, le comptable peut engager des poursuites par la notification d'un avis à tiers détenteur ou par l'envoi d'une mise en demeure de payer qui accorde huit jours supplémentaires au contribuable pour s'acquitter de sa dette avant l'engagement d'une saisie vente. Toutefois, cette relance progressive ne s'applique pas dans tous les cas. En effet, et même si le redevable est considéré comme primo-défaillant, il devra dans certains cas s'acquitter de sa dette dans les trente jours après une mise en demeure qui, cette fois, lui est envoyée sans lettre de relance préalable. Sont concernées selon l'article L. 257-0-B du Livre des procédures fiscales, les impositions résultant de l'application d'une procédure de rectification ou d'une procédure d'imposition d'office, les créances d'un montant supérieur à 15 000

²⁶ L'article L. 257-0-B du Livre des procédures fiscales prévoit que :

« Les contestations relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics compétents mentionnés à l'article L. 252 doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites.

Les contestations ne peuvent porter que :

1° Soit sur la régularité en la forme de l'acte ;

2° Soit sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt.

Les recours contre les décisions prises par l'administration sur ces contestations sont portés, dans le premier cas, devant le juge de l'exécution (1), dans le second cas, devant le juge de l'impôt tel qu'il est prévu à l'article L. 199 ».

euros, les créances nées postérieurement au jugement d'ouverture d'une procédure collective ainsi que les créances des entreprises tenues de souscrire leurs déclarations de résultats auprès du service chargé des grandes entreprises.

Toutefois, si la procédure de recouvrement forcée est désormais harmonisée et devrait contribuer au renforcement du « *civisme fiscal* »²⁷ et à l'amélioration de l'efficacité de l'Administration fiscale, cette procédure de recouvrement forcée demeure la phase ultime d'une longue procédure rythmée par le temps. Si l'Administration fiscale a pour mission d'asseoir et recouvrer l'impôt, son action peut être scindée en trois étapes qu'il convient de présenter pour mieux appréhender les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable ainsi que les problématiques relatives au thème qui sera analysé. Dans l'action de l'Administration, on peut ainsi distinguer le temps de l'établissement de l'impôt, celui de l'exigibilité et celui du recouvrement²⁸.

Le temps de l'établissement de l'impôt

Avant d'être recouvré par voie amiable ou de recouvrement forcé, l'impôt est tout d'abord établi. En effet, que ce soit à l'initiative du contribuable, lorsque celui-ci doit acquitter spontanément une imposition (c'est le cas, par exemple, en matière d'impôt sur les sociétés et de taxe sur la valeur ajoutée), à celle de l'Administration, agissant au vu des déclarations que les redevables ont dû souscrire (c'est le cas, par exemple, en matière d'impôt sur le revenu) ou, encore à la seule initiative de l'Administration (c'est le cas, par exemple, en matière d'impôts locaux, ou lorsque l'Administration met en œuvre ses pouvoirs de contrôle et de répétition), l'impôt se trouve, tout d'abord, établi.

Cet établissement de l'impôt, qui est enfermé dans un délai au-delà duquel le contribuable s'expose à des pénalités de retard lorsqu'il doit lui-même procéder à une

²⁷ La phase de recouvrement de l'impôt constitue un enjeu fondamental du « *civisme fiscal* » (confère sur ce point Cour des comptes, *Les relations de l'Administration fiscale avec les particuliers et entreprises*, *op. cit.* p. 23). L'efficacité recherchée par les pouvoirs publics par le biais de cette harmonisation a pour but de dissuader les contribuables récalcitrants et les amener à s'acquitter volontairement des impositions mises à leur charge.

²⁸ La plupart des ouvrages consacrés à la fiscalité rendent compte seulement des deux grandes phases que sont l'assiette et le recouvrement.

déclaration, implique la détermination de son assiette, comporte une liquidation de la cotisation qui sera due par le contribuable et, fréquemment, doit respecter une certaine démarche procédurale. De l'observation des règles légales en ces trois domaines, dépendent le bien-fondé et la régularité de l'imposition, et découlent autant de causes juridiques de contestation.

Sa mise en recouvrement constitue l'objet de l'acte exécutoire par lequel se clôt la procédure de l'établissement de l'impôt.

Le temps de l'exigibilité de l'impôt

L'impôt, n'est exigible qu'à compter de la date où le contribuable a été informé de la mise en recouvrement.

C'est la notification²⁹ faite au contribuable qui vaut invitation de payer. Et, c'est à compter de cet instant que l'impôt devient exigible et le retard dans le paiement sanctionné (majoration des droits).

Ainsi, pour les impôts autrefois recouverts par voie de rôle par les comptables du Trésor tels l'impôt sur le revenu, la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties, de même que l'impôt de solidarité sur la fortune relevant des dispositions du 2 du I de l'article 885 W du Code général

²⁹ C.E. Section 20 novembre 1992, n° 71902, Seigneur, Rec. C.E. p. 416 ; R.J.F. 1/93, n°143. Dans cette affaire, il avait été jugé que, si aux termes de l'article 1663 du Code général des impôts, les impôts directs, produits et taxes assimilés, sont exigibles le dernier jour du mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle, ces dispositions ne sont applicables que si le contribuable a été, avant la date d'exigibilité ainsi déterminée, avisé de la mise en recouvrement du rôle contenant l'imposition à laquelle il a été assujéti. Dans le cas où il est établi que l'Administration a omis d'adresser l'avertissement prévu par les dispositions de l'article 1661 du code, reprises à l'article L. 253 du Livre des procédures fiscales, ou l'a notifié avec retard, l'impôt n'est exigible qu'à compter de la date où le contribuable a été informé de la mise en recouvrement du rôle.

Dès lors que le contribuable n'a pas reçu les avis d'impôt sur le revenu par suite d'une erreur de l'administration qui les a envoyés à l'ancienne adresse de l'intéressé qui lui avait, cependant, indiqué sa nouvelle adresse, le délai de réclamation ne court qu'à compter de la date où le contribuable en a connaissance (C.E. 7^e et 8^e s.-s. 29 juin 1988, n° 47481, R.J.F. 10/88, n°1163, conclusions FOUQUET Olivier).

des impôts, la créance fiscale³⁰ n'est exigible qu'à compter de la notification au contribuable de l'avis d'imposition.

Et, pour les impôts recouverts par les comptables des impôts comme la taxe sur la valeur ajoutée³¹, l'impôt sur les sociétés, les droits d'enregistrement et les taxes sur les salaires, au cas où le contribuable ne paie pas spontanément, l'Administration prend une décision d'imposition qui revêt la forme d'un avis de mise en recouvrement établi au nom du redevable et l'impôt mentionné dans cet avis de mise en recouvrement n'est exigible qu'à compter de sa notification.

Le temps du recouvrement

L'exigibilité de l'impôt ne signifie pas pour autant que l'Administration fiscale est fondée à procéder immédiatement à l'exécution forcée de ses décisions. C'est seulement en l'absence de paiement à l'échéance³² que la mise en recouvrement forcée peut être envisagée. Et, cette mise en recouvrement forcée ne peut intervenir que trente huit jours après la mise en demeure pour ce qui est des primo-défaillants et trente jours dans les autres cas³³.

Toutefois, dans certains cas, pour les motifs fondés sur le risque de non-recouvrement de la créance fiscale, liés à la solvabilité du contribuable ou à son comportement fiscal³⁴, la date de l'exigibilité de l'impôt et de sa mise en recouvrement forcée peuvent coïncider. Il s'agit selon l'article 1663 du Code général des impôts des cas où le contribuable vend, volontairement ou non, son habitation ou déménage hors du

³⁰ Alinéa 1^{er} de l'article 253 du Livre des procédures fiscales.

³¹ La T.V.A. est exigible au moment de la facturation et non de l'encaissement.

³² Cette date, pour les impôts recouverts par les anciens comptables du Trésor est indiquée sur le rôle (article 1659 du Code général des impôts) ainsi que sur les avis d'imposition délivrés aux contribuables (alinéa 3 de l'article R.*256-1 du Livre des procédures fiscales).

³³ Avant l'harmonisation des procédures de recouvrement, les professionnels disposaient d'un moindre laps de temps pour s'acquitter de leur imposition (vingt jours contre vingt-huit jours pour les particuliers et les professionnels. La distinction réside désormais dans le comportement des contribuables, les primo-défaillants bénéficiant d'un délai de trente huit jours au lieu de trente.

³⁴ Le risque de non-recouvrement de la créance fiscale, lié notamment à la solvabilité du contribuable ou à son comportement fiscal est une condition exigée par le Conseil d'Etat pour l'application de l'article L. 260 du Livre des procédures fiscales (C.E. 2 février 2000, n°181488, R.J.F. 4/00, n° 568).

ressort du service sans justification du nouveau domicile ou bien encore lorsqu'il a fait l'objet d'une majoration pour non-déclaration ou déclaration tardive. Cette procédure d'urgence concerne, selon l'article L. 260 du Livre des procédures fiscales l'impôt sur le revenu, la taxe d'habitation, les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, les cotisations sociales.

Le comptable chargé du recouvrement pourra alors dans ce cas notifier au contribuable, dès la mise en recouvrement des impositions, une mise en demeure de payer, sans lui adresser au préalable une lettre de relance.

Mais, le contribuable contre qui les poursuites sont engagées, dans des délais stricts certes, pourra contester le bien-fondé ou la régularité des impositions mises sa charge et demander la suspension de leur exigibilité.

Il doit à cet effet déposer une réclamation devant le service d'assiette. Cette réclamation peut être assortie d'une demande de sursis de paiement. Cette demande de sursis de paiement, même si elle est rejetée par le comptable du fait d'une insuffisance de garanties et que dès lors l'impôt demeure exigible, met le contribuable à l'abri des mesures d'exécution forcée, seules les mesures conservatoires pouvant être prises à son encontre. Lorsque le sursis de paiement est accordé, il a pour effet de suspendre l'exigibilité de l'impôt jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'Administration, soit par le tribunal compétent³⁵. Mais, le contribuable, s'il est débouté de son action devant le juge de l'impôt devra payer à l'Administration les intérêts moratoires cumulables avec l'intérêt de retard.

Mais, parce qu'avec le temps les chances de recouvrement s'amenuisent et que les comptables publics peuvent engager leur responsabilité en cas de non-recouvrement, ceux-ci peuvent être amenés à faire un usage disproportionné de leurs pouvoirs pour recouvrer la créance fiscale le plus tôt possible, au mépris des droits et garanties reconnus au contribuable. Ainsi, dans certains cas, le contribuable se verra contraint de payer, avant même d'avoir eu le temps d'adresser une réclamation à

³⁵ Article L. 277 du Livre des procédures fiscales.

l'Administration fiscale pour contester le bien-fondé ou la régularité de l'imposition mise à sa charge, ou que l'Administration se soit prononcée sur sa réclamation ou encore, lorsqu'il a saisi le juge de l'impôt en vue d'obtenir une décharge partielle ou totale, avant que ce dernier ait rendu sa décision ou que celle-ci soit définitive.

Le contribuable qui souhaite obtenir la suspension de l'exigibilité de l'impôt pourra, dans la mesure où le paiement forcé pourrait entraîner à son égard de graves conséquences, saisir le juge des référés sans attendre que l'Administration ait statué sur son recours préalable dès lors qu'il justifie, en produisant une copie de ce recours, qu'il a engagé les démarches nécessaires auprès de l'Administration pour obtenir l'annulation ou la réformation de la décision contestée³⁶.

Ainsi, aussi bien pour l'Administration que pour le contribuable, le temps représente un risque.

Pour l'Administration fiscale, le temps qui passe accroît le risque de non-recouvrement. L'action en recouvrement réalisée rapidement offre de grandes chances de recouvrement. En revanche, les marges de manœuvre des comptables se réduisent au fil du temps³⁷ sous l'effet des procédures collectives, sous l'effet des réclamations contentieuses qui ont pour effet soit de retarder le recouvrement des créances, soit de faire renoncer définitivement au recouvrement. Avec le temps, le contribuable indélicat peut organiser son insolvabilité. La créance peut se prescrire.

³⁶ C.E. 12 octobre 2001, n°237376, R.J.F. 1/02, n°104 ; chronique OLLEON Laurent, R.J.F. 7/02, p. 547 ; chronique GUYOMAR Mattias et COLLIN Pierre, A.J.D.A. 2002, p.123 ; conclusions Mme FOMBEUR Pascale, R.F.D.A. 2002, p.315.

³⁷ Sur ce point, voir Cour des Comptes, *Le recouvrement des créances de contrôle fiscal et le recouvrement contentieux des amendes et condamnations judiciaires*, précité, p. 25. Ce rapport mentionne que l'action en recouvrement réalisée rapidement après la prise en charge assure la perception de plus du quart des sommes dues. Mais qu'en revanche, les marges de manœuvre des comptables se réduisent au fil du temps : d'une part, sous l'effet des procédures collectives, qui représentent globalement entre 15 et 19% des créances de contrôle fiscal externe dès la fin de l'année où elles sont prises en charge, avant d'atteindre près du tiers 2 ou 3 ans plus tard et, d'autre part, sous l'effet des réclamations contentieuses, qui concernent 7 à 11 % des créances dès leur année de prise en charge. Ces procédures ont pour effet soit de retarder le recouvrement des créances, soit de faire renoncer définitivement au recouvrement dès lors que les droits et pénalités en cause sont suspendus.

Pour le contribuable, le temps qui passe l'expose au risque d'être injustement dépossédé de son patrimoine, d'être contraint à payer alors même qu'il aurait contesté le bien-fondé ou la régularité de l'imposition mise à sa charge, c'est-à-dire à un moment où la dette fiscale peut du fait de la contestation n'être pas certaine en son principe, ni, à tout le moins, fixée dans son montant or, pour le contribuable il peut être urgent de ne pas payer.

Il ressort de ce qui précède que le temps influence l'action de l'Administration et, de manière mécanique, les rapports qu'elle entretient avec le contribuable. Dans la phase de recouvrement de l'impôt le temps a un effet contrasté sur la situation des parties. Le temps qui s'écoule peut nuire ou profiter à chacune d'elles. Il fait craindre la menace d'un préjudice d'où, la nécessité d'agir dans l'urgence pour le prévenir. L'Administration, pas plus que le contribuable lorsqu'il conteste le bien-fondé ou la régularité des impositions mises à sa charge ou tout simplement s'en acquitte, n'échappe à la dictature du temps. Il n'apparaît donc pas vain de consacrer une étude au thème des rapports du temps et du recouvrement de l'impôt d'autant plus que le temps, qui affecte pourtant de façon très fréquente les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale dans la phase de recouvrement, n'a pas fait à ce jour l'objet d'une analyse approfondie.

Dans la mesure où le recouvrement naît le plus souvent « *sous le signe de l'urgence, [...] sous la menace de préjudices* »³⁸ tant pour l'Administration fiscale que pour le contribuable, le sujet sera traité essentiellement sous l'angle des répercussions du temps sur les parties au recouvrement. Cette démarche permet d'ailleurs de cerner les vrais enjeux du recouvrement.

Aussi, conviendra-t-il d'étudier la question des délais³⁹ en matière de recouvrement et principalement celui dans lequel l'Administration fiscale doit recouvrer l'impôt (la

³⁸ Expression utilisée par le commissaire du gouvernement FABRE dans ses conclusions sous la décision de plénière du 13 juin 1980, n° 10213 et 11497, Dr. fisc. 1981, commentaire 1495.

³⁹ Selon CORNU Gérard, *Introduction au droit*, Montchrestien, 13^e édition, 2007, p. 343, « *Le délai est l'espace de temps qui est accordé par la loi pour l'exercice d'un droit* ». D'après lui, les délais peuvent être soit légaux soit accordés par l'Administration ou par le juge. Ils ont pour but de presser les intéressés à agir et d'imprimer ainsi à la vie juridique un rythme tant soit peu rapide. Pour lui, tout

prescription) ainsi que les conséquences qui en découlent en cas de non-respect de ce délai par l'Administration. Il conviendra d'étudier également, d'une part, les mesures qui permettent à l'Administration fiscale de prévenir le risque du non-recouvrement de l'impôt (les garanties du recouvrement) ou au contribuable de prévenir le risque de paiement indu (le droit au sursis de paiement) et, d'autre part, en cas d'échec de ces mesures, les règles qui gouvernent l'indemnisation du préjudice financier qui en résulte (indemnisation de l'Administration par le contribuable pour retard dans le paiement de l'impôt, indemnisation du contribuable par l'Administration du fait du paiement indu). En revanche, la question de l'application de la loi dans le temps⁴⁰ ne sera pas examinée dans la mesure où celle-ci n'affecte que très peu le rapport de force entre les parties au recouvrement.

Dans la recherche des conditions d'une consolidation et d'une amélioration continue de l'adhésion à l'impôt c'est-à-dire du « *civisme fiscal* » qui se manifeste par l'accomplissement volontaire de leurs obligations fiscales par les contribuables et qui constitue l'enjeu fondamental de la politique publique, les pouvoirs publics ont considérablement amélioré ces dernières années les garanties du contribuable au stade de l'imposition en vue de restaurer l'égalité entre le contribuable et l'Administration fiscale.

La question se pose de savoir si dans la phase du recouvrement de l'impôt, le contribuable face à l'Administration se trouve dans une situation similaire à celle dans laquelle il est placé lors de la phase d'imposition. La politique d'amélioration des garanties du contribuable au stade de l'imposition a-t-elle été étendue au recouvrement ? Si oui avec la même vigueur ? Face aux risques respectifs auxquels l'Administration et le contribuable sont exposés au stade du recouvrement,

laps de temps auquel peut s'attacher des conséquences juridiques peut être regardé comme un délai, ce qui autorise à faire entrer dans la catégorie la prescription, du moins extinctive, aussi bien que les délais préfix, les délais de procédure mais aussi l'urgence qui selon lui n'est qu' « *un délai qui n'est écrit nulle part* ».

⁴⁰ Le texte applicable en matière de recouvrement est le texte en vigueur à la date de la mise en recouvrement (pour ce qui est du sursis de paiement voir C.E. Section 10 février 1984, n° 46910 et 46954, S.A.R.L. Venutolo, R.J.F. 3/84, n° 393, conclusions FOUQUET Olivier ; Dr. fisc. 1984, n°19-20, commentaire 983 ; C.E. 3 juin 1987 n° 66744 Dokhan, R.J.F. 7/87, n°843 ; pour ce qui est de la prescription de l'action en recouvrement voir C.E. 25 mai 1988, n° 64383, <http://www.legifrance.gouv>

bénéficient-t-ils à un degré similaire de l'attention du législateur ? Se trouvent-t-ils, d'un point de vue légal sur un pied d'égalité ou plutôt dans une situation légale d'infériorité ? Les règles qui régissent les rapports du contribuable et de l'Administration fiscale avec le temps sont-elles favorables à l'Administration ou au contribuable ?

Cette approche du sujet permettra dans une première partie : le temps exploité, consacrée essentiellement à l'hypothèse où le temps court uniquement contre l'Administration et est ce faisant susceptible de profiter au contribuable, c'est-à-dire la prescription de l'action en recouvrement à vérifier si les règles qui gouvernent cette prescription permettent aisément au contribuable d'exploiter le temps pour se libérer de son obligation fiscale. Autrement dit, il sera question dans cette hypothèse où le risque du non-recouvrement pèse sur l'Administration d'évaluer eu égard aux règles qui régissent la prescription de l'action en recouvrement des comptables publics s'il existe un risque sérieux de non-recouvrement pour l'Administration.

Cette approche du sujet permettra, dans une deuxième partie : le temps subi, hypothèse où le temps est susceptible de courir à la fois contre l'Administration fiscale et le contribuable, de vérifier, d'une part, si les moyens exorbitants de droit commun dont bénéficie l'Administration en vue de recouvrer l'impôt constituent une garantie du recouvrement et, d'autre part, si eu égard à la surpuissance de l'Administration, les garanties offertes par la loi au contribuable au stade du recouvrement assurent une protection effective contre le risque de paiement indu. Ce sera également l'occasion de s'interroger, d'une part, sur la pertinence des politiques publiques et, d'autre part, sur l'apport du juge de l'impôt dans le contentieux de recouvrement des créances fiscales qui met en jeu des intérêts fondamentalement divergents.

PREMIERE PARTIE - LE TEMPS EXPLOITÉ

Dans la phase de recouvrement de l'impôt le temps a un effet contrasté sur la situation des parties. Le temps qui s'écoule peut nuire ou profiter à chacune d'elles. L'Administration se trouve dans une position confortable lorsqu'elle a pu appréhender suffisamment tôt le patrimoine du contribuable, avant même que ce dernier en cas de contestation sur le bien-fondé ou la régularité des impositions, ait eu le temps de faire une réclamation assortie d'un sursis de paiement ou encore lorsque le contribuable lui réclame le remboursement d'un crédit de TVA. Mais, il reste que dans les relations qu'entretiennent l'Administration fiscale et le contribuable avec le temps, c'est le contribuable du fait de sa position de débiteur par nature de l'Etat qui est plus enclin à tirer profit du temps. La plupart de temps, il n'aura rien d'autre à faire que d'attendre que l'Administration lui réclame le paiement de l'impôt. Dans cette attente le contribuable indélicat pourra même organiser son insolvabilité. Lorsque ce paiement lui sera réclamé, il pourra en s'abritant derrière le paravent de la prescription chercher à se libérer de son obligation fiscale. Le temps apparaît comme une source de droit pour le contribuable. Il lui donne le droit de ne pas s'acquitter de l'impôt. Inversement, ce temps est source de préjudice pour l'Etat qui accuse une perte de recette fiscale et pour le comptable public qui pourra voir sa responsabilité engagée s'il n'a pas accompli les diligences nécessaires au recouvrement notamment en laissant passer le délai de quatre ans imparti à l'Administration pour exiger le paiement de l'impôt.

Le Livre des procédures fiscales en son article L. 274 prévoit en effet que : « *Les comptables publics des administrations fiscales qui n'ont fait aucune poursuite contre un redevable pendant quatre années consécutives à compter du jour de la mise en recouvrement du rôle ou de l'envoi de l'avis de mise en recouvrement sont déchus de tous droits et de toute action contre ce redevable* ».

Cette prescription, qui trouve sa justification comme en droit civil dans l'idée de la sécurité juridique et dont la brièveté par rapport à celle du droit civil était présentée jusqu'ici comme la contrepartie des moyens exceptionnels dont dispose l'Administration⁴¹, apparaît comme une menace pour les objectifs de rentabilité du Trésor. L'Administration doit faire preuve d'une extrême vigilance pour éviter la prescription de sa créance. Elle doit aussi s'assurer de la régularité des actes qu'elle accomplit en vue du recouvrement, faute de quoi ils ne pourront, en raison de leur irrégularité, perturber le cours de la prescription. Cette tâche est difficile si l'on s'en tient au nombre de contentieux dans lesquels le contribuable essaie d'échapper à son obligation en opposant la prescription à l'Administration.

Toutefois, l'effet de cette menace que représente la prescription pour le recouvrement doit être tempéré. Même si l'on ne tient pas compte des hypothèses où le contribuable dans l'ignorance de la prescription a acquitté sa créance fiscale, il reste que les contribuables éprouvent des difficultés à bénéficier de l'effet extinctif de la prescription. Le temps sanctionnateur en tant qu'il empêche l'Administration de poursuivre le paiement de l'impôt (Titre I) ne sera alors, en raison de certaines embûches, qu'à titre exceptionnel, libérateur (Titre II).

⁴¹ Depuis la loi n°2008-561 du 17 juin 2008 portant réforme de la prescription en matière civile qui a considérablement raccourci les délais de prescription, les moyens exceptionnels mis au service de l'Administration fiscale pour recouvrer l'impôt sont désormais insuffisants pour justifier la brièveté de la prescription en matière de recouvrement de l'impôt. Avant cette loi, le délai de prescription des actions personnelles ou mobilières, catégorie à laquelle appartient le droit de créance, était de 30 ans. Depuis cette loi, la prescription des actions personnelles est passée à cinq ans (article 2224 du Code civil). Le délai de prescription pour les créances civiles est désormais proche du délai de prescription des créances fiscales, sans pour autant que le créancier de droit commun ait à sa disposition des moyens analogues à ceux de l'Administration fiscale. La prescription de quatre ans en matière de recouvrement de l'impôt se situerait tout simplement dans le vaste mouvement de raccourcissement des délais de prescription.

TITRE I - LE TEMPS SANCTIONNATEUR

Les termes « *sanctionnateur* » et « *prescription* » sont liés. La prescription au stade de l'imposition comme au stade du recouvrement⁴² est la sanction de l'inaction de l'Administration fiscale. Au stade du recouvrement, elle a pour effet immédiat de déchoir l'Administration fiscale de tout droit et de toute action contre le contribuable. Autrement dit, elle entraîne pour l'Administration la perte du droit d'exiger le paiement de l'impôt du fait de l'écoulement du temps (Chapitre I). En tant qu'elle sanctionne l'inaction de l'Administration, il est tout à fait logique que les actes accomplis par l'Administration fiscale qui témoignent de sa volonté de recouvrer sa créance ou que ceux accomplis par le débiteur et qui mettent l'Administration fiscale dans l'impossibilité d'exiger le paiement perturbent le cours de la prescription (Chapitre II) et laissent intact le droit de l'Administration de recouvrer l'impôt. Ainsi, même passé un délai de quatre ans l'Administration fiscale pourra encore poursuivre le paiement de l'impôt si elle justifie avoir régulièrement accompli les diligences ou encore lorsqu'elle a été mise dans l'impossibilité de recouvrer sa créance, la plupart du temps du fait du contribuable.

⁴² Cette prescription, au stade du recouvrement, est aujourd'hui régie par les articles L. 274 à L. 275 du Livre des procédures fiscales, dispositions spécifiques au droit fiscal qu'il faut toutefois combiner avec les règles du droit civil en la matière.

Chapitre I - La perte du droit d'exiger le paiement de l'impôt du fait de l'écoulement du temps

Il ressort de la lecture de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales que l'écoulement du temps fait disparaître le caractère obligatoire du paiement de l'impôt et prive le Trésor du droit de contraindre le redevable. Cet article ne se prononce pas sur la question de savoir si l'écoulement du temps a pour effet d'éteindre la dette fiscale lorsque le comptable public n'aurait exercé aucune poursuite contre le redevable pendant quatre années consécutives. Il ne serait pourtant pas vain de se demander si au-delà du temps imparti pour le recouvrement de l'impôt la dette fiscale du redevable est éteinte.

Cette question n'est pas nouvelle.

En droit civil, la question de savoir si le mécanisme de la prescription affecte le droit ou l'action s'est posée dès l'adoption du Code civil. Déjà, les premiers interprètes du Code civil ne s'accordaient pas sur l'étendue des effets de la prescription libératoire. Les réponses à la question de savoir si la prescription éteint le droit ou tout simplement l'action, variaient suivant les théories, « *substantialiste* »⁴³ ou « *processualiste* »⁴⁴, des auteurs.

Les uns⁴⁵, fidèles au code, relayés par plus tard par d'autres auteurs⁴⁶, y voyaient un mode d'extinction de l'obligation par le seul écoulement du temps, puisque l'ancien

⁴³ LAURENT François, *Principes du droit civil français*, 1878, tome 32, n° 2 et 3 ; TROPLONG Raymond-Théodore, *De la prescription*, Hingary, Paris, 1835, n° 29 ; COLIN Ambroise et CAPITANT Henri, *Cours élémentaire de droit civil français*, revu et mis à jour par de la MORANDIÈRE Julliot, 8^e édition, tome 2, Collection Précis Dalloz, Dalloz 1950, n° 357 ; JOSSERAND Étienne Louis, *Cours de droit civil positif français*, 2^e édition, tome 2, Librairie du Recueil Sirey, 1932-1933, n° 967 ; PLANIOL Marcel, *Traité élémentaire de droit civil*, revu et mis à jour par RIPERT Georges et BOULANGER Jean, L.G.D.J., 1956-1959, n° 692 ; BAUDRY-LACANTINERIE Gabriel et TISSIER Albert, *De la prescription*, 3^e édition, Sirey, 1905, n°25.

⁴⁴ DURANTON Alexandre, *Cours de droit français*, 3^e édition, éditions Alex-Gobelet, 1834-1842, tome 21, n°107 ; DELVINCOURT, *Cours de code civil*, éditions Videcog, Lagier, 1834, tome 2, p. 453.

⁴⁵ LAURENT François ; TROPLONG Raymond-Théodore, *précités*.

⁴⁶ COLIN Ambroise et CAPITANT Henri ; JOSSERAND Étienne Louis ; PLANIOL Marcel, RIPERT Georges et BOULANGER Jean ; BAUDRY-LACANTINERIE Gabriel et TISSIER Albert, *précités*.

article 1234 du Code civil la rangeait dans cette catégorie et que l'ancien article 2219 du Code civil l'analysait comme « *un moyen de se libérer* ».

D'autres⁴⁷, invoquant des dispositions difficilement conciliables avec l'extinction de l'obligation prescrite et fidèles à la conception romaine de la prescription, refusaient d'y voir autre chose qu'un simple moyen de procédure permettant au débiteur de repousser l'action en paiement, mais sans effet sur le rapport de l'obligation lui-même.

Toutefois, ces doctrines opposées semblaient sur le plan pratique conduire aux mêmes conséquences grâce à l'idée de l'obligation naturelle⁴⁸.

Ceux qui définissaient la prescription comme mode d'extinction de l'action en paiement y trouvaient une explication de la survivance du droit de créance à l'action en paiement⁴⁹, de même que ceux qui la définissaient comme un correctif apporté à l'effet libératoire de l'écoulement du temps⁵⁰.

En droit fiscal, l'idée de l'obligation naturelle a souvent été invoquée par l'Administration fiscale⁵¹ ou la doctrine pour rendre définitif le paiement d'un impôt postérieurement à l'expiration du délai de l'action en recouvrement (Section 1). Mais, avant d'étudier cette question qui se rapporte aux effets de la prescription, il sied auparavant de cerner les contours de la prescription de l'action en recouvrement (Section 2).

⁴⁷ DURANTON, DELVIN COURT *précités*.

⁴⁸ L'exposé des motifs du Code civil y faisait allusion. Elle fut ensuite invoquée par les tenants de toute opinion : DURANTON, DELVIN COURT, TROPLONG et autres.

⁴⁹ Cette formule tendait à dire que la prescription éteint l'action en justice seulement, le droit lui-même demeurant inchangé. Elle reliait une conception étroite des effets de la prescription à une conception également étroite de l'obligation naturelle envisagée comme elle l'était par les auteurs classiques : comme une obligation civile dégénérée, mieux comme une obligation en tous points identiques à l'obligation civile, mais dépourvue de l'action en exécution. C'est la conception d'AUBRY et RAU pour qui l'obligation naturelle n'est qu'une obligation imparfaite (voir en ce sens FLOUR Jacques, AUBER Jean-Luc, FLOUR Yvonne, SAVAUX Eric, *Les obligations (3. Le rapport d'obligation)*, SIREY, 5^e édition, 2007, p. 49).

⁵⁰ Cette formule tendait à dire que la prescription éteint le droit lui-même, mais à l'obligation éteinte survit une obligation naturelle, un « *devoir moral qui remonte à la vie civile* ». En ce sens voir RIPERT Georges, *La règle morale dans les obligations civiles*, 3^e édition, L.G.D.J., 1935, n°192, p. 398.

⁵¹ Instruction 12 C-1-98 du 23 mars 1998 (B.O.I. 31 du mars 1998), paragraphes 166 et 167.

Section 1- La prescription de l'action en recouvrement

L'action en recouvrement des comptables publics est enfermée dans un délai strict. Ce délai est de quatre ans. Il court à compter de la notification de l'avis d'imposition pour les impôts directs, à partir de la mise en recouvrement pour les impôts indirects. Dans cet intervalle, si aucune mesure de poursuite n'a été exercée contre le contribuable, le comptable public en charge du recouvrement perd le droit d'exiger son paiement. Pour reprendre les termes de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales, il est déchu de tout droit et de toute action contre le contribuable, d'où l'importance de l'étude des fondements de la prescription de l'action en recouvrement (§1) et de la délimitation de son domaine (§2).

§1- Les fondements de la prescription

La prescription est souvent perçue comme une résignation du droit devant le fait⁵². Mais, qu'est-ce qui peut bien justifier une telle résignation ?

Si à première vue la prescription peut paraître choquante en ce qu'elle entraîne la spoliation du débiteur⁵³, il reste qu'elle a bien sa raison d'être⁵⁴.

Dans la mesure où la prescription est née en droit civil, la recherche dans ce domaine du droit (A)⁵⁵ fournit un point de référence pour l'étude de ses fondements en droit fiscal (B).

⁵² HEBRAUD Pierre, *Observations sur le temps dans le droit civil*, (Chapitre des Études offertes à KAYSER Pierre, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1979, tome 2, p.1).

⁵³ Les canonistes avaient une approche morale de la prescription en ce sens qu'ils n'y voyaient qu'un péché. Cette approche morale renvoyait au droit naturel qui s'oppose à la prescription et milite en faveur du paiement de la dette ou du bien indépendamment de l'écoulement du temps. Toutefois, la propriété dont la prescription règle l'acquisition n'est pas considérée en général comme une institution de droit naturel.

⁵⁴ Dans l'ouvrage intitulé *Droit civil*, tome 2 (sous la direction de LARROUMET Christian), 5^e édition, 2006, p. 240, la prescription est présentée par les auteurs comme une institution utile. Ces derniers estiment qu'au bout d'un certain temps, il convient de consolider les situations de fait en les transformant en situation de droit. La prescription permet d'assurer l'ordre. En ne réclamant pas le paiement de sa créance ou en s'abstenant de revendiquer, le créancier ou le propriétaire est présumé s'être désintéressé et ne mérite pas de protection.

A- En droit civil

Le but principal de la prescription en droit civil est la protection du débiteur contre les créances mal fondées⁵⁶. Ainsi, la prescription, revêt une finalité probatoire. Il faut éviter au débiteur d'avoir à faire la preuve de sa libération à un moment où l'écoulement du temps rend cette tâche trop ardue. C'est là, presque exclusivement, le fondement de cette institution dans ce domaine du droit. Elle permet ainsi de protéger le débiteur contre certaines créances qui, pour exister encore, n'en ont pas moins perdu leur légitimité avec le temps ; passé un certain délai, le débiteur ne doit plus être tenu des dettes inconnues, inattendues. On ne saurait, en effet, attendre de lui qu'il conserve éternellement ses quittances ou se tienne prêt à acquitter une dette d'un montant important.

A côté de ces buts premiers, la prescription a certains effets qu'elle suscite. Elle incite le créancier à faire valoir ses droits à temps, prévenant ainsi l'encombrement des tribunaux.

Aux buts de la prescription que nous venons de citer, conçus surtout dans l'intérêt du débiteur, la doctrine a ajouté et parfois préféré l'intérêt général.

⁵⁵ Jusqu'à la loi n°2008-561 du 17 juin 2008 portant réforme de la prescription en matière civile, l'article 2219 du Code civil définissait la prescription comme « *le moyen d'acquérir ou de se libérer par un laps de temps, et sous des conditions déterminées par la loi* ». Il rapprochait ainsi deux institutions différentes (prescription extinctive et prescription libératoire), bien qu'elles soient toutes liées à l'écoulement du temps. La prescription extinctive et prescription libératoire sont désormais régies par deux titres différents du Livre III du Code civil, le titre XX étant consacré à la prescription extinctive et le nouveau titre XXI l'étant à la possession et à la prescription acquisitive (En ce sens, voir GHESTIN Jacques (sous la direction), *Traité de Droit civil, Les biens*, L.G.J.D., 2^e édition, 1981, p. 237). La prescription extinctive (catégorie à laquelle appartient la prescription de l'action en recouvrement) est un mode d'extinction « *résultant de l'inaction de son titulaire pendant un certain laps de temps* » (article 2219 nouveau du Code civil). Sauf délais spéciaux prévus par des textes particuliers, les actions personnelles ou mobilières se prescrivent par 5 ans à compter du jour où le titulaire du droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer, alors que le délai de droit commun de la prescription était de 30 ans jusqu'à la loi du 17 juin 2008. La prescription acquisitive que l'on appelle aussi usucapion est, en revanche, un mode de prescription propre aux droits réels principaux, spécialement de la propriété. Pour plus de précision sur la distinction entre prescription extinctive et acquisitive, voir AUBERT Jean-Luc, SAVAUX Eric, *Introduction au droit*, Dalloz, 13^e édition, 2010, p.10 ; CORNU Gérard, *Les biens*, Montchrestien, 13^e édition, 2007, pp. 273-301).

Ainsi, ce sont la sécurité juridique⁵⁷ et l'ordre social qui justifieraient la prescription. La sécurité de celui qui est dépossédé n'a pas à être ménagée ; celui contre lequel on prescrit est négligent parce qu'il n'exerce pas son droit et trouve dans la prescription la rétribution de sa faute⁵⁸.

La prescription permet de préserver l'ordre social contre des procès aussi inattendus que tardifs. Présentant au Corps législatif le projet du titre du Code civil relatif à la prescription, BIGOT De PREAMENEU allait jusqu'à déclarer : « *De toutes les institutions du droit civil, la prescription est la plus nécessaire à l'ordre public* » ; à défaut, « *il ne resterait au législateur aucun moyen de prévenir ou de terminer les procès ; tout serait confusion* »⁵⁹. Ainsi, la prescription vise à assurer la sécurité des relations juridiques et répond manifestement à des préoccupations d'ordre public.

Si la doctrine reconnaissait le bien-fondé de la prescription, elle restait cependant divisée quant à ses effets⁶⁰.

Deux thèses s'opposaient.

D'une part, la théorie « *substantialiste* », pour qui l'effet de la prescription sur une dette est entièrement extinctif, l'obligation naturelle d'acquitter une dette prescrite n'étant qu'un « *devoir moral qui monte à la vie civile* »⁶¹.

D'autre part, la théorie « *processualiste* », pour qui l'effet de la prescription n'est pas d'éteindre totalement l'obligation, mais seulement de fournir à son débiteur une exception lui permettant de repousser le créancier⁶² ; il subsiste une obligation naturelle à la charge du débiteur, la prescription n'éteignant pas le rapport de la dette.

⁵⁶ JOSSERAND Étienne Louis, *op. cit.*, n° 1569.

⁵⁷ ZENATI-CASTAING Frédéric, REVET Thierry, *Les biens*, P.U.F., 3^e édition, 2008, p. 678.

⁵⁸ *ibid.*

⁵⁹ FENET Pierre-Antoine, *Recueil complet des travaux préparatoires du Code civil*, tome 15, p. 573 et 575.

⁶⁰ FLOUR Jacques, AUBER Jean-Luc, FLOUR Yvonne, SAVAUX Eric, *op. cit.*, pp. 49-50.

⁶¹ RIPERT Georges, *op. cit.*, n° 692.

⁶² Selon l'article 122 du Code de procédure civile, la prescription est une fin de non-recevoir, c'est-à-dire un moyen qui tend à faire déclarer l'adversaire irrecevable en sa demande sans examen au fond

En droit civil donc ce sont : la protection du débiteur, la sécurité juridique, l'ordre social qui justifieraient que passé un certain délai, le créancier perd le droit d'exiger du débiteur le paiement d'une dette.

Qu'en est-il en droit fiscal ?

B- En droit fiscal

En droit public et dans ses subdivisions, tel le droit fiscal, le débiteur doit être protégé contre les créances anciennes, mal fondées.

A cet égard, la situation du redevable de l'impôt qui est actionné en paiement par l'Etat en vertu d'un rapport de droit public ne diffère pas de celle du débiteur actionné par un particulier.

Quant à l'Etat considéré non plus comme créancier, mais comme débiteur d'un rapport public, il doit bénéficier de la même protection que celle dont jouit le débiteur de droit privé ; pas plus que celui-ci, ses organes administratifs n'échappent à la difficulté de prouver les faits reculés.

Pour ce qui est de la durée de cette prescription, plus courte qu'en droit civil, prévue par les dispositions de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales et opposable aux comptables, elle s'est pendant longtemps⁶³ justifiée par les moyens exceptionnels dont ces derniers disposent pour recouvrer les créances fiscales.

Les raisons pour lesquelles passé un certain délai le créancier perd le droit d'exiger le paiement de sa créance sont identiques que l'on se trouve dans un rapport de droit

pour défaut du droit d'agir (sur ce point, voir BIGUNET-MAUREL Cécile, *Dictionnaire de la prescription civile*, Editions Francis Lefebvre, 2011, p. 170).

⁶³ Voir supra, p. 25 et s.

privé ou de droit public. Toutefois, cela ne veut pas dire que les toutes règles de droit civil soient transposables au droit fiscal.

L'intérêt de la discussion relative aux buts de la prescription est essentiellement théorique, celui de la délimitation de son champ est principalement pratique.

§2-Le domaine de la prescription de l'action en recouvrement

Cette prescription s'applique à la fois à l'impôt en principal (A) et ses accessoires (B).

A- Les impositions en principal

La prescription de l'action en recouvrement concerne les impôts recouverts par l'ancienne Direction générale de la comptabilité publique qui étaient pour l'essentiel les impôts directs nationaux et locaux, d'une part, et les impôts recouverts par l'ancienne Direction générale des impôts qu'étaient principalement, les taxes sur les chiffres d'affaires, les contributions indirectes et les droits d'enregistrement et de timbre, d'autre part. Tous ces impôts sont soumis à la prescription de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales.

Cependant, toutes les créances recouvertes par les comptables publics ne sont pas soumises à cette prescription plus courte. Certaines créances bien que recouvertes par ces derniers y échappent⁶⁴.

⁶⁴ En ce sens, voir C.E. Section 30 mars 1990, n° 57018, Leca, R.J.F. 5/90, n°623, s'agissant d'une indemnité égale au montant du traitement et de l'indemnité de résidence dont un élève-commissaire était tenu de verser au Trésor à la suite de son licenciement et dont un décret prévoyait le recouvrement suivant les formes et procédures à suivre pour le recouvrement de contribution

Cette prescription s'applique pour les impôts perçus par voie de rôle, à chaque article du rôle considéré isolément et non à l'ensemble des impôts dus pour une année. Pour les impôts faisant l'objet d'un avis de mise en recouvrement la prescription s'applique à toutes les sommes portées sur cet avis et uniquement à celles-là⁶⁵.

B- Les accessoires

Cette prescription s'applique à l'impôt en principal et aux accessoires de la créance fiscale notamment ceux issus des règles qui tendent à indemniser le Trésor public : les intérêts de retard, les majorations de droits et les intérêts moratoires. Ces intérêts de retard, majorations de droits et intérêts moratoires qui ne tendent qu'à réparer le préjudice financier subi par le Trésor du fait du non-paiement ou du paiement tardif de l'impôt ne doivent toutefois pas être confondus avec les nombreux dispositifs à vocation explicitement répressive qui sous forme d'amendes fiscales ou de majorations de droits tendent à sanctionner le manquement aux obligations et ne suivent pas le même sort s'agissant de la prescription que la créance fiscale principale⁶⁶ soumise à la prescription de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales.

indirectes. Voir également CASIMIR Jean-Pierre, *Contrôle fiscal Contentieux-Recouvrement*, Groupe revue fiduciaire, 10^e édition, 2007, p. 464.

⁶⁵ En ce sens, voir l'instruction 12 C-1-98 du 23 mars 1998 (B.O.I. du 31 mars 1998, n°62), paragraphe 38.

⁶⁶ Le délai de prescription de ces dispositifs à vocation répressive est régi par les dispositions de l'article L. 188 du Livre des procédures fiscales. Cet article prévoit en effet que : « *Le délai de prescription applicable aux amendes fiscales concernant l'assiette et le paiement des droits, taxes, redevances et autres impositions est le même que celui qui s'applique aux droits simples et majorations correspondants.*

Pour les autres amendes fiscales, la prescription est atteinte à la fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les infractions ont été commises.

Pour les amendes et confiscations fiscales prononcées par la juridiction pénale, le délai de prescription est le même que pour les peines correctionnelles de droit commun et il s'applique dans les mêmes conditions que pour les dommages-intérêts. »

Aux termes du deuxième alinéa de l'article L. 189 du Livre des procédures fiscales, la prescription des sanctions fiscales autres que celles qui sont prononcées par la juridiction pénale est interrompue par la mention portée sur la proposition de rectification qu'elles pourront être éventuellement appliquées ou par la notification d'un procès-verbal (B.O.I., 13 N-1-07, n° 29 du 19 février 2007 commentant les articles 12 à 25 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des

Aujourd'hui, il est acquis⁶⁷ que la prescription qui s'applique au recouvrement des droits principaux, s'applique également aux intérêts dus au profit de l'Etat qui tendent soit à réparer le préjudice financier subi par le Trésor du fait du non-paiement ou du paiement tardif de l'impôt soit à dissuader les contribuables de différer exagérément le paiement (intérêt moratoires prévus aux articles L. 208 et L. 209⁶⁸ du Livre des procédures fiscales, dus lorsque le contribuable perd, totalement ou partiellement, l'instance fiscale qu'il a engagée devant le juge de l'impôt⁶⁹). Ces intérêts sont l'accessoire de la créance principale ce qui leur fait perdre, comme le relevait madame HAGELSTEEN⁷⁰, « *le caractère financier ... de produits d'une créance, en quelque sorte, autonome par rapport à l'obligation principale, pour ne plus constituer que le simple prolongement dans le temps de l'obligation principale. Ils sont, en fait, un élément accessoire et indissociable de celle-ci dont ils permettent l'actualisation permanente* ».

Tout acte qui interrompt la prescription du principal, c'est-à-dire des droits mis à la charge du contribuable, produit le même effet en ce qui concerne les accessoires de cette créance. Ces intérêts et majorations, en tant qu'accessoire de l'impôt mis à la charge du contribuable, doivent être recouverts avant le délai de l'expiration de

mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités).

⁶⁷ C.E. 9^e et 10^e s.-s. 10 août 2005, n°259741, Sarteur, R.J.F. 11/05, n°1305, s'agissant des intérêts moratoires prévus par l'article 209 du Code général des impôts. Auparavant le Conseil d'Etat avait jugé que la prescription qui s'attache au recouvrement des créances, autres que fiscales et domaniales, par les comptables du Trésor est la prescription de droit commun, et non celle de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales, nonobstant la circonstance que, dans ce cas, les poursuites ont lieu comme en matière de contributions directes (C.E. Section, 30 mars 1990 précité), puis précisé dans le contentieux de droit commun que les intérêts moratoires afférents à des indemnités ne sont que l'accessoire de ces dernières et doivent être soumis au même régime fiscal (C.E. Section, 4 décembre 1992, n°83205, Brossard, R.J.F. 1/93, n°3, conclusions de Mme HAGELSTEEN Marie-Dominique, p. 3 et R.F.D.A. 1994, p. 362). Mais, il ne s'était encore pas prononcé sur la question de savoir si les intérêts moratoires prévus par les textes fiscaux avaient ou non une autonomie juridique par rapport aux impositions principales.

⁶⁸ Le paiement des intérêts des articles prévus aux articles L. 208 et L. 209 du Livre des procédures fiscales ont pour objet de réparer le préjudice subi par le contribuable du fait d'un prélèvement indu ou de la consignation injustifiée de sommes.

Sur l'historique des articles L. 208 et L. 209 du Livre des procédures fiscales, voir les conclusions de COURTIAL Jean sous C.E. 20 octobre 2000 n°194730, ATG Gigadisc et n°198304, Lancia (R.J.F. 1/01, n°109 et 110, B.D.C.F., p. 15) et, auparavant, celles de Mme LATOURNERIE Marie-Aimée sous C.E. Assemblée 31 octobre 1975, n°97234 (R.J.F. 12/75, n°578 et Dr. fisc. 1975, n°51, commentaire 1656).

⁶⁹ Ils n'ont pas en tant que tels pour objet de produire des revenus au profit du Trésor.

l'action en recouvrement. Il s'ensuit que, lorsque l'action de l'Administration est atteinte par la prescription au moment où elle met en recouvrement, les intérêts légalement applicables sont eux-mêmes atteints par la prescription.

Les raisons pour lesquelles la prescription a été instituée semblent être identiques en droit civil et en droit fiscal. La doctrine dans sa quasi totalité, reconnaît le bien-fondé de la prescription, même si elle ne s'accorde pas sur ses conséquences. Une partie de la doctrine soutient que la prescription a pour effet d'éteindre la dette ; l'autre qu'elle éteint tout simplement l'action du créancier. Toutefois, la doctrine est unanime pour dire que, le débiteur qui paie une dette alors que la prescription est acquise ne peut prétendre au remboursement de somme ainsi payée. La question se pose de savoir si ce raisonnement peut s'étendre au paiement d'un impôt prescrit.

Section 2- Le paiement d'un impôt postérieurement à l'expiration du délai de l'action en recouvrement

Lorsque le comptable public chargé du recouvrement de l'impôt n'a pas exercé de poursuites pendant quatre années consécutives suivant la notification de l'avis d'imposition ou de l'avis de mise en recouvrement, l'action en recouvrement de l'impôt est prescrite.

Or, il est unanimement admis en doctrine, tant par les partisans de la théorie « *substantialiste* » que « *processualiste* », que la prescription laisse subsister une obligation naturelle.

⁷⁰ Voir Conclusions de Madame HAGELSTEEN Marie-Dominique sous l'arrêt de Section du 4 décembre 1992 précité.

Les partisans de ces deux théories s'accordent en effet pour rendre définitif le paiement d'une dette prescrite.

La théorie de l'obligation naturelle ne peut s'appliquer que lorsque le paiement de la dette a lieu de manière volontaire. Elle ne peut justifier le paiement d'une dette lorsque le débiteur de la dette s'est acquitté de manière involontaire.

Il est clair que cette théorie ne saurait s'appliquer dans les hypothèses où le contribuable s'est acquitté de manière involontaire de l'impôt prescrit (§2) ; c'est peut être pourquoi l'Administration prescrit à ses agents, d'une part, de s'abstenir d'exercer les poursuites en vue réclamer le paiement d'un impôt prescrit et, d'autre part, de rembourser au contribuable qui en fait la demande les sommes recouvrées à la suite des mesures d'exécution initiées alors que la dette était prescrite.

En matière fiscale, on pourrait se demander si cette théorie de l'obligation naturelle peut effectivement justifier le paiement d'un impôt volontaire (§1). Si elle peut justifier aisément, en droit civil, le paiement d'une dette prescrite, une telle argumentation peut paraître fragile en droit fiscal. On peut en effet douter de son extension au droit fiscal d'autant plus que la nature du rapport qui lie le contribuable à l'Administration est un rapport de droit public.

§1- Le paiement volontaire

Un paiement volontaire, c'est-à-dire effectué librement par le redevable averti que la prescription lui était acquise, fait obstacle à l'action en répétition des sommes payées à l'expiration du délai de l'action en recouvrement (A) ; telle est la position de la Cour de cassation. Toutefois, les fondements de cette position demeurent incertains (B).

A- Le rejet de l'action en répétition en cas de paiement volontaire d'un impôt à l'expiration du délai de l'action en recouvrement

Plusieurs arrêts de la Cour de cassation ont rejeté la requête de contribuables tendant à obtenir la répétition d'un impôt payé à l'expiration du délai de prescription.

1- L'arrêt du 17 janvier 1938

Dans l'affaire Rabouin c/ Administration de l'enregistrement⁷¹, la Cour de cassation a rejeté l'action en restitution exercée par le contribuable qui avait acquitté les droits de succession alors que ceux-ci étaient prescrits. Elle a repris à cette occasion mot pour mot, les motifs d'un arrêt du 21 janvier 1935⁷² rendu à propos de la répétition d'acompte sur un impôt acquitté avant l'expiration du délai de recouvrement mais non réclamé par l'Administration : *« si la prescription a pour effet soit d'éteindre une dette, soit de faciliter au débiteur la preuve de sa libération, elle ne saurait anéantir le paiement régulièrement effectué d'une dette existante, la rendre rétroactivement sans cause et ouvrir l'action en répétition de l'indu »*, en ajoutant que : *« si au moment du paiement, l'action de l'administration fiscale était éteinte par la prescription, cela n'entraînait pas que ce paiement fût indu »*.

La cour a ainsi exclu la répétition de la somme payée en exécution d'une obligation prescrite, dans une décision qui, quoique rendue en matière de droits d'enregistrement, avait une portée générale⁷³.

⁷¹ Cass. Com. 17 janvier 1938, Dalloz, 1940, I, p.57, avec une note CHEVALIER Jean.

⁷² Dans l'arrêt du 21 janvier 1935, Consorts Fournier c/ Administration de l'enregistrement (Sirey, 1935, I, p. 321 et s., suivi du rapport de PILON), la Cour de cassation a eu à juger si une somme d'argent, acquittée à titre d'acompte sur un impôt non réclamé pouvait après expiration du délai de la prescription de l'action en recouvrement de l'impôt, être répétée par le contribuable. Dans cette espèce, des héritiers, sur la base de la liquidation de l'impôt faite par leur notaire, avaient versé à l'Administration fiscale, à titre d'acompte, la majeure partie des droits de succession dont ils étaient redevables. Ce versement n'avait été suivi d'aucune déclaration de succession et aucune poursuite n'avait été effectuée. Les droits une fois prescrits, les héritiers avaient demandé la restitution de ce qu'ils prétendaient avoir payé sans cause, l'action de l'Administration fiscale n'ayant pas été exercée et étant en outre éteinte. La cour a rejeté leur requête. La cour ne faisait ainsi qu'appliquer à une espèce particulière les règles de droit en matière de prescription et de répétition de l'indu, son rapporteur, PILON, relevant qu'aucune règle de droit fiscal n'impliquait une solution différente.

2- L'arrêt du 8 juin 1948

Par un arrêt du 8 juin 1948⁷⁴, la Cour de cassation dans une espèce où une société avait acquitté les droits d'enregistrement à titre d'acompte, alors qu'ils étaient prescrits, a jugé que : « *si la prescription a pour effet soit d'éteindre une dette, soit de procurer au débiteur la preuve de sa libération, elle ne saurait cependant anéantir le paiement régulièrement effectué, notamment avant toute poursuite du créancier, d'une dette existante, rendre celle-ci rétroactivement sans cause et ouvrir l'action en répétition de l'indu ; que dès lors, le versement des acomptes litigieux en a valu paiement et ne peut être répété, même dans le cas où il aurait eu lieu après la prescription de l'action du créancier, bien que la société ait ignoré, au moment du versement, que la prescription était acquise, et alors qu'il résulte suffisamment des motifs du jugement que le versement a été effectué avant toute poursuite, sans avoir été provoqué par une contrainte administrative.* »

La Cour a ainsi estimé que le fait, au moment d'acquitter une dette prescrite, d'être conscient ou non de l'intervention de la prescription ne jouait aucun rôle s'agissant d'une restitution éventuelle. Pour elle, le paiement d'une telle dette est valable, même si elle est effectuée par erreur. Cette jurisprudence dont les fondements restent incertains a été confirmée dans un autre arrêt du 21 février 1949⁷⁵.

B- Les fondements incertains du rejet de l'action en répétition en cas de paiement volontaire d'un impôt après l'expiration du délai de l'action en recouvrement

Dans les arrêts ci-dessus, la Cour de cassation évite d'aborder la question sur le terrain de l'obligation morale⁷⁶. Elle n'accrédite aucun des deux grands courants doctrinaux : théorie « *substantialiste* » ou « *processualiste* ».

⁷³ Voir rapport de M. PILON, Dalloz, 1940, I, p.57.

⁷⁴ Cass. Com., 8 juin 1948 Dalloz 1948, p. 376.

⁷⁵ Dalloz 1949, p. 208.

⁷⁶ Le rattachement de la solution de l'arrêt de la Cour de cassation à la règle suivant laquelle le paiement d'une obligation naturelle ne peut être répété entraîne une trop grande restriction du nombre des paiements que l'obligation naturelle serait en mesure de valider, le débiteur pouvant arguer qu'il

Motiver ces décisions par le biais de l'obligation naturelle aurait été fragile.

La théorie de l'obligation naturelle, suppose que le débiteur en payant ait connaissance de ce que la prescription est acquise et ne s'acquitte de la dette que pour des considérations d'ordre moral. Un tel raisonnement conduirait à autoriser la répétition si le débiteur n'a pas payé en considération d'un devoir moral, c'est-à-dire s'il a payé parce qu'il se croyait exposé à une action en paiement.

S'il ne s'agit que de valider le seul paiement fait en connaissance de cause par un débiteur averti que la prescription lui était acquise, un tel paiement ne pourrait s'interpréter que comme une renonciation à la prescription. L'idée de l'obligation naturelle n'y ajoute rien. Elle y apporte même des atténuations car comme relevait Jean CHEVALIER dans son commentaire de l'arrêt du 17 janvier 1938, « *l'idée d'obligation naturelle [...] ne peut sanctionner un paiement volontaire qu'autant qu'il existe ou qu'il peut exister pour le débiteur un devoir moral d'exécuter l'obligation nonobstant la prescription* ». Or, toute obligation ne se double pas nécessairement d'un devoir moral de l'accomplir. Certaines obligations, notamment le paiement de l'impôt, n'existent que par l'ordre du législateur. Il n'est d'autre devoir moral d'accomplir ces obligations que celui qui incombe à tout citoyen de se soumettre aux lois et de rendre à César ce qui lui revient. Et, dès lors que le commandement de loi disparaît, il est difficile de concevoir qu'il subsiste le devoir moral qu'a chaque citoyen de se soumettre à l'impôt et de s'abstenir de toute fraude.

Pourquoi payer un impôt que la loi a cessé d'exiger ? Comment justifier le paiement d'une créance prescrite ?

La Cour de cassation fonde sa décision sur le terrain de la cause. Mais, ce fondement n'est pas très convaincant.

La cause est une notion civiliste qui régit les actes juridiques.

n'avait pas connaissance de la prescription ou qu'aucun devoir moral ne lui incombe. La solution ne

Dans la théorie générale des obligations, le terme cause est employé dans deux sens différents.

Dans un premier sens, il s'agit de ce que l'on appelle la cause efficiente et, dans un second sens, il s'agit de la cause finale.

La cause efficiente est la source d'un rapport d'obligation. Ainsi, le contrat au même titre qu'un fait juridique, est la source d'un rapport d'obligation entre un créancier et un débiteur.

La cause finale est la raison de l'engagement du débiteur, la motivation de sa volonté. Elle est la réponse à la question de savoir pourquoi une personne a consenti d'être débitrice en vertu d'un contrat. C'est la raison d'être de l'obligation contractuelle, le pourquoi de l'obligation. Elle est toujours envisagée du côté de la dette et non pas du côté de la créance. La créance étant la contrepartie de la dette, dès lors que la dette est justifiée, la créance l'est nécessairement, par conséquent. Lorsque cette cause est inexistante le contrat est nul⁷⁷.

La cause, efficiente ou finale ne saurait régir les rapports entre l'Etat et le contribuable. Rien ne permettrait de justifier la transposition règles de la théorie générale des obligations à la matière fiscale.

L'obligation de payer l'impôt puise sa source dans la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen. Cette Déclaration fait partie intégrante du bloc de constitutionnalité et ce faisant a valeur constitutionnelle. La théorie de la cause efficiente, destinée aux actes juridiques ne saurait fonder le rapport d'obligation qui lie l'Etat au contribuable.

L'impôt, on le sait, est une prestation requise des particuliers sans contrepartie. Or, la théorie de la cause, vue sous l'angle de la cause finale, cette fois-ci, est tout aussi

pouvait donc se justifier sous l'angle de l'obligation naturelle.

⁷⁷ LARROUMET Christian (sous la direction), *Droit civil*, tome 3, Economica, 5^e édition, 2006, p. 436.

fragile, sinon plus que lorsqu'elle est perçue sous le prisme de cause efficiente. La cause finale suppose nécessairement une contrepartie, ce qui est contraire à la nature de l'impôt qui ne suppose aucune contrepartie. S'il était demandé au contribuable pourquoi il paie l'impôt, il répondrait sans aucun doute : « *parce que la loi m'y oblige* ».

C'est cette même loi qui rend obligatoire le paiement de l'impôt qui lui donne la possibilité de ne plus payer passé un certain délai.

La raison pour laquelle le contribuable qui a acquitté un impôt prescrit ne peut le répéter ne trouverait donc pas sa justification dans la théorie de la cause, mais plutôt dans le fait que la prescription n'a pas pour effet d'éteindre la dette, mais seulement d'empêcher le créancier après un certain délai de réclamer le paiement de l'impôt. L'article L. 274 du Livre des procédures fiscales vient conforter cette position. Cet article dispose en effet que : « *Les comptables publics des administrations fiscales qui n'ont fait aucune poursuite contre un redevable pendant quatre années consécutives à compter du jour de la mise en recouvrement du rôle ou de l'envoi de l'avis de mise en recouvrement sont déchus de tous droits et de toute action contre ce redevable* ». La prescription serait donc une exception instituée au profit du contribuable. Il est libre de la soulever, auquel cas sa dette sera déclarée éteinte par le juge ; il est libre d'y renoncer, auquel cas il devra s'acquitter de sa dette. Cette renonciation découle souvent du paiement d'un acompte. Le paiement d'un acompte non seulement ne peut être répété, mais rend en outre exigible l'intégralité de la dette, pourvu qu'il ait été fait en connaissance de cause et qu'il soit possible d'y voir, eu égard aux circonstances, une renonciation de la prescription.

Ni la théorie de l'obligation naturelle, ni celle de la cause de l'obligation ne permettent de justifier pourquoi le paiement d'un impôt prescrit ne doit pas être remboursé.

Le non-remboursement d'un impôt prescrit se justifie mieux sous l'angle de la renonciation. La théorie de survivance de l'obligation naturelle permet d'ailleurs d'expliquer comment le débiteur peut renoncer à la prescription acquise puisqu'une reconnaissance volontaire transforme l'obligation naturelle en obligation civile. Dans

l'instruction 12 C- 1- 98 du 23 mars 1998 (BOI du 31 mars 1998) paragraphes 166 à 168, l'Administration fiscale s'appuie sur la théorie de la survivance de l'obligation naturelle pour rendre définitif le paiement d'un impôt prescrit.

C'est la renonciation qui permet de comprendre pourquoi ce qui a été payé par le contribuable ne peut plus être remboursé. C'est d'ailleurs sous l'angle de la renonciation que la question est souvent soulevée devant le Conseil d'Etat⁷⁸.

Toutefois, cette renonciation n'existe pas lorsque le paiement n'a pas été effectué de manière volontaire.

§2- Le paiement involontaire

A l'expiration du délai de l'action en recouvrement et indépendamment de la volonté du redevable de l'impôt, le paiement de l'impôt peut s'opérer dans un certain nombre de cas (A). Se pose alors la question du remboursement de l'impôt payé dans de telles circonstances (B).

A- Les cas de paiement involontaire

Le paiement d'une dette prescrite peut se faire indépendamment de la volonté du contribuable, parce que le comptable public a fait jouer le mécanisme de la compensation (1), ou a affecté unilatéralement un versement effectué par le redevable au paiement d'une dette prescrite (2), ou encore parce que ce paiement est intervenu à l'issue des mesures d'exécution forcées diligentées contre lui malgré la prescription (3).

⁷⁸ Voir infra, p. 52.

1- La compensation

La compensation est un mode d'extinction de l'obligation prévue par l'article 1289 du Code civil. L'article 1289 du Code civil dispose que « *Lorsque deux personnes se trouvent débitrices l'une envers l'autre, il s'opère entre elles une compensation qui éteint les deux dettes [...]* ».

Il ressort de l'article 1290 du même code que l'effet extinctif attaché à la compensation est indépendant de la volonté des parties, qui n'ont aucune formalité particulière à accomplir pour en bénéficier. Elle n'est possible qu'entre deux dettes réciproques de sommes d'argent ou pour les choses fongibles. L'effet extinctif attaché à la prescription « *s'opère de plein droit par la seule force de la loi, même à l'insu des débiteurs* » dès que les conditions de la compensation sont réunies.

En droit fiscal, le comptable public chargé du recouvrement peut affecter par la voie de la compensation au règlement d'impositions dues par un contribuable les sommes versées par lui en paiement d'un autre impôt dont il n'était pas en réalité redevable à condition que les deux dettes soient réciproques, c'est-à-dire que ce soient les mêmes personnes qui se trouvent débitrices l'une de l'autre.

Mais, cette compensation ne joue que sous certaines conditions.

L'impôt doit être destiné au même budget : le budget général ou le budget des collectivités territoriales. Aucune compensation ne peut s'opérer entre les impôts d'État et une créance possédée par le débiteur sur une commune. Une somme obtenue au moyen d'un avis à tiers détenteur émis pour avoir paiement de sommes dues au titre de l'impôt sur le revenu ne peut donc partiellement se compenser avec une dette en matière de taxes foncières, une somme ainsi affectée doit être restituée⁷⁹ ; à l'inverse la T.V.A. peut être compensée avec tous les impôts qui constituent des recettes affectées au budget de l'État.

⁷⁹ C.E. 9^e et 8^e s.-s. 5 janvier 1994, n°83158, R.J.F. 3/94, n° 350.

L'impôt dû doit être liquide et exigible⁸⁰, c'est-à-dire que la créance du Trésor doit avoir été authentifiée par un avis de mise en recouvrement ; le remboursement du crédit de T.V.A. non imputable doit avoir fait l'objet d'une décision de remboursement de la part de l'ordonnateur.

La compensation est susceptible d'être invoquée dès l'instant où l'action en recouvrement forcé de l'impôt peut être engagée⁸¹. L'interdiction de payer toute créance antérieure au jugement d'ouverture pendant la procédure collective⁸² ne fait pas obstacle au paiement par compensation des créances connexes. Mais la compensation ne peut être invoquée pour apurer une créance fiscale antérieure au jugement qu'à la condition que cette créance ait fait l'objet d'une déclaration régulière au mandataire judiciaire et non postérieure⁸³. Ainsi, il ne peut être opéré de compensation entre une créance de T.V.A. antérieure au jugement d'ouverture et un crédit de T.V.A. non imputable résultant d'opérations effectuées pendant la poursuite de l'activité après ce jugement. Le juge compétent pour se prononcer sur l'existence d'une connexité, ainsi que sur le bien-fondé de la compensation pour connexité est le juge judiciaire, puisqu'il est chargé de trancher les litiges relatifs au déroulement de la procédure collective⁸⁴. Une compensation intervenue pendant la période suspecte constitue un paiement anormal, prohibé et susceptible d'être annulé de plein droit⁸⁵.

2- L'affectation d'un paiement par le comptable

Il peut arriver qu'un contribuable soit débiteur d'une créance fiscale remontant à plus de quatre ans et que, du fait de l'inertie des services fiscaux l'action en recouvrement soit prescrite, mais que, malgré cette prescription, le contribuable adresse un chèque dans l'intention de payer un impôt non atteint par la prescription, sans toutefois

⁸⁰ C.E. 27 juillet 2005, n° 257241, Sté Tecenet AG, Dr. fisc. 2006, n° 3, commentaire 75 et R.J.F. 11/05, n° 1302.

⁸¹ Sur la nécessité de la notification de l'avis de non-imposition préalablement à la compensation opérée par le comptable public : cf. C.E. 28 juillet 1999, n° 170917, R.J.F. 10/99, n° 1286.

⁸² Article L. 622-7 du Code de commerce.

⁸³ Cass. com. 19 janvier 1999, n° 95-22.136, n° 232 P, Dr. fisc. 1999, n° 26, commentaire 529 ; Bull. civ. 1999, IV, n° 18, p. 16 ; R.J.F. 4/99, n° 494.

⁸⁴ T. confl. 22 janvier 2001, n° 3231, Duquesnoy, Dr. fisc. 2001, n° 19-20, commentaire 466 ; R.J.F. 5/01, n° 664.

⁸⁵ Cass. com. 13 février 2007, n° 05-13.526, Ales béton, J.C.P. E. 2007, 1450, n°6, observations CABRILLAC Rémy, Dalloz 2007, p. 583, observations LIENHARD Alain.

apporter de précision sur l'impôt qu'il souhaite payer et que le comptable public affecte ce chèque au paiement d'une dette déjà prescrite.

L'affectation ainsi effectuée par le comptable au règlement d'une dette antérieure prescrite ne saurait être considérée comme un paiement volontaire.

3- Le paiement effectué sous la contrainte de l'Administration fiscale

Il s'agit de l'hypothèse où le comptable a mis en œuvre des mesures d'exécution forcée malgré la prescription de l'action en recouvrement en prétextant que cette prescription n'est pas acquise du fait de l'allongement du délai de l'action en recouvrement consécutif à un acte interruptif ou suspensif de la prescription.

Toutefois, le contribuable qui a été contraint et forcé de payer un impôt prescrit peut-il être regardé comme ayant renoncé à se prévaloir de la prescription ? Peut-il obtenir le remboursement de l'impôt payé dans ces conditions ?

B- Le remboursement de la somme payée involontairement à l'expiration du délai de l'action en recouvrement

Le paiement de l'impôt couvert par la prescription implique la renonciation à se prévaloir de celle-ci et le contribuable ne peut ensuite pas en réclamer le remboursement. Cette possibilité de renoncer à la prescription et de s'acquitter d'une obligation naturelle rémanente n'est reconnue que parce que les droits subjectifs sont en cause. C'est pourquoi la prescription de l'action en recouvrement n'a pas un caractère d'ordre public⁸⁶.

Cependant, pour valoir renonciation, le paiement doit être régulièrement effectué, c'est-à-dire être volontaire. Si le contribuable n'a payé que contraint et forcé, après

⁸⁶ Sur l'absence de caractère d'ordre public du moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement, voir infra p. 87 et s.

poursuites et en faisant des réserves, on ne peut pas soutenir qu'il a renoncé à se prévaloir de la prescription⁸⁷.

En revanche, si le contribuable a effectué un versement volontaire, aucun remboursement n'est possible.

Le même principe commanderait qu'aucune restitution ne soit prononcée au titre de versements que le débiteur aurait effectués par voie de recouvrement forcé après le terme de la prescription, mais avant d'opposer celle-ci. Au moment en effet où il effectuait ces versements, la dette avait encore le caractère obligatoire. Toutefois, l'Administration interdit à ses agents d'agir en recouvrement forcé après le terme de la prescription et prescrit le remboursement des sommes obtenues dans ces conditions⁸⁸.

⁸⁷ Sur la renonciation voir infra p. 52 et s.

⁸⁸ Instruction 12 C-1-98 du 23 mars 1998 (n°62, B.O.I. du 31 mars 1998), paragraphes 164 à 168 et documentation administrative de base 12 C- 631/632 du 30 octobre 1999, paragraphes 165 et 169. Le paragraphe 164 de l'instruction 12 C-1-98 (repris par le paragraphe 165 de la documentation de base) prévoit que: « [...] l'action en recouvrement ne devra pas être poursuivie lorsque la prescription d'une créance est constatée même si le débiteur ne l'invoque pas ». Le paragraphe 168 de l'instruction précitée (repris par le par le paragraphe 169 de la documentation de base 12 C 631/632) quant à lui dispose que : « [...] dès lors qu'il est normalement exclu que le Trésor agisse en recouvrement forcé après le terme de la prescription, il conviendra de rembourser les sommes détenues dans ces conditions en cas de demande du contribuable ».

Conclusion du chapitre I

La prescription de l'action en recouvrement empêche l'Administration de poursuivre le redevable de l'impôt, mais laisse subsister une obligation exécutable à laquelle il est loisible au débiteur de l'impôt d'y renoncer. Cette faculté trouve son fondement dans le fait que la prescription a été instituée au profit du contribuable qui peut y renoncer en acquittant spontanément un impôt prescrit. Ceci implique que le débiteur qui a été contraint et forcé de payer un impôt prescrit ne soit pas regardé comme ayant renoncé à se prévaloir de la prescription. L'admission de cette faculté de renonciation qui trouve son fondement dans la théorie de l'obligation naturelle contribue à la sauvegarde des intérêts du Trésor. Elle atténue les conséquences de l'inertie de l'Administration qui n'aurait pas accompli dans les délais légaux les diligences en vue du recouvrement de l'impôt.

Lorsque le contribuable est actionné en paiement de l'impôt par l'Administration, le juge même s'il a connaissance de la prescription ne pourra pas l'opposer à l'Administration dans la mesure où la prescription n'est pas d'ordre public. Le contribuable doit nécessairement invoquer la prescription faute de quoi, il sera contraint de payer l'impôt réclamé et ne tirera pas profit de l'inertie de l'Administration alors même que cette dernière n'aurait entrepris aucun acte tendant à interrompre la prescription.

Chapitre II- La perturbation du cours de la prescription de l'action en recouvrement

La prescription de l'action en vue du recouvrement de l'impôt est acquise au contribuable débiteur en vertu des dispositions de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales lorsque le comptable public compétent n'a fait aucune poursuite contre lui pendant quatre années consécutives à partir du jour de la mise en recouvrement du rôle ou de l'envoi de l'avis de mise en recouvrement⁸⁹.

Ainsi, la prescription prévue à l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales sanctionne un défaut de diligence du comptable public. Les actes accomplis par ce dernier en vue de recouvrer l'impôt perturbent le cours de la prescription et, ce faisant, laissent intact le droit de poursuivre le paiement de l'impôt au-delà du délai de quatre ans. Ce droit est maintenu lorsque le redevable de l'impôt a mis le comptable public dans l'impossibilité d'agir ou a accompli un acte valant renonciation à la prescription.

La charge de la preuve de ces actes qu'ils soient interruptifs ou suspensifs de la prescription incombe à l'Administration⁹⁰. Ainsi, lorsqu'elle soutient avoir notifié un acte interruptif ou suspensif de prescription, c'est à elle que revient la charge d'établir l'envoi au contribuable de cet acte.

Les actes susceptibles de perturber le cours de la prescription méritent une étude approfondie d'où l'importance d'identifier les actes suspensifs (Section 2) et interruptifs de prescription (Section 1) ainsi que leurs effets à l'égard des redevables solidaires notamment sur la question de savoir s'ils suspendent ou interrompent

⁸⁹ Cet article dispose ainsi : « *Les comptables publics des administrations fiscales qui n'ont fait aucune poursuite contre un redevable pendant quatre années consécutives à compter du jour de la mise en recouvrement du rôle ou de l'envoi de l'avis de mise en recouvrement sont déchus de tous droits et de toute action contre ce redevable* ».

⁹⁰ C.E. 30 décembre 1998, Girault, R.J.F. 2/99, n° 180.

l'action en recouvrement à leur égard ou si en revanche ils laissent intact le droit d'exiger le paiement de l'impôt à l'égard du redevable solidaire de sorte qu' à l'issue du délai de quatre ans prévu pour le recouvrement de l'impôt, ce dernier est fondé à opposer à l'Administration la prescription.

Section 1 - L'interruption du délai de la prescription

Tous les actes accomplis par les comptables en vue du recouvrement n'ont pas vocation à interrompre la prescription. Seuls certains d'entre eux sont qualifiés par la loi ou par la jurisprudence d'actes interruptifs de prescription (§1). Ces actes, lorsque leur caractère interruptif est reconnu et lorsqu'ils sont notifiés ou signifiés régulièrement au contribuable, font courir un nouveau délai de quatre ans ; il importe donc de préciser les effets de ces actes interruptifs de prescription (§2).

§1- Les actes interruptifs de prescription

Si le plus souvent, les actes interruptifs de prescription de droit commun interrompent également la prescription de l'action en recouvrement (A), certains actes interruptifs en revanche sont propres au droit fiscal (B).

A- Les actes interruptifs de droit commun

La section première du chapitre IV du Titre III du Code civil dans sa version actuelle, intitulée « *Des causes qui interrompent la prescription* », présente les différentes manières dont la prescription peut être interrompue. A la lecture de cette section, il ressort que la prescription peut être interrompue, d'une part, du fait du débiteur par

un acte comportant reconnaissance de dette sa part et, d'autre part, du fait du créancier accomplissant des actes témoignant de sa volonté de ne pas prescrire à savoir la reconnaissance de dette (1), la compensation (2), la demande en justice (3), les mesures d'exécution forcée (5). La déclaration par le comptable chargé du recouvrement des créances fiscales à la procédure collective interrompt également la prescription (4).

1- La reconnaissance de dette

Ce mode d'interruption n'est que l'application du droit commun selon lequel la prescription est interrompue par la reconnaissance de dette du débiteur.

La reconnaissance de dette est actuellement régie par l'article 2248 du Code civil qui dispose que : « *la prescription est interrompue par la reconnaissance que le débiteur ou le possesseur fait du droit de celui contre lequel il prescrivait* ».

Le plus souvent, l'Administration qui a omis de mettre en œuvre les poursuites dans le délai qui lui est imparti, essaiera de démontrer, par le biais d'une reconnaissance tacite de dette que son droit de poursuite subsiste et que la prescription n'est pas acquise du fait de cette reconnaissance de la part du contribuable.

Un acte comportant reconnaissance de dette de la part du débiteur procède nécessairement de sa volonté et implique tout aussi nécessairement une manifestation de cette volonté. Cette reconnaissance peut être expresse ou tacite.

Dans le contentieux du recouvrement de la dette fiscale, le versement d'acompte, sans être exclusif, est par excellence l'acte valant renonciation.

Pour l'application de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales, la reconnaissance par le contribuable d'une dette interruptive de prescription ne peut résulter que d'un acte ou d'une démarche par lesquels le redevable se réfère

clairement à une créance définie par sa nature, son montant et l'identité du créancier. En effet, pour qu'un acte soit de nature à interrompre la prescription, il faut que le contribuable ait conscience de l'acte accompli et que la reconnaissance intervienne sans ambiguïté ni réserve. Le débiteur de la créance fiscale doit manifester clairement et consciemment sa volonté⁹¹.

Ainsi, constitue une reconnaissance de dette valant renonciation et donc interruptive de prescription :

- le versement par le contribuable d'un acompte sur un impôt par ailleurs non contesté⁹² ;
- les versements spontanés en paiement d'une dette de T.V.A.⁹³ ;
- le versement d'acompte effectué avant l'expiration du délai de prescription, pour le paiement des droits réclamés au contribuable, en dépit d'une contestation ultérieure dès lors que sa contestation repose sur une demande manifestement tardive, qui plus est non assortie de conclusions aux fins de sursis de paiement⁹⁴.

En revanche, ne constitue pas une reconnaissance :

- le paiement par contribuable de tout ou partie d'une dette fiscale alors qu'il en conteste parallèlement le bien-fondé⁹⁵ ;
- la simple inscription au bilan d'une entreprise d'une dette de T.V.A., en l'absence de tout autre acte du redevable ayant cet objet⁹⁶ ;

⁹¹ C.E. 8 juin 1990, n° 76775, R.J.F. 8-9/90, n° 1082, conclusions CHAHID-NOURAÏ Noël et Dr. fisc. 1990, n°41, commentaire 1839 ; C.E. 20 octobre 2000, n° 182011, R.J.F. 1/01, n°104, conclusions COURTIAL Jean et Dr. fisc. 2001, n°13, commentaire 298.

⁹² C.E. 27 juillet 1984, n° 40721, R.J.F. 10/84, n°1289 ; C.E. 5 avril 1993, n° 88530, Launay, R.J.F. 5/93, n°727.

⁹³ C.E. 8 juillet 1987, n° 50478, R.J.F. 10/87, n° 1018.

⁹⁴ C.E. 7^e et 9^e s.-s., 20 mai 1984, n° 45651.

⁹⁵ C.E. 21 avril 1986, n° 56740, R.J.F. 6/86, n°605, conclusions Mme LATOURNERIE Marie-Aimée et Dr. fisc., 1986, n°39, commentaire 1576 ; C.E. 7^e et 8 s.-s., 3 avril 1991, n°80572, Coffinet, R.J.F. 5/91, n° 687, conclusions FOUQUET Olivier et Dr. fisc. 1992, n°23, commentaire 1176.

- le paiement de la seule fraction des droits et pénalités non contestée⁹⁷.

Le Conseil d'Etat⁹⁸, tout comme la Cour de cassation⁹⁹, considère que relève de l'appréciation souveraine des juges du fond la déduction des circonstances de la cause de la reconnaissance.

Le versement d'acompte, même s'il est l'acte le plus fréquemment invoqué par l'Administration, n'est pas le seul acte valant renonciation susceptible d'interrompre la prescription de l'action en recouvrement.

D'autres actes émanant du contribuable peuvent également être regardés comme valant renonciation et de ce fait interruptifs de prescription.

Il s'agit de :

- la demande de remise gracieuse,
- la demande de délais de paiement,
- la transaction.

⁹⁶ C.E. 8 juin 1990, n° 76775, Le Bail, R.J.F. 8-9/90, n° 1082.

⁹⁷ C.E. 7^e et 8^e s.-s. 3 avril 1991, précité. Dans cette espèce, l'Administration, qui avait notifié le 13 juillet 1967 au contribuable un avis de mise en recouvrement concernant un supplément de taxes sur le chiffre d'affaires et de taxe locale, ne lui avait adressé que le 28 septembre 1977 (au-delà du délai prévu pour le recouvrement), une mise en demeure valant commandement. Le contribuable s'était acquitté le 11 octobre 1968 de la seule fraction qu'il n'avait pas contestée des droits et pénalités mis à sa charge par l'avis de mise en recouvrement du 13 juillet 1967. Il avait alors été jugé que le versement effectué ne pouvait être regardé comme comportant reconnaissance de sa part.

⁹⁸ C.E. 28 janvier 1935, Rec. C.E. 1935, p. 115.

⁹⁹ Cass. civ. 10 avril 1889, D.P. 89-1-401 ; Cass. civ. 3^e 20 février 1969, n° 67-13.828, Bull. civ. III, n° 158.

2- La compensation

D'après les dispositions de l'article 1289 du Code civil, « *Lorsque deux personnes se trouvent débitrices l'une envers l'autre, il s'opère entre elles une compensation qui éteint les deux dettes (...)* ».

Les dispositions de cet article 1289 du Code civil s'appliquent aux dettes fiscales dans les rapports entre le comptable public et le redevable de l'impôt, ainsi que celles des articles 1253 et 1256 du Code civil¹⁰⁰. Il peut arriver qu'un contribuable soit débiteur de plusieurs dettes fiscales. De même, il peut arriver qu'un contribuable paie un acompte provisionnel, notamment d'impôt sur le revenu, et s'avère par suite non-imposable. Le comptable public pourra alors affecter cette somme au règlement d'un impôt antérieur.

En l'absence d'indication donnée par le contribuable sur l'affectation qu'il entend donner à son versement¹⁰¹, le comptable peut affecter ce versement au règlement de dettes fiscales antérieures en respectant l'ordre d'imputation prévu par l'article 1256 du Code civil¹⁰². L'Administration sera alors fondée à affecter ces versements à l'apurement des dettes fiscales les plus anciennes¹⁰³.

L'affectation ainsi prononcée par le comptable au règlement d'une dette antérieure interrompt la prescription de l'action en recouvrement. Toutefois, elle n'interrompt la prescription à l'égard de cette dette que si elle a été notifiée au contribuable¹⁰⁴.

¹⁰⁰ L'article 1253 du Code civil se lit : « *Le débiteur de plusieurs dettes a le droit de déclarer, lorsqu'il paye, quelle dette il entend acquitter* ». L'article 1256 quant à lui prévoit que : « *Lorsque la quittance ne porte aucune imputation, le paiement doit être imputé sur la dette que le débiteur avait pour lors le plus d'intérêt d'acquitter entre celles qui sont pareillement échues ; sinon, sur la dette échue, quoique moins onéreuse que celles qui ne le sont point.*

Si les dettes sont d'égale nature, l'imputation se fait sur la plus ancienne ; toutes choses égales, elle se fait proportionnellement ».

¹⁰¹ A cet effet, le comptable public peut notifier un avis de non-imposition offrant ainsi au contribuable la faculté d'indiquer la nouvelle affectation qu'il entend donner à la somme correspondant à l'acompte provisionnel précédemment versé.

¹⁰² C.E. 19 décembre 1979, n°381, RJF 2/80 ; C.E. 12 octobre 1994, n° 78827, R.J.F. 12/94, n° 1380.

¹⁰³ C.E. 20 mars 1985, R.J.F. 5/85, n° 824.

¹⁰⁴ C.E. 3^e et 8^e s.-s. 13 mars 2002, n° 216295, ministre c/ Teboul, R.J.F. 6/02, n°708.

3- La demande en justice

Selon l'article 2241 du Code civil, « *La demande en justice, même en référé, interrompt le délai de prescription ainsi que le délai de forclusion.*

Il en est de même lorsqu'elle est portée devant une juridiction incompétente ou lorsque l'acte de saisine de la juridiction est annulé par l'effet d'un vice de procédure ».

Ainsi, la demande en justice, même si elle intervient dans le cadre d'une procédure de référé, est un des actes interruptifs de prescription de droit commun¹⁰⁵. Elle s'entend de toute demande en justice tendant à faire reconnaître le droit de celui contre qui on prescrit¹⁰⁶.

L'effet interruptif de prescription résultant d'une demande en justice se prolonge jusqu'à ce que l'instance soit parvenue à son terme¹⁰⁷.

La demande en justice donnée même devant un juge incompétent, interrompt la prescription¹⁰⁸ sans qu'il y ait besoin de distinguer entre l'incompétence d'attribution et l'incompétence territoriale¹⁰⁹.

Ainsi, peuvent interrompre la prescription de l'action en recouvrement :

- l'action paulienne,
- l'action tendant à conférer la qualité codébiteur solidaire,
- l'action en simulation,
- l'assignation d'un propriétaire de fonds de commerce en vente globale de ce fonds,
- l'assignation aux fins d'ouverture d'une procédure collective¹¹⁰.

¹⁰⁵ LARROUMET Christian (sous la direction), *Droit civil*, tome 3, Economica, 5^e édition 2006, p. 240.

¹⁰⁶ Les poursuites pénales ne seraient donc pas concernées.

¹⁰⁷ Aux termes des dispositions de l'article 2242 du Code civil, « *L'interruption résultant de la demande en justice produit ses effets jusqu'à l'extinction de l'instance* ».

¹⁰⁸ Alinéa 1^{er} de l'article 2241 du Code civil.

¹⁰⁹ Cass. 9 mai 1838, Sirey 38, 1, 861.

Toutefois, l'interruption ne peut subsister qu'autant que la demande est maintenue jusqu'au bout et admise par le Tribunal. C'est pourquoi l'article 2243 du Code civil la déclare non avenue :

- si le demandeur se désiste de sa demande,
- s'il laisse périmer l'instance,
- si sa demande est définitivement rejetée¹¹¹.

Pour interrompre la prescription à l'égard du redevable légal de l'impôt, l'action en justice doit être engagée contre lui. L'action en justice qui tend à faire prononcer la solidarité en application de l'article 1745 du Code général des impôts¹¹² n'interrompt pas la prescription à l'égard du redevable légal de l'impôt¹¹³. Aussi, le comptable public quand bien même aurait saisi la juridiction compétente d'une telle demande, doit, s'il veut empêcher le redevable légal de prescrire exercer des poursuites à son encontre. Le Conseil d'Etat¹¹⁴ juge en effet que les actes de la procédure judiciaire intervenus avant que la solidarité ne soit établie par une décision juridictionnelle, ne peuvent en aucun cas avoir un effet interruptif sur la prescription des impositions dues par le redevable légal. L'acte de procédure ainsi engagée et qui tend en réalité au prononcé d'une peine accessoire, a le caractère d'une condamnation civile. Cette position est tout à fait logique car, avant d'être institué codébiteur solidaire de l'impôt, il n'est pas « *celui qu'on veut empêcher de prescrire* ». Cette qualité de codébiteur ne lui est conférée que par le jugement. La solidarité prononcée en

¹¹⁰ Lorsqu'après cette procédure le Trésor produit sa créance, cette procédure interrompt la prescription.

¹¹¹ D'après la Cour de Cassation, les dispositions de l'article 2243 du Code civil (ancien article 2247 du code civil) qui déclarent non avenue l'interruption de la prescription résultant d'une citation en justice si la demande est rejetée, sont absolues et ne comportent aucune distinction selon les motifs pour lesquels la demande est repoussée (Cass. civ. 20 novembre 1983, quot. Jur. n° 67 du 7 juin 1984).

¹¹² L'article 1745 du Code général des impôts dispose que : « *Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes* ».

¹¹³ C.E. 6 juin 2007, n° 282629 et 282631, Depouly, R.J.F. 10/07, n°1163. Dans cette affaire, le requérant avait été condamné par la Cour d'appel de Reims en sa qualité de gérant la société civile Force à une peine d'un an d'emprisonnement avec sursis, une amende de 50 000 F sur le fondement de l'article 1741 du Code général des impôts et au paiement solidaire des impositions dues par la société civile Force sur le fondement de l'article 1745 du Code général des impôts.

¹¹⁴ *ibid.*

application de l'article 1745 du Code général des impôts est une peine accessoire, dont le Conseil d'Etat juge qu'elle a le caractère d'une condamnation civile. Elle n'est donc pas simplement reconnue, mais bien conférée par le jugement qui la prononce. Par conséquent, ce n'est qu'à compter de ce jugement que le contribuable devient codébiteur solidaire.

4- La déclaration par le comptable chargé du recouvrement des créances fiscales à la procédure collective

La déclaration par le comptable chargé du recouvrement de la créance fiscale dans le cadre d'une procédure collective interrompt la prescription de l'action en recouvrement. L'effet interruptif se prolonge jusqu'à la clôture de cette procédure¹¹⁵. La déclaration de créance est assimilée par la Cour de cassation à une assignation en justice¹¹⁶. Dès lors que, d'une part, la déclaration de la créance fiscale au passif de la procédure collective est assimilée à une assignation en justice et que, d'autre part, l'article 2243 du Code civil prévoit que si l'assignation est rejetée par le juge elle est regardée comme non avenue, la question se pose de savoir si l'annulation ultérieure de la procédure collective efface l'effet interruptif de prescription de la déclaration de créances fiscales au passif de la procédure collective.

L'annulation postérieure de la procédure collective selon une décision du Tribunal administratif de Cergy-Pontoise¹¹⁷ est sans influence sur l'effet interruptif de la prescription de la déclaration de la créance au passif de la procédure collective. Cette décision s'inspire d'un arrêt du Conseil d'Etat en date du 30 décembre 2009¹¹⁸. Dans cette affaire le Conseil d'Etat statuait sur la question de savoir si un commandement de payer régulièrement notifié avait un effet interruptif de prescription, alors même qu'il aurait été illégal, faute d'exigibilité de la somme sur laquelle il portait. Il avait jugé que : « (...) *l'absence de bien-fondé d'un acte de poursuite dont l'administration revendique le*

¹¹⁵ C.E. 3 juin 1992, n°67215, R.J.F. 7/92, n°1081 ; Cass. Com. 16 juin 1992, n°90-14524, R.J.F. 8-9, n°1246.

¹¹⁶ Voir par exemple Cass. com. 28 juin 1994, n°92-14960, Bull. civ. 1994, IV, n°239.

¹¹⁷ T.A. Cergy-Pontoise, 5^e ch., 8 avril 2010, n°060297, Dr. fisc. 2010, n°20, commentaire 322.

¹¹⁸ C.E. 9^e et 10^e s.-s. 30 décembre 2009, n°308242, M. Beaufort, Dr. fisc. 2010, n°13, commentaire 272 ; R.J.F. 3/10, n°294.

caractère interruptif de prescription est sans incidence sur la manifestation de volonté de l'administration et, par suite, sur le caractère interruptif de prescription de cet acte ; que, par suite, en jugeant que le moyen tiré de ce que le commandement de payer émis le 26 septembre 2001 aurait été illégal, faute d'exigibilité de la somme sur laquelle il portait, n'était pas de nature à priver cet acte, qui avait été régulièrement notifié, de son effet interruptif de prescription, la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit dans l'application de l'article L. 274 du LPF (...)».

5- Les mesures d'exécution forcée

On les oppose traditionnellement aux mesures conservatoires¹¹⁹ qui, contrairement aux mesures d'exécution forcée, n'ont aucun caractère interruptif¹²⁰. Les règles qui régissent ces mesures d'exécution forcée, principalement les saisies mobilières ont été profondément remaniées par la loi n°91-650 du 9 juillet 1991¹²¹. Les mesures d'exécution forcée peuvent porter sur des meubles corporels (saisie-vente, saisie-appéhension) ou incorporels (saisie de sommes d'argent : la saisie-attribution, la saisie-cession des rémunérations) ou sur des immeubles. Il convient de classer la mise en demeure de payer parmi les mesures d'exécution forcée car malgré son caractère préparatoire des opérations de saisie, il n'en demeure pas moins qu'elle s'analyse comme un véritable acte de poursuite.

¹¹⁹ Ces mesures conservatoires sont destinées simplement à mettre sous main de justice les biens qu'elle frappe et les rendre indisponibles afin que le débiteur ne puisse en disposer ou en diminuer la valeur.

¹²⁰ VINCENT Jean, PREVAULT Jacques, *Voies d'exécution et procédure de distribution*, Dalloz, 19^e édition, 1999, p. 200.

¹²¹ Les principes généraux de l'exécution et les dispositions applicables aux procédures en matière de saisie mobilière ont été profondément modifiés par la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 (J.O. 14 Juillet 1991 et rect. J. O. 12 mai 1992) portant réforme des procédures civiles d'exécution. Cette loi qui a été complétée par le décret n° 92-755 du 31 juillet 1992 pris pour son application (J.O. 5 août 1992, p. 10530, Dr. fisc. 1992, n° 39, commentaire 1752 ; J.C.P. E. 1992, III, 65652) a opéré une profonde rénovation des voies d'exécution portant sur les biens meubles et des mesures conservatoires. Dans le cadre de cette réforme, de nouvelles formes de saisies se sont substituées à compter du 1^{er} janvier 1993, aux procédures anciennes de saisie-arrêt et de saisie-exécution. Les nouvelles procédures instituées ont été adaptées le plus souvent au type de biens saisis : saisie-attribution et saisie des rémunérations, saisie-vente, mesures d'exécution sur les véhicules terrestres à moteur, saisie des droits incorporels, saisie des biens placés dans un coffre-fort. La réforme a comporté également des dispositions en matière de mesures conservatoires - saisie conservatoire sur les biens meubles et sûretés judiciaires - ainsi qu'en matière de distribution des deniers.

a- La mise en demeure de payer

Avant l'harmonisation récente des procédures de recouvrement forcé par les articles 55 et 56 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2010, codifié aux articles L. 256, L. 257-0 A et L. 257-0 B du Livre des procédures fiscales et mis en vigueur au 1^{er} octobre 2011, le comptable public devait adresser au contribuable qui ne s'était pas acquitté spontanément de sa créance fiscale à la date limite de paiement et qui n'avait pas formulé de réclamation contentieuse assortie d'une demande de sursis de paiement, un commandement de payer.

Ce commandement devait être précédé, vingt jours au moins, d'une lettre de rappel pour les impôts recouverts par les comptables du Trésor ou d'une mise en demeure pour les impôts recouverts par les Comptables de la D.G.I.

Le contribuable disposait alors d'un délai de vingt jours pour s'acquitter de son imposition. Dans le cas contraire, le comptable pouvait engager soit les poursuites prévues par le Code de procédure civile pour le recouvrement des créances et opérées par les huissiers de justice ou tout agent habilité à les exercer au nom du comptable, soit la procédure de l'avis à tiers détenteur. En cas de poursuites prévues par le Code de procédure civile, une lettre comminatoire, intervenant entre la lettre de relance et le commandement de payer pouvait également être envoyée afin de relancer à nouveau le contribuable défaillant. En cas de non-paiement, le comptable envoyait alors le commandement de payer qui constituait le premier acte de poursuite¹²² et permettait, après un délai de huit jours, d'engager une procédure de saisie-vente. Le commandement était susceptible de faire l'objet d'une contestation dans le cadre de l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales¹²³ et d'interrompre l'action en recouvrement lorsqu'il était régulier.

¹²² Voir en ce sens MASCLET de BARBARIN Marie, *Le contentieux du recouvrement de l'impôt*, L.G.D.J., Bibliothèque de droit public, tome 243, 2004, p. 150.

¹²³ C.E. 24 octobre 1980, n°17900, M. Tahar Ben Abbes et n°17901, Sté d'exploitation du café-restaurant franco-marocain, Dr. fisc. 1980, n°5, commentaire 215 et R.J.F. 12/80, n°1017 ; C.E. 29

S'agissant des impôts recouverts par les comptables de la D.G.I., lorsque les poursuites exercées avaient lieu par voie de saisie mobilière, la notification de la mise en demeure prévue à l'article L. 257 du Livre des procédures fiscales tenait lieu du commandement prescrit par le Code de procédure civile. Toutefois, une lettre de rappel ou un dernier avis avant poursuite n'étaient pas regardés comme un acte de poursuite¹²⁴.

Depuis l'harmonisation des procédures de recouvrement forcé et en application des dispositions de l'article L. 257-0 A du Livre des procédures fiscales, c'est la mise en demeure tant pour les impôts recouverts par les anciens comptables du Trésor que ceux de la D.G.I. qui constitue le premier acte de poursuite. Selon le 3 de l'article L. 257-0 A du Livre des procédures fiscales, cette mise en demeure interrompt la prescription de l'action en recouvrement et peut être contestée dans les conditions prévues à l'article L. 281 du même code.

b- La saisie-vente

La saisie-vente, régie par les articles 50 à 55 de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution et 81 à 138 du décret n°92-755 du 31 juillet 1992 instituant de nouvelles règles relatives aux procédures civiles d'exécution pour l'application de la loi n° 91-650, est une mesure d'exécution forcée par laquelle un créancier muni d'un titre exécutoire constatant une créance certaine, liquide et exigible, rend indisponible et provoque la mise sous main de justice d'un ou plusieurs biens de son débiteur afin de se faire payer sur le prix de la vente.

Sont exclus de la procédure de saisie-vente, les immeubles par destination, qui ne peuvent être saisis qu'en même temps que l'immeuble auquel ils se rattachent, à l'exception de la saisie pour le paiement de leur prix, les créances de sommes d'argent mais aussi les droits d'associés.

octobre 1980, n°15871, R.J.F. 1/81, n°98 ; C.E. 24 avril 1981, n°16130, S.A.R.L. Tranchant frères, Dr. fisc. 1981, n°31-32, commentaire 1585 et R.J.F. 7-8/81, n°724.

Tous les meubles appartenant au débiteur peuvent faire l'objet d'une saisie-vente quel que soit le lieu où ils se trouvent. Il n'est pas nécessaire qu'ils se trouvent entre les mains du débiteur. Depuis la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution, la saisie-vente est possible entre les mains d'un tiers.

En raison de son caractère traumatisant, la loi de 1991 n'autorise la saisie-vente dans un local d'habitation que si le montant à recouvrer est supérieur à 535 euros¹²⁵ et si le recouvrement ne peut être obtenu par le biais de la saisie du compte de dépôt ou de la saisie des rémunérations de travail¹²⁶. Toutefois, le juge de l'exécution peut autoriser le créancier à pratiquer d'emblée la saisie-vente si le recouvrement est urgent ou si le débiteur est de mauvaise foi.

Pour interrompre la prescription, la saisie doit être régulière.

Chaque acte de la procédure de saisie (le procès-verbal de saisie dressé après inventaire, la vérification des objets saisis, la vente des biens saisis) est interruptif de prescription.

Des mesures propres existent pour la saisie des objets placés dans les coffres-forts des banques, la saisie des véhicules terrestres à moteur. Pour ce qui est des véhicules, le créancier peut utiliser la procédure de saisie par déclaration à la préfecture, ou celle de saisie par immobilisation du véhicule.

c- La saisie des créances de sommes d'argent

Ici, la saisie n'est pas dirigée directement contre un débiteur ; elle l'est contre un tiers qui détient des fonds pour le compte du débiteur. Dans ce cas de figure, il existe deux créances :

- la créance du saisissant contre le débiteur : la créance cause de la saisie,

¹²⁴ C.E. 1^{er} décembre 1982, Vincent, R.J.F. 2/83, n°347.

¹²⁵ Article 51 de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution.

- la créance du débiteur contre le tiers : créance objet de la saisie.

Le créancier saisissant fait défense au tiers saisi qui doit les sommes au débiteur ou détient les fonds pour son compte de remettre au débiteur ce qu'il lui doit.

L'Administration fiscale, par le biais de la saisie-attribution régie les articles 42 à 47 de loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution, ou de la saisie des rémunérations régie par les articles L. 3252-1 à L. 3252-13 du Code du travail, peut se faire payer par une créance que le redevable de l'impôt détient envers un tiers.

La saisie-attribution, permet à un créancier muni d'un titre exécutoire constatant une créance certaine, liquide et exigible de saisir entre les mains d'un tiers les créances du débiteur portant sur des sommes d'argent¹²⁷. Elle a été conçue pour être plus efficace et plus rapide que l'ancienne saisie-arrêt qu'elle a remplacée à la suite de la réforme des procédures civiles d'exécution de 1991. Plus rapide car la saisie-attribution ne nécessite pas contrairement à l'ancienne saisie-arrêt le recours systématique au juge¹²⁸. Plus efficace car la créance objet de la de saisie est dès l'acte de saisie attribuée au créancier bien que le paiement en soit différé.

La signification de l'acte de saisie au tiers interrompt la prescription de la créance objet de la saisie. Cet acte doit comporter les mentions suivantes :

- l'indication du débiteur saisi,
- la mention du titre exécutoire,
- les sommes réclamées,
- l'indication que le tiers saisi est personnellement tenu envers le créancier saisissant et qu'il lui est interdit de disposer des sommes réclamées dans la limite de ce qu'il doit au débiteur,

¹²⁶ MINIATO Lionel, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, Montchrestien, 2010, p. 110.

¹²⁷ *ibid*, p. 141.

¹²⁸ Voir *infra*, p. 242 et s.

- la reproduction des textes prévoyant l'attribution immédiate de la créance du saisissant,
- l'indication de la possibilité de contester la mesure.

La saisie et la cession des rémunérations quant à elle concerne les salaires versés à un salarié, y compris les primes, pourboires, rémunérations d'heures supplémentaires, allocations versées pour événements familiaux par l'employeur ou le comité d'entreprise, l'indemnité de congés payés, l'indemnité de préavis, certaines prestations sociales comme les indemnités de chômage, les rentes d'invalidité, pensions de retraite.

Les honoraires perçus par les professions indépendantes ne sont pas concernés, de même que les droits d'auteur ou l'indemnité de licenciement abusif.

Pour procéder à la saisie des rémunérations, le créancier muni d'un titre exécutoire saisit le tribunal d'instance par une requête déposée au greffe. Cette requête doit comporter des mentions suivantes :

- l'indication du débiteur,
- le montant des sommes déclarées,
- des indications relatives aux modalités de versement des sommes saisies.

La convocation doit être envoyée au débiteur 15 jours au moins avant l'audience de conciliation. A l'issue de l'audience de conciliation qui nécessite la présence à la fois du débiteur et du créancier ou de leur représentant, si le juge parvient à la conciliation, il dresse un procès verbal de conciliation. Si par la suite le débiteur manque à ses engagements, le créancier pourra alors procéder à la saisie sans nouvelle conciliation. Lorsque le juge n'a pas pu les concilier, la saisie est automatique.

C'est le greffe qui assure le déroulement de la saisie en notifiant par lettre recommandée avec accusé de réception l'acte de saisie à l'employeur. Cet acte mentionne :

- les noms respectifs du débiteur et du créancier,

- le montant des sommes dues,
- l'indication du mode de calcul de la fraction saisissable,
- l'injonction d'effectuer au greffe dans les 15 jours la déclaration prévue par les textes.

Une copie de l'acte de saisie est dénoncée au débiteur par simple lettre.

La notification par lettre recommandée avec avis de réception à l'employeur crée deux obligations sa charge :

- une obligation de renseignement : il doit dans les 15 jours fournir au greffe des renseignements concernant la nature du contrat qui l'unit au débiteur et les saisies et cessions qui sont en cours d'exécution¹²⁹,
- une obligation de paiement : l'employeur doit adresser tous les mois un chèque d'un montant égal à la fraction saisissable du salaire au greffe qui l'achemine ensuite au saisissant.

d- La saisie des droits incorporels

La saisie des droits incorporels est régie par les articles 59 et 60 de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution. Ces droits incorporels sont, d'une part, des parts sociales pour ce qui est des sociétés de personnes, des sociétés anonymes à responsabilité limitée ou des sociétés civiles et, d'autre part, des valeurs mobilières, ou enfin de titres émis par des sociétés de capitaux et par l'Etat ou les collectivités publiques (obligations).

Avant la loi n°91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution, les droits incorporels étaient traités comme des créances de somme d'argent¹³⁰ et l'on utilisait dans le cadre de leur saisie saisie-arrêt.

¹²⁹ Si l'employeur s'abstient de faire cette déclaration ou fait de fausses déclarations, il s'expose au paiement d'une amende civile et au paiement des dommages intérêts.

L'acte de saisie¹³¹ est pratiqué au moyen d'une signification faite au tiers saisi d'un acte qui contient à peine de nullité, certaines énonciations :

- la mention du titre exécutoire,
- le montant des sommes déclarées,
- les précisions relatives à l'indisponibilité entraînée par la saisie,
- la sommation de faire connaître d'éventuelles saisies antérieures.

Dès l'acte de saisie, les droits incorporels deviennent indisponibles.

La dénonciation de la saisie au débiteur doit intervenir dans les huit jours de la signification l'acte de saisie faite au tiers et comprendre :

- une copie de l'acte de saisie,
- l'indication que les contestations doivent être soulevées dans un délai d'un mois,
- l'indication du juge de l'exécution compétent,
- l'indication que le débiteur a un mois pour procéder à la vente amiable des valeurs saisies,
- l'indication, si la saisie porte sur une valeur mobilière cotée, que le débiteur peut en cas d'exécution forcée indiquer au tiers l'ordre dans lequel elle sera vendue.

Avant d'engager les mesures d'exécution forcée, le comptable public doit adresser au contribuable une mise en demeure de payer.

Cette mise en demeure constitue le premier acte de poursuite et donne ensuite au comptable public la possibilité de mettre en œuvre les mesures d'exécution forcée,

¹³⁰ Le législateur les considérait comme les créanciers de la société.

¹³¹ Sur la saisie des droits incorporels, voir DESDEVISES Yvon (sous la direction), *Les saisies spéciales, collections droit et procédures*, L.G.D.J., 2009, pp. 25-38 ; PERROT Roger, THERY Philippe, *Procédures civiles d'exécution*, Dalloz, 2^e édition, 2005, pp. 570-600.

c'est-à-dire la saisie et la vente forcée des biens du contribuable. Elle a un effet interruptif au même titre que les mesures d'exécution forcée elles-mêmes.

Ces mesures qui feront l'objet d'une étude plus approfondie dans la deuxième partie, nécessitent l'intervention d'un huissier de justice. Ce n'est pas le cas pour la mise en demeure de payer qui peut être notifiée par voie postale¹³². Comme le commandement de payer¹³³, la mise en demeure de payer ne peut être notifiée qu'au domicile du contribuable, jamais au domicile élu, dans la mesure où aucune disposition législative ne prévoit la notification des actes de poursuite au domicile élu ou chez un mandataire du contribuable débiteur.

A côté des actes interruptifs de prescription de droit commun, il existe des actes interruptifs propres au droit fiscal.

B- Les actes interruptifs propres au droit fiscal

Interrompent la prescription de l'action en recouvrement aussi bien la décision du juge prononçant la solidarité (2) que l'avis à tiers détenteur (1).

1- L'avis à tiers détenteur

L'avis à tiers détenteur est une procédure dérogatoire au droit commun, mise à la disposition des comptables chargés du recouvrement de l'impôt¹³⁴. Il entretient des

¹³² C'est une dérogation au principe posé par les articles L. 258 et L. 259 du Livre des procédures fiscales. Les actes de poursuite sont signifiés par huissier et dans ce cas toutes les règles du code de procédures civiles s'appliquent.

¹³³ L'article 689 du Code de procédure civile dispose que : « *les notifications sont faites au lieu où demeure le destinataire s'il s'agit d'une personne physique (...). La notification est aussi valablement faite au domicile élu lorsque la loi l'admet ou l'impose* » ; pour un exemple d'application, voir affaire M. PACHULSKI (C.E. 10^e et 9^e s.-s. 15 juin 2005, n°235353, R.J.F. 10/05, n° 1124 et 1125). Dans cette affaire, le commissaire du gouvernement, s'appuyant sur l'article 689 du Code de procédure civile faisait observer que la notification au domicile élu n'est possible que lorsque la loi l'autorise ou l'impose, et a contrario dans tous les autres cas, si la loi ne la prévoit pas, la notification au domicile élu est impossible et la seule notification régulière est celle faite au domicile de l'intéressé.

¹³⁴ L'article L. 262 du Livre des procédures fiscales dispose que : « *Les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables d'impôts, de pénalités et de frais accessoires dont le recouvrement est garanti par le privilège du Trésor sont tenus, sur la demande*

rapports avec les procédures civiles d'exécution qui feront l'objet de développements ultérieurs¹³⁵.

Avec l'avis à tiers détenteur, les comptables publics peuvent, par une simple demande, obliger un tiers à verser entre leurs mains les fonds dont il est détenteur ou débiteur à l'égard du redevable, à concurrence des impôts dus par celui-ci.¹³⁶

Grâce à l'avis à tiers détenteur, le Trésor possède un moyen pratique et simple, au surplus sans frais autres que ceux du courrier. Alors qu'un créancier privé doit procéder par voie de signification par un huissier de justice, le Trésor avec l'avis à tiers détenteur a à sa disposition un mode de notification en principe plus rapide¹³⁷.

Cette procédure dérogatoire de droit commun qu'est l'avis à tiers détenteur peut être utilisée pour tous les droits qui bénéficient de l'un des privilèges du Trésor. Le privilège général mobilier du Trésor¹³⁸ de l'article 1920 du Code général¹³⁹ des

qui leur en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur notifié par le comptable chargé du recouvrement, de verser, aux lieu et place des redevables, les fonds qu'ils détiennent ou qu'ils doivent, à concurrence des impositions dues par ces redevables.

Les dispositions du présent article s'appliquent également aux gérants, administrateurs, directeurs ou liquidateurs des sociétés pour les impositions dues par celles-ci.

Cette disposition s'applique aux majorations, pénalités et frais accessoires relatifs aux infractions constatées à partir du 1er janvier 1982. Elle est applicable en ce qui concerne les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, les droits de timbre et les contributions indirectes, aux impositions mises en recouvrement à partir du 1er janvier 1982 ».

¹³⁵ Avec l'objectif de placer sur le même plan les créances privées et les créances publiques de nature fiscale, qui a gouverné la loi du 9 juillet 1991 et qui est matérialisé par l'institution de la saisie-attribution en remplacement de la saisie-arrêt, l'avis à tiers détenteur ne peut plus être regardé comme conférant un avantage certain au Trésor par rapport aux autres créanciers de droit commun dans la mesure où la saisie-attribution a également un effet d'attribution immédiate.

¹³⁶ ALBOUZE Jean-Loup, *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fascicule n° 560.

¹³⁷ Toutefois, cette procédure dérogatoire est par ailleurs hors du champ d'application de certaines règles qui affirment le respect de garanties procédurales. Ainsi, il a été jugé que l'article 6, § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales, garantissant le droit de toute personne à un jugement indépendant et impartial, n'était pas applicable aux procédures de recouvrement des impositions, et notamment à la procédure de l'avis à tiers détenteur (C.E. 15 avril 1992, n° 96407, Dr. fisc. 1993, n° 44, commentaire 2084, conclusions Mme HAGELSTEEN Marie-Dominique).

¹³⁸ Le privilège du Trésor est soumis à publicité pour ce qui concerne l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la taxe sur les salaires, et les taxes annexes, les taxes sur le chiffre d'affaires, les contributions indirectes et les droits de douane, ainsi que les accessoires de ces impôts. Le privilège non publié est frappé d'inopposabilité uniquement en cas de redressement judiciaire du redevable ou d'un tiers tenu légalement au paiement de l'impôt (article 1929 quater, 7 du Code général des impôts).

impôts garantit toutes les contributions directes et taxes assimilées perçues en vertu du Code général des impôts pour le compte de l'État et des collectivités locales ainsi que le recouvrement des acomptes qui doivent être versés en l'acquit de ces impôts (impôt sur les sociétés, taxe foncière, imposition forfaitaire annuelle des sociétés etc...).

L'avis à tiers détenteur permet également de recouvrer les accessoires de ces créances, notamment les intérêts dits moratoires, exigibles au profit du Trésor, en matière d'impôts directs, lorsque des impositions consécutives à un redressement ou à une taxation d'office ont été contestées devant le juge administratif avec demande de sursis de paiement ou que le contribuable s'est désisté ou a perdu, totalement ou

Toutefois, les avis à tiers détenteurs délivrés pour avoir paiement de ces sommes avant toute procédure collective sont valables sans qu'il soit besoin de vérifier si le privilège a fait l'objet d'une mesure de publicité (Cass. com. 5 novembre 2002, n° 99-19.262, Dr. fisc. 2003, n° 5, commentaire 76).

¹³⁹ Cet article dispose que : « *Le privilège du Trésor en matière de contributions directes et taxes assimilées s'exerce avant tout autre sur les meubles et effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent. Ce privilège s'exerce, lorsqu'il n'existe pas d'hypothèques conventionnelles, sur tout le matériel servant à l'exploitation d'un établissement commercial, même lorsque ce matériel est réputé immeuble par application des dispositions du premier alinéa de l'article 524 du code civil.*

2. *Le privilège établi au 1 s'exerce en outre :*

1° *Pour la fraction de l'impôt sur les sociétés due à raison des revenus d'un immeuble, sur les récoltes, fruits, loyers et revenus de cet immeuble ;*

2° *Pour la taxe foncière sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles sujets à la contribution.*

3. *Le privilège institué par les 1 et 2 peut être exercé pour le recouvrement des versements qui doivent être effectués par les contribuables en exécution de l'article 1664 avant la mise en recouvrement des rôles dans lesquels seront comprises les impositions en l'acquit desquelles les versements seront imputés et dès l'exigibilité desdits versements.*

4. *Le privilège institué par le 1 peut être exercé pour le recouvrement des acomptes qui doivent être versés en l'acquit de l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues par l'article 1668.*

5. *Le privilège peut être exercé pour le recouvrement de l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés instituée par l'article 223 septies ».*

partiellement son procès et, les majorations et indemnités de retard¹⁴⁰ pour paiement tardif des impôts¹⁴¹.

D'une manière générale, le tiers détenteur doit être débiteur du redevable à la date de réception de l'avis, sinon la somme réclamée ne sera pas exigible à son encontre. Un avis à tiers détenteur peut également produire effet sur les créances conditionnelles ou à terme¹⁴². Toutefois, l'avis à tiers détenteur ne peut produire effet sur des créances éventuelles¹⁴³. Les paiements effectués en exécution d'un avis à tiers détenteur alors que le contribuable n'en aurait pas été informé sont valables¹⁴⁴.

La notification de l'avis à tiers détenteur au redevable interrompt la prescription courant contre l'Administration pour les sommes dont le paiement est réclamé au tiers, quelle que soit l'importance des sommes que ce dernier détient¹⁴⁵, contre la seule imposition qu'il concerne¹⁴⁶. La prescription nouvelle qui commence à courir est de même durée que celle qui a été interrompue.

Toutefois, un avis à tiers détenteur ne peut interrompre la prescription de l'action en recouvrement qu'à la condition d'avoir été régulièrement notifié, tant au tiers détenteur qu'au redevable concerné. Ainsi, il a par exemple été jugé que la prescription du recouvrement des créances en litige n'est pas interrompue par des avis à tiers détenteur notifiés au contribuable à des adresses ne correspondant pas à celles qui avaient été successivement communiquées à l'Administration fiscale par le

¹⁴⁰ les retard d'assiette, imputables au non-respect des obligations du contribuable en matière de détermination de l'impôt, c'est-à-dire s'agissant des impôts directs, à un défaut ou retard de déclaration ou à une insuffisance de déclaration, et les retards de recouvrement résultant du paiement tardif de la cotisation fiscale exigible

¹⁴¹ En revanche, cette procédure selon l'instruction codificatrice n°09-014-A du 1^{er} juillet 2009 sur les sûretés réelles et personnelles du Trésor, ne permettrait pas de recouvrer les amendes fiscales, les créances étrangères à l'impôt et au domaine dans la mesure où elles ne bénéficient pas du privilège du Trésor.

¹⁴² Ainsi, le fait générateur d'une commission d'agent immobilier a été considéré comme établi à la date du mandat confié à ce dernier aux fins d'achat d'immeuble et non lors de l'acte passé en exécution de ce mandat, ce qui autorisait la notification d'un ATD avant l'acte d'achat (Cass. com. 17 février 1998, Rev. proc. coll. 1998, n° 3, p. 293). Toutefois, il ne peut porter sur un contrat d'assurance-vie (Cass. civ. 1^{ère} 28 avril 1998, n° 96-10.333, Receveur principal de la Tour du Pin c/ Sté AGF-Vie, Dr. fisc. 1998, n° 29, commentaire 693 ; J.C.P. G. 1998, II, 10112, note BIGOT Jean).

¹⁴³ Cass. com. 13 mars 2001, n° D 98-12.700, n° 566 FS-P (Belluard, Dr. fisc. 2001, n° 29, commentaire 714 ; R.J.F. 8-9/2001, n° 1136), s'agissant d'une promesse unilatérale de vente d'un contrat de crédit-bail immobilier.

¹⁴⁴ C.E. 17 mars 1993, n° 93741, d'Errico, R.J.F. 5/93, n° 735.

¹⁴⁵ C.E. 6 juin 2007 n° 282631 et n° 282632, Depouly, R.J.F. octobre 2007, n° 1163.

¹⁴⁶ C.E. 25 mai 2007, Maucaulin, R.J.F. 10/07, n° 1167.

contribuable¹⁴⁷. En l'espèce, l'Administration ne contestait pas avoir eu connaissance de ces adresses successives avant l'envoi des avis à tiers détenteur et n'alléguait pas non plus que ces changements d'adresse aurait eu le caractère de manœuvres destinées à faire obstacle à la notification des avis à tiers détenteur.

2- La décision prononçant la solidarité

Pour assurer le recouvrement de l'impôt, le législateur adjoint souvent un ou plusieurs autres débiteurs auprès du redevable principal¹⁴⁸, la plupart de temps à raison des liens qu'ils entretiennent avec le redevable principal, de leur participation à un acte, ou à raison du prononcé d'un jugement.

S'agissant du jugement prononçant la solidarité, la Cour de cassation et le Conseil d'Etat ont des positions divergentes sur son effet interruptif.

La Cour de cassation, juge que le jugement prononçant la solidarité en lui-même a un effet interruptif sur l'impôt du redevable principal ce, même s'il est frappé d'appel¹⁴⁹, sans que l'Administration ait à délivrer un acte de poursuites subséquent¹⁵⁰. Elle se refuse toutefois à reconnaître un tel effet à une simple assignation en justice tendant à faire prononcer la solidarité dans la mesure où, jusqu' au jugement prononçant la solidarité, l'action en recouvrement de la dette fiscale reste celle du redevable principal¹⁵¹. En effet, avant d'être institué codébiteur solidaire de l'impôt, le débiteur solidaire n'est pas celui qu'on veut empêcher de prescrire puisque c'est le jugement qui lui confère cette qualité¹⁵².

La position de la Cour de cassation paraît plutôt protectrice des intérêts du Trésor et moins favorable au redevable principal que celle du Conseil d'Etat car, dès lors qu'un jugement institue la qualité de codébiteur en application des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts ou L. 267 du Livre des procédures fiscales, le

¹⁴⁷ C.E. 15 février 2007, n° 273393, Picot, R.J.F. 05/07, n° 616 et B.D.C.F. 05/ 07, pp. 53-57.

¹⁴⁸ Sur les solidarités fiscales, confère infra p. 157 et s.

¹⁴⁹ Cass. com. 8 juillet 1997, n°95-16757, Bull. civ. IV n°229, s'agissant d'une décision de première instance.

¹⁵⁰ Il s'agit-là d'une conception large des actes de poursuite.

¹⁵¹ Cass. com. 23 février 1993, n°91-12583, Dr. fisc. 1994, n°6, commentaire 249 ; Bull. civ. IV n°75.

¹⁵² Le jugement ne reconnaît pas cette qualité ; elle l'institue.

comptable public n'a plus, s'il entend empêcher le redevable principal de prescrire, à exercer des poursuites contre lui.

Cette position n'est pas partagée par le Conseil d'Etat qui dénie tout effet interruptif de prescription au jugement prononçant la solidarité sur l'impôt du redevable principal et exige de l'Administration, comme preuve d'acte interruptif de prescription, un acte de poursuite subséquent, c'est-à-dire un acte de poursuite autre que le jugement prononçant la solidarité. Ainsi, le comptable public chargé du recouvrement de l'impôt, lorsqu'il saisit le juge répressif¹⁵³ d'une demande tendant à faire prononcer la solidarité doit, s'il veut empêcher le redevable légal de prescrire, exercer des poursuites à son encontre¹⁵⁴.

§1- Les effets des actes interruptifs de prescription

Les actes interruptifs de prescription marquent le point de départ d'un nouveau délai de quatre ans au profit de l'Administration pour recouvrer l'impôt, de même nature que le précédent à l'égard du redevable principal (A), mais pas nécessairement à l'égard des redevables solidaires (B).

A- À l'égard du redevable principal

Les actes interruptifs de prescription empêchent la prescription de l'action de recouvrement à l'égard du redevable principal. Ils font courir à son égard un nouveau délai de quatre ans.

¹⁵³ La solidarité instituée par l'article 1745 du Code général des impôts étant une mesure pénale, seul le juge répressif est compétent pour décider s'il y a lieu de déclarer solidairement tenue au paiement de l'impôt fraudé et des pénalités fiscales, ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive pour fraude ou complicité de fraude fiscale au sens des articles 1741, 1742 ou 1743 du même code. En pareille hypothèse, le contribuable contre qui la solidarité a été prononcée n'est pas recevable à la contester devant le juge fiscal, seul compétent pour connaître de la contestation portant sur la procédure et le bien fondé des impositions mises à la charge du redevable principal (C.E. 13 juillet 2011, n°346743, R.J.F. 11/11, n° 1194).

B- À l'égard des redevables solidaires

À l'égard des redevables solidaires la prescription continue à courir. Le comptable public doit, s'il entend empêcher le redevable solidaire de prescrire, exercer des poursuites contre lui. Il en va de même pour les actes suspensifs de prescription.

Section 2- La suspension du délai de la prescription

Dans le cadre du recouvrement de l'impôt, la suspension est l'arrêt de l'écoulement du temps imparti à l'Administration fiscale pour recouvrer l'impôt.

La suspension consécutive à la force majeure¹⁵⁵ du fait de son caractère exceptionnel ne sera pas examinée. Seules seront donc étudiées les causes de suspension usuellement rencontrées dans le cadre du recouvrement de l'impôt.

La suspension de l'action en recouvrement est, presque toujours, le fait du contribuable qui sollicite la suspension de l'exigibilité auprès de l'Administration : le sursis de paiement, ou devant le juge : le jugement d'ouverture de la procédure collective, l'octroi du sursis à exécution des jugements, du référé-suspension, du référé-liberté. Ce sont-là les principales causes de suspension de la prescription (§1). Le sursis de paiement, dès lors qu'il est sollicité, ou le jugement d'ouverture de la procédure collective, de même que l'octroi du sursis à exécution des jugements, du

¹⁵⁴ C.E. 6 juin 2007, n°282629 et 282631, Depouly, R.J.F. 10/7, n°1167.

¹⁵⁵ Notamment les guerres, cataclysmes.

référé-suspension ou référé-liberté, ont pour effet de suspendre le délai de l'action en recouvrement (§2).

§2- Les causes de suspension de la prescription

Les causes de suspension sont diverses. Elles peuvent être consécutives (A) ou non (B) aux décisions de justice (A).

A- La suspension consécutive aux décisions de justice

Le Code de commerce au même titre que le Code de la consommation prévoient des cas dans lesquels les poursuites peuvent être suspendues à l'égard du débiteur y compris pour les créances fiscales. Il s'agit des cas d'ouverture d'une procédure collective (1) ou d'une procédure de surendettement (2). Ces poursuites sont également suspendues en raison de l'octroi par le juge au redevable du sursis à exécution des décisions de justice (3), du référé-suspension (4) ou à titre exceptionnel de l'octroi du référé-liberté (5).

1- Le jugement d'ouverture d'une procédure collective

L'un des effets majeurs du jugement d'ouverture de la procédure collective est l'interdiction des poursuites¹⁵⁶, qui produit effet à l'égard de tous les créanciers, y compris l'Administration fiscale.

¹⁵⁶ Article L. 622-21 du Code de commerce, pour la sauvegarde ; L. 631-14 du Code de commerce pour le redressement judiciaire.

C'est le juge, eu égard à la situation économique du débiteur, qui décide de l'ouverture d'une procédure collective laquelle peut être soit la sauvegarde¹⁵⁷ à la seule initiative du débiteur, soit le redressement judiciaire, soit la liquidation judiciaire, à l'initiative du débiteur lui-même mais aussi des créanciers, du ministère public, ou du tribunal agissant d'office¹⁵⁸.

Les poursuites sont alors suspendues et ne recommencent à courir qu'à partir du jugement de clôture qui rétablit le droit de poursuite individuel des créanciers¹⁵⁹ ou en cas d'annulation du jugement d'ouverture de la procédure collective. Cette annulation qui n'a aucun effet rétroactif sur l'effet suspensif de la prescription¹⁶⁰, permet au débiteur de redevenir in bonis¹⁶¹ et, ce faisant, rouvre le délai de prescription suspendu par le jugement d'ouverture. Cependant, le délai de la prescription ne peut reprendre à l'encontre de l'Administration fiscale tant qu'elle n'est pas informée régulièrement par la publicité légale de la nullité du jugement d'ouverture de la procédure collective contre le contribuable¹⁶².

A côté du Code de commerce, il existe depuis la loi n° 89-1010 du 31 décembre 1989 relative à la prévention des difficultés des particuliers et des familles¹⁶³, des procédures collectives civiles concernant le traitement de la situation de surendettement causé par les dettes domestiques et applicables aux particuliers auxquels ne sont pas applicables celles du Code de commerce¹⁶⁴. Elles sont au nombre de trois, la question de la suspension du droit de poursuite se posant pour chacune d'elles.

¹⁵⁷ La procédure de sauvegarde est une innovation de la loi n°2005-845 du 26 juillet 2005 dite loi de Sauvegarde des Entreprises. Elle est comme la procédure de prévention des difficultés de l'entreprise, une procédure préventive dont il ne peut être question qu'avant que l'entreprise se trouve en cessation de paiement. La différence avec la procédure de prévention des difficultés de l'entreprise est qu'elle est judiciaire, alors que l'ancienne était une procédure amiable. Elle produit des effets similaires à ceux de l'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire, s'agissant d'une véritable procédure entraînant l'arrêt des poursuites individuelles aux termes de l'article L. 622-7. I et article L. 622-24 du Code de commerce. (Voir en ce sens JULIEN Pierre, TAORMINA Gilles, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, L.G.D.J., 2^e édition, 2010, p. 208).

¹⁵⁸ JEANTIN Michel, LE CANNU Paul, *Droit commercial, Entreprise en difficulté*, Dalloz, 7^e édition, p.186.

¹⁵⁹ C.E. 9^e et 8^e s.-s. 9 décembre 1992, n° 99538, R.J.F. 93, n° 287.

¹⁶⁰ C.E. 8^e et 3^e s.-s. 25 novembre 2009, n° 299672, M. Bacquet, Dr. fisc. 2010, n°4, commentaire 99.

¹⁶¹ Cass. com. 29 février 2000, Bull. civ. 2000, IV, n° 43.

¹⁶² C.E. 8^e et 3^e s.-s. 25 novembre 2009, n° 299672 précité.

¹⁶³ JEANTIN Michel, LE CANNU Paul, *op. cit.* p. 211.

¹⁶⁴ Article L.333-3 du Code de la consommation.

2-Le surendettement du Code de la consommation

Il s'agit de la procédure de redressement conventionnel, de la procédure de recommandation et de celle de rétablissement personnel.

L'ouverture du redressement conventionnel ne suspend pas de plein droit la procédure d'exécution¹⁶⁵. Cette suspension ne peut être prononcée que sur ordonnance du juge de l'exécution qui peut être saisi par la commission de surendettement¹⁶⁶. En cas d'urgence cette saisine peut intervenir à l'initiative du président de la commission, du délégué de ce dernier, du représentant local de la Banque de France ou du débiteur. La commission sera ensuite informée de cette saisine¹⁶⁷.

La suspension, lorsqu'elle est prononcée, est acquise, sans pouvoir excéder un an jusqu'à l'approbation du plan conventionnel prévu à l'article L.331- 6 ou, en cas d'échec de la conciliation jusqu'à l'expiration du délai de 15 jours dont dispose le débiteur pour demander à la commission de formuler des recommandations. Cette suspension met les créanciers autres qu'alimentaires, y compris l'Administration fiscale, dans l'impossibilité d'agir. Si le juge de l'exécution fait droit à la demande de suspension sans indication de délai, la suspension dure au maximum le temps de la procédure conventionnelle, sans pouvoir toutefois excéder un an.

Il ne peut s'agir que d'une suspension, jamais d'une mainlevée de la procédure d'exécution¹⁶⁸.

Ne peuvent être suspendues que les procédures d'exécution en cours. La suspension d'une procédure déjà parvenue à son terme, pratiquement inimaginable d'ailleurs,

¹⁶⁵ Cass. 2^e civ. 22 mars 2001, Bull. civ. II, n° 60, arrêt rendu à propos d'une saisie-attribution ; voir aussi : Cass. 1^{ère} civ. 19 novembre 1991, Bull. I, n°321.

¹⁶⁶ Article L. 331-5 du Code de la consommation.

¹⁶⁷ Sur les modalités de la demande voir article R. 331-14.I du Code de la consommation.

¹⁶⁸ Cass. 1^{ère} civ. 12 décembre 1995, Bull. civ. I, n°462 ; Dalloz 1996, IR, p. 64, arrêt rendu en matière de règlement amiable, ancienne appellation de la procédure de redressement conventionnel.

reviendrait à l'annuler rétroactivement alors qu'elle a été réalisée dans les conditions parfaitement régulières¹⁶⁹.

Seules les procédures visées par la décision sont suspendues. Une saisie-attribution pratiquée avant l'ouverture d'une procédure de surendettement, sur une créance à exécution successive doit être considérée comme une procédure d'exécution encore en cours et peut donc en tant que telle être suspendue par le juge de l'exécution, sans qu'il soit porté atteinte au principe d'attribution immédiate de la créance saisie prévu par l'article 43 de la loi n°91-650 du 9 juillet 1991¹⁷⁰.

En tant que contrat, le plan conventionnel de redressement qui interviendra par la suite n'engagera que ses parties conformément aux dispositions des articles 1134 et 1165 du Code civil. Il convient donc de considérer qu'il empêche seulement les créanciers qui y sont partie de recourir aux procédures civiles d'exécution pour le recouvrement de leurs créances ayant fait l'objet du plan, aussi longtemps que le débiteur respectera ses engagements. Les autres créanciers non parties au plan, peuvent quant à eux poursuivre librement le recouvrement de leurs créances et faire ainsi échouer le redressement entrepris.

Dans le cadre de la procédure de recommandation¹⁷¹, la suspension lorsqu'elle est prononcée, est acquise sans pouvoir excéder un an, jusqu'à l'approbation du plan conventionnel de redressement prévu à l'article L. 331-6 du Code de la consommation ou, en cas d'échec de la conciliation, c'est-à-dire de la procédure de redressement conventionnel, jusqu'à l'expiration du délai de quinze jours prévu par l'article R. 331-18, dont dispose le débiteur pour demander à la commission de formuler des recommandations. En cas de demande formulée dans ce délai, elle est acquise jusqu'à ce que le juge ait conféré force exécutoire aux mesures recommandées par la commission dans le cadre de la procédure de recommandation, ou s'il a été saisi d'une contestation du plan recommandation, jusqu'à ce qu'il ait statué¹⁷².

¹⁶⁹ C.A. Lyon 6^e chambre 16 mars 1994, IR, rendu à propos d'une saisie-appréhension.

¹⁷⁰ Cass. 1^{ère} civ. 14 mars 2000, n°99-04026.

¹⁷¹ Voir JULIEN Pierre, TAORMINA Gilles, *op. cit.* p. 218.

¹⁷² Article L. 331-5 alinéa 2 du Code de la consommation.

Dans le cadre de la procédure de rétablissement personnel un article L. 331-3-1 introduit dans le Code de la consommation par la loi n°2007-290 du 5 mars 2007¹⁷³ prévoit que c'est, non pas le prononcé du jugement d'ouverture de la procédure de rétablissement personnel qui suspend les procédures d'exécution en cours, mais la décision déclarant la recevabilité de la demande, c'est-à-dire la saisine du juge de l'exécution aux fins de rétablissement personnel qui emporte suspension des voies d'exécution jusqu'au jugement d'ouverture. Cette suspension vaut également lorsque la saisine du juge de l'exécution concerne des mesures d'expulsion de logement du débiteur. C'est l'innovation apportée par la loi n°2007-290 du 5 mars 2007. C'est également la différence majeure de la procédure de rétablissement personnel par rapport aux procédures de redressement conventionnel et de recommandation.

3- L'octroi du sursis à exécution des décisions de justice

La demande de sursis à exécution d'une décision de justice a pour objet d'obtenir du juge la suspension d'un jugement défavorable au contribuable. La demande en elle-même n'est pas suspensive ; c'est le jugement accordant le sursis à exécution qui a un effet suspensif de prescription dans la mesure où il met l'Administration dans l'impossibilité d'agir jusqu'à l'intervention d'une décision de la Cour administrative d'appel sur le fond.

Le sursis à exécution des décisions judiciaires doit être distingué de l'ancien sursis à exécution des décisions administratives auquel a succédé le référé-suspension depuis la loi du 30 juin 2000.

4- L'octroi du référé-suspension

¹⁷³ Le nouvel article L. 331-3-1 du Code de la consommation introduit par la loi n°2007-290 du 5 mars 2007 est en contradiction avec l'article L. 332-6 alinéa 2 du Code de la consommation qui prévoit que c'est le jugement d'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel qui entraîne la suspension des procédures d'exécution diligentées contre le débiteur et portant sur les dettes autres qu'alimentaires.

Si le sursis à exécution des décisions de justice tend à suspendre un jugement, le référé-suspension quant à lui, tend à obtenir la suspension d'une décision de l'Administration. Dans le cadre du contentieux du recouvrement, il s'agit de la décision de recouvrer l'impôt. Comme dans le cadre du sursis à exécution des décisions de justice, la demande n'est pas interruptive de prescription, c'est la décision de justice accordant le référé-suspension qui a un effet suspensif. Cet effet suspensif dure aussi longtemps qu'une décision sur le fond n'est pas intervenue. Les conditions d'octroi du référé-suspension, comme nous le verrons dans la deuxième partie¹⁷⁴, restent malgré la réforme du 30 juin 2001, restrictives. Les conditions d'octroi du référé-liberté le sont encore plus.

5- L'octroi du référé-liberté

L'octroi du référé-liberté est également suspensif de prescription. Toutefois, cet octroi est soumis à des conditions difficiles à remplir.

La forme de la demande du référé-liberté, ses conditions d'octroi, de même que ceux du référé-suspension ou du sursis à exécution des décisions judiciaires feront l'objet d'étude plus approfondie dans la deuxième partie.

B- La suspension non consécutive aux décisions de justice

En dehors des cas où la suspension trouve sa cause dans une décision de justice, la suspension du cours de la prescription peut être la conséquence d'une demande de sursis de paiement (1), du plan de règlement échelonné de la dette fiscale (2) ou encore, la conséquence de la décision de la commission de surendettement des particuliers (3).

1-La demande du sursis de paiement

¹⁷⁴ Voir infra pp. 294 et s.

Le contribuable peut contester la régularité ou le bien-fondé d'une imposition mise à sa charge en présentant une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement. Depuis la suppression du sursis discrétionnaire¹⁷⁵ par la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1988¹⁷⁶, le sursis de paiement ne peut lui être refusé que s'il n'a pas constitué auprès du comptable de garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor : il est automatique et a pour effet de faire cesser l'exigibilité de l'imposition concernée dès le dépôt de la demande¹⁷⁷. Cette règle du sursis automatique aboutit néanmoins à un paradoxe : un contribuable qui a présenté une demande régulière de sursis de paiement et qui n'a pas constitué de garanties faute d'y avoir été invité par le comptable se trouve dans une situation plus favorable que le contribuable qui n'a pas demandé le sursis de paiement ou a présenté une demande irrégulière. Aux termes des dispositions de l'article L. 277, 3 du Livre des procédures fiscales seules des mesures conservatoires peuvent être prises à son encontre ; en aucun cas des mesures d'exécution forcée.

La demande de sursis de paiement suspend le délai de prescription jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise par l'Administration ou, en cas de saisine du juge, jusqu'à la notification du jugement du tribunal administratif¹⁷⁸.

¹⁷⁵ Durant 5 ans, de 1982 à 1987, le directeur des services fiscaux s'était vu doter d'un privilège exorbitant de droit commun, celui de pouvoir octroyer ou refuser discrétionnairement le sursis de paiement dans certaines hypothèses limitativement énumérées. Ce pouvoir discrétionnaire lui était conféré par l'article 9-1 de la loi de finances rectificative du 31 décembre 1981 codifié à l'ancien article L. 277 du Livre des procédures fiscales. Le directeur des services fiscaux pouvait refuser le sursis dans les quatre situations suivantes : en cas de taxation ou évaluation d'office pour défaut ou retard de déclaration ; de taxation d'office pour défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications de l'Administration ; de rectification d'office en cas de comptabilité dépourvue de valeur probante ; de pénalités infligées dans le cadre d'une procédure contradictoire, exclusive de bonne foi. Le but poursuivi par le législateur était de permettre à l'Administration de s'opposer à ce qu'un contribuable dont la moralité fiscale était douteuse puisse utiliser le sursis de paiement à des fins purement dilatoires. L'Administration avait d'ailleurs précisé que les décisions de refus ne devaient être prononcées qu'à l'encontre de contribuables dont le comportement révélait une mauvaise foi flagrante ou qui avaient manifestement cherché à éluder l'impôt (Instruction du 23 juillet 1982, B.O.D.G.I. du 13 juillet 1982).

¹⁷⁶ Cette disposition, qui institue une sorte de sursis automatique, a été interprétée par la jurisprudence comme signifiant qu'une réclamation régulière assortie d'une demande de sursis de paiement entraîne la suspension immédiate de l'exigibilité de l'imposition contestée dès le dépôt de la réclamation et tant qu'il n'a pas été statué sur la réclamation du contribuable ou que le comptable après avoir invité le contribuable à constituer des garanties lui ait régulièrement notifié son refus de les accepter (C.E. 24 juillet 1987, n° 49208 et 49211, R.J.F. 10/87, n° 1062).

¹⁷⁷ C.E. 27 juillet 1984, n° 42701, R.J.F. 8-9/84, n°1102, conclusions Mme LATOURNERIE Marie-Aimée ; Dr. fisc. 1986, n° 16, commentaire 745.

Mais pour produire un effet suspensif, la réclamation assortie de la demande de sursis de paiement doit être régulière, c'est-à-dire introduite dans le délai légal de réclamation¹⁷⁹.

Lorsque le sursis est accordé, son effet suspensif dure jusqu'au jugement du juge de l'impôt ; la prescription recommence à courir dès que le juge a rejeté la demande de décharge à moins que le contribuable sollicite et obtient devant la Cour d'appel le sursis à exécution de la décision de justice ou la suspension de la décision de poursuite par le biais de la procédure du référé-suspension.

2- Le plan de règlement échelonné de la dette fiscale

Lorsque le contribuable a convenu avec le comptable d'un plan de règlement échelonné de sa dette fiscale, le délai de prescription du recouvrement est suspendu par la conclusion de ce plan. La prescription ne court pas contre l'Administration pendant l'exécution de ce plan. C'est seulement en cas d'interruption par le contribuable des versements prévus que la prescription recommence et ce, à compter de la date à laquelle le premier de ces versements non effectués aurait dû intervenir¹⁸⁰.

3- La suspension prononcée par la commission de surendettement des particuliers

En cas d'échec de conciliation, la commission de surendettement peut décider en application des dispositions du 4 de l'article L. 331-7 du Code de la Consommation la suspension de l'exigibilité des créances autres qu'alimentaires pour une durée qui ne peut excéder deux ans¹⁸¹.

¹⁷⁸ Avis C.E. Section finances 30 avril 1996, R.J.F. 10/96, n° 1229. Sur l'effet suspensif de la demande de sursis de paiement, voir COLLET Martin, *Procédures fiscales*, P.U.F., 2011, p. 293 et s.

¹⁷⁹ C.E. 11 janvier 1984, n° 34480 et 34481, R.J.F. 3/84, n° 371 ; C.E. 2 mars 1994, n° 104838, R.J.F. 5/94, n° 641, conclusions LOLOUM François et B.D.C.F. 10/94, p. 92 et s.

¹⁸⁰ C.E. 30 juin 2000, n°177930, Ministre c/ Martinez, R.J.F. 9/10, n°1166.

¹⁸¹ La suspension de l'exigibilité des créances entraîne également celle des intérêts dus, sauf décision contraire de la commission. Durant cette période, seules les sommes dues au titre du capital peuvent être productives d'intérêts dont le taux n'excède pas le taux de l'intérêt légal.

§1- Les effets des actes suspensifs de prescription

La demande de sursis de paiement, le plan de règlement échelonné de la dette fiscale ou la suspension prononcée par la commission de surendettement des particuliers arrêtent le cours de la prescription à l'égard du redevable principal (A) mais laisse courir le délai de prescription à l'égard des redevables solidaires (B).

A- À l'égard du redevable principal

À l'égard du redevable principal, ces actes suspendent la prescription pendant le délai durant lequel l'Administration est empêché d'agir, sans que le délai antérieurement couru soit effacé.

Toutefois à l'égard des redevables solidaires la prescription n'est pas nécessairement suspendue.

B- À l'égard des redevables solidaires

À l'égard des redevables solidaires la prescription continue à courir. Le comptable public doit, s'il entend empêcher le redevable solidaire de prescrire, exercer des poursuites contre lui.

Sur cette question la position du Conseil d'Etat et de la Cour de Cassation semblent converger, notamment à propos de l'effet de l'ouverture d'une procédure collective sur le redevable solidaire. Ainsi, le Conseil d'Etat dans une affaire Legros du 10 décembre 1999¹⁸² a repris la position qu'avait adoptée la Cour de Cassation dans un arrêt du 21 juin 1994¹⁸³ sur la question de savoir si le comptable public, en cas de suspension des poursuites contre le redevable principal est, empêché d'agir contre le

¹⁸² C.E. 10 décembre 1999, n° 196113, Legros, R.J.F. 2/00, n° 285, conclusions ARRIGHI DE CASANOVA Jacques ; Dr. fisc. 2000, n°16, commentaire 331.

¹⁸³ Cass. com. 21 juin 1994, n° 1462 D, Petroz, R.J.F. 11/94, n° 1272.

redevable solidaire. Dans cette affaire, le Conseil d'Etat a jugé que le comptable public en cas de suspension des poursuites est empêché d'agir contre le débiteur principal, mais qu'il peut poursuivre les débiteurs solidaires.

Cette solution rendue sous l'empire de la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises, dite « loi Badinter », a été réaffirmée depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2005-845 du 26 juillet 2005 de sauvegarde des entreprises¹⁸⁴ par le Conseil d'Etat par un arrêt rendu en sous-sections réunies en date du 27 octobre 2009¹⁸⁵.

Cette position est préjudiciable pour le Trésor en tant qu'elle l'expose à des pertes de recettes.

¹⁸⁴ Cette loi avait sensiblement modifié le régime des poursuites par les créanciers, y compris le comptable public, par des dispositions qui, sauf exception, sont applicables aux procédures de redressement et de liquidation judiciaires ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006.

¹⁸⁵ C.E. 3^e et 8^e s.-s. 27 octobre 2009, n° 300438, Zrihen, R.J.F. 1/10, n° 68 ; conclusions OLLEON Laurent, B.D.C.F. 1/10, n°11. Les dispositions comme le faisait observer le commissaire du gouvernement, étaient analogues à celles qui étaient en jeu dans l'affaire Legros. Les dispositions des articles 1850 et 1975 du Code général des impôts ont été reprises à l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales. Quant à l'article 35 de la loi du 13 juillet 1967, aux termes duquel « *le jugement qui prononce la liquidation des biens suspend toute poursuite individuelle* », il avait été repris, moyennant quelques modifications de rédaction, à l'article 47 de la loi du 25 janvier 1985, que la cour avait cité dans son arrêt, et qui visait le jugement d'ouverture, qu'il s'agisse d'une procédure de liquidation, comme dans l'affaire Legros, ou d'une procédure de redressement, comme en l'espèce.

Conclusion du chapitre II

L'Administration conserve la possibilité d'exiger le paiement, même passé le délai de quatre dont elle dispose pour recouvrer l'impôt, lorsqu'elle justifie avoir été mise dans l'impossibilité d'agir du fait du contribuable qui aurait sollicité le sursis de paiement ou obtenu du juge une suspension des poursuites par le biais du référé-suspension, sursis à exécution, référé-liberté ou lorsque le contribuable aurait accompli un acte pouvant être regardé comme valant reconnaissance de dette de sa part. Elle conserve encore cette faculté si elle justifie avoir interrompu la prescription.

Ces actes ne produisent d'effets, bien entendu, que s'ils sont réguliers. En matière de signification ou notification de poursuites, les règles doivent être rigoureusement appliquées, sous peine de nullité de l'acte de poursuite, qui est dès lors, insusceptible d'interrompre la prescription de l'action en recouvrement. Les services des impôts éprouvent souvent des difficultés à respecter ces règles, notamment pour les contribuables changeant fréquemment de domicile¹⁸⁶, ce qui risque d'accroître les cas dans lesquels le contribuable peut se libérer de son obligation fiscale. Mais ce risque est relatif. Pour se libérer de son obligation fiscale, le contribuable doit, dans la mesure où la prescription ne joue pas de plein droit, l'invoquer suivant une procédure dont la complexité limite considérablement sa portée.

¹⁸⁶ L'affaire PACHULSKI (C.E. 10^e et 9^e s.-s. 15 juin 2005, n° 235353, R.J.F. 10/05, n° 1124 et 1125) illustre cette difficulté. Dans cette affaire, le requérant avait vécu successivement, en l'espace de quelques années, à Nice, Nouvelle-Calédonie, Angleterre, Canada et n'avait pas informé l'Administration de ses changements d'adresse de sorte qu'il était difficile au comptable public de lui faire signifier ou notifier les actes de poursuites interruptifs la prescription.

Conclusion du titre I

Au terme de ce premier titre, force est de constater que si la prescription apparaît de prime abord comme une source potentielle de préjudice pour le Trésor en tant qu'elle est susceptible de nuire à sa rentabilité, elle est loin de produire des effets aussi dévastateurs que ceux auxquels on serait en droit de s'attendre.

Le risque existe certes. Les services des impôts éprouvent souvent des difficultés à respecter les règles de procédure qui gouvernent leur action, notamment pour les contribuables changeant fréquemment de domicile ce qui accroît les cas dans lesquels le contribuable peut se libérer de son obligation en arguant qu'en raison de l'irrégularité, l'acte de poursuite n'a pas pu interrompre la prescription. Ce risque existe également à l'égard des redevables solidaires dans la mesure où, en raison de la suspension des poursuites à l'égard du redevable principal, l'Administration peut être tentée de croire que les poursuites sont également suspendues à leur égard.

Mais, ce risque est relatif. Un paiement effectué à l'expiration du délai de prescription par un contribuable est valable dans la mesure où la prescription n'éteint pas la dette, mais laisse subsister une obligation à laquelle il est loisible au débiteur d'y renoncer. Cette faculté de renonciation qui trouve sa justification dans le caractère subjectif de la prescription fait échec à la reconnaissance, d'une part, de son effet extinctif de plein droit et, d'autre part, du caractère d'ordre public de la prescription ce qui contribue à la sauvegarde des intérêts du Trésor. Le contribuable qui souhaite se libérer de son obligation fiscale doit se prévaloir de la prescription suivant une procédure complexe qui, en même temps qu'elle limite considérablement à l'égard de l'Administration le caractère sanctionnateur de la prescription, empêche le contribuable de profiter de son plein effet : son effet libérateur.

TITRE II - LE TEMPS LIBERATEUR

Passé certain délai, le comptable public n'est plus autorisé à exiger le paiement de l'impôt. Pour autant, la dette du contribuable à l'égard de l'Administration n'est pas éteinte et le contribuable n'est pas libéré de son obligation fiscale. Pour que la prescription opère un effet extinctif, le contribuable doit s'en prévaloir. Il doit invoquer la prescription. Ce n'est qu'à cette condition que la prescription entraîne la libération du contribuable (Chapitre I). Encore faut-il qu'il parvienne à déjouer certains pièges et identifie qui du juge administratif, du juge judiciaire, du juge de l'exécution ou du juge des procédures collectives est compétent sur le point de droit soulevé par la prescription. Depuis la loi de finances rectificative pour 2008 qui étend l'opposabilité de la doctrine administrative dans le contentieux du recouvrement, il peut désormais invoquer une doctrine administrative relative à la prescription de l'action en recouvrement (Chapitre II).

Mais, si le contribuable peut opposer à l'Administration fiscale la prescription de l'action en recouvrement pour se libérer de son obligation fiscale, le chemin qu'il doit emprunter pour faire produire à la prescription son plein effet, c'est-à-dire l'effet extinctif de l'obligation fiscale, est parsemé d'embûches. Un corps de règles rend, en effet, exceptionnel le bénéfice de cet effet extinctif ou à tout le moins, la réserve au contribuable qui dès le départ se serait fait assisté d'un conseil fiscal bien initié aux rouages du contentieux du recouvrement.

Chapitre I - La libération du contribuable du fait de la prescription de l'action en recouvrement

L'instruction 12 C-1-98 du 23 mars 1998¹⁸⁷ en ses paragraphes 164 et 168 de même que la documentation de base 12 C 6 3 du 30 octobre 1999¹⁸⁸ en ses paragraphes 165 et 169 interdisent au Trésor d'agir en recouvrement forcé d'une créance fiscale prescrite et prévoient le remboursement de l'impôt payé à l'expiration du délai de prescription¹⁸⁹, cela n'empêche pas le Trésor d'engager des mesures de recouvrement forcé d'une créance normalement prescrite en prétendant le contraire.

A l'occasion d'un contentieux, le contribuable s'il estime que les conditions de la prescription sont réunies doit s'en prévaloir. Il en va de même pour les tiers tenus solidairement du paiement de l'impôt, qui ne sauraient être tenus au-delà de ce que le contribuable doit lui-même au Trésor¹⁹⁰. La nécessité d'invoquer la prescription (Section 1) s'impose d'autant plus que celle-ci n'est pas d'ordre public et qu'elle n'opère pas de plein droit. Il ne suffit pas, en effet, à un débiteur d'être dans la situation de pouvoir en bénéficiaire pour être libéré. La prescription doit être invoquée et ce, dans un intervalle de temps précis, ce qui soulève la question du moment de l'invocation de la prescription (Section 2).

¹⁸⁷ B.O.I. du 31 mars 1998.

¹⁸⁸ <http://doc.impots.gouv.fr/aida/Apw.fcgi?typepage=avancee&FILE=docFiscale.html>

¹⁸⁹ Le paragraphe 164 de l'instruction 12 C-1-98 (repris par le paragraphe 165 de la documentation de base) prévoit que : « [...] l'action en recouvrement ne devra pas être poursuivie lorsque la prescription d'une créance est constatée même si le débiteur ne l'invoque pas ». Le paragraphe 168 de l'instruction précitée (repris par le par le paragraphe 169 de la documentation de base 12 C 631/632) quant à lui prévoit que : « [...] dès lors qu'il est normalement exclu que le Trésor agisse en recouvrement forcé après le terme de la prescription, il conviendra de rembourser les sommes détenues dans ces conditions en cas de demande du contribuable ».

¹⁹⁰ Toutefois, leur droit de se retourner ensuite contre le contribuable n'est pas limité par la prescription de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales ; c'est là une action en répétition ordinaire soumise au droit commun.

Si le contribuable peut opposer à l'Administration fiscale la prescription de l'action en recouvrement pour se libérer de son obligation fiscale, il reste que le chemin qu'il doit emprunter pour faire produire à la prescription son plein effet, c'est-à-dire l'effet extinctif de l'obligation fiscale, est parsemé d'embûches.

Section 1- La nécessité d'invoquer la prescription

L'obligation faite au contribuable d'invoquer la prescription trouve ses justifications (§1) dans la loi et plus précisément dans l'article 2219 du Code civil. Au stade du contentieux, le contribuable qui souhaite tirer profit de l'effet extinctif du temps doit donc invoquer la prescription ce qui suppose qu'il ait auparavant identifié le juge compétent pour connaître du moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement (§2).

§1- Ses justifications

Ce sont à la fois l'absence d'effet extinctif de plein droit de la prescription de l'action en recouvrement (B) et l'interdiction faite au juge de soulever d'office la prescription de l'action en recouvrement (A) par les dispositions du Code civil qui obligent le contribuable à invoquer la prescription.

A- L'interdiction faite au juge de soulever d'office la prescription de l'action en recouvrement

En droit commun, l'article 2219 du Code civil interdit expressément au juge de soulever d'office un moyen ayant trait à la prescription : « *Les juges ne peuvent pas suppléer d'office le moyen résultant de la prescription* ».

En matière fiscale, l'article L. 274 du Livre des procédures fiscale qui régit la prescription de l'action en recouvrement des comptables publics est muet quant aux pouvoirs du juge en matière de prescription. Pour être plus précis, ce texte n'interdit pas expressément au juge de soulever d'office un moyen ayant trait à la prescription.

Toutefois, le Conseil d'Etat, à maintes reprises, a affirmé sans pour autant le justifier, que le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement édicté par les dispositions de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales n'est pas d'ordre public¹⁹¹.

Dans l'affaire Gouet, le contribuable avait reçu le 1^{er} février 1989, un commandement de payer la somme de 61 817,16 F, représentant des compléments d'impôt sur le revenu des années 1977, 1978, 1979 et 1982 et sa cotisation de taxe foncière pour 1985. Il avait formé contre cet acte une opposition à poursuite qu'il avait portée devant le tribunal administratif de Paris.

Par jugement du 5 janvier 1993, celui-ci avait fait droit aux conclusions du contribuable au motif que l'action en vue du recouvrement était prescrite, en application des dispositions de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales pour l'ensemble des impositions réclamées à l'exception de la taxe foncière.

Mais, par son arrêt du 25 octobre 1994¹⁹², la Cour administrative d'appel de Paris avait jugé que le tribunal administratif avait à tort soulevé d'office le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement et pour ce motif annulé le jugement contesté par le ministre. Cette position fut confirmée par le Conseil d'Etat.

Telle est également la position de la doctrine administrative¹⁹³ qui, citant l'article 2223 du Code civil, estime que le juge ne peut, de son propre pouvoir, déclarer prescrite l'action du créancier, quand bien même il constate que toutes les conditions

¹⁹¹ C.E. 12 mai 1997, n° 151222, Dumond, R.J.F. 07/97, n° 742 ; C.E. 17 mars 1999, n°163929, M. Gouet, Dr. fisc. 2000, n° 3, commentaire 42, conclusions GOULARD Guillaume ; R.J.F. 05/99, chronique MIGNON Emmanuelle.

¹⁹² C.A.A. Paris 25 octobre 1994, n° 93-973, Ministre c/ Gouet, R.J.F. 2/95, n° 263.

¹⁹³ Instruction 12 C-1-98 du 23 mars 1998 (B.O.I. du 31 mars 1998), paragraphes 162 et 163.

de la prescription sont réunies. Ainsi, la prescription doit être invoquée devant le juge par le débiteur lui-même qui ne doit pas y avoir renoncé.

L'absence du caractère d'ordre public de la prescription de l'action en recouvrement tout comme celui du droit de reprise, si elle protège les intérêts du Trésor, pénalise le contribuable. D'une part, le contribuable ne pourra recevoir le cas échéant l'appui du juge, qui doit en principe soulever le moyen d'ordre public non présenté par les parties. D'autre part, le contribuable ne pourra invoquer la prescription à tout moment de l'instance sans craindre de se voir opposer un quelconque changement de la cause juridique¹⁹⁴ de sa demande. La cause juridique de la demande en justice est le moyen de fait ou de droit que le requérant avance au soutien de sa demande¹⁹⁵. Lorsque de contribuable saisit le juge de l'impôt en vue de s'opposer à la décision de l'Administration de poursuivre le paiement de l'impôt, sa demande doit être fondée sur l'une des causes juridiques en rapport avec le bien-fondé de cette décision de poursuite¹⁹⁶, c'est-à-dire mettre en cause, ou bien l'existence, ou la quotité, ou encore l'exigibilité de l'obligation que le Trésor entend mettre à la charge du contribuable poursuivi. Le contribuable pourra, contester l'existence de l'obligation, par exemple au motif que la poursuite est mal dirigée, ou que des paiements déjà effectués ont éteint cette obligation. Le contribuable pourra également contester la quotité de l'obligation, par exemple au motif qu'une erreur matérielle a été commise au niveau du récolement, ou que des paiements partiels ont déjà été effectués, dont il n'a pas été tenu compte. Le contribuable pourra enfin contester l'exigibilité de l'obligation, par exemple au motif qu'un sursis ou des délais de paiement ont été obtenus et ne sont pas expirés, ou que, pour être demeuré inactif pendant au moins quatre années consécutives, le comptable poursuivant est déchu « de tous droits et de toute action » en application des dispositions de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales.

¹⁹⁴ La notion, de cause juridique est apparue en 1924 dans la jurisprudence Jourda de vaux (C.E. 16 mai 1924, Jourda de Vaux, Rec. C.E. p. 483) en matière contractuelle et étendue au contentieux de l'annulation avec un de Section arrêt du 20 février 1953 (C.E. Section 20 février 1953, Intercopie, Rec. C.E. p. 88).

¹⁹⁵ Le décret du 28 décembre 1998, qui apporte des modifications au Code de l'organisation judiciaire et au Code de procédure civile prévoit que, dès l'introduction de la demande de l'instance, la demande en justice doit comporter un exposé de moyens en fait et en droit (article 3-1).

¹⁹⁶ Sur les causes juridiques du contentieux du recouvrement voir FABRE, conclusions sous C.E. 13 juin 1980, n°10219 et 11497, R.J.F. 9/80, n° 736.

Pour ce qui est de la prescription, si le contribuable omet dans sa demande en justice les moyens de fait et de droit qui s'y rapportent, il ne pourra plus devant le juge administratif ou la Cour administrative d'appel après la clôture de l'instruction, se prévaloir en cours d'instance de cette prescription de l'action en recouvrement.

Il serait logique de traiter la prescription de la même manière que l'amnistie qui revêt un caractère d'ordre public. Le professeur Guy GEST, s'agissant de la prescription du droit de reprise de l'Administration, proposait de conférer à la prescription le caractère de moyen d'ordre public en faisant valoir qu'elle concerne le champ de l'application de la loi¹⁹⁷.

Même si la prescription de l'action en recouvrement n'est pas d'ordre public ce qui pénalise le contribuable, on ne peut pas cependant parler d'inégalité entre l'Administration et le contribuable car la prescription quadriennale des créances de l'Etat n'est pas non plus d'ordre public¹⁹⁸.

B- L'absence d'effet extinctif de plein droit de la prescription de l'action en recouvrement

Même lorsque les conditions de la prescription sont remplies, la créance fiscale reste exigible puisque la prescription n'opère pas de plein droit. La dette ne s'éteint pas de plein droit¹⁹⁹. Si le contribuable ne l'invoque pas, il est réputé avoir renoncé au bénéfice de la prescription.

¹⁹⁷ Selon GEST Guy in « *De la nature du moyen tiré de la prescription du droit de reprise* », Mélanges GAUDEMET, Economica, 1984 pp. 964-965, la prescription concerne directement le champ d'application de la loi dont la violation génère les moyens d'ordre public. L'auteur fait valoir que tel était d'ailleurs le point de vue que s'adressant aux sous-sections fiscales réunies, Madame LATOURNERIE soutenait en 1974 : « *vous ne saurez, sans méconnaître le champ d'application de la loi qui est d'ordre public, tenir pour prescrite une dette fiscale qui ne l'est pas* » (conclusions sous C.E. 20 février 1974, n°83452, Dr. fisc. 1974, n°3, commentaire 998).

¹⁹⁸ C.E. 25 janvier 1985, Communes de Sanary-sur-Mer et de Bandol, n°45877 et n°45960, DA, n°133, Juris-Data n°005294.

¹⁹⁹ Voir supra, pp. 42-43 ; 46-47

§2 - Le juge compétent pour connaître du moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement

La clé de répartition de compétence du juge de l'impôt (A) posée par l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales laisse subsister en pratique quelques difficultés dans la détermination du juge compétent (B). La question de savoir qui du juge de l'impôt (juge administratif ou juge judiciaire) ou du juge de l'exécution est compétent pour connaître du point de droit soulevé par la prescription se complique en cas d'interférence entre procédures collectives et recouvrement de l'impôt. En effet, lorsqu'une procédure collective est annulée et que le tribunal de la procédure collective n'est plus saisi en ce qui concerne la procédure collective, la contestation par laquelle le contribuable critique un acte de poursuite délivré pour le recouvrement d'un impôt direct, au motif que la créance fiscale n'est plus exigible en raison de la prescription de l'action en recouvrement, à défaut d'acte interruptif de celle-ci autre qu'une déclaration de créance à une procédure collective qui a été annulée, relève-t-elle, en application de l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales, de la compétence du juge de l'exécution, du juge judiciaire, ou de celle du juge de l'impôt ?

Malgré les clarifications apportées par le Tribunal des conflits, la question de la compétence du juge de l'impôt en matière de prescription demeure pour le contribuable « *un labyrinthe* »²⁰⁰.

A- La compétence du juge de l'impôt

En matière de recouvrement l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales prévoit un partage des compétences juridictionnelles : après réclamation préalable obligatoire devant les services comptables, les recours sont portés devant le juge de l'exécution, c'est-à-dire le Tribunal de grande instance lorsqu'est en cause la régularité de l'acte, ou devant le juge de l'impôt, c'est à dire devant le juge administratif (pour l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la T.V.A., les impôts locaux) ou le juge judiciaire (pour les droits d'enregistrement, contributions indirectes) lorsque le débat porte sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu

des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt.

Le Conseil d'Etat par un arrêt du 27 avril 1977²⁰¹ avait jugé que la contestation selon laquelle l'impôt n'est plus exigible du fait de la prescription de l'action en recouvrement relevait de l'« opposition à contrainte »²⁰², nom donné aux actions du contribuable tendant à remettre en cause de l'obligation de payer avant la disparition de la contrainte en 1988. Cette notion d'« opposition à contrainte » ne doit pas être confondue avec celle d'« opposition à poursuites », procédure qui permettait au contribuable de remettre en cause non pas l'obligation de payer mais, la régularité en la forme des actes de poursuites mises en œuvre par le comptable public pour assurer l'exécution forcée de cette obligation

²⁰⁰ Voir HAÏM Victor, D. 1995, chronique p.150 et s.

²⁰¹ C.E. 27 avril 1977, n° 2063, Dr. fisc. 1977, n° 21-22, commentaire 862, confirmé par C.E. 21 décembre 1977, n° 99541, Dr. fisc. 1978, n°13, commentaire 510.

²⁰² L'intervention du recouvrement forcé nécessitait auparavant que soit décerné par le supérieur hiérarchique, au comptable poursuivant, une contrainte administrative. Cette contrainte était souvent considérée comme un véritable titre exécutoire (Le professeur TIXIER in « *Les prérogatives de l'autorité administrative en matière fiscale* », R.S.L.F. 1958, p. 127) considérait que « cette contrainte constitue un véritable titre de perception et se trouvera à la base de poursuites. Doublant le rôle, elle équivaut à la formule exécutoire que l'on place au pied d'un acte authentique ». Mais, il s'agissait plutôt, si l'on se réfère au règlement des poursuites de 1839, d'un « *ordre donné au comptable de procéder aux poursuites contre le contribuable* » (Voir en ce sens, DERUEL François, « *De quelques modifications intervenues au cours de ces dernières années en matière de sursis de paiement* », Dr. fisc. 1989, n°46-47, p. 1142). Elle constituait donc un véritable titre de poursuite authentifiant l'inexécution de l'obligation de payer du contribuable, et autorisant de ce fait le comptable à poursuivre le recouvrement forcé de sa dette. C'est ainsi que les contestations fondées sur la remise en cause de l'obligation de payer, étaient présentées sous forme « *d'opposition à contrainte* » (l'article 1846 du Code général des impôts mentionnait à cet effet que : « *...toute contestation portant sur l'existence de l'obligation, sa quotité ou son exigibilité constitue une opposition à contrainte...* »).

Justifiée comme une forme de contrôle hiérarchique permettant d'éviter des poursuites abusives de la part de comptables souvent zélés, l'existence de la contrainte était cependant mal ressentie par les contribuables. Il s'agissait en effet d'un acte purement interne à l'Administration qui, s'il apparaissait en tête du premier acte de poursuite, n'était subordonné à aucune exigence de motivation, et n'avait pas à être notifié au contribuable. Parce qu'elle alourdissait inutilement la procédure, la contrainte administrative a été progressivement supprimée de la réglementation relative aux poursuites. Ainsi, le décret n° 70-223 du 17 mars 1970 (Dr. fisc. 1970, n°13, commentaire n°369) a supprimé l'autorisation du supérieur hiérarchique qui n'a plus été exigé pour les actes de poursuites postérieurs au commandement. La contrainte était alors décernée directement par le comptable chargé du recouvrement. Puis, à partir du décret n°80 -216 du 17 mars 1980 (Dr. fisc. 1980, n° 16, commentaire 912), l'autorisation hiérarchique n'a plus été requise que pour les actes de poursuites postérieures à la saisie-exécution, avant que l'article 98-2 de la loi n°87-1060 du 30 décembre 1987 (Dr. fisc. 1988, n°1-2, commentaire 51) ne fasse disparaître définitivement de l'article L. 255 du Livre des procédures fiscales toute référence à la contrainte administrative dont devait procéder le premier acte de poursuite. Ainsi, les actes de poursuites ne procèdent plus d'une contrainte administrative, mais directement du titre exécutoire qu'il s'agisse du rôle ou de l'avis de mise en recouvrement.

A la suite du Conseil d'Etat, la Cour de cassation²⁰³ avait jugé que la prescription ne pouvait être examinée par le juge judiciaire saisi de la contestation d'une poursuite relative à un impôt relevant du contentieux administratif et qu'il lui appartenait de surseoir à statuer et renvoyer les parties devant la juridiction compétente, c'est-à-dire le juge de l'impôt, pour ce qui est de la question préjudicielle dont dépend la solution du litige.

Le juge compétent pour examiner le moyen fondé sur la prescription est donc en principe le juge de l'impôt au sens de l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales.

B- Les difficultés rencontrées dans la détermination du juge compétent

Lorsque le litige n'a pas trait à l'exigibilité, c'est-à-dire lorsque le contribuable ne conteste pas le fait qu'il puisse faire l'objet de poursuite²⁰⁴, mais simplement la régularité des mesures de poursuite, le juge judiciaire est seul compétent dans la mesure où il est admis de manière générale que le choix des actes de poursuite relève de la régularité des actes de poursuite qui est de la compétence des tribunaux judiciaires²⁰⁵ (1). Toutefois, la question de la compétence se complique en cas d'interférence avec les procédures collectives (2).

1- Le juge compétent pour statuer sur la régularité de l'acte de poursuite

²⁰³ Cass. Com. 19 février 1991, n° 89-10.805, J.C.P. E. 1991, n° 16, pan. n° 442 ; Bull. civ. 1991, IV, n° 80, p. 54 ; Gaz. Pal. 1992, pan. 13.

²⁰⁴ Toutefois, si le litige soulevé par le contribuable a trait à l'exigibilité de son imposition, c'est-à-dire si le contribuable conteste le fait qu'il puisse faire l'objet de poursuites, le juge administratif est compétent. Le Conseil d'Etat a reconnu sa compétence dans un arrêt de Section du 6 avril 1962, Sté technique des appareils centrifuges industriels, Rec. C.E. p. 255. Il a par la suite, de manière implicite confirmé cette solution le 17 novembre 1969 dans un arrêt publié au Mémorial des percepteurs de 1970, et par une décision du 25 novembre 1987, n° 52 780 (R.J.F. 1/88, n° 134).

²⁰⁵ C.E. 24 avril 1981, n° 16130, R.J.F. 7-8/81, n° 724 ; T. Confl. 17 juin 1991, M. Matijaca, R.J.F. 91, n° 1438, conclusions du Président STIRN Bernard (question renvoyée au T. Confl. par l'arrêt du C.E. du 3 octobre 1990, R.J.F. 11/90, n° 1380, conclusions HAGLESTEEN Marie-Dominique). La jurisprudence « Matijaca » est, depuis son adoption, largement appliquée, tant devant les juridictions administratives (voir par exemple, outre l'arrêt de renvoi, C.A.A. Paris 24 septembre 2004, Sté Bonkelburg, R.J.F. 05, n° 164 ; Dr. fisc. 2005, commentaire 264) que les juridictions judiciaires.

La question qui se pose est celle de savoir jusqu'à quel point le juge administratif contrôle, à l'occasion d'un contentieux de recouvrement né d'un acte B, si auparavant un acte A a régulièrement interrompu la prescription, alors que la régularité formelle de cet acte de poursuite relève en principe de l'autorité judiciaire en application de l'article L. 281 Livre des procédures fiscales.

La règle générale est que le juge judiciaire est seul compétent pour connaître des contestations portant sur la régularité d'un acte de poursuite, à l'occasion du contentieux de la prescription de l'impôt. Ainsi, relève par exemple de la compétence du juge judiciaire les moyens tirés, d'une part, de l'incompétence alléguée de l'huissier du Trésor qui a signifié un commandement aux fins de contrainte par corps²⁰⁶ pour obtenir le paiement de la dette d'impôt du contribuable, d'autre part, des irrégularités formelles dont serait entaché le commandement²⁰⁷ et doivent, en conséquence, lorsqu'ils sont soulevés devant le juge de l'impôt être écartés comme portés devant une juridiction incompétente pour en connaître .

Pour ce qui est de la régularité de l'acte de poursuite prétendument interruptif

Le juge administratif n'est pas compétent pour connaître des contestations portant sur la régularité d'un acte de poursuites²⁰⁸.

Le Conseil d'Etat, dans sa décision Mischke du 11 mai 1994²⁰⁹ n'a en effet pas retenu la voie de la question préjudicielle et a conclu à l'incompétence du juge de l'impôt :

« (...) si M. Mischke allègue que les irrégularités, dont la forme des commandements serait entachée, est de nature à priver ces actes de leur effet interruptif de prescription, il n'appartient qu'au juge judiciaire, saisi par la personne poursuivie...

²⁰⁶ La procédure de contrainte a été profondément remaniée. La nouvelle procédure, connue sous la dénomination de « *contrainte judiciaire* » est plus respectueuse des droits et libertés fondamentales.

²⁰⁷ C.E. 5 avril 1993, n° 88530, Launay, R.J.F. 5/93, n° 727.

²⁰⁸ C.E. 11 mai 1994, Mischke, R.J.F. 7/94, n°839 ; C.E. 30 décembre 2002, Fricou, R.J.F. 3/03, n°369.

²⁰⁹ *ibid.*

d'apprécier la validité en la forme des actes de poursuites; que M. Mischke ne soutient pas avoir fait opposition aux commandements devant le juge judiciaire ; qu'il résulte de ce qui précède que M. Mischke n'est pas fondé à soutenir que les commandements... n'ont pas interrompu à son égard la prescription de l'action en recouvrement du comptable du Trésor (...)».

Pour ce qui est des formalités accomplies avant l'acte de poursuite

Il s'agit du cas où la loi subordonne la mise en œuvre d'une mesure d'exécution à une formalité préalable. Tel était le cas par exemple de la lettre de rappel²¹⁰. En effet le législateur prévoyait préalablement aux poursuites, la notification d'une lettre de rappel au redevable.

Dans un arrêt du 2 juillet 1990²¹¹, confirmé par d'autres arrêts postérieurs²¹², le Conseil d'Etat avait jugé que le moyen fondé sur le défaut d'envoi de la lettre de rappel préalablement à l'engagement des poursuites ne portait pas sur la régularité en la forme de l'acte de poursuite.

Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat avait censuré pour erreur de droit un arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon qui avait comme le tribunal administratif de Lille décliné la compétence du juge administratif pour connaître de conclusions reposant sur un tel moyen. Ainsi, le Conseil d'Etat considérait que le non-accomplissement d'une telle formalité ne se rapportait pas à la régularité en la forme de l'acte de poursuite et ne relevait donc pas de la juridiction judiciaire. Elle justifiait sa position par le fait que, d'une part, la lettre de rappel n'avait pas le caractère d'un acte de poursuite et que, d'autre part, celle-ci intervenait en amont de la phase de recouvrement forcé.

Toutefois, deux arrêts du Tribunal des conflits avaient marqué une évolution de la jurisprudence dans le sens d'une interprétation large de la notion de régularité de

²¹⁰ Depuis le 1^{er} octobre 2011, date d'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2010, la lettre de rappel a été remplacée par la lettre de relance (Voir supra p.15).

²¹¹ C.E. 2 juillet 1990, Begué, R.J.F. 90, n° 1282 ; C.E. 5 janvier 1994, Bensoussan, R.J.F. 94, n°269.

²¹² C.E. 21 juillet 1995, Guillet, R.J.F. 95, n°1197 ; C.E. 10 mai 1999, n°184528, Ournier, R.J.F. 8-9/99, n°1086 et Dr. fisc. 1999, n°43, commentaire 796.

l'acte de poursuite et remis en question la position du Conseil d'Etat. Il était désormais admis qu'une contestation relative à l'absence de la lettre de rappel qui devait précéder le premier acte de poursuite devant donner lieu à des frais, se rattachait à la régularité en la forme de cet acte et non à l'exigibilité de l'impôt et qu'il appartenait au juge judiciaire d'en connaître²¹³.

La position adoptée par le Conseil d'Etat pour la lettre de rappel devrait valoir pour la lettre de relance.

Pour ce qui est des conditions de la signification de l'acte de poursuite,

Par exception à la règle générale selon laquelle le juge judiciaire est seul compétent pour connaître des contestations portant sur la régularité d'un acte de poursuite, à l'occasion du contentieux de la prescription de l'impôt, le Conseil d'Etat reconnaît la compétence du juge de l'impôt à examiner si le moyen tiré de ce que les conditions dans lesquelles un acte de poursuite a été signifié ont été de nature à interrompre la prescription de l'action en recouvrement, c'est-à-dire si l'acte de poursuite a fait l'objet d'une notification ou d'une signification régulière au contribuable²¹⁴. Un tel moyen est, en effet, regardé comme portant sur la prescription de la créance, et donc son exigibilité²¹⁵. Mais, le juge de l'impôt à cette occasion doit s'abstenir de se prononcer sur le contenu de l'acte de poursuite.

Il arrive souvent au Conseil d'Etat de retenir une notion restrictive de régularité et d'admettre la compétence du juge administratif. C'était le cas dans l'affaire *Ministre de l'économie et des finances c/ M. Gérard PACHULSKI*²¹⁶. Dans cette affaire le requérant contestait la régularité du procès-verbal relevant de la compétence du juge judiciaire. Il soutenait à cet effet que l'Administration ne pouvait recourir à l'établissement d'un procès-verbal prévu à l'article 659 du Code de procédure civile,

²¹³ T. confl. 13 décembre 2004, ministre des finances c/ Legasse et T. confl. 13 décembre 2004, M. Chessa, R.J.F. 4/05, n°375.

²¹⁴ C.E. 3 mai 1989, Cognord, R.J.F. 89, n°769 ; C.E. 9 décembre 1992, n° 99538 précité.

²¹⁵ C.E. 10 juillet 1989, Sté Sakoumischa, R.J.F. 10/89, n°1171.

²¹⁶ CE 10^e et 9^e s.-s. 15 juin 2005, n° 216538, M. Jean-Yves Bouton et Ministre de l'économie et des finances c/ M. Gérard PACHULSKI, n° 235353 précité.

alors qu'elle était en mesure de connaître son adresse et donc de lui signifier ou lui notifier un commandement de payer ; que dès lors ce procès-verbal n'avait pu interrompre la prescription. Le Conseil d'Etat aurait pu en retenant une notion large de régularité, estimer que la question relevait de la compétence du juge judiciaire. Toutefois, il avait en définitive estimé comme l'y invitait son commissaire du gouvernement, que la question centrale du litige était celle de savoir s'il y avait une adresse à laquelle il fût possible d'adresser un commandement, et avait estimé que la juridiction administrative était compétente.

La question de la répartition des compétences se complique également en cas d'interférence entre procédures collectives et recouvrement de l'impôt.

2- Le juge compétent en cas d'interférence avec les procédures collectives

Le juge de la procédure collective est compétent pour gérer les actes de cette procédure. Il admet les créances fiscales déclarées à la procédure, sous réserve de questions préjudicielles au juge fiscal sur l'exigibilité de la somme²¹⁷.

Par sa décision *Epoux Chorro*²¹⁸, rendue *contra legem* et justifiée par le souci de favoriser l'unicité et la célérité de la procédure collective dont le considérant de principe mérite d'être reproduit : « (...) *qu'en vertu de l'article L. 281 du LPF, les contestations relatives aux poursuites concernant des impositions dont le contentieux relève de la compétence du juge administratif sont portées devant le tribunal administratif lorsqu'elles portent sur l'existence de l'obligation de payer, sur la quotité ou sur l'exigibilité de l'impôt ; que toutefois le tribunal de la procédure collective est seul compétent pour connaître des contestations nées du redressement ou de la liquidation judiciaire, même si les créances dont il s'agit sont de nature fiscale et concernent un impôt dont le contentieux relève de la compétence de la juridiction administrative (...)* », le Tribunal des conflits reconnaissait la plénitude de compétence du tribunal de la procédure collective dans l'hypothèse où la contestation

²¹⁷ Cass. com. 23 avril 2003, n° 00-13.703, n° 641 F-D, Trésorier de Valenciennes c/ Pères, R.J.F. 8-9/03, n° 1049 ; Cass. com. 6 mai 2003, n° 99-17.355, n° 743 F-D, Rivière, R.J.F. 8-9/03, n° 1048.

²¹⁸ T. Confl. 26 mai 2003, n° 3354, R.J.F. 8-9/03, n° 1025.

du contribuable a trait à la prescription de la créance fiscale pour défaut de production dans les délais de la procédure collective, infirmant la solution contraire retenue jusqu'alors par le Conseil d'État. Cette compétence vise, pour être plus précis, les contestations fondées sur l'admission ou le refus d'admission des créances fiscales déclarées²¹⁹, lesquelles relèvent de la compétence du tribunal de la procédure collective. Ainsi, le juge fiscal devait décliner sa compétence dès que se posait une question juridique relative à la procédure collective.

Toutefois, le Tribunal des conflits a posé des limites à cette compétence. En cas d'annulation de la procédure collective, et tel que cela ressort de sa décision postérieure Delcamp du 17 décembre 2007²²⁰, le juge fiscal retrouve sa compétence. En se fondant explicitement sur l'existence ou l'absence de procédure collective en cours, la décision Delcamp implique que le juge fiscal retrouve sa compétence dans le cas où la procédure de liquidation judiciaire a été clôturée.

Par une autre décision, en date du 19 octobre 2009²²¹, le Tribunal des Conflits après avoir rappelé le considérant de l'affaire Chorro, a apporté la précision, comme l'y invitait le commissaire du gouvernement Mattias GUYOMAR²²², suivant laquelle le

²¹⁸ T. Confl. 26 mai 2003, n° 3354, R.J.F. 8-9/03, n° 1025.

²¹⁹ Il résulte de la jurisprudence de la chambre commerciale de la Cour de Cassation que la compétence du tribunal de la procédure collective ne s'étend pas à des questions autres que l'extinction de la créance de l'Administration fiscale du fait de la non-déclaration à la procédure de redressement judiciaire. Le juge de la procédure collective n'est pas compétent pour connaître d'une contestation relative au principe de la créance fiscale (Cass. com. 16 janvier 2001, n° 108, FS-D, Trésorier principal de Fontaines c/ Sté Smiri, R.J.F. 01, n° 707 ; Cass. com. 24 septembre 2003, n° 01-00.472, FS-P, Morel, R.J.F. 04, n° 657). Il n'est pas davantage compétent, aux termes de plusieurs décisions contemporaines de l'arrêt Chorro, pour connaître de l'exigibilité de la pénalité fiscale de l'ancien article 1763 A du Code général des impôts (aujourd'hui codifié à l'article 1754, 3 du Code général des impôts) relative à la responsabilité solidaire des dirigeants de sociétés (Cass. com., 23 avril 2003, n° 841, F-D précité ; Cass. com., 6 mai 2003, n° 743, F-D précité ; C.A.A. Paris, 2^e ch. 8 octobre 1993, n° 92PA00463, Mme Bouvier, R.J.F. 94, n° 41).

²²⁰ T. Confl. 17 décembre 2007, n° 3643, R.J.F. 5/08, n° 590 ; voir aussi MAUBLANC Jean-Pierre, « Prescription de l'action en recouvrement de créances fiscales résultant de l'annulation de la procédure collective : quel ordre de juridiction compétent ? », Dr. fisc. 2008, n° 37, commentaire n° 487.

²²¹ T. Confl. 19 octobre 2009, n° 3694, Fougou c/ Directeur des services fiscaux de la Moselle, R.J.F. 2/10, n° 159, conclusions GUYOMAR Mattias, B.D.C.F. 02/10, n°22.

²²² GUYOMAR Mattias affirmait : « (...) Nous renonçons à vous proposer d'en cantonner la portée sur le fondement d'un critère matériel en réservant la compétence exorbitante du juge de la procédure collective aux seules contestations qui en constituent le cœur (les contestations portant sur l'existence et la validité de la déclaration de créance) mais nous vous proposons d'en marquer les limites en retenant un critère chronologique. Lorsque la procédure collective est close, la priorité

juge de l'impôt retrouve sa compétence lorsque la procédure collective n'est plus en cours, soit qu'elle a été annulée, soit qu' à la date de la saisine du juge de l'impôt, elle a été irrévocablement clôturée : *« Considérant qu'en vertu de l'article L. 281 du LPF, les contestations relatives aux poursuites concernant des impositions dont le contentieux relève de la compétence du juge administratif sont soumises au tribunal administratif lorsqu'elles portent sur l'existence de l'obligation de payer, sur la quotité ou sur l'exigibilité de l'impôt ; que, si le tribunal de la procédure collective est seul compétent pour connaître des contestations nées du redressement ou de la liquidation judiciaire, même si les créances dont il s'agit sont de nature fiscale et concernent un impôt dont le contentieux relève de la compétence de la juridiction administrative, celle-ci retrouve sa compétence lorsque la procédure collective n'est plus en cours, soit qu'elle a été annulée, soit que, à la date de la saisine du juge de l'impôt, elle a été irrévocablement clôturée ».*

Comme le relevait le commissaire du gouvernement dans ses conclusions, il aurait été absurde de confier la contestation fiscale à la juridiction commerciale qui n'est plus saisie de la procédure collective.

Cet arrêt est depuis appliqué par le Conseil d'Etat²²³, qui retient la compétence du juge administratif lorsque la question de l'effet interruptif de prescription de l'action en recouvrement a trait à la déclaration d'une créance fiscale au passif d'une procédure collective annulée.

Section 2 - Le moment de l'invocation de la prescription

dont bénéficie le juge judiciaire s'efface et le juge fiscal retrouve sa compétence normale. Après avoir rappelé que le tribunal de la procédure collective est seul compétent pour connaître des contestations nées du redressement ou de la liquidation judiciaire, même si les créances dont il s'agit sont de nature fiscale et concernent un impôt dont le contentieux relève de la compétence de la juridiction administrative, vous ajouterez que celle-ci retrouve sa compétence lorsque la procédure collective n'est plus en cours, soit qu'elle a été annulée, soit qu'elle a été clôturée (...) ».

²²³ C.E. 8^e et 3^e s.-s. 25 novembre 2009, n°299672, R.J.F. 2/10, n°168 ; conclusions ESCAUT Nathalie, B.D.C.F. 2/10, n°23.

Dans le contentieux du recouvrement, le contribuable doit invoquer la prescription dès la réclamation préalable (§1) faute de quoi il perd le droit de s'en prévaloir au stade contentieux. Cette exigence, qui paraît sévère, trouve sa source dans les dispositions de l'article R. 281-5 du Livre des procédures fiscales qui fait obligation au juge de se prononcer exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées dans la réclamation préalable. Elle est diversement interprétée par la Cour de Cassation et le Conseil d'Etat. La première fait une application stricte du texte ; la réclamation préalable opère une cristallisation de la demande en justice. Le second quant à lui fait une application souple et admet des atténuations (§2).

§1- L'obligation d'invoquer la prescription dès la réclamation préalable

L'impact de la réclamation préalable sur le recours juridictionnel du contribuable (A) diffère suivant que l'on se trouve dans le contentieux de l'assiette ou dans celui du recouvrement. Alors que dans le contentieux du recouvrement la réclamation préalable opère une cristallisation de la demande en justice et fait obstacle à ce que le contribuable invoque tout moyen de droit nouveau, ce dernier conserve cette possibilité dans le contentieux de l'assiette. Cette interdiction faite par l'article R. 281-5 du Livre des procédures fiscales au contribuable dans le contentieux de recouvrement d'invoquer tout moyen de fait ou de droit non présenté dans la réclamation préalable ne s'applique pas à l'Administration. Ainsi, l'interdiction faite au contribuable de modifier l'objet de sa réclamation le met par rapport à l'Administration dans une situation d'infériorité. L'article R. 281-5 du Livre des procédures fiscales apparaît, dès lors, comme une source d'iniquité entre le contribuable et l'Administration (B).

A- L'impact de la réclamation préalable sur le recours juridictionnel du contribuable

La réclamation préalable, adressée à l'autorité administrative, ne produit pas le même effet sur la demande introductive formulée devant l'autorité juridictionnelle en cas d'échec de la réclamation suivant que la demande du contribuable a trait au contentieux de l'assiette (2) ou au contentieux de recouvrement (1).

1- Dans le contentieux du recouvrement

Le contribuable qui entend contester le recouvrement est tenu avant tout de présenter une réclamation à l'Administration fiscale, dans un délai de deux mois après le premier acte de poursuite (article R. 281- 1 du Livre des procédures fiscales), lorsque les contestations relatives au recouvrement reposent sur un motif autre que le vice de forme, comme la prescription.

Lorsque la contestation repose sur la prescription de l'action en vue du recouvrement, pour être plus précis, le délai de deux mois court à partir de la notification du premier acte de poursuite qui permet au contribuable de se prévaloir de la prescription²²⁴ ; à défaut, le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement sera jugé irrecevable.

L'Administration fiscale, aux termes des dispositions de l'article R. 281- 4 du Livre des procédures fiscales se prononce dans un délai de deux mois à compter du dépôt de la demande. A défaut de décision ou de décision satisfaisante, le redevable dispose de deux mois pour saisir le juge compétent. Ce délai court, soit à compter de la notification, soit de l'expiration du délai de deux mois accordé au chef de service pour prendre sa décision.

Le contribuable qui omet d'invoquer le bénéfice de la prescription dans sa réclamation préalable dans le délai de deux mois imparti à cet effet se trouve dans une situation embarrassante dans la mesure où il ne pourra plus, dans la phase

²²⁴ C.E. 14 janvier 1966, n° 60088, Rec. C.E. p. 32 ; CE 23 février 1994, n° 142568, Marinelli, R.J.F. 5/94, n° 639 ; C.E. 6 mai 1996, n° 126178, Consorts Le Coat de Kerveguen, R.J.F. 6/96, n° 820 ; C.E. 12 mai 1997, n° 151222 précité.

contentieuse, du fait de ce que l'objet²²⁵ de sa demande en justice est délimité par sa réclamation, invoquer la prescription de l'action en recouvrement. Il convient donc d'être particulièrement vigilant au moment de la rédaction de la réclamation dans la mesure où les prétentions qui ne sont pas contenues dans la réclamation ne pourront plus être soulevées devant le juge. En cas d'omission, le contribuable ne pourra plus contester des impositions différentes de celles visées dans sa réclamation, des impositions pour un montant excédant celui visé dans sa réclamation ou présenter des conclusions nouvelles une fois passé le délai du recours devant le juge, soit deux mois à compter de la réception de la décision par laquelle l'Administration a rejeté sa réclamation²²⁶. La réclamation préalable a une emprise réelle sur le recours juridictionnel du moins dans le contentieux du recouvrement car en application des dispositions de l'article L. 199 C²²⁷ du Livre des procédures fiscales, le contribuable dans le contentieux de l'assiette peut désormais au même titre que l'Administration présenter des moyens de fait ou de droit nouveaux²²⁸.

S'agissant des moyens nouveaux dans le contentieux du recouvrement, la restriction aux droits du contribuable trouve son origine dans l'article R. 281-5 du Livre des procédures fiscales (ancien article 1910 du Livre des procédures fiscales). Cette disposition pose une règle de recevabilité des moyens particulière au contentieux du recouvrement dont la finalité est de faire en sorte que le plus grand nombre possible de litiges soient réglés par un échelon supérieur de l'Administration, le chef du service du recouvrement compétent, sans l'intervention du juge. Il fait obligation à ce dernier de se prononcer « *exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées au chef de service. Les redevables qui l'ont saisi ne peuvent lui soumettre des pièces*

²²⁵ L'objet de la demande en justice correspond à ce qui est demandé au juge. Il peut s'agir d'une demande en décharge des impositions supplémentaire, par exemple. La réclamation préalable opère une limitation de l'évolution de l'objet.

²²⁶ Au stade du pourvoi devant le Conseil d'Etat, la jurisprudence est ainsi fixée que le contribuable ne pouvait contester la forme (régularité de la procédure) ou le fond de l'impôt ou les pénalités s'il a omis de le faire en temps voulu devant le tribunal administratif (règle du double degré de juridiction).

²²⁷ L'article L. 199 C du Livre des procédures fiscales qui prévoit que « *L'administration, ainsi que le contribuable dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités, peuvent faire valoir tout moyen nouveau, tant devant le tribunal administratif que devant la cour administrative d'appel, jusqu'à la clôture de l'instruction. Il en est de même devant le tribunal de grande instance et la cour d'appel* », est issu de l'article 80 III de la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 de finances pour 1987.

²²⁸ Toutefois, cette emprise de la réclamation préalable sur le recours contentieux concerne uniquement les demandes du contribuable dans le contentieux du recouvrement. Elle ne s'applique plus au recours juridictionnel du contribuable dans le contentieux de l'assiette et ne s'applique pas à l'Administration.

justificatives autres que celles qu'ils ont déjà produites à l'appui de leurs mémoires, ni invoquer des faits autres que ceux exposés dans ces mémoires ».

Les justifications sont les pièces et éléments purement factuels²²⁹ apportés par le contribuable au soutien de sa demande à l'Administration. Les moyens de droit invoqués dans la demande introductive d'instance s'appuient sur de telles justifications. Aussi les moyens de droit se trouvent-ils inévitablement affectés par la règle posée par l'article R. 281-5 du Livre des procédures fiscales au moins lorsqu'ils appellent de nouvelles justifications. Autrement dit, le demandeur est limité dans le développement de sa défense devant le juge. Ce dernier ne pourra pas statuer sur les moyens de droit ne reposant pas sur des justifications présentées au chef de service. Il existe de cette manière une forme de cristallisation de la demande dès sa présentation à l'Administration. Ainsi, lorsque par exemple le contribuable a omis dans sa réclamation préalable de se référer à des moyens relatifs à la prescription de l'action en recouvrement, il ne peut plus, passé le délai du recours contentieux, invoquer les moyens s'y rapportant. Autrement dit, au cours de la procédure juridictionnelle, le contribuable ne pourra plus invoquer les moyens relatifs à la prescription ni devant le Tribunal administratif, ni devant la Cour administrative d'appel.

2- Dans le contentieux de l'assiette

Dans le contentieux de l'assiette et en l'absence d'équivalent de l'article R. 281-5, l'article L. 199 C du Livre des procédures fiscales permet au contribuable d'invoquer, au même titre que l'Administration, les moyens de droit nouveaux à tout stade de la procédure. Ce droit reconnu à l'Administration depuis un arrêt de principe du Conseil d'Etat du 27 juillet 1936²³⁰ a été étendu au contribuable par l'article 80 III de la loi

²²⁹ Le décret du 28 décembre 1998, qui apporte des modifications au Code de l'organisation judiciaire et au Code de procédure civile prévoit que, dès l'introduction de la demande de l'instance, la demande en justice doit comporter un exposé de moyens en fait et en droit (article 3-1). Ces moyens de faits et de droit constituent la cause de la demande en justice. Toutefois, les éléments factuels apportés par le contribuable au soutien de sa demande à l'Administration en application des dispositions de l'article R. 281-5 du Livre des procédures fiscales ne doivent pas être confondus avec ceux évoqués par le décret du 28 décembre 1968. Ils ne constituent pas les causes juridiques du litige.

²³⁰ C.E. 27 juillet 1936, Rec. C.E. p. 871. Par cet arrêt, l'Administration s'est vu reconnaître le droit d'invoquer tout moyen nouveau au cours de la procédure, et de soulever en appel pour la première fois, des moyens fondés sur une cause juridique distincte des moyens invoqués dans ses mémoires en

n° 86-1317 du 30 décembre 1986 de finances pour 1987. Le Conseil d'Etat, jusqu'ici, s'est toujours refusé à étendre le champ d'application de cette disposition au contentieux du recouvrement et juge de manière régulière que l'article L. 199 C du Livre des procédures fiscales qui permet au contribuable comme à l'Administration de faire valoir tout moyen jusqu'à la clôture de l'instruction, n'est applicable qu'au contentieux de l'établissement des impôts relevant de la compétence de la juridiction administrative, et non à celles des contestations ayant trait à leur recouvrement²³¹.

B- L'article R. 281-5 du Livre des procédures fiscales, source d'iniquité entre le contribuable et l'Administration

Dans le contentieux du recouvrement et du fait de l'article R. 281-5 du Livre des procédures fiscales, le recours juridictionnel du contribuable est délimité par sa réclamation préalable. Il ne peut contester ni des impositions différentes de celles visées dans sa réclamation, ni les impositions pour un montant excédant celui visé dans sa réclamation. Il peut présenter des « conclusions nouvelles » mais à condition de le faire dans le délai de recours préalable, soit deux mois à compter de la réception de la décision par laquelle l'Administration rejette sa réclamation.

L'Administration quant à elle, peut faire valoir à tout moment dans le contentieux du recouvrement tout moyen de droit nouveau.

défense devant le Tribunal administratif. Dans le même sens voir C.E. 11 juillet 1969, n° 76066, Dupont 1969, p. 374 ; C.E. 5 mai 1950, n° 77721, Dupont 1970, p. 314 ; C.E. 8^e et 9^e s.-s. 17 mars 1982, n°33350, R.J.F. 5/82, n°515 ; CE 7^e et 9^e s.-s. 26 juillet 1982, n° 27823, R.J.F. 10/82, n°1007. Cette règle constitue l'une des pierres angulaires du contentieux fiscal. Le Conseil d'Etat fait reposer cette jurisprudence sur le fait que l'Administration en tant que défenderesse en première instance « ne peut renoncer au bénéfice des dispositions édictées par les lois fiscales ». Pour le Conseil d'Etat, cette prérogative de l'Administration se justifierait par le caractère particulier des textes fiscaux. Les dispositions législatives relatives à la compensation peuvent aussi constituer un apport textuel. Ainsi, l'article 20 de la loi du 27 décembre 1963 aujourd'hui codifiée à l'article L. 203 du Livre des procédures fiscales, dispose que « lorsqu'un contribuable demande décharge ou réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut à tout moment de la procédure et nonobstant l'expiration des délais de répétition opposer toutes compensations entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées au cours de l'instruction dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande ». Pour CHAUTARD Agnès, *op. cit.*, p. 55, cette prérogative trouverait son fondement dans le principe général de procédure contentieuse en vertu duquel la notion de cause juridique ne joue pas à l'égard du défendeur.

²³¹ C.E. 17 mars 1999, n° 163929, Gouet, RJF 5/99, n°642 ; conclusions GOULARD Guillaume, B.D.C.F. 5/99, n°52.

Le contribuable dans le contentieux du recouvrement reste placé dans une situation d'infériorité par rapport à l'Administration. Il fait l'objet d'un traitement dérogatoire aux règles de droit commun, celles fixées par le Code de procédure civile.

Si l'article R. 281-5 du Livre des procédures fiscales s'oppose à ce que le contribuable puisse appuyer les moyens de la requête sur des faits ou des justifications qu'il n'a pas soumis au chef de service, les dispositions de cet article sont diversement appréciées par les juridictions. Alors que la Cour de cassation fait une application très rigoureuse de ces dispositions et juge irrecevables les moyens qui n'ont pas été présentés dans le recours administratif préalable, même s'ils sont de pur droit, le Conseil d'Etat en fait une appréciation souple.

§2- Les atténuations

L'article L. 281 du Livre des procédures fiscales impose au contribuable qui entend contester un acte de poursuite de former une opposition auprès de l'Administration dont dépend le comptable qui a exercé les poursuites. L'article R. 281-2 du même livre exige que cette demande soit présentée dans un délai de deux mois soit, à partir de la notification de l'acte si le motif invoqué est un vice de forme, soit, pour les autres motifs, à partir du premier acte qui permet de les invoquer. L'article R. 281-5 ajoute que : *« le juge se prononce exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées au chef de service. Les redevables qui l'ont saisi ne peuvent ni lui soumettre des pièces justificatives autres que celles qu'ils ont déjà produites à l'appui de leurs mémoires, ni invoquer des faits autres que ceux exposés dans ces mémoires »*.

Le Conseil d'Etat a toujours précisé que le contribuable peut soulever devant le juge du fond des moyens de droit qu'il n'a pas invoqués dans sa réclamation devant le Trésorier payeur général dès lors que ces moyens n'impliquent pas l'appréciation de pièces justificatives ou de circonstances de fait autres que ceux qu'il aurait pu produire ou exposer dans sa réclamation, apportant ainsi des atténuations au principe de la cristallisation de la demande par la réclamation préalable. La position libérale du Conseil d'Etat, tranche avec celle de la Cour de cassation qui persiste dans une

application stricte du principe d'immutabilité. Il existe en effet une divergence de jurisprudence entre le Conseil d'Etat et la Cour de cassation (B) sur la possibilité pour le contribuable de soulever à chaque étape de procédure les nouveaux moyens, si ceux-ci se fondent sur des justificatifs ou des circonstances de faits déjà soumis à l'Administration (A).

A- La possibilité pour le contribuable de soulever sous-conditions à chaque étape de procédure des nouveaux moyens : la position du Conseil d'Etat

Le contribuable peut soulever des moyens de droit nouveaux si ceux-ci se fondent sur des justificatifs ou des circonstances de fait déjà soumis à l'Administration (1) ou sur des faits nouveaux apportés par l'Administration (2).

1- Les moyens de droit nouveaux fondés des justificatifs ou des circonstances de fait déjà soumis à l'Administration

Il résulte clairement d'un arrêt du 27 juin 1969 du Conseil d'Etat rendu à propos de l'ancien article 1910 du Code général des impôts²³² (actuel article R. 281-5 du Livre des procédures fiscales), que cet article ne fait pas obstacle à la présentation de nouveaux moyens, si ceux-ci se fondent sur des justificatifs ou des circonstances de fait déjà soumis à l'Administration. Ainsi, même si le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement n'est pas d'ordre public, la prescription peut être invoquée pour la première fois devant le juge administratif dès lors que le redevable a bien formé une réclamation dans le délai de deux mois après le premier acte de poursuite permettant d'invoquer cette prescription, si elle se fonde sur des justificatifs ou des circonstances de fait déjà soumis à l'Administration.

²³² C.E. Plénière 27 juin 1969, n° 61520, Rec. C.E. p. 345 ; Dr. fisc. 1969, n° 41, commentaire 1234. La jurisprudence interprétait en effet cette disposition fiscale de l'article 1910 du Code général des impôts comme excluant de nouvelles justifications de fait, mais non comme faisant obstacle à la présentation de moyens de droit devant le Tribunal (C.E. 27 juin 1969, n° 61520, Dupont 10/69, p. 305, n° 12162).

Cette interprétation qui paraît conforme à la lettre de l'article précité a été confirmée ensuite par deux arrêts rendus en novembre 1974²³³.

Aujourd'hui, cette position est largement appliquée tant par le Conseil d'Etat²³⁴ que les juridictions de fond²³⁵.

Le contribuable peut invoquer devant le juge administratif tout moyen de droit, même non présenté dans sa réclamation préalable, dans la mesure où il repose sur des justifications avancées dans cet acte. Plus précisément, le juge s'assure que le moyen de droit n'implique pas « *l'appréciation des pièces justificatives ou circonstances de fait qu'il eût appartenu de produire ou d'exposer devant le Trésorier payeur général* »²³⁶. Pour cette raison, les moyens de droit appelant les faits nouveaux ou pièces non produites initialement ne sont pas étudiés par le juge.

Mais que faut-il en réalité entendre par moyen de droit au sens du Conseil d'Etat ? S'agit-il des moyens de droit, au sens de pur droit, ou plutôt ce que la Cour de cassation appelle des moyens mélangés de fait et de droit ?

Le commissaire du gouvernement Jean COURTIAL, dans ses conclusions dans l'affaire S.A.R.L. « Etablissements Viz »²³⁷, faisait observer qu'il s'agissait des moyens de pur droit, au sens pur du droit (ce qui exclut les moyens mélangés de faits et de droit). Ainsi, s'il est vrai que l'appréciation du bien-fondé d'un moyen de droit

²³³ C.E. 7^e et 9^e s.-s. 6 novembre 1974, n° 89914, R.J.F. 1/74, n° 35, (3^e espèce) ; Rec. C.E. p. 536 ; C.E. 13 novembre 1974, n° 89914, Rec. C.E. p. 536, R.J.F. 1/74, n° 35).

²³⁴ C.E. 18 mai 1994, n° 93768 et 93769, Mischkle et autres, R.J.F. 8-9/94, n°988 ; C.E. 27 novembre 2000, n°197915 et 197977, ministre c./ S.A.R.L. Ets. Viz, R.J.F. 2/01, n°252 ; COURTIAL Jean, « *Le juge peut-il examiner des moyens ou des pièces qui n'auraient pas été soumis préalablement à l'administration ?* », conclusions sous C.E. 27 novembre 2000, n°197915 et n° 197977, ministre contre S.A.R.L. Ets. Viz, B.D.C.F. 2/01, n° 32 ; GOULARD Guillaume, « *Peut-on invoquer des moyens nouveaux dans le contentieux du recouvrement ? Modalité d'invocation de la prescription dans le contentieux du recouvrement ?* », conclusions sous C.E. 8^e et 9^e s.-s. 17 mars 1999, Gouet, n° 163929, R.J.F. 5/99, n°642 et B.D.C.F. 5/99, pp. 58-61 ; C.E. 28 mars 2007, Société Hallumeca, R.J.F. 6/07, n° 748.

²³⁵ C.A.A. Bordeaux 30 mai 1995, n° 93-1356, R.J.F. 10/95, n°1187 ; C.A.A. Paris, 22 janvier 1998, n° 96-1214, Auger, R.J.F. 4/98, n° 472 ; Dr. fisc. 1998, n° 48, commentaire 1070.

²³⁶ C.E. 17 mars 1999, n°163929 précité.

²³⁷ C.E. 27 novembre 2000, n°197915, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ S.A.R.L. Ets Viz, R.J.F. 2/01, n°252 aux conclusions contraires de COURTIAL Jean, B.D.C.F. 2/01, n°32 ; Dr. fisc. 2001, n°16, commentaire 393.

nouveau suppose la connaissance d'un certain nombre de faits et de dates²³⁸, il reste que le moyen de droit nouveau invoqué doit s'entendre du moyen de droit au sens strict, ce qui exclut la possibilité pour le contribuable de faire reposer sa défense sur des justifications ou éléments de fait non présentés dans sa réclamation préalable.

La jurisprudence du Conseil d'Etat en tant qu'elle affirme que les dispositions des articles R. 281-2 et R. 281-5 du Livre des procédures fiscales précitées ne font pas obstacle à ce que les requérants présentent au tribunal des moyens de droit nouveau non-présentés dans sa réclamation préalable est moins sévère que celle de la Cour de Cassation.

2- Les moyens de droit nouveaux fondés sur des faits nouveaux apportés par l'Administration

Le contribuable peut également faire reposer sa défense sur des éléments de faits nouveaux apportés par l'Administration. Tel était, par exemple, le cas dans l'affaire Gouet²³⁹. Dans cette affaire, le contribuable n'avait apporté aucun élément de fait nouveau, se bornant à prendre acte des dates indiquées par le ministre. C'est en effet l'Administration qui avait introduit la question et avait exposé les faits pertinents. Le ministre demandait, devant la Cour administrative d'appel, l'annulation d'un jugement ayant soulevé d'office le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement. Le principal moyen du recours était tiré de ce que le moyen n'était pas d'ordre public et à le supposer soulevé par le contribuable, il n'était pas recevable. Subsidiairement, le ministre soutenait qu'il n'était pas fondé, en indiquant les dates de mise en recouvrement et les dates des actes de poursuite.

En défense, le contribuable avait soulevé expressément le moyen mais n'apportait aucun élément de fait nouveau, et se bornait à prendre acte des dates indiquées par le ministre, tout en déplorant que l'Administration n'ait produit aucune pièce justificative. Ainsi, le moyen tiré de la prescription, formulé devant la cour administrative d'appel à l'encontre d'un acte de poursuite contesté dans les délais ne

²³⁸ Comme le mettait en relief MIGNON Emmanuelle dans sa chronique « *Contentieux du recouvrement : un petit pas vers l'équité* », R.J.F. 5/99, p. 338.

reposait sur aucun élément de fait qui n'aurait pas été soumis au chef de service et, ce faisant, était recevable. Pour avoir jugé que le moyen était irrecevable, l'arrêt attaqué de la Cour administrative d'appel avait donc été annulé.

L'invocation de la prescription devant le juge administratif connaît des restrictions. Mais des atténuations ont été apportées par le Conseil d'Etat. Ce n'est pas le cas des juridictions de l'ordre judiciaire.

B- La position de la Cour de Cassation

La Chambre commerciale de la Cour de Cassation juge quant à elle que tout moyen est irrecevable s'il n'a pas été invoqué dans la réclamation préalable. La Cour de cassation interprète restrictivement les dispositions de l'article R. 281-5 du Livre des procédures fiscales et en déduit que le litige porté devant le tribunal est entièrement délimité par le contenu de la demande préalable adressée à l'Administration, ce qui exclut que le juge accueille un moyen nouveau, même de pur droit.

C'est par une décision du 31 janvier 1989²⁴⁰ que la chambre commerciale de la Cour de Cassation a considéré pour la première fois que tout moyen est irrecevable lorsqu'il n'a pas été invoqué dans la réclamation préalable adressée au trésorier payeur général.

Cette position a été confirmée par plusieurs autres arrêts²⁴¹.

La Cour de Cassation juge que le litige porté devant le Tribunal est entièrement délimité par le contenu de la demande préalable adressée à l'Administration, ce qui exclut que le juge accueille un moyen nouveau, même de pur droit par exemple pour

²³⁹ C.E. 17 mars 1999, n° 163929, Gouet, R.J.F. 5/99, n°642 ; conclusions GOULARD Guillaume, B.D.C.F. 5/99, n°52.

²⁴⁰ Cass. com. 31 janvier 1989, n°201 P, T.P.G. des Hauts-de-Seine, R.J.F. 4/89, n°517.

²⁴¹ Cass. com. 20 novembre 1990, n°1342 P, R.J.F. 1/91, n°123 ; Cass. Com. 7 juin 1994, n° 1331 D, Société Adia France, R.J.F. 11/94, n°1279 ; Cass. Com. 5 juillet 1994, n° 1565 D, Guilnard, R.J.F.

appliquer au contribuable une solution plus rigoureuse que celle qui résulte des textes nationaux dans le but de faire en sorte que le plus grand nombre possible de litiges soient réglés par l'Administration, sans l'intervention du juge²⁴² ou pour écarter l'application des lois qu'elle juge incompatibles avec la Convention Européenne des Droits de l'Homme²⁴³.

Cette lecture particulièrement restrictive de la règle posée par l'article R.* 281-5 du Livre des procédures fiscales est discutable. Rien dans cette disposition n'interdit au contribuable de présenter dans sa demande introductive d'instance un nouveau moyen, si celui-ci s'appuie sur des justifications produites dans sa demande à l'Administration. La finalité de cet article est de permettre que le plus grand nombre possible de litiges soit réglé par l'Administration sans faire intervenir le juge. Cet article ne vise pas à interdire l'examen par le juge de tous les moyens nouveaux.

Les composantes de la demande en matière de contentieux du recouvrement devant les juridictions judiciaires sont fixées dès la phase de la réclamation préalable, ce qui est préjudiciable à l'élaboration de la défense du contribuable. Le délai de réclamation étant bref, il risque de ne pas pouvoir invoquer devant le juge les moyens pertinents.

11/94, n° 1281 ; Cass. com. 29 avril 1997, n°1068 PB, Ferreira, R.J.F. 6/97, n° 641 ; Cass. com. 30 juin 1998, n° 1376 D, Chevalier, R.J.F. 11/98, n° 1367.

²⁴² *ibid.*

²⁴³ Cass. com. 31 janvier 1989, n°201 P *précité*.

Conclusion du chapitre I

La loi prévoit que le comptable public qui n'a fait aucune poursuite contre un redevable pendant quatre années consécutives à compter du jour de la mise en recouvrement du rôle ou de l'envoi de l'avis de mise en recouvrement est déchu de tous droits et de toute action contre ce redevable. La doctrine administrative invite le comptable à ne pas agir en recouvrement d'une créance fiscale prescrite. Néanmoins, cela n'empêche pas le comptable d'initier des poursuites en vue de recouvrer un impôt prescrit sous prétexte que cette prescription n'est pas acquise : qu'elle a été suspendue ou interrompue. Alors, le contribuable s'il souhaite bénéficier pleinement de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales, c'est-à-dire de l'effet extinctif de la prescription de l'action en recouvrement, doit l'invoquer suivant une procédure complexe et strictement encadrée. Il doit invoquer la prescription dès sa réclamation préalable ; dans le cas où le contribuable a omis dans sa réclamation de faire mention de son intention de bénéficier de la prescription de l'action en recouvrement, il ne pourra en bénéficier si le litige est porté devant le juge judiciaire. Devant le juge administratif, il pourra encore l'invoquer, mais dans des conditions très restrictives. Semblable disposition qui préjudicie aux droits du contribuable ne s'applique plus dans le contentieux de l'assiette depuis la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 de finances pour 1987. Au stade du contentieux il n'est pas toujours aisé, comme en témoignent plusieurs arrêts du Tribunal des conflits, d'identifier le juge compétent sur un point se rapportant à la prescription. Dans le contentieux du recouvrement de la dette fiscale déjà qualifié à juste titre de « *labyrinthique* »²⁴⁴ ou « *contentieux des spécialistes* »²⁴⁵ du fait de sa complexité, la procédure à suivre par le contribuable pour se libérer de son obligation fiscale du fait de la prescription est entourée de multiples filtres qui, sinon amoindrissent sa portée, du moins la réservent aux contribuables qui ont à la fois les moyens et le réflexe de se faire assister d'un conseil initié aux rouages du contentieux fiscal. S'il est vrai comme le relevait Bernard CASTAGNEDE²⁴⁶ que la simplification des procédures contentieuses propres au domaine des impôts ne sera vraisemblablement jamais suffisante pour faire

²⁴⁴ HAÏM Victor, chronique précitée.

²⁴⁵ DEBAT Olivier, *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien 2010, p. 6.

disparaître l'incivisme fiscal des contribuables, tout progrès dans cette voie est de nature « à favoriser la dissipation du complexe d'agression dont ils souffrent, en les persuadant qu'il existe d'autres recours que la dissimulation (...) pour se protéger de l'arbitraire ».

Dans l'attente d'une telle simplification, le bénéfice de l'effet extinctif de la prescription de l'action en recouvrement demeure exceptionnel malgré l'extension du champ de la garantie de l'article L. 80A du Livre des procédures fiscales à la procédure de recouvrement.

²⁴⁶ CASTAGNEDE Bernard, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*,

Chapitre II- L'invocation par le contribuable de la doctrine administrative relative à la prescription de l'action en recouvrement

L'Administration fiscale, parce que les textes qu'elle est tenue d'appliquer ne sont pas suffisamment clairs et cohérents²⁴⁷ ou, qu'ayant un caractère général, ils lui laissent une certaine marge de manœuvre, est conduite à en donner sa propre interprétation et à agir en fonction de celle-ci²⁴⁸. C'est l'ensemble de ces interprétations que l'on regroupe sous le vocable doctrine administrative²⁴⁹.

Cette doctrine s'exprime, de manière principale, mais non exclusive, dans des instructions et circulaires²⁵⁰, notes de services, directives ou encore au travers de réponses ministérielles²⁵¹ à des questions écrites. D'autres documents peuvent également être regardés comme portant une interprétation formelle de l'Administration²⁵².

Thèse Paris 1, 1972, p. 3.

²⁴⁷ La fiscalité est un outil d'intervention sur l'économie ; le législateur essaie souvent d'atteindre plusieurs objectifs différents, ce qui engendre des incohérences.

²⁴⁸ BOUVIER Michel, *La doctrine administrative en droit fiscal : entre droit et politique*, R.F.F.P., septembre 2001, n° 75, p. 84.

²⁴⁹ La doctrine administrative de portée générale se définit comme « l'ensemble des interprétations des textes fiscaux formulées par une autorité fiscale centrale en direction de l'administration fiscale déconcentrée en vue, principalement, d'assurer une application uniforme de ces textes sur l'ensemble du territoire national » (LAMARQUE Jean, NÉGRIN Olivier, AYRAULT Ludovic, *Droit fiscal général*, Litec, 2^e édition, 2011, p. 484).

²⁵⁰ Sur la force obligatoire des instructions et circulaires voir C.E. 7 février 1968, n°72850 ; C.E. 8^e et 3^e s.-s. 30 mars 2007, n°287600, min. c/ GFA Domaine de Font de Mars, R.J.F. 6/07 ; conclusions OLLEON Laurent, B.D.C.F. 6/07, n°75.

²⁵¹ Sur la force obligatoire des réponses ministérielles, voir C.E. 24 juin 1968, n° 66883, Rec. C.E. p. 384.

²⁵² Le bulletin officiel des impôts et la documentation administrative de base qui se propose notamment de rassembler à l'usage des agents de l'Administration les instructions ou circulaires émanant du ministre chargé des impôts constituent, en raison de l'autorité dont ils émanent et de l'objet qu'ils poursuivent, une interprétation de la loi fiscale dont les contribuables peuvent utilement se prévaloir devant le juge de l'impôt (en ce sens voir C.E. 8^e et 9^e s.-s. 28 novembre 1980, n°8306, R.J.F. 02/81, n° 118, p. 73 ; C.E. 8^e et 9^e s.-s. 27 avril 1981, n°12785, R.J.F. 7-8/81, n° 664, p. 364 ; C.E. 7^e et 8^e s.-s. 5 novembre 1984, n° 42560 et 47400, R.J.F. 01/85 ; C.E. Plénière 4 juillet 1986, n°47410, R.J.F. 8-9/86, n° 799). En revanche ne constituent pas une prise de position formelle de l'Administration : une note interne à la D.G.I. (B.O.I. non publié au J.O. « feuilles roses ») (C.E. 5 juillet 1991, n° 107258, R.J.F. 07/91, n°17) ; le précis de fiscalité ; les déclarations ministérielles au

Par ces documents, l'Administration fait ainsi connaître à l'intention de ses agents ou du public le sens à donner à certaines mesures législatives ou réglementaires.

La doctrine administrative, qui vise, en interprétant les textes, à assurer une application uniforme de la loi fiscale²⁵³ et, ce faisant, une égalité de traitement des contribuables²⁵⁴, n'est pas récente²⁵⁵. Les instructions et solutions émises par l'Administration de l'enregistrement sont l'une des manifestations les plus anciennes de la doctrine fiscale²⁵⁶. Ces instructions et solutions, destinées aux préposés avaient pour but de leur permettre de « (...) *pénétrer des principes établis par des décisions rapportées (...) pour en faire une juste application dans la liquidation des droits et à l'appui des demandes qu'ils auront à soutenir devant les tribunaux (...)*» et faire cesser des divergences d'interprétations.

Le développement considérable de cette production juridique, l'autonomie qu'elle prend par rapport aux sources légales, le raffinement des solutions qu'elle formule, joints à la publicité qui lui est donnée, impliquent qu'elle va de plus en plus gouverner les stratégies fiscales des contribuables et de leurs conseils qui revendiquent la stabilité de ses effets²⁵⁷ dans la mesure où doctrine n'est pas figée.

cours des débats parlementaires (C.E. 22 juin 1984, n° 39978, R.J.F. 9/84, n°959) ; la charte du contribuable dite « charte Copé » ; les réponses de l'Administration à un organe consultatif (C.E. 18 mars 1987, n° 50777, R.J.F. 5/87, n°497) ; les notices administratives (C.E. 3 juin 1983, n° 31695, R.J.F. 8-9/83, n°935) ; les fiches de calculs facultatives ; les imprimés et formulaires de déclaration (C.E. 23 novembre 1981, n° 25425) ; les monographies (C.E. 14 mai 1986, n° 49727, R.J.F. 7/86, n°714) ; le tarif microfiché de la Direction des Douanes (C.E. 23 novembre 1981, n° 25425 précité) ; les guides pratiques ; les cours de l'Ecole Nationale des Impôts ; la déclaration d'intention du ministre (C.A.A. Nantes, 3 juillet 1996, 94NT00554) ; la documentation d'origine privée (revues spécialisées) (C.E. 18 mars 1987, n° 46380 précité) ; le courrier adressé par une association de gestion agréée à un adhérent (C.E. 4 décembre 1989, n°89124).

Le décret du 10 décembre 2008 prévoit qu'à compter du 1^{er} mai 2009, les circulaires et instructions adressées par les ministres aux services et établissements de l'Etat seront tenues à la disposition du public sur un site internet relevant du Premier ministre ([http : //circulaire.legifrance.gouv.fr](http://circulaire.legifrance.gouv.fr)). C'est une condition de leur opposabilité à l'Administration.

²⁵³ Voir en ce sens BIENVENU Jean-Jacques, LAMBERT Thierry, *Droit fiscal*, P.U.F, 4^e édition, 1987, p. 82.

²⁵⁴ VAPAILLE Laurence, *La doctrine administrative fiscale*, L'Harmattan 1999, p. 20.

²⁵⁵ BIENVENU Jean-Jacques, *La naissance de la doctrine administrative*, R.F.F.P, septembre 2001, n° 75, pp. 11-13.

²⁵⁶ Instructions générales du directeur général de l'Enregistrement et des domaines, circulaires du 22 pluviôse an VIII sur les successions et autres mutations par décès, Instruction générale du 4 nivôse an X, circulaire du 17 germinal an 9 sur la loi de ventôse an 9, citées par BIENVENU Jean-Jacques.

²⁵⁷ BIENVENU Jean-Jacques, *op. cit.*, p. 13.

Le Conseil d'Etat²⁵⁸ et la Cour de Cassation²⁵⁹ pendant longtemps lui ont dénié toute valeur juridique laissant ainsi perdurer l'instabilité et l'insécurité juridique.

Face à cette insécurité engendrée par les changements de doctrine, le législateur a réagi par le biais de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959, dont l'article 100, actuellement codifié à l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, vient protéger le contribuable contre des variations de la doctrine²⁶⁰ et ce, alors même qu'elle n'a normalement aucune place dans la hiérarchie des normes.

Pour être opposable à l'Administration sous le fondement de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales la doctrine doit, au contraire du décret n° 83-1025 du 28 novembre 1983 aujourd'hui abrogé, être illégale. La légalité de la doctrine invoquée, était en effet l'une des conditions posées par le décret du 28 novembre 1983.

Avant l'entrée en vigueur de l'article 47 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, la doctrine relative au recouvrement et aux pénalités était exclue du champ de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales. En insérant la doctrine administrative relative au recouvrement²⁶¹ dans le champ de l'article L. 80 A (Section 2) la loi de finances rectificative pour 2008 a élargi le champ traditionnel de l'opposabilité de la doctrine administrative (Section 1). Toutefois, l'extension du champ de l'opposabilité de la doctrine au recouvrement n'a en rien modifié la situation du contribuable qui souhaite tirer profit de la prescription de l'action en recouvrement.

²⁵⁸ C.E. 19 janvier 1814, Siébert-Pleyel c/ Administration des droits réunis, Sirey chronique, II, p. 375. Cet arrêt affirmait « *qu'aux termes de l'article 63 de la loi du 22 frimaire an VII, le ministre doit donner à l'administration de l'enregistrement et des domaines la solution des difficultés relative à la perception des impôts indirects ; que c'est en exécution de cet article qu'il a réglé par les actes connus sous le nom de solutions, la manière de liquider le droit de timbre sur les papiers musique ; que ces actes ne sont évidemment de leur nature que les instructions adressées à l'administration pour guider les préposés dans le mode de perception et pour fixer l'incertitude de l'administration sur le sens dans lequel elle doit défendre les dispositions de la loi devant les tribunaux ; qu'il n'a jamais entendu que les opinions qu'il lui transmettait ainsi dussent faire règle absolue pour les redevables, ni les enlever à leurs juges naturels* ».

²⁵⁹ Cass. Chambres Réunies 19 mai 1874, I, p. 390, conclusions BLANCHE. L'avocat général dans ses conclusions affirmait que : « *Les interprétations ministérielles, comme les solutions de l'Administration, ne sont que l'expression d'une pensée individuelle sans autorité devant les tribunaux (...)* Elles sont d'ailleurs presque toujours déterminées, dans chaque affaire par les circonstances de fait qui ne permettent pas de les invoquer comme règles de droit gouvernant tous les cas analogues ».

²⁶⁰ GEST Guy, R.F.F.P., septembre 2001, n° 75, p. 5.

Section 1- Le champ traditionnel de l'opposabilité de la doctrine administrative

La délimitation du champ de l'opposabilité de la doctrine est essentiellement l'œuvre de la jurisprudence. Le Conseil d'Etat est d'abord intervenu pour préciser l'étendue de l'article 100 de ladite loi aujourd'hui codifiée à l'alinéa 1^{er} de l'article L. 80 A qui dispose qu' « *Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration* ». Alors que dans une note du 1^{er} août 1961, l'Administration ne voyait dans cet article 100 de la loi de 1959 qu'une procédure permettant aux contribuables d'obtenir les renseignements sur leur situation fiscale propre, assortie de l'assurance que les réponses données engageraient formellement l'Administration fiscale, le Conseil d'Etat devait rejeter, dans un arrêt de plénière fiscale du 7 février 1968²⁶², cette interprétation trop restrictive de l'Administration. Cette jurisprudence a d'ailleurs été consolidée par l'article 2 de la loi n°70-601 du 9 juillet 1970, codifié à l'alinéa 2 de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales et qui, avant d'être lui-même complété en 2008, est venu ajouter que : « *Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente* ». Ainsi, les prises de position formelles de l'Administration lui sont opposables par le contribuable. Toutefois, toutes les prises de positions formelles²⁶³ ne sont pas opposables. L'examen de la jurisprudence fait ressortir une certaine sévérité dans l'interprétation de la notion de texte fiscal (§1) conduisant à l'exclusion du champ de

²⁶¹ Voir LAMARQUE Jean, NÉGRIN Olivier, AYRAULT Ludovic, *op. cit.*, p. 509.

²⁶² C.E. Plénière 7 février 1968, n°72850, Rec. C.E. p. 101 ; Dr. fisc. 2000, commentaire 456.

²⁶³ L'interprétation donnée par l'Administration doit être claire et ferme (voir en ce sens conclusions de Mme HAGESLSTEEN Marie-Dominique sous C.E. Section 15 juillet 1976, n° 107258, Mlle Artola, R.J.F. 8-9/91, n° 1125 ; DEBAT Olivier, *La rétroactivité et le droit fiscal*, Doctorat et notariat, Collection des Thèses, tome 18, 2008, p. 272 et s).

la garantie de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales plusieurs catégories de textes (§2).

§1- Une interprétation stricte de la notion de texte fiscal

Selon une jurisprudence ancienne et constante du Conseil d'Etat, régulièrement suivie par les Cours administratives d'appel, la notion de texte fiscal était, pour l'octroi de la garantie, retenue de façon étroite. Pour bénéficier de la garantie de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales le texte invoqué devait concerner le bien-fondé de l'imposition. Le Conseil d'Etat s'appuyant sur la référence faite par l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales aux termes "rehaussement d'impositions", estimait en effet que les dispositions de cet article n'avaient pour seul objet que de lui permettre de contester le bien-fondé d'une imposition.

Malgré les efforts du Conseil d'Etat pour élargir le domaine où pouvait jouer la garantie à l'ensemble des questions liées au bien-fondé de l'impôt, notamment en admettant l'invocabilité de doctrines se rapportant au taux de l'imposition²⁶⁴, la notion de texte fiscal²⁶⁵ a été pendant longtemps interprétée de manière stricte.

Le texte de doctrine devait concerner :

- la matière ou les opérations imposables, l'assiette de l'impôt²⁶⁶,
- le taux ou le tarif applicable²⁶⁷.

²⁶⁴ C.E. 10 avril 1991, n° 75609, VAG-France, R.J.F. 6/91, n° 780 ; C.E. Plénière 17 décembre 1989, n° 45814, Ferrando, R.J.F. 2/90, n° 209.

²⁶⁵ Sur la notion de texte fiscal, voir LATIL Georges, *Contentieux fiscal*, Editions Francis Lefebvre, 2002, pp. 19-21.

²⁶⁶ C.E. plénière 29 juillet 1983, n° 31761, Dr. fisc. 1983, n° 51, commentaire 2367.

²⁶⁷ C.E. plénière 11 juillet 1977, n° 1929, Dr. fisc. 1978, n° 27, commentaire 1116, conclusions LOBRY Pierre ; C.E. 10 avril 1991, n° 75609, VAG-France, R.J.F. 6/91, n° 780 ; C.E. Plénière 17 décembre 1989, n° 45814, Ferrando, R.J.F. 2/90, n° 209.

§2- Les conséquences de cette interprétation stricte de la notion de texte fiscal

Cette interprétation stricte de la notion de texte fiscal avait pour conséquence l'exclusion du champ de l'article L. 80 A, d'une part, de la procédure d'imposition (A) et, d'autre part, des textes relatifs au recouvrement et aux pénalités (B).

A- L'exclusion de la procédure d'imposition du champ de l'article L. 80 A

L'absence de respect des règles de procédure par l'Administration fiscale est susceptible d'entraîner la décharge des impositions et des pénalités. Les règles de procédure recouvrent deux notions de portée différente : d'une part, les opérations de pure administration et, d'autre part, les règles par lesquelles se définit l'équilibre entre les pouvoirs reconnus à l'Administration et les droits et garanties du contribuable. La plupart de temps, ces règles concernent la mise en œuvre, le déroulement et la solution des opérations menées par les agents de l'Administration fiscale à l'encontre des particuliers ou des personnes morales. Ainsi en est-il, en matière de vérification de comptabilité, de l'envoi obligatoire d'un avis de vérification auquel sera joint une charte des droits du contribuable vérifié.

Le Conseil d'Etat juge de manière constante que la procédure d'imposition ne rentre pas dans le champ de la garantie de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales²⁶⁸.

²⁶⁸ Les contribuables ne pouvaient par exemple pas se prévaloir de la doctrine administrative relative notamment à la régularité de la vérification de comptabilité (C.E. 8^e et 9^e s.-s. 17 février 1971, n° 79529, Dupont 1971, p. 192 ; C.E. 13 juin 1980, n°15494, R.J.F. 9/80, n°664 ; C.E. 30 décembre 2002, n°81989, S.A.R.L. Twenty Shop, R.J.F. 03/03, n°333) ; à la saisine de la commission départementale des impôts (C.E. 7^e et 9^e s.-s. 11 juillet 1973, n° 88817, Dupont 1973, p. 364) ; à la notification des redressements (C.E. 23 décembre 2010, n°309331, Sté Princesse GmbH and co KG, R.J.F. 4/11) ; à la mise en œuvre des dispositions de l'article 168 du Code général des impôts relatives à la taxation forfaitaire « d'après les signes extérieurs » (C.E. Plénière 29 juillet 1983, n°31761, R.J.F. 10/83, n°1179) ; à l'intervention de l'interlocuteur départemental en matière de vérification de comptabilité ou d'ESFP (C.E. 15 mai 1985, n°43689, R.J.F. 7/85, n°1083 ; C.E. 17 mai 1985, n°39234, R.J.F. 7/85, n° 1084) ; à la mise en demeure préalable à la procédure de taxation d'office pour défaut de déclaration (C.E. 31 mars 2006, n°265953, Blein, R.J.F. 6/06, n°736) ; ou encore aux conditions d'exercice du droit de communication de l'administration (C.E. 8^e et 3^e s.-s. 27 avril 2009, n° 308444 et 308445, Imbert, R.J.F. 7/09, n°614 ; conclusions ESCAUT Nathalie B.D.C.F. 7/09, n°81).

Toutefois, la nature du moyen tiré de la prescription du droit de reprise n'est pas aisée à cerner comme le révèlent les hésitations jurisprudentielles. Il est en effet difficile de répondre à la question de savoir si ce moyen se rattache au bien-fondé ou à la procédure d'imposition au point où, la doctrine a suggéré de lui conférer « *une double nature* »²⁶⁹.

En fonction de la catégorie à laquelle ce moyen est rattaché, le contribuable sera admis ou non, d'une part, à invoquer une doctrine administrative relative à la prescription et, d'autre part, à faire valoir pour la première fois devant le juge de première instance ou d'appel, à l'expiration du délai de recours devant le Tribunal administratif, l'argument fondé sur la prescription de son obligation fiscale.

Jusqu'en 1980, le Conseil d'Etat affirmait, de manière constante le rattachement de la prescription à la procédure d'imposition²⁷⁰, malgré les conclusions contraires des commissaires du gouvernement²⁷¹. Dès lors, la prescription du droit de reprise était exclue du champ de l'article L. 80 A et le contribuable qui n'avait pas invoqué avant l'expiration du délai de recours devant le Tribunal des moyens se rapportant au bien-fondé (principe ou montant) de l'impôt n'était plus admis à faire valoir pour la première fois devant le juge de première instance²⁷² ou en appel²⁷³ l'argument fondé sur la prescription de son obligation fiscale.

Par un arrêt du 1^{er} octobre 1980²⁷⁴ rendu par les 7^e et 8^e sous-sections réunies, le Conseil d'Etat avait amorcé de manière implicite un revirement. Dans cet arrêt le Conseil d'Etat distinguait clairement, en les envisageant successivement, la régularité de la procédure d'imposition et la prescription ; et y déclarait irrecevables des

²⁶⁹ Voir en ce sens GEST Guy, « *De la nature du moyen tiré de la prescription du droit de reprise de l'administration* », *op. cit.*, pp. 961 et s.

²⁷⁰ C.E. Plénière 29 avril 1977, n°275, R.J.F. 06/77, n°343, p. 217 ; C.E. 12 mai 1980, n°11439, Dr. fisc. 1980, commentaire 1899 ; C.E. 8 février 1991, n°61093, Cie William Gillet, Guillet et Rennepont et C.E. Section 8 février 1991, n° 69712, Lemonier, R.J.F. 03/91, p. 156.

²⁷¹ C.E. 20 février 1974, n° 83452 et 10 avril 1974, n° 83451, Dr. fisc. 1975, n°32, commentaire 998, conclusions Mme LATOURNERIE. Madame LATOURNERIE invitait le Conseil d'Etat à adopter la solution contraire. Selon ses conclusions, le moyen tiré de la prescription invoquée pour la première fois en appel, ne devait pas constituer une demande nouvelle car il concernait l'exigibilité de la dette fiscale et donc le bien-fondé de l'imposition contestée.

²⁷² C.E. 23 février 1977, n°96557, R.J.F. 4/77.

²⁷³ C.E. 3 mai 1968, 70721, société commerciale de récupération, Rec. C.E. p. 277 ; C.E. 10 avril 1974, n°83541, Dr. fisc. 1974, n°22, commentaire 998, conclusions LATOURNERIE.

²⁷⁴ C.E. 7^e et 8^e s.-s. 1^{er} octobre 1980, n°9235, R.J.F. 11/80, n°905, p. 478.

moyens présentés pour la première fois devant lui, et se rapportant à la procédure d'imposition parce qu'ils reposaient sur une cause juridique distincte de celle qui fondait les moyens exposés en première instance, au nombre desquels figurait la prescription²⁷⁵. Quelques semaines plus tard, le 5 novembre 1980²⁷⁶, la même formation de jugement confirmait cette solution, également de manière implicite²⁷⁷.

Par un arrêt du 25 février 1981 rendu également par les 7^e et 8^e sous-sections²⁷⁸, le Conseil d'Etat opérait de manière explicite un revirement de jurisprudence en jugeant que le moyen tiré de la prescription se rattachait au bien-fondé de l'imposition : *« Considérant qu'en soutenant que l'imposition litigieuse a été établie après l'expiration du délai de répétition, Monsieur X, critique le bien-fondé de l'imposition, et n'invoque pas une irrégularité de la procédure d'imposition ... »*.

Cependant, cette position n'était pas suivie par toutes les Cours administratives d'appel.

La Cour administrative d'appel de Bordeaux²⁷⁹ estimait que les instructions et réponses ministérielles relatives à la prescription du droit de reprise ne concernaient pas l'assiette de l'impôt ou la détermination de la matière imposable et, par suite, ne constituaient pas une interprétation formelle du texte fiscal au sens de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales. Cette thèse était partagée par la Cour administrative d'appel de Lyon²⁸⁰.

Cette position n'était en revanche pas partagée par la Cour administrative de Nantes²⁸¹ qui admettait l'invocabilité de la doctrine relative à la prescription du droit de reprise.

²⁷⁵ Voir en ce sens GEST Guy, « *De la nature du moyen tiré de la prescription du droit de reprise de l'administration* », *op. cit.*, pp. 959-960.

²⁷⁶ C.E. 7^e et 8^e s.-s. 5 novembre 1980, n°13222, R.J.F. 1/81, p. 25.

²⁷⁷ *ibid.*

²⁷⁸ C.E. 7^e et 8^e s.-s. 25 février 1981, n°18515, Dr. fisc. 1981, n°41, commentaire 1810, conclusions SCHRICKE.

²⁷⁹ C.A.A. Bordeaux 1^{ère} chambre, 15 février 1991, n° 1464, Arnal, R.J.F. 6/91, n° 829.

²⁸⁰ C.A.A. Lyon 2^e chambre 14 octobre 1993, n° 92-677, Roudière, R.J.F. 12/93, n°1569 ; conclusions HAELVOËT ; B.D.C.F. 94, p.45.

²⁸¹ C.A.A. Nantes, Société anonyme SATAIC. Dans cette affaire, la Cour avait accepté d'examiner si la requérante satisfaisait aux conditions de la doctrine administrative qu'elle invoquait.

Par un arrêt du 28 novembre 1997²⁸² rendu en sous-sections réunies, le Conseil d'Etat avait confirmé sa position en jugeant que la prescription se rattache au bien-fondé de l'imposition.

Il est désormais constant que la prescription se rattache au bien-fondé de l'imposition²⁸³, ce qui est logique dans la mesure où, comme le relevait le Président FOUQUET dans ses conclusions dans l'affaire de Section Lemonnier²⁸⁴, le contrôle des formes de l'interruption de la prescription n'a d'autre but que de vérifier l'exigibilité de l'impôt et donc son bien-fondé.

B- L'exclusion des textes relatifs au recouvrement et aux pénalités du champ de l'article L. 80 A

Jusqu'à l'entrée en vigueur de l'article 47 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, le Conseil d'Etat jugeait de manière constante que le contribuable ne pouvait, sur le fondement de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, invoquer une doctrine relative au recouvrement et aux pénalités.

Pour ce qui est des pénalités, le Conseil d'Etat dans un arrêt rendu par les 7^e et 8^e sous-sections réunies en date du 11 décembre 1974²⁸⁵, avait jugé que « *les dispositions de l'article 1649 quinquies E du Code général des impôts (aujourd'hui codifiées à l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales) n'ont pour objet que de limiter les droits de l'administration de procéder à un rehaussement des bases d'imposition et, dès lors, ne concernent pas les pénalités* ».

²⁸² C.E. 9^e et 8^e s.-s. 28 novembre 1997, n° 165287, Sté SATAIC et 125920, Arnal, R.J.F. 1/98, n° 71 et 72.

²⁸³ C.E. 7^e et 8^e s.-s. 13 juin 1980, n° 15494, R.J.F. 9/80, n°664, p. 350, s'agissant d'une réponse ministérielle touchant à la procédure d'imposition ; C.E. 7^e et 9^e s.-s. 24 juillet 1981, R.J.F. 11/81, n°967, p. 528, s'agissant d'une attitude prise par l'Administration ; C.E. 9^e et 10^e s.-s. 15 mai 1985, n°43689, R.J.F. 7/85, n° 1083, p. 562, s'agissant des règles de saisine de l'interlocuteur départemental ; C.E. 9^e et 8^e s.-s. 28 novembre 1997, n° 165287, Sté SATAIC et 125920, Arnal, R.J.F. 1/98, n° 71 et 72.

²⁸⁴ C.E. Section 8 février 1991, n° 69712, Lemonnier, R.J.F. 3/91, n° 359.

²⁸⁵ C.E. 7^e et 9^e s.-s. 11 décembre 1974, n° 88718, R.J.F. 2/75, n°58.

Depuis lors, deux arrêts avaient semblé autoriser le contribuable à se prévaloir de l'article L. 80 A pour obtenir une limitation des pénalités appliquées notamment aux intérêts de retard²⁸⁶.

Mais, dans une décision rendue en sous-sections réunies²⁸⁷, le juge du Palais Royal avait levé le doute en jugeant que : *« (...) il résulte de ces dispositions et en particulier, de la référence faite à un "rehaussement d'impositions", que le droit qu'elles reconnaissent au contribuable, de se prévaloir, à l'encontre de l'administration, de l'interprétation donnée par celle-ci d'un texte fiscal, a pour seul objet de lui permettre de contester le bien-fondé d'une imposition à l'établissement de laquelle l'administration a procédé en faisant usage de ses pouvoirs de contrôle et de reprise, et ne peut, en revanche, fonder une contestation du bien-fondé propre des intérêts de retard ou majorations dont a été assortie cette imposition (...) ».*

Son commissaire du gouvernement relevait d'ailleurs dans ses conclusions qu'*« Aucun des termes de l'article L. 80 A n'incite à appliquer aux intérêts de retard le dispositif de garantie contre les changements de doctrine. Le premier alinéa dispose seulement que "Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle s'est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration". Il est clair que ces dispositions concernent les impôts et non les pénalités. De surcroît, il faut qu'il y ait une première décision d'imposition, ultérieurement remise en cause par l'administration. L'application des intérêts de retard ne correspond pas à cette situation. Le deuxième alinéa prête encore moins à discussion car l'hypothèse qu'il envisage, qui est celle d'un redevable ayant appliqué un texte fiscal selon l'interprétation qu'en donnait l'administration, ne correspond pas à l'hypothèse de la fixation, par l'administration, d'intérêts de retard ou de pénalités ».*

²⁸⁶ C.E. 17 juin 1985, n°34257, R.J.F. 8-9, n°1205 ; C.E. 20 décembre 1985, n°19519, R.J.F. 3/86, n°275. Pour ce qui est de l'interprétation de ces deux arrêts, voir GOULARD Guillaume, conclusions sous C.E. 9^e et 10^e s.-s. 27 juillet 2001, n° 211758, ministre c/ SA Agencinox, R.J.F. 11/01, n°1416 ; B.D.C.F. 11/01, n°138.

²⁸⁷ C.E. 9^e et 10^e s.-s. 6 juin 2007, n° 270955, Dr. fisc. 2007, n° 38, commentaire 846 ; C.E. 9^e et 10^e s.-s. 27 juillet 2001, n° 211759, S.A. Agencinox précité.

Le Conseil d'Etat par cette interprétation trop restrictive de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, excluait ainsi définitivement la doctrine relative aux pénalités du champ de la garantie, comme c'était déjà le cas pour la doctrine relative au recouvrement.

En effet, le Conseil d'Etat par une jurisprudence constante de même que la Cour de Cassation jugeaient que la doctrine relative au recouvrement n'entrait pas dans le champ d'application de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales.

Les contribuables ne pouvaient ainsi pas se prévaloir :

- de recommandations de la direction de la comptabilité publique adressées aux percepteurs²⁸⁸ ;
- d'une réponse administrative prescrivant qu'il soit sursis au recouvrement de l'impôt en cas de demande de sursis à exécution²⁸⁹ ;
- d'une instruction administrative relative au paiement des intérêts moratoires en cas de paiement tardif des impôts²⁹⁰ ;
- d'une documentation administrative relative à la régularité de l'avis de mise en recouvrement²⁹¹.

Dans une décision rendue en sous-sections réunies²⁹², le juge du Palais Royal a en effet jugé que : « (...) *qu'il résulte de ces dispositions et en particulier, de la*

²⁸⁸ C.E. 7^e et 8^e s.-s. 24 avril 1981, n°16130, R.J.F. 7-8/81, n°387.

²⁸⁹ C.E. 8^e et 3^e s.-s. 30 novembre 2001, n° 234654, Dion, R.J.F. 2/02, n°232. En l'espèce, il s'agissait de la réponse n°9336 publiée au J.O. du 24 novembre 1986 par laquelle le ministre de l'économie et des finances avait déclaré devant l'Assemblée nationale que les comptables du Trésor, « *lorsqu'ils reçoivent notification du dépôt d'une demande de sursis à l'exécution devant la Haute Assemblée, (...) ne peuvent que surseoir au recouvrement en attendant qu'il soit statué sur cette requête* »,

²⁹⁰ C.E. 28 janvier 2004, n°244632, Sabathier, R.J.F. 5/04, n°539.

²⁹¹ Cass. Com. 31 octobre 2006 n°1181 FS-D, Darras, R.J.F. 2/07, n°235. En l'espèce, le contribuable faisait valoir que l'avis de mise en recouvrement était irrégulier au regard de l'instruction administrative D. adm. 12 C-1221, n° 15 et 36 du 1^{er} décembre 1984.

²⁹² C.E. 9^e et 10^e s.-s. 6 juin 2007, n° 270955, Dr. fisc. 2007, n° 38, commentaire 846 ; C.E. 27 juillet 2001, n° 211759, 9^e et 10^e s.-s. S.A. Agencinox précité.

référence faite à un "rehaussement d'impositions", que le droit qu'elles reconnaissent au contribuable, de se prévaloir, à l'encontre de l'administration, de l'interprétation donnée par celle-ci d'un texte fiscal, a pour seul objet de lui permettre de contester le bien-fondé d'une imposition à l'établissement de laquelle l'administration a procédé en faisant usage de ses pouvoirs de contrôle et de reprise, et ne peut, en revanche, fonder une contestation du bien-fondé propre des intérêts de retard ou majorations dont a été assortie cette imposition (...) ».

Ainsi, jusqu'à l'entrée en vigueur de l'article 47 de la loi n°2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, la jurisprudence du Conseil d'Etat excluait la doctrine relative au recouvrement de l'impôt, aux intérêts de retard ou majorations du champ de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales.

Section 2 - L'insertion de la doctrine administrative relative au recouvrement dans le champ de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales

L'insertion de la doctrine administrative relative au recouvrement dans le champ de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales a pour conséquence l'opposabilité de la doctrine administrative dans le contentieux du recouvrement (§1). Des arrêts rendus par les Cour administratives d'appel relativement à l'opposabilité de la doctrine administrative en matière de prescription (§2) permettent d'ores et déjà d'apprécier l'intérêt de cette réforme pour le contribuable.

§1-L'opposabilité de la doctrine administrative dans le contentieux du recouvrement

L'opposabilité de la doctrine administrative dans le contentieux du recouvrement issue de la loi n°2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 sur laquelle il convient un instant de s'arrêter (A) apparaît comme avancée significative (B).

A- La loi de finances rectificative pour 2008

L'article 47 de la loi de finances rectificative pour 2008, qui étend le périmètre du support doctrinal opposable à l'Administration au recouvrement et aux pénalités fait suite au rapport Fouquet²⁹³. Ce rapport, remis au Ministre du budget le 23 juin 2008, contenait 52 propositions en vue d'améliorer la sécurité juridique en matière fiscale, dont deux touchant l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales : les propositions numéro 9 et 10²⁹⁴.

La proposition numéro 9 qui suggérait de fusionner le premier et le deuxième alinéa de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales pour étendre la garantie contre les changements de la doctrine à tous les contribuables, même s'ils n'ont pas fait initialement application de la doctrine administrative, et à toutes les prises de positions formelles de l'Administration et non plus seulement celles publiées par voie d'instruction ou de circulaires, n'a pas été retenue.

²⁹³ FOUQUET Olivier, Rapport au ministre d'Etat, ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, (juin 2008), Dr. fisc. 2008, n°27, pp. 20-21).

²⁹⁴ *ibid.*

En revanche, la proposition numéro 10 tendant à étendre l'opposabilité des prises de positions formelles publiées de l'Administration au recouvrement de l'impôt, aux majorations et aux intérêts de retard²⁹⁵ a, quant à elle été retenue.

En effet, l'article 23 du projet de loi de finances rectificative pour 2008 proposait d'étendre le champ de l'opposabilité des prises de position formelles prévue au second alinéa de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, aux textes publiés par l'Administration en matière de recouvrement et de pénalités fiscales. Ainsi, le second alinéa de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales devait être complété par une phrase ainsi rédigée :

« Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales. »

Ce texte fut adopté sans modification à la fois par le Sénat et l'assemblée nationale²⁹⁶. L'article 47 de la loi de finances rectificative pour 2008 codifiée à l'article L. 80A du Livre des procédures fiscales dispose en son alinéa 2 que : *« (...) sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités »*.

À défaut de disposition particulière, ce texte d'application immédiate, s'applique à compter du 1^{er} janvier 2009, dès le lendemain de la publication de la loi au journal officiel, y compris aux instances en cours²⁹⁷.

B- Une avancée significative

Le contribuable pouvait déjà invoquer la doctrine sur le fondement du décret de 1983 aujourd'hui abrogé, mais opposable dans ce cas uniquement lorsque cette doctrine

²⁹⁵ Il s'agit des majorations et intérêts de retard prévues aux articles 1727 et suivants du Code général des impôts.

²⁹⁶ La commission de finances du Sénat proposait *« d'adopter sans modification ce texte qui (contribuait) au "dialogue fécond" qui unit le contribuable à l'Administration et (était) conforme à la volonté de renforcer la sécurité juridique »*, ce qui a été fait.

²⁹⁷ C.A.A. Versailles 29 décembre 2009, n° 09VE00058.

n'était pas illégale. Désormais elle pourra l'être également sur le fondement de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, ce qui revient à dire qu'une doctrine relative au recouvrement, même si elle est illégale, pourra désormais être opposable à l'Administration. Cette extension législative du champ de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, témoigne de la volonté du législateur d'améliorer la protection du contribuable, même si l'on peut se demander si les instructions en matière de recouvrement et principalement celles qui régissent la prescription peuvent faire l'objet d'une « application par le contribuable » au sens de la première phrase de l'alinéa 2 de l'article L. 80 A. On voit mal, en effet, comment dans la phase de recouvrement et surtout pour ce qui est de la prescription, comment le contribuable pourrait faire application d'un texte, à moins de considérer en matière de recouvrement, qu'un contribuable qui s'abstient d'acquitter l'impôt l'a fait en application d'un texte au sens de l'alinéa 2 de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, ou que la condition d'application d'un texte fiscal n'est pas exigée dans ce cas. Ainsi, à vouloir assurer la protection du contribuable par l'opposabilité de la doctrine administrative plutôt qu'une refonte profonde des règles régissant le recouvrement on aboutit souvent à des solutions toujours pas d'une logique irréprochable.

§2- L'opposabilité de la doctrine administrative relative à la prescription

Les premières applications de l'article 47 de la loi de finances rectificative pour 2008 laissent ressortir que l'insertion dans le champ de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales de la doctrine administrative relative au recouvrement n'a en rien modifié la situation du contribuable qui se prévaut de la prescription de l'action en recouvrement.

A- La présentation de la doctrine administrative relative à la prescription de l'action en recouvrement

Deux textes de doctrine régissent la prescription de l'action en recouvrement : la documentation administrative de base 12 C 6 3 (2) et l'instruction 12 C-1-98 (1).

1- L'instruction 12 C-1-98, BOI du 31 mars 1998

L'instruction 12 C-1-98 fut rédigée par l'ex-Direction Générale des impôts. Dans la mesure où elle « *traite (uniquement) des principes auxquels est soumise la prescription applicable à l'action en recouvrement menée par les comptables des impôts* », elle ne saurait, a priori, être invoquée par un contribuable lors d'un contentieux mettant en cause un impôt recouvré par les comptables du Trésor relevant de l'ex-Direction Générale de la Comptabilité Publique.

2- La documentation administrative de base 12 C 6 3 du 30 octobre 1999

La documentation de base 12 C 6 3 6²⁹⁸ est également issue de l'ex-Direction Générale des impôts. Elle traite de la prescription de l'action en recouvrement et reprend les termes de l'instruction 12 C-1-98 précitée notamment, ceux du paragraphe 164 qui interdit au comptable public de procéder au recouvrement forcé lorsque la prescription de la créance est constatée même si le débiteur ne l'invoque pas (paragraphe 165 de la documentation de base²⁹⁹) et ceux du paragraphe 168 qui invite le Trésor à rembourser les sommes recouvrées par voie d'exécution forcée après le terme de la prescription (paragraphe 169 de la documentation de base³⁰⁰).

B- Les premières applications de l'article 47 de la loi de finances rectificative pour 2008

Les Cours administratives d'appel de Marseille³⁰¹ (1) et de Versailles³⁰² (2) ont été les premières à trancher des cas dans lesquels les contribuables invoquaient la

²⁹⁸ <http://doc.impots.gouv.fr/aida/Apw.fcgi?typepage=avancee&FILE=docFiscale.html>

²⁹⁹ DB 12 C 631.

³⁰⁰ DB 12 C 632.

³⁰¹ C.A.A. Marseille 3^e ch. 21 janvier 2010, n°07MA00282, Mme Peronnet, Dr. fisc. 2010, n°5, commentaire 220.

³⁰² C.A.A. de Versailles n° 09VE00058, 29 décembre 2009.

doctrine administrative relative à la prescription pour se décharger de leurs obligations fiscales.

1-L'arrêt du 21 janvier 2010 de la Cour d'appel administrative de Marseille

En l'espèce, le trésorier d'Avignon avait délivré le 18 février 2004 à la requérante un commandement d'avoir à payer la somme de 10 435, 34 euros, sur le fondement de l'article 1685-2 du Code général des impôts relatif à la solidarité entre époux des cotisations d'impôt sur le revenu au titre des années 1991 à 1994. La requérante essayait de se soustraire du paiement en soutenant que la créance était prescrite. Elle s'appuyait sur le paragraphe 152 de l'instruction du 23 mars 1998 publiée le 31 mars 1998 au Bulletin officiel des impôts et référencée 12 C-1-98 qui se lit : « *le bénéficiaire de la suspension ne peut être invoqué que contre les personnes vis-à-vis desquelles la suspension est édictée. Ainsi, le créancier qui bénéficie d'une suspension de prescription parce qu'il est privé du droit d'agir contre son débiteur principal ou l'un de ses codébiteurs, même solidaire, ne peut invoquer la suspension de la prescription à l'égard de la caution ou des autres codébiteurs dès lors qu'il dispose de son droit de poursuite individuelle à leur égard* ». Elle faisait valoir que, si la liquidation judiciaire ouverte à l'encontre de son époux mettait l'Administration fiscale dans l'impossibilité de le poursuivre en paiement jusqu'au jugement de clôture, cette dernière, en vertu de la doctrine précitée, disposait contre elle d'un droit de poursuite individuelle et faute pour l'Administration de l'avoir exercé depuis quatre ans, la créance était prescrite. C'est la solution qu'avait d'ailleurs adoptée la Cour d'appel de Marseille, qui avait déchargé la requérante de son obligation fiscale en jugeant que : « (...) *il est constant que l'Administration, alors même qu'elle était privée du droit d'agir contre M. Deleuze et qu'à son égard, la prescription était suspendue, disposait d'un droit de poursuite individuelle à l'égard de Mme Peronnet ; qu'ainsi, le délai a commencé à courir à l'égard de Mme Peronnet à compter du 7 mai 1997, date à laquelle la créance du Trésor a été déclarée à la procédure collective de M. Deleuze, et s'est achevé le 7 mai 2001, avant l'envoi du commandement litigieux du 18 février 2004* ».

Quatre années s'étaient écoulées depuis la déclaration à la procédure collective de M. Deleuze redevable principal de la créance du Trésor. L'action était bien prescrite, à l'égard de Mme Peronnet en sa qualité de débitrice solidaire. Mais, la Cour a-t-elle pu sans commettre d'erreur de droit décharger la requérante, en sa qualité de débitrice solidaire des impositions sur le fondement du paragraphe 152 de l'instruction 12 C-1-98 ? Cette doctrine, qui prévoit que la suspension du droit de poursuite individuel du comptable, à l'égard de la personne en redressement ou en liquidation, ne fait pas obstacle à ce que le comptable mette en jeu la responsabilité solidaire du conjoint dans le paiement des impositions était-elle illégale ?

En réalité, seule une interprétation³⁰³ qui déroge à la loi fiscale est invocable sur le fondement de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales. Cette illégalité, qui peut découler de ce que la doctrine retranche ou ajoute à la loi fiscale, présente un intérêt pour le contribuable lorsqu'elle adoucit la règle fiscale, lui offrant alors un régime plus favorable³⁰⁴. La formule utilisée par Jérôme TUROT³⁰⁵ résume d'ailleurs bien ce qu'est la doctrine administrative. Il disait : « *Lorsqu'elle est conforme à la loi, une paraphrase. Lorsqu'elle est illégale, moins que rien : du non-droit* »³⁰⁶. L'article L. 80 A permet en effet de prendre en compte ce non-droit. Ce faisant, l'article L. 80 A ne s'applique que si la doctrine invoquée est illégale. La doctrine n'est invocable que si « *elle ajoute à la loi ou en retranche* »³⁰⁷, d'où la question de savoir si le paragraphe 152 de l'instruction 12 C-1-98 invoqué par le contribuable était illégal.

Cette question peut être examinée à la lumière de l'affaire Legros du 10 décembre 1999³⁰⁸ dans laquelle le Conseil d'Etat avait jugé que le comptable est, en cas de

³⁰³ Le Conseil d'Etat contrôle en cassation que la portée de l'interprétation de la loi par l'Administration au sens de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales n'a pas été méconnue par les juges au fond (C.E. 13 février 1995, n°139060, S.A. Solving, R.J.F. 4/95, n°461 ; C.E. 17 mai 1995, n°136878, Pesso, R.J.F. 7/95, n°819, chronique GOULARD Guillaume, p. 475).

³⁰⁴ De la MARDIERE Christophe, *L'interprétation de la doctrine administrative*, R.F.F.P. septembre 2001, n° 75, p. 35.

³⁰⁵ VAPAILLE Laurence, *op. cit.* p. 203.

³⁰⁶ VERCLYTTÉ Stéphane dans sa chronique sur l'affaire de « fonds turbo » (C.E. Assemblée 8 avril 1998, fonds turbo, R.J.F. 1998, n°5, p. 410 et 427), affirmait que le Conseil d'Etat a implicitement tranché en écartant l'idée que la doctrine était un non-droit.

³⁰⁷ CHAHID-NOURAI Noël, conclusions sous C.E. Assemblée 3 février 1989, n° 74052, Cie Alitalia, Rec. C.E. p. 44 et R.J.F. 3/99, n° 299.

³⁰⁸ C.E. 10 décembre 1999, n°196113, Legros, R.J.F. 2/00, n°285, conclusions ARRIGHI DE CASANOVA Jacques ; Dr. fisc. 2000, n°16, commentaire 331.

suspension des poursuites, empêché d'agir contre le débiteur principal, mais qu'il peut poursuivre les débiteurs solidaires, puisque la créance n'est pas prescrite.

Dans l'affaire Legros, en effet, le tribunal de commerce de Compiègne avait, en janvier 1975, prononcé la liquidation des biens de M. Legros. Le comptable public avait produit, en février 1975 et janvier 1976, des créances correspondant à l'impôt sur le revenu auquel l'intéressé avait été assujéti au titre des années 1970 à 1974, qui avait été mis en recouvrement en mai 1973 et décembre 1975. Beaucoup plus tard, en octobre 1986, le comptable avait délivré un commandement de payer à Mme Legros, sur le fondement de l'article 1685-2 du Code général des impôts relatif à la solidarité entre époux.

Mme Legros soutenait, notamment que la suspension du droit de poursuite individuel du comptable du Trésor à l'égard de M. Legros à compter du jugement de liquidation de ses biens, en application des dispositions de l'article 35 de la loi du 13 juillet 1967, faisait obstacle à ce que sa responsabilité solidaire d'épouse pût être mise en jeu tant que le jugement de clôture n'était pas intervenu. Mais le Conseil d'Etat avait jugé le contraire, calant sur ce point sa position sur la jurisprudence sévère de la Cour de cassation³⁰⁹. Le comptable est donc, en cas de suspension des poursuites, empêché d'agir contre le débiteur principal, mais il peut poursuivre les débiteurs solidaires.

Cette solution rendue sous l'empire de la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises, dite « loi Badinter » a été réaffirmée depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2005-845 du 26 juillet 2005 de sauvegarde des entreprises³¹⁰ par le Conseil d'Etat dans un arrêt rendu en sous-

La solution retenue dans cette affaire rendue sous l'empire du régime antérieur à la loi Badinter, découlant de la loi n° 67-1120 du 13 juillet 1967 sur le règlement judiciaire, la liquidation des biens et la faillite personnelle, vaut également pour l'affaire Perronet.

³⁰⁹ Cass. com. 21 juin 1994, n° 1462 D, Petroz, R.J.F. 11/94, n° 1272.

³¹⁰ Cette loi a sensiblement modifié le régime des poursuites par les créanciers, y compris le comptable public, par des dispositions qui, sauf exception, sont applicables aux procédures de redressement et de liquidation judiciaires ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2006.

Les dispositions, comme le faisait observer le commissaire du gouvernement, étaient analogues à celles qui étaient en jeu dans l'affaire Legros. Les dispositions des articles 1850 et 1975 du Code général des impôts ont été reprises à l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales. Quant à l'article 35 de la loi du 13 juillet 1967, aux termes duquel « *le jugement qui prononce la liquidation des biens suspend toute poursuite individuelle* », il avait été repris, moyennant quelques

sections réunies en date du 27 octobre 2009³¹¹, en transposant à un régime juridique différent une jurisprudence ancienne.

La doctrine invoquée par le contribuable, dans la mesure où elle prévoit que : « (...) *le créancier qui bénéficie d'une suspension de prescription parce qu'il est privé du droit d'agir contre son débiteur principal ou l'un des codébiteurs, même solidaire, ne peut invoquer la suspension de la prescription à l'égard de la caution ou des autres codébiteurs dès lors qu'il dispose de son droit de poursuite individuelle à leur égard* », a la même teneur que la jurisprudence. Elle n'est donc pas illégale et par conséquent, est inopposable à l'Administration sur le fondement de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales.

Elle aurait pu l'être sur le fondement de l'article premier du décret de 1983 aujourd'hui abrogé.

Mais cette doctrine en tant qu'elle était issue de l'ancienne Direction générale des Impôts, pouvait-elle, alors qu'en l'espèce, il s'agissait de l'impôt sur revenu, recouvré par les comptables du Trésor relevant de la Direction générale de la comptabilité publique, être invoquée dans la mesure où l'instruction 12 C-1-98 prévoyait que cette « (...) *instruction traite des principes auxquels est soumise la prescription applicable à l'action en recouvrement menée par le comptable des impôts* » ?

C'est cette question qui avait été traitée par l'arrêt du 29 décembre 2009 de la Cour administrative d'appel de Versailles³¹².

modifications de rédaction, à l'article 47 de la loi du 25 janvier 1985, que la Cour avait cité dans son arrêt, et qui visait le jugement d'ouverture, qu'il s'agisse d'une procédure de liquidation, comme dans l'affaire Legros, ou d'une procédure de redressement, comme dans la présente espèce.

³¹¹ C.E. 27 octobre 2009, n° 300438, 3^e et 8^e s.-s. Zrihen, R.J.F. 1/10, n° 68 ; conclusions OLLEON Laurent, B.D.C.F. 1/10, n° 11.

³¹² C.A.A. de Versailles 29 décembre 2009 précité.

2- L'arrêt du 29 décembre 2009 de la Cour d'appel administrative de Versailles

En l'espèce, le trésorier de Chantilly avait émis trois avis à tiers détenteur, le 22 juin 2007, pour recouvrer des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, à hauteur de 131 109,06 euros dues par le requérant au titre des années 1987, 1988 et 1989, mises en recouvrement le 31 mai 1993. Le requérant, ayant vainement adressé à l'Administration une réclamation pour contester le bien-fondé de l'imposition et, en demander la décharge, avait saisi le Tribunal administratif de Versailles. Se fondant à la fois sur la documentation administrative de base 12 C 6 3 en ses paragraphes 165 et 169 et sur le deuxième alinéa de l'article L. 80 A dans sa rédaction issue de l'article 47 de la loi du 30 décembre 2008, il soutenait que l'Administration n'était pas en droit d'effectuer des actes de poursuite, dès lors que la créance était prescrite.

Le paragraphe 165 de la documentation administrative 12 C 6 3 dispose en effet que : « (...) *l'action en recouvrement ne devra pas être poursuivie lorsque la prescription d'une créance est constatée même si le débiteur ne l'invoque pas* ».

Le paragraphe 169 de cette même documentation, relatif aux demandes de remboursement fondées sur la prescription présentées par des contribuables, quant à lui, prévoit que : « (...) *dès lors qu'il est normalement exclu que le Trésor agisse en recouvrement forcé après le terme de la prescription, il conviendra de rembourser les sommes détenues dans ces conditions en cas de demande du contribuable* ».

Le Tribunal ayant finalement rejeté en date du 18 novembre 2008 ses demandes tendant à la décharge de l'obligation de payer résultant de trois avis à tiers détenteur, le requérant avait interjeté, en vain, appel devant la Cour administrative d'appel de Versailles. Cette dernière avait rejeté sa demande en estimant que : « (...) *la documentation administrative en cause ne concerne que les impôts recouverts par la Direction générale des impôts par voie d'avis de mise en recouvrement, M. A, qui a été recherché en paiement de cotisations d'impôt sur le revenu mises à sa charge par les services du Trésor par voie de rôle, n'entre pas dans les prévisions des doctrines ainsi invoquées, et ne saurait, par suite, utilement s'en prévaloir* ».

La demande du requérant fut donc rejetée au motif que la doctrine en cause était issue de la l'ancienne Direction Générale des Impôts et ne pouvait être utilement invoquée pour un impôt relevant de la Direction de la Comptabilité Publique.

Cette solution de la Cour administrative d'appel de Versailles semble, toutefois, sévère au regard de la jurisprudence du Conseil d'Etat sur la technique de lecture³¹³ de la doctrine.

S'il est vrai, selon un principe constant et dégagé dès les premiers cas d'application³¹⁴ du mécanisme de la garantie contre les changements de doctrine que, pour l'application de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, le juge n' a pas à rechercher les intentions de l'Administration³¹⁵ et qu'il doit retenir la lecture la plus littérale³¹⁶, ce qui conforte la thèse de Jérôme TUROT³¹⁷ suivant laquelle la doctrine n'a pas d'esprit, il reste que le Conseil d'Etat, notamment dans l'affaire Société Géode Foncière³¹⁸, admet que cette garantie ne doit pas être automatiquement exclue même si elle est exprimée dans un document concernant au premier chef un autre impôt³¹⁹, l'inopposabilité ne pouvant être valablement retenue que si le document

³¹³ Voir DARRIEUTORT Jean-Pierre, *Le juge et la doctrine administrative*, R.F.F.P., septembre 2001, n° 75.

³¹⁴ C.E. Section 30 juin 1972, n°80083, Dupont 1972, p. 329, confirmé par C.E. 30 mars 1992, n°114926, Société générale, R.J.F. 5/92, n° 706, chronique TUROT Jérôme p. 371, conclusions ARRIGHI DE CASANOVA Jacques ; Dr. fisc. 1992, n°40, commentaire 1809 ; C.E. Assemblée du 8 avril 1998, fonds turbo, RJF 1998, n°5, p. 410 et 427, chronique VERCLYTTE Stéphane et conclusions GOULARD Guillaume.

³¹⁵ Cette interprétation littérale peut se justifier, d'une part, par le fait que le juge n'est pas en mesure de déterminer l'inspiration des dispositions de la doctrine administrative, dépourvues de travaux préparatoires et, d'autre part, par le fait que la doctrine est par construction illégale.

³¹⁶ Il est en effet interdit au juge d'interpréter la doctrine à la lumière de principes extérieurs à la doctrine. Il doit procéder à une lecture littérale de la doctrine, mais cette lecture pour être exacte, doit être complète.

³¹⁷ TUROT Jérôme, « *La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine* », R.J.F. 5/92, p. 371.

³¹⁸ Dans l'affaire Sté Géode Foncière (C.E. 6 mars 2006, n°259156, Sté Géode Foncière, Dr. fisc. 2007, n°24, commentaire 606 ; R.J.F. 6/06, n° 726 ; conclusions OLLEON Laurent, B.D.C.F. 06/06, n° 76). Il avait été jugé : « (...) *qu'une interprétation formelle de la loi fiscale par l'Administration est susceptible d'être invoquée sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, quand bien même cette interprétation relative à un impôt serait exprimée dans un document concernant au premier chef un autre impôt ; que, par suite, en jugeant que la société requérante ne pouvait utilement se prévaloir des énonciations de la documentation administrative de base, au seul motif que ces documentations de base étaient relatives à la taxe foncière sur les propriétés non bâties ou au cadastre, et non à la taxe foncière sur les propriétés bâties, sans rechercher si ces documentations ne contenaient pas expressément une interprétation formelle de la loi fiscale relative à la taxe foncière sur les propriétés bâties, la cour a entaché son arrêt d'une erreur de droit* ».

³¹⁹ C.E. 6 mars 2006, n°259156, Sté Géode Foncière précité.

invoqué ne contient pas expressément une interprétation formelle de la loi fiscale relative à l'impôt concerné.

Au cas d'espèce, si l'on s'en tient à l'affaire Société Géode Foncière, le juge aurait commis une erreur de droit en s'abstenant de rechercher si la documentation administrative de base 12 C 6 3 en ses paragraphes 165 et 169 invoqués ne contenait pas expressément une interprétation formelle de la loi fiscale relative à la prescription de l'action en recouvrement de l'impôt sur le revenu. La documentation administrative de base, aux paragraphes 165 et 169 comportait bien une interprétation formelle susceptible de régler le point en litige, c'est-à-dire de répondre à la question de savoir si l'action en recouvrement peut être poursuivie lorsque la créance fiscale est prescrite (question réglée par le paragraphe 165 qui prohibe le recouvrement d'un impôt prescrit) ou si le contribuable qui a payé un impôt prescrit peut être remboursé (question réglée par le paragraphe 169 qui permet au contribuable qui a payé un impôt prescrit d'obtenir le remboursement).

Toutefois, il est peu probable que les paragraphes 165 et 169 soient illégaux. Or l'illégalité est l'une des conditions de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales.

Plus récemment dans un arrêt en date du 3 juillet 2012³²⁰, la Cour administrative de Versailles a confirmé sa position. En l'espèce le requérant sollicitait la décharge de cotisations d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquels il avait été assujéti au titre de l'année 1991. Il résultait de l'instruction que le commandement de payer en date du 23 novembre 2006 constituait le premier acte de poursuite et que dès lors, la créance fiscale était prescrite. Le contribuable invoquait le paragraphe 165 de la documentation de base 12 C 6 3 du 30 octobre 1999 qui interdit aux comptables du Trésor d'agir en recouvrement forcé après le terme de la prescription. Toutefois, sa requête fut rejetée au motif que le texte invoqué ne s'appliquait pas aux impôts recouvrés par voie de rôle. La Cour s'était prononcée exactement en ces termes : *« dès lors que la documentation administrative en cause ne concerne que les impôts recouvrés par voie d'avis de mise en recouvrement, M. A, qui a été recherché en*

³²⁰ C.A.A. Versailles 3 juillet 2012, 10VE02470.

paiement de cotisations d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mises à sa charge par voie de rôle, n'entre pas dans les prévisions de la doctrine ainsi invoquée et n'est pas fondé, par suite, à s'en prévaloir ».

Conclusion chapitre II

Les règles qui régissent le recouvrement de l'impôt restent fortement teintées par l'idée suivant laquelle l'impôt, une fois établi, doit être recouvré. L'essentiel des garanties accordées au contribuable se concentrent au stade de l'imposition et s'évanouissent au stade du recouvrement. Le contribuable dispose d'une protection renforcée au stade de l'imposition, faible dans la phase de recouvrement. La loi de finances rectificative pour 2008 en son article 47 qui étend l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales au contentieux du recouvrement et est censée améliorer le sort du contribuable au stade du recouvrement semble n'être qu'un trompe-l'œil, un coup d'épée dans l'eau du moins sous l'angle de la prescription de l'action en recouvrement. Beaucoup reste à faire pour parvenir à un niveau de protection analogue à celui que la loi confère au contribuable au stade de l'imposition.

Conclusion Titre II

Il ressort de ce qui précède que quand bien même le comptable par imprudence n'aurait pas exercé de poursuite pendant quatre années consécutives, le contribuable n'est pas pour autant libéré de son obligation fiscale, la prescription n'ayant pas un effet extinctif de plein droit.

Mais le chemin que doit emprunter le contribuable pour bénéficier de l'effet extinctif est parsemé d'embûches. S'il entend se prévaloir de la prescription de l'action en recouvrement, il doit l'invoquer dès le stade de la réclamation préalable faute de quoi ce moyen risque ne plus être recevable devant le juge. Le contribuable au stade du recouvrement se heurte en effet à l'interdiction de modifier les moyens contenus dans sa réclamation préalable. Cette faculté ne lui est jamais reconnue lorsque l'impôt en cause ressortit de la compétence du juge judiciaire, ce dernier lui ayant à travers de nombreux arrêts dont la motivation peut être critiquée refusé cette possibilité. Devant le juge administratif, cette faculté ne lui est ouverte que dans des conditions strictes. Ainsi, alors que le contribuable a dans le contentieux de l'établissement de l'impôt la faculté d'amender sa réclamation préalable et donc d'invoquer la prescription pour la première fois devant le juge, ce qui d'ailleurs contribue à la réalisation du procès équitable et améliore sa défense, il en est privé au stade du recouvrement, d'autant plus que l'Administration fiscale même à ce stade conserve cette faculté. Les récentes mesures législatives et notamment l'article 47 de la loi de finances rectificative pour 2008 n'ont pu réellement améliorer la situation du contribuable.

A cette entrave qu'est l'interdiction de modifier l'objet de sa réclamation préalable et donc d'invoquer au stade contentieux les moyens de droit nouveau s'ajoute la difficulté pour le contribuable d'identifier le juge compétent sur le point de droit soulevé par la prescription. Il n'est en effet pas d'une simplicité biblique pour le contribuable de savoir qui du juge de l'impôt, du juge de l'exécution ou du juge des procédures collectives est compétent sur une question de droit soulevée par la prescription. De nombreux arrêts du Tribunal de conflit rendent d'ailleurs compte de cette difficulté.

Conclusion de la première partie

A l'évocation des termes prescription de l'action en recouvrement, on a l'impression qu'une fois que la prescription est acquise, le contribuable est libéré de son obligation fiscale. Il n'en est rien. D'une part, un paiement effectué en dépit de cette prescription par le contribuable même par ignorance demeure parfaitement valable. D'autre part, le contribuable ne peut se libérer de son obligation fiscale qu'en opposant la prescription à l'Administration. Les règles qui gouvernent la démarche qu'il doit suivre pour parvenir à cette libération révèlent la volonté affichée du législateur de protéger les intérêts de l'Administration fiscale. En effet, dans cette hypothèse où le temps court contre l'Administration mais au profit du contribuable un corps de règles l'empêche de tirer avantage de l'effet extinctif du temps : l'interdiction qui lui est faite de soulever librement à l'instar de l'Administration les moyens de droit nouveau, ajoutée à la difficulté d'identifier le juge compétent sur la question soulevée par la prescription.

Le contribuable se trouve par rapport à l'Administration dans une situation légale d'infériorité. Les mesures législatives prises ces dernières années notamment l'insertion dans le champ de l'article L. 80 A de la doctrine administrative relative au recouvrement et aux pénalités traduisent un manque de volonté politique à conférer plus de droits au contribuable au stade du recouvrement. L'une des conditions de l'invocabilité de l'article L. 80 A est l'illégalité du texte invoqué. « *Il est choquant que l'illégalité emporte sur la loi. Le fait de se reporter à l'illégalité est inégalitaire et traduit l'incapacité des pouvoirs publics à traiter le problème du recouvrement à la racine* »³²¹.

Mais, c'est surtout lorsque le temps court contre le contribuable que la disproportion des forces entre lui et l'Administration se fait le plus ressentir. Il subit le temps, du fait de la crainte de l'Administration de ne pas recouvrer l'impôt.

³²¹ Entretien du 30 décembre 2010 avec LOLOUM François, Conseiller d'Etat.

DEUXIEME PARTIE - LE TEMPS SUBI

L'écoulement du temps est une source potentielle de préjudice pour les parties au recouvrement.

Pour le comptable public, l'écoulement du temps augmente non seulement le risque du non-recouvrement de l'impôt mais aussi celui de voir sa responsabilité engagée, notamment s'il n'a pas accompli des diligences adéquates en vue du recouvrement. Ce risque de non-recouvrement existe réellement en dépit des moyens exorbitants de droit commun dont bénéficie l'Administration en vue de recouvrer l'impôt.

Pour le contribuable, le paiement d'un impôt indu peut le contraindre à céder une partie importante de son patrimoine (son habitation principale, son outil de travail) et entraîner par la suite de graves gênes dans ses conditions d'existence. En effet, quand bien même le contribuable aurait contesté l'impôt mis à sa charge, la juridiction saisie en raison de l'encombrement des juridictions ne rendra pas sa décision avant plusieurs mois. Entre-temps, l'irréparable risque se produire. Les règles fiscales élaborées par le législateur pour prévenir le paiement indu et les effets qu'il induit n'apportent pas toujours, en raison de certaines pratiques abusives de l'Administration une protection efficace au contribuable.

Ainsi, pour les parties au recouvrement, le temps peut avoir des effets dévastateurs (Titre I). Il apparaît dès lors comme une source d'injustice. L'injustice engendrée par le temps traduit en réalité les insuffisances d'une législation fiscale incapable de protéger les intérêts des parties au recouvrement et plus particulièrement ceux du contribuable. Elle traduit aussi la difficulté qu'éprouve le législateur à concilier les intérêts en présence.

Restaurer la justice est un chantier énorme. Pour autant, le juge de l'impôt (juge judiciaire et administratif) malgré l'immensité et la complexité de la tâche, n'hésite pas à intervenir (Titre II). Face aux effets potentiellement dévastateurs du temps il s'efforce tant bien que mal à améliorer la situation du contribuable sans nuire à la rentabilité du Trésor.

TITRE I - LE TEMPS DEVASTATEUR

Les règles du Livre des procédures fiscales gouvernant l'intervention des comptables publics sont teintées de l'idée de l'urgence³²² à recouvrer l'impôt notifié aux contribuables, seul moyen d'éviter que les plus indéclicats d'entre eux n'organisent leur insolvabilité.

Cette urgence est au cœur du principe du privilège d'exécution forcée, conféré par la loi aux services du recouvrement³²³. Alors que, dans d'autres domaines de l'action administrative, les oppositions à état exécutoire ou à poursuites ont un caractère suspensif, elles en sont dépourvues à l'encontre de nombreuses mesures de recouvrement susceptibles d'être mises en œuvre dès que la notification de la décision d'imposition au contribuable a rendu l'impôt exigible. De la mise en demeure de payer à la contrainte judiciaire en passant par la saisie des biens et avoirs ou la délivrance d'avis à tiers détenteur, peuvent ainsi être rapidement mises en œuvre tant des mesures conservatoires, dont le propre est de rendre indisponible un droit ou une chose, que des mesures exécutoires entraînant le transfert de propriété du droit ou de la chose au profit du Trésor public.

Le contribuable, alors même qu'il aurait contesté le bien-fondé ou la régularité de l'imposition, peut se trouver contraint de payer avant que la décision du juge de l'impôt soit définitive, c'est-à-dire à un moment où la dette fiscale peut n'être pas certaine en son principe, ni, à tout le moins, fixée dans son montant et, pour qui, il est tout aussi urgent de ne pas payer. En effet, le paiement de cet impôt peut le contraindre à céder une partie importante de son patrimoine (son habitation principale, son outil de travail) et entraîner par la suite de graves gênes dans ses conditions d'existence.

³²² MAÏA Jean, « Procédure d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc », R.J.F. 07/01, pp. 611-619.

³²³ *ibid.*

Dans la phase de recouvrement de l'impôt, il existe un rapport de droit, mais aussi de fait entre l'Administration à qui incombe la difficile mission de recouvrer l'impôt et les contribuables. Certes ce rapport n'est pas équilibré³²⁴, mais il serait erroné de dire que la balance penche du côté de l'Administration ou du contribuable.

L'examen à la fois de textes fiscaux et de la pratique montre que ce rapport peut être au détriment de l'Administration dans certains cas, qui risque de ne pas recouvrer la créance fiscale (Chapitre I), mais aussi aux dépens du contribuable souvent placé dans une situation légale d'infériorité, qui risque de payer indûment (Chapitre II).

³²⁴ Voir AIRCADI Maurice (sous la direction), *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanière : rapport à Edouard BALLADUR, ministre d'Etat, ministre de l'Economie, des finances et de la privatisation*, La documentation française, 1986, Collection des rapports officiels.

Chapitre I – Le risque de non-recouvrement de la créance fiscale

L'Administration dispose pour recouvrer l'impôt de moyens que l'on peut qualifier d'exorbitants qui ont fait dire à certains que la fiscalité est le domaine par excellence « où le citoyen touche personnellement du doigt la disproportion des forces »³²⁵

Elle a à sa disposition, d'abord, en plus de mesures de droit commun, des mesures de contrainte spécifiques telles l'interdiction provisoire de sortir du pays, la clôture provisoire de l'entreprise, l'interdiction de transfert d'éléments du patrimoine du contribuable ayant pour origine un héritage, une donation, une cession parentale, la levée du secret bancaire, le blocage de certains éléments du patrimoine, l'opposition au paiement du prix de fonds de commerce, les pénalités de retard etc... Elle dispose aussi d'un large éventail d'outils dans la recherche de renseignements sur les éléments du patrimoine³²⁶ par le biais de la coopération entre les administrations ou de l'exercice du droit de communication.

Au vu de l'arsenal mis à la disposition de l'Administration on serait tenté de la qualifier de surpuissante.

Toutefois, en pratique cette surpuissance de l'Administration serait une illusion³²⁷. Un examen attentif des mesures mises à la disposition de l'Administration met à jour la réalité d'une Administration « *mal armée* »³²⁸. Le risque de non-recouvrement de la créance fiscale en est la preuve.

Le non-recouvrement de la créance fiscale est l'expression même de l'inefficacité des moyens disponibles, qui vient rappeler que des moyens supplémentaires doivent être mis à sa disposition.

³²⁵ DUBOIS Jean, *Une psychanalyse du contribuable*, Projet, février 1972, p. 151.

³²⁶ Il s'agit notamment de l'adoption d'un numéro national d'identification des personnes physiques par le fisc, de la coopération internationale, du fichier Ficoba et SPI, du système « *Restes à recouvrer* » et de la levée du secret bancaire.

³²⁷ MARTINEZ Jean-Claude, *Service public et libertés*, Mélanges offerts au professeur Robert-Edouard CHARTIER, Paris, Ed. de l'Université et de l'enseignement moderne, 1981, p. 454.

³²⁸ *ibid.*

Le non-recouvrement de la créance fiscale trouve souvent son origine dans le comportement des contribuables qui se rendent souvent insolvables pour échapper au paiement de l'impôt. Mais, le comportement des contribuables n'est pas la seule raison de l'échec du recouvrement. Même sans intention maligne du contribuable, l'Administration n'est pas pour autant sûr de recouvrer l'impôt. En effet, entre le moment où l'impôt est établi et celui à partir duquel l'Administration est en droit de le recouvrer, l'Administration peut être précédée par les créanciers de droit commun du contribuable ; le contribuable peut faire l'objet d'un redressement judiciaire, d'une procédure collective³²⁹ ou d'une procédure de surendettement.

Le temps joue contre le Trésor créancier qui n'est pas sûr de recouvrer l'impôt. Les mesures de recouvrement dont il dispose s'avèrent en pratique limitées (Section 1), ce qui ne va pas sans conséquences (Section 2).

Section 1- Les limites des mesures de recouvrement

L'Administration pour recouvrer l'impôt, dispose d'un panel de mesures instituées par la loi. Ces mesures, malgré leur diversité, ne lui confèrent toutefois pas l'assurance de recouvrer l'impôt. Elles sont une source non négligeable du risque de non-recouvrement. Certaines de ces mesures sont spécifiques au droit fiscal ; elles sont prévues par les textes fiscaux et réservées à l'usage exclusif de l'Administration (§1). D'autres en revanche sont susceptibles d'être utilisées par tous les créanciers notamment les créanciers de droit commun (§2).

³²⁹ La Cour des comptes dans son rapport « *Le recouvrement des créances de contrôle fiscal et le recouvrement contentieux des amendes et des condamnations judiciaires* » précité, p. 25, relève que le redressement judiciaire et la liquidation judiciaire sont les principales causes du faible taux du recouvrement des créances de contrôle fiscal.

§1- Les limites des mesures de recouvrement prévues par les textes fiscaux

Ces mesures de recouvrement peuvent porter sur les biens du contribuable (A) ou sur sa personne (B). Elles peuvent encore tendre à adjoindre un second débiteur au redevable principal (D), à dissuader le contribuable de payer l'impôt à temps (C) ou à accorder un rang préférentiel au Trésor par rapport à d'autres créanciers du redevable de l'impôt (E).

A- Les mesures spécifiques au droit fiscal tendant à la vente des biens du redevable de l'impôt

Il s'agit de la vente globale du fonds de commerce (2) et de l'avis à tiers détenteur (1).

1- L'avis à tiers détenteur

L'avis à tiers détenteur, est un moyen expéditif pour saisir les créances du contribuable³³⁰ qui remonte à une loi du 12 novembre 1808³³¹. Il est, en matière fiscale, la manifestation du « *privilege du préalable de l'Administration* ». C'est un titre exécutoire que l'Administration se délivre et qui l'autorise à contraindre un tiers à lui verser les fonds dont il est dépositaire, détenteur ou débiteur à l'égard du

³³⁰ COZIAN Maurice, « *l'avis à tiers détenteur en matière de privilege du Trésor* », R.T.D. commentaire 1967, n°2, p.66.

³³¹ L'avis à tiers détenteur est un procédé de recouvrement exorbitant de droit commun et spécifique au droit fiscal. Il fut mis en place par une loi du 12 novembre 1808 dont l'article 2 disposait : « *Tous fermiers, locataires, receveurs et autres dépositaires et débiteurs de deniers provenant du chef de redevables et affectés au privilege du Trésor publics sont tenus, sur demande qui leur en est faite, de payer en l'acquit des redevables et sur le montant des fonds qu'ils doivent ou qui sont entre leurs mains jusqu'à concurrence du tout ou partie des contributions dues par ces derniers* ».

Les quittances des percepteurs pour les sommes légitimement dues leur sont allouées en compte ».

Cette disposition fut reprise par la suite par l'article 410 du Code général des impôts directs lors de la codification du décret-loi du 27 décembre 1943, puis à l'article 1922 du Code général des impôts et enfin l'article L. 262 du Livre des procédures fiscales.

Initialement réservé au recouvrement des contributions directes, son domaine a été progressivement, étendu aux taxes sur le chiffre d'affaires par un décret du 30 avril 1955, puis aux droits de douane par une loi du 31 décembre 1963 et enfin aux droits d'enregistrement et droits de timbre, ainsi qu'aux

redevable de l'impôt. En face d'un contribuable récalcitrant, l'Administration fiscale n'a pas à engager, nécessairement, contre lui des procédures longues et complexes de saisie ; il lui suffit de rechercher un de ses débiteurs : un locataire, un employeur ou un banquier par exemple, et de lui adresser un avis à tiers détenteur.

L'Administration n'est pas non plus obligée de faire appel à un huissier de justice pour notifier l'avis à tiers détenteur. Elle peut procéder à la notification par courrier simple. Il lui est seulement exigé de faire précéder l'avis à tiers détenteur d'une mise en demeure³³² ou d'une lettre de relance³³³ trente jours au moins avant la notification de l'avis à tiers détenteur.

L'avis à tiers détenteur qui, conformément à l'article L. 262 du Livre de procédures fiscales ne peut être mis en œuvre qu'autant que les sommes recouvrables (montant principal des impositions ainsi que les pénalités d'assiette et de recouvrement) sont garanties par le privilège du Trésor³³⁴, ne confère plus un avantage évident à l'Administration. S'il est vrai que l'Administration fiscale, lorsqu'il recourt à l'avis à tiers détenteur est toujours dispensé de l'autorisation judiciaire, il reste que cette procédure spécifique au droit fiscal est, depuis la réforme des procédures civiles d'exécution, concurrencée par la saisie-attribution. En effet, la saisie-attribution³³⁵, comme l'avis à tiers détenteur³³⁶ emportent « *attribution immédiate dans le patrimoine du saisissant* ». Si le comptable public n'est pas diligent, un créancier de droit commun peut effectuer une saisie-attribution sur les biens du contribuable ce qui peut entraver le recouvrement de la créance fiscale. L'adage d'après lequel le paiement est le prix de la course s'applique désormais pleinement à l'Administration.

pénalités et frais accessoires dont le recouvrement est garanti par le privilège du Trésor par la loi n°81-1179 du 31 décembre 1981.

³³² Pour les impôts recouverts par les comptables de la direction générale des impôts (article L. 257 du Livre de procédures fiscales).

³³³ Pour les impôts recouverts par les comptables du Trésor (article L. 255 du Livre de procédures fiscales).

³³⁴ Il s'agit de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, de l'impôt sur les sociétés, des taxes sur les salaires, d'apprentissage, d'habitation, foncière, de publicité foncière, sur la valeur ajoutée ; des droits d'enregistrement etc...

³³⁵ Article 43 de la loi de 1991 réformant les procédures civiles d'exécution.

³³⁶ Article 35 de la loi de finances pour 1991, codifié à l'article L. 263 alinéa 2 du Livre des procédures fiscales.

2- La vente globale de fonds de commerce

L'Administration, pour recouvrer la créance fiscale peut procéder au nantissement du fonds de commerce, faire opposition au prix de vente. Elle peut, de manière radicale cette fois, faire vendre le fonds de commerce afin de se faire payer sur le produit de cette vente.

L'Administration a le choix entre deux procédures.

La procédure de droit commun, régie par les articles 15 à 21 de la loi du 17 mars 1909. Il s'agit d'une procédure judiciaire relevant de la compétence du Tribunal de commerce. Cette procédure, enclenchée par voie d'assignation, permet aux créanciers inscrits de convertir une saisie-vente, sur les éléments corporels séparés du fonds, en vue d'une vente aux enchères publiques de la globalité du fonds de commerce.

L'Administration peut aussi faire procéder à la vente globale du fonds de commerce suivant une procédure spéciale prévue par l'article L. 268 du Livre des procédures fiscales qui a l'avantage d'être plus rapide, dans la mesure où le juge statue par ordonnance³³⁷. Cet article prévoit que : *« Lorsqu'il envisage de faire procéder à la vente d'un fonds de commerce, le comptable public compétent peut, par dérogation aux articles L. 143-3 et L. 143-4 du code de commerce, faire ordonner par le président du tribunal de grande instance que cette vente soit effectuée dans les formes prévues pour les ventes de biens appartenant à des mineurs. Le président exerce, à cet égard, toutes les attributions confiées au tribunal par les articles 1272 et suivants du code de procédure civile »*.

Toutefois, la vente globale du fonds de commerce ne met pas l'Administration fiscale à l'abri du risque de non-recouvrement de l'impôt. Elle ne peut pas être utilisée à l'encontre de contribuables non-commerçants. Quand bien même le contribuable serait commerçant, cette procédure ne pourra pas être mise en œuvre lors d'une procédure collective.

B- Les mesures susceptibles de porter atteinte à la personne du redevable de l'impôt

Il s'agit, d'une part, des actions tendant à une condamnation pénale (2) et d'autre part, de la contrainte judiciaire (1).

1- La contrainte judiciaire

Elle est l'héritière de la contrainte par corps³³⁸, jugée peu conforme aux droits et libertés individuelles³³⁹. Celle-ci était régie par les 749 à 762 du Code de procédure pénale et L. 271 et 272 du Livre des procédures fiscales. La contrainte par corps pouvait être appliquée à l'encontre du contribuable qui avait fait l'objet d'une taxation d'office, à l'encontre du contribuable qui ne s'était pas acquitté de sa dette fiscale ou changeant fréquemment de domicile³⁴⁰, à l'encontre du contribuable condamné pour délit de fraude fiscale³⁴¹.

La contrainte par corps était décrite comme « *une épreuve de solvabilité, un moyen de coaction, de pression, c'est-à-dire comme une voie d'exécution* »³⁴². Elle consistait à priver de liberté pour une durée déterminée, fixée par le juge, un débiteur solvable mais récalcitrant pour l'amener à se libérer de sa dette³⁴³. Ce procédé de coercition qu'était la contrainte par corps était mis en œuvre par les comptables chargés du

³³⁷ La seule voie de recours ouverte au contribuable est l'appel, dans les quinze jours de la notification de l'ordonnance.

³³⁸ La contrainte par corps fut supprimée par les articles 198 et 207 de la loi n°2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005.

³³⁹ C.E.D.H. 8 juin 1995, Jamil, J.C.P. G. 1996, II, 22677. Dans cette affaire, la Cour avait estimé que la contrainte judiciaire était une peine.

³⁴⁰ Article L. 271 du Livre des procédures fiscales. Dans les hypothèses prévues par cet article, l'Administration devait solliciter le prononcé de la contrainte par requête adressée au président du Tribunal de grande instance. Toutefois, le juge n'avait pas l'obligation de la prononcer.

³⁴¹ Article L. 272 du Livre des procédures fiscales. Dans le cadre de cet article, la juridiction répressive avait l'obligation de prononcer la contrainte par corps.

³⁴² DEYMES Louis, *L'évolution de la nature juridique de la contrainte par corps*, Thèse Université de Toulouse, 1942, cité par MASCLÉ de BARBARIN Marie., *op. cit.* p. 161.

³⁴³ Cette mesure qui comportait un aspect répressif pouvait avoir en pratique des conséquences proches de la peine d'emprisonnement lorsque le débiteur étant insolvable, son incarcération se

recouvrement afin de contraindre le contribuable à s'acquitter du montant des impositions mises à sa charge.

Sa portée a été considérablement réduite. En effet, depuis la loi du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité³⁴⁴, elle n'est applicable qu'en cas d'emprisonnement pour inexécution volontaire d'une condamnation à des amendes fiscales et douanières. Le juge de l'application des peines pourra ajourner sa décision pour une durée pouvant aller jusqu'à six mois en décidant d'accorder au redevable des délais de paiement. Elle ne peut découler que d'un mandat d'amener ou d'un mandat d'arrêt délivré par le juge de l'application des peines. La durée de la contrainte ne peut excéder trois mois.

2- Les actions tendant à une condamnation pénale

Le Code général des impôts en son article 1741³⁴⁵ prévoit que le contribuable qui s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire au paiement total ou partiel de sa dette fiscale soit en organisant son insolvabilité ou en mettant obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, d'une amende de 37 500 € et d'un emprisonnement de cinq ans (100 000 € et 10 ans de prison en cas de récidive)³⁴⁶. Si les faits ont été

poursuivait (Voir sur ce point les conclusions de MEHL M. dans l'arrêt de Section du 24 mars 1972, n°75104, Dr. fisc. 1973, n°12, commentaire 481).

³⁴⁴ Loi n°2004-204, articles 198 et 207, J.O. du 10 mars 2004, p. 4567.

³⁴⁵ Cet article 1741 du Code général des impôts se lit : « *Sans préjudice des dispositions particulières relatives dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire dans la présente codification à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 37 500 € et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 75 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans.*

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 € (...) ».

³⁴⁶ LAMBERT Thierry (sous la direction), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007, p. 27.

réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 75 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans.

Ces sanctions pénales qui s'appliquent également aux complices du contribuable³⁴⁷, supposent la preuve de la mauvaise foi du contribuable ou de son intention frauduleuse³⁴⁸. Il faut en effet démontrer que ce dernier a organisé son insolvabilité dans le but de se soustraire du paiement de l'impôt. Cette preuve n'est aisée que si le redevable de l'impôt a organisé son insolvabilité de manière active. C'est ainsi que tous les actes faits en fraude des droits du Trésor qui justifient l'engagement de l'action paulienne ou de l'action en simulation peuvent être invoqués pour l'action prévue à l'article 1741 du Code général des impôts. Toutefois, cette action est très encadrée. En effet, à la différence de celles relatives aux autres délits, les poursuites correctionnelles pour fraude fiscale ne peuvent être engagées qu'à la suite d'une plainte préalable de l'Administration, après avis favorable de la Commission des infractions fiscales³⁴⁹. L'avis de la commission lie l'Administration³⁵⁰.

C - Les mesures tendant à dissuader le contribuable de payer l'impôt à temps

Certaines mesures du Code général des impôts telles les intérêts de retard (1), les majorations de droits (2), et les intérêts moratoires (3) tendent non seulement à réparer le préjudice financier subi par le Trésor du fait du non-paiement ou du paiement tardif de l'impôt mais aussi à dissuader le contribuable de payer l'impôt à temps bien que leur efficacité soit limitée. La dissymétrie³⁵¹ favorable à

³⁴⁷ Article 1742 du Code général des impôts.

³⁴⁸ Article L. 227 du Livre des procédures fiscales.

³⁴⁹ Article L. 228 du Livre des procédures fiscales.

³⁵⁰ LAMBERT Thierry, *op. cit.* p.28.

³⁵¹ Il n'existe pas de symétrie absolue entre la situation de l'Etat et celle du contribuable. La symétrie des taux existe dans un seul cas, en matière d'impôt direct, lorsque le contribuable demande le sursis de paiement d'une cotisation dont il conteste le bien-fondé : s'il paie et gagne au contentieux, il a droit aux intérêts moratoires sur les sommes acquittées à tort ; s'il ne paie pas et perd au contentieux, il doit verser les mêmes intérêts moratoires dont le taux est identique à celui qu'il aurait versé à l'Etat s'il avait perdu. Encore que cette fois-ci, ces intérêts sont susceptibles d'être assortis de la majoration de 10%.

l'Administration fiscale dans le traitement du prix du temps illustre parfaitement cette vocation dissuasive. Toutefois, ces intérêts de retard, majorations de droits ne doivent toutefois pas être confondus³⁵² avec les nombreux dispositifs à vocation

Dans la plupart des cas, il existe une dissymétrie entre le contribuable et l'Administration fiscale s'agissant du traitement du prix du temps ce, malgré l'ordonnance n°2005-1512 du 7 décembre 2005 relative aux mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités. Cette dissymétrie reste favorable à l'Administration même si le retard d'assiette, antérieurement assorti d'un taux annuel de 9% (0,75% par mois), a été ramené à 4,8% (0,4% par mois) (taux identique que celui des intérêts moratoires). En cas de retard dans le paiement des impôts recouverts par la D.G.I. cet intérêt de retard se cumule avec une majoration de 5%, cette majoration étant portée au taux de 10% lorsqu'est en cause un impôt recouvert par un comptable du Trésor.

Ainsi, alors que les intérêts moratoires restent la seule indemnisation du préjudice subi par un contribuable à raison du paiement d'une imposition qui n'était pas due ou de l'immobilisation d'une garantie non justifiée, si l'on ne tient pas compte des indemnisations fondées sur des fautes de l'Administration, le préjudice subi par le Trésor à raison du paiement tardif de cotisations d'impôt est, quant à lui, si l'on ne tient pas non plus compte des pénalités répressives, réparé, selon les cas, soit par les mêmes intérêts moratoires au taux légal (traitement identique), soit par les intérêts de retard à un taux de 4,8%, ou encore par les majorations forfaitaires de 5 ou 10%.

Il existe cependant un cas où la dissymétrie est favorable au contribuable, celui dans lequel le retard dans le recouvrement n'est, en l'absence de contestation de l'impôt, couvert que par la majoration forfaitaire de 10%. Si le contribuable tarde longtemps à acquitter les sommes qu'il doit et si l'Administration s'abstient d'engager d'autres formes de poursuites, cette forfaitisation devient avantageuse.

³⁵² Dans un premier temps, pour distinguer les intérêts de retard des pénalités fiscales, le Conseil d'Etat par assimilation au contentieux général a pris en compte le comportement du contribuable (C.E. Plénière fiscale 9 décembre 1988, Grisoni, Rec. C.E. p. 403, R.J.F. 2/89, n°179 ; Dr. fisc. 1989, n°2). Il n'a ensuite plus retenu comme critère que celui de la simple réparation pécuniaire (En ce sens voir C.E. 17 février 1992, époux Vermeersch, Rec. C.E. p. 162 ; R.J.F. 4/92, n°503, chronique TUROT Jérôme, p. 263 ; Dr. fisc. 1992, n°45, commentaire 2127, conclusions MARTIN Philippe ; deux avis de Section du 31 mars 1995, Ministre du budget c/ S.A.R.L. Auto-industrie Méric, Rec. C.E. p. 154 ; R.J.F. 5/95, n°623, conclusions ARRIGHI de CASANOVA Jacques, p. 326 ; A.J.D.A. 95, p. 739, note DREIFUSS. et du 5 avril 1996, Houdmond, Rec. C.E. p.116 ; R.J.F. 5/96, n°607, chronique AUSTRY Stéphane, p.31 ; B.D.C.F. 3/96, conclusions ARRIGHI de CASANOVA Jacques), en jugeant que « *Dès lors qu'elles présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent et n'ont pas pour objet la seule réparation d'un préjudice pécuniaire* », les pénalités fiscales ont un caractère répressif et doivent être regardées pour ce motif comme des sanctions quasi-pénales au regard des principes constitutionnels et comme des « *accusations en matière pénale* » au sens de l'article 6 de la C.E.D.H. Le critère de la simple réparation pécuniaire d'un préjudice est d'ailleurs celui qui a été retenu par la C.E.D.H. dans une décision rendue le 24 février 1994, Bendenoun (R.J.F. 4/94, n°503 ; chronique GOULARD Guillaume, R.J.F. 6/94, p. 383), alors qu'elle était saisie de la conformité à la convention des pénalités pour manœuvres frauduleuses et mauvaise foi, la Cour avait fait un critère central de l'exclusion du champ des accusations en matière pénale de l'article 6.

Désormais, c'est le critère de la simple réparation pécuniaire qui permet de distinguer les intérêts de retard des pénalités fiscales. Il conduit à exclure que d'une façon générale les intérêts de retards soient regardés comme des sanctions (C.C. 30 décembre 1982 ; C.E. 4 avril 1997, Sté Kingroup, Rec. C.E. p. 133 et R.J.F. 5/97, n° 452 ; C.E. 27 juillet 2001, Ministre c/ Agencinox, R.J.F. 11/01, n°1416 ; Cass. Com. 6 octobre 1998, S.N.C. Sofon, R.J.F. 12/98, n°1503 ; Cass. Com. 29 juin 1999, R.J.F. 10/99, n°1299 ; Cass. Com. 9 octobre 2001, D.G.I. c/ Bugart et autres, R.J.F. 1/02, n°118 ; Commission Européenne des Droits de l'Homme, 26 février 1997, société d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied c/ France, n°29998/96 (en l'espèce la commission a considéré qu'elle ne « *saurait déduire du montant élevé des intérêts et indemnités de retard une quelconque coloration pénale au sens de la jurisprudence Bendenoun* »).

explicitement répressive qui, sous forme d'amendes fiscales ou de majorations de droits, tendent à sanctionner le manquement aux obligations.

1- Les intérêts de retard

Ils sont dus à l'Etat en application des dispositions de l'article 1727 du Code général des impôts à raison du retard d'assiette ou de recouvrement³⁵³.

Les cotisations d'impôts recouvrées par les comptables du Trésor donnent lieu à l'application au profit de l'Etat, indépendamment des éventuelles amendes fiscales et majorations, de l'intérêt de retard de 0,40 % par mois (4,8% par an)³⁵⁴ prévu par le III de l'article 1727 du Code général des impôts imputable au non respect des obligations du contribuable en matière de détermination de l'impôt, c'est-à-dire s'agissant des impôts directs, à un défaut ou retard de déclaration ou à une insuffisance de déclaration.

³⁵³ L'intérêt de retard n'est pas dû lorsque sont applicables les sanctions prévues aux articles 1791 à 1825 F en matière de contributions indirectes (article 1727 II-1 du Code général des impôts).

³⁵⁴ Avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance n°2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, le taux d'indemnisation de l'Etat du fait d'un retard d'assiette était de 9% par an (0,75 par mois), nettement supérieur à celui prévu pour l'indemnisation d'un contribuable en cas d'éventuel paiement indu. Ce taux de 9% au profit de l'Etat avait été contesté en vain par certains contribuables qui y voyaient une sanction ou à tout le moins une discrimination illégale au regard des stipulations combinées des articles 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et 1^{er} de son premier protocole additionnel. Le Conseil d'Etat dans un avis du 12 avril 2002, n°239693 (R.J.F. 6/02, n° 673) avait toutefois jugé que l'intérêt de retard dans sa rédaction issue de la loi n°87-502 du 8 juillet 1987 visait essentiellement à réparer les préjudices de toute nature subis par l'Etat à raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et payer l'impôt aux dates légales et que, si l'évolution des taux du marché avait conduit à une hausse relative de cet intérêt depuis son institution, cette circonstance ne lui conférait pas pour autant la nature d'une sanction, dès lors que son niveau n'était pas devenu manifestement excessif au regard du taux moyen pratiqué par les prêteurs privés pour un découvert non négocié. Il avait par ailleurs décidé dans le même arrêt que, si les stipulations combinées des articles 14 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et 1^{er} de son premier protocole additionnel pouvaient être utilement invoquées pour soutenir que la loi fiscale était à l'origine de discriminations injustifiées entre contribuables, elles étaient en revanche sans portée dans les rapports institués entre la puissance publique et un contribuable à l'occasion de l'établissement et du recouvrement de l'impôt et que, par suite, le moyen tiré de l'existence d'une différence de taux entre, d'une part, l'intérêt de retard institué par l'article 1727 du Code général des impôts et, d'autre part, les intérêts moratoires mentionnés aux articles L. 207 et L. 208 du Livre des procédures fiscales n'était pas susceptible d'être accueilli.

Aux termes du I de l'article 1727 du Code général des impôts, l'intérêt de retard au taux annuel de 4, 8% se cumule avec les éventuels amendes fiscales³⁵⁵ et majorations. Il en résulte que, sauf disposition contraire expresse, l'intérêt de retard doit être appliqué concurremment avec les éventuelles amendes, les sommes complémentaires calculées sur les droits réclamés au contribuable ainsi que les éventuelles majorations de droits.

2- Les majorations de droit

Les majorations de droits sont dues à l'Etat à raison du retard dans le recouvrement.

À la suite de l'émission du rôle, un éventuel retard dans le recouvrement ne donne plus lieu à l'application de l'intérêt de retard mais, en vertu de l'article 1730 du Code général des impôts³⁵⁶, à une majoration spécifique et forfaitaire de 10% du montant

³⁵⁵ Notamment, les sanctions prévues aux articles 1728, 1729, 1731, 1732, au 1 de l'article 1738, aux articles 1757, 1758, 1761, 1784, 1840 G et 1840 W ter du Code général des impôts.

³⁵⁶ L'article 1730 du Code général des impôts prévoit que :

« 1. Donne lieu à l'application d'une majoration de 10 % tout retard dans le paiement des sommes dues au titre de l'impôt sur le revenu, des contributions sociales recouvrées comme en matière d'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation, des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, des impositions recouvrées comme les impositions précitées et de l'impôt de solidarité sur la fortune.

2. La majoration prévue au 1 s'applique :

a. Aux sommes comprises dans un rôle qui n'ont pas été acquittées dans les quarante-cinq jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle, sans que cette majoration puisse être appliquée avant le 15 septembre pour les impôts établis au titre de l'année en cours ;

b. Aux acomptes qui n'ont pas été versés le 15 du mois suivant celui au cours duquel ils sont devenus exigibles ;

c. Aux sommes dues au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune par les redevables mentionnés au 1 du I de l'article 885 W.

Les dispositions du a ne s'appliquent pas aux sommes déjà majorées en application du b.

3. a. Si la date de la majoration coïncide avec celle du versement d'un des acomptes provisionnels prévus à l'article 1664, elle peut être reportée d'un mois par arrêté du ministre chargé du budget.

4. La majoration prévue au 1 s'applique au contribuable qui s'est dispensé du second acompte dans les conditions prévues au 4 de l'article 1664 lorsqu'à la suite de la mise en recouvrement du rôle les versements effectués sont inexacts de plus du dixième.

Toutefois, aucune majoration n'est appliquée lorsque la différence constatée résulte d'une loi intervenue postérieurement à la date du dépôt de la déclaration visée ci-dessus.

5. Pour les personnes physiques qui acquittent par télé règlement les acomptes ou les soldes d'imposition dont elles sont redevables, les dates des majorations mentionnées aux a et b du 2

des droits pour ce qui est de l'impôt sur le revenu, des contributions sociales recouvrées comme en matière d'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation, des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, des impositions recouvrées comme les impositions précitées et de l'impôt de solidarité sur la fortune. Ainsi, l'intérêt de retard dû à raison d'un retard, d'une insuffisance de déclaration, cesse de courir à partir de l'émission du rôle, l'éventuelle majoration de 10% qui peut s'appliquer ensuite n'ayant pas vocation à sanctionner mais à indemniser, de façon forfaitaire, le différé d'encaissement.

Pour ce qui est des impôts autres que ceux mentionnés au 1 de l'article 1327 précité, à l'instar de la T.V.A., le retard de paiement donne lieu à l'application d'une majoration de 5 % en vertu des dispositions de l'article 1731 du Code général des impôts³⁵⁷.

Les intérêts de retard et les majorations forfaitaires de 5 et 10% peuvent se cumuler avec les intérêts moratoires.

3 - Les intérêts moratoires

Des intérêts dits moratoires sont également exigibles au profit du Trésor³⁵⁸, en application des dispositions de l'article 209 du Livre des procédures fiscales³⁵⁹, à

peuvent être reportées dans la limite de quinze jours. La durée et les conditions de cette prorogation sont fixées par arrêté du ministre chargé du budget. »

³⁵⁷ Cet article dispose que :

« 1. Donne lieu à l'application d'une majoration de 5 % tout retard dans le paiement des sommes qui doivent être versées aux comptes de l'administration fiscale au titre des impositions autres que celles mentionnées à l'article 1730.

2. La majoration prévue au 1 n'est pas applicable lorsque le dépôt tardif d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt est accompagné du paiement de la totalité des droits correspondants.

3. La majoration prévue au 1 s'applique au contribuable qui a minoré ses acomptes dans les conditions prévues à l'article 1679 septies lorsqu'à la suite de la liquidation définitive les versements effectués sont inexacts de plus du dixième ».

³⁵⁸ L'indemnisation du préjudice subi par le contribuable du fait d'un prélèvement indu ou de consignation injustifiée de sommes donne lieu aux versements de la catégorie des intérêts moratoires

raison du retard dans le recouvrement de cotisations, en matière d'impôts directs, lorsque des impositions consécutives à un redressement ou à une taxation d'office ont été contestées devant le juge administratif avec demande de sursis de paiement ou que le contribuable s'est désisté ou a perdu, totalement ou partiellement son procès.

Ces intérêts moratoires, ne se cumulent pas avec les intérêts de retard³⁶⁰.

Depuis la loi n°2005-1719 du 30 décembre 2005, la dissymétrie qui existait entre les intérêts de retard dus par le contribuable en cas de retard d'assiette ou de recouvrement et les intérêts moratoires a disparu³⁶¹. Les taux d'intérêts de retard ou

prévus par les articles L. 208 du Livre des procédures fiscales. Ces intérêts sont les mêmes que ceux qui peuvent être dus au Trésor à l'issue des contentieux.

³⁵⁹ Cet article prévoit que : « Lorsque le tribunal administratif rejette totalement ou partiellement la demande d'un contribuable tendant à obtenir l'annulation ou la réduction d'une imposition établie en matière d'impôts directs à la suite d'une rectification ou d'une taxation d'office, les cotisations ou fractions de cotisations maintenues à la charge du contribuable et pour lesquelles celui-ci avait présenté une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires au taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts. Ces intérêts moratoires ne sont pas dus sur les cotisations ou fractions de cotisations d'impôts soumises à l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727 du code général des impôts.

Ces dispositions sont également applicables en cas de désistement du contribuable auprès de la juridiction saisie.

Sur demande justifiée du contribuable, le montant des intérêts moratoires est réduit du montant des frais éventuellement engagés pour la constitution des garanties propres à assurer le recouvrement des impôts contestés.

Les intérêts courent du premier jour du treizième mois suivant celui de la date limite de paiement jusqu'au jour du paiement effectif des cotisations. Ils sont recouverts dans les mêmes conditions et sous les mêmes garanties, sûretés et privilèges que les impositions auxquelles ils s'appliquent. »

³⁶⁰ L'article L. 209 prévoit que : « (...) Ces intérêts moratoires ne sont pas dus sur les cotisations ou fractions de cotisations d'impôts soumises à l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727 du code général des impôts ».

³⁶¹ Avant la loi n°2005-1719 du 30 décembre 2005 les intérêts moratoires était liquidés à un taux légal régi par la loi n°75-619 du 11 juillet 1975 modifiée par l'article 12 de la loi n°89-421 du 23 juin 1989, reprise à l'article L.313-2 et L.313-3 du Code monétaire et financier. Ce taux était identique pour les intérêts moratoires dus par l'Etat ou par le contribuable. La symétrie n'existait que dans ce seul cas. Lorsque le contribuable demandait le sursis de paiement d'une cotisation dont il contestait le bien-fondé : s'il payait et gagnait au contentieux, il avait droit aux intérêts moratoires sur les sommes acquittées à tort ; s'il ne payait pas et perdait au contentieux, il devait verser les mêmes intérêts moratoires dont le taux était identique à celui qu'il aurait versé à l'Etat s'il avait perdu.

Encore que, même dans ce cas, la symétrie n'était pas parfaite. En plus des intérêts moratoires, le contribuable devait en cas de rejet de sa demande en justice, acquitter la majoration de 10%. C'est toujours le cas aujourd'hui.

La dissymétrie entre le contribuable et l'Administration fiscale s'agissant du traitement du prix du temps subsiste toujours.

moratoires sont désormais identiques : 0,4% par mois en application du III de l'article 1727 du Code général des impôts.

Les intérêts de retard, les majorations de droits et les intérêts moratoires ne visent qu'à mettre à la charge du contribuable une somme supplémentaire à l'impôt qui n'a pas été payé à l'échéance. Ils sont peu efficaces et ne permettent pas de pallier le risque de non-recouvrement de l'impôt en principal. Le taux de recouvrement des intérêts de retard, des majorations de droits et des intérêts moratoires est d'ailleurs moins élevé³⁶² que la créance fiscale en principal dont ils sont censés garantir le recouvrement.

D- Les mesures tendant à l'adjonction d'un ou plusieurs autres débiteurs au redevable principal

Il s'agit de la solidarité fiscale, qui est une solidarité passive. Elle a pour effet d'adjoindre au côté du redevable principal un autre redevable³⁶³ pour garantir le recouvrement de l'impôt³⁶⁴. Les textes fiscaux³⁶⁵ prévoient de nombreux cas où une

³⁶² Cour des Comptes, *Le recouvrement des créances de contrôle fiscal et le recouvrement contentieux des amendes et condamnations judiciaires*, op. cit. p. 22 et s.

³⁶³ Le Conseil d'Etat se référant aux dispositions du Code civil notamment les articles 1200 et 1203 a posé le principe que cette responsabilité est de la nature qui unit, en droit privé, les codébiteurs solidaires (C.E. 10 mai 1952, GOUR Claude, MOLINIER Joël, TOURNIÉ Gérard, *Les grandes décisions de la jurisprudence, Droit fiscal*, P.U.F., Thémis, 1977).

La Cour de Cassation a adopté une décision semblable (Voir Cass. Com. 6 juin 1952, Receveur des impôts de Neuilly-sur-Seine c/ H. d'H. J.C.P. 1953, éditions CI, 51257).

³⁶⁴ TROTABAS Louis, *Science et législation financières*, Dalloz, 4^e édition, 1935.

³⁶⁵ Il s'agit notamment de la solidarité entre époux et partenaires de Pacs, solidairement responsables pour le paiement de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation (article 1691 bis du Code général des impôts) ; de la solidarité des propriétaires ou des principaux locataires pour la taxe d'habitation ou la cotisation foncière des entreprises (anciennement taxe professionnelle), (articles 1686 et 1687 du Code général des impôts) ; de la solidarité des dirigeants sociaux pour le paiement de la pénalité fiscale pour distribution des revenus occultes (article 1763 A Code général des impôts) ; de la solidarité du cessionnaire d'un fonds de commerce, du cessionnaire d'une entreprise non commerciale, du propriétaire non exploitant de fonds de commerce (article 1684 du Code général des impôts) ; de la solidarité des représentants et ayants cause du contribuable (article 1682 du Code général des impôts), de la solidarité du client français d'une entreprise étrangère débiteur de la T.V.A. (article 25 de l'annexe I au Code général des impôts) ; de la solidarité du bailleur à raison de la taxe d'habitation non acquittée par son locataire ; de la solidarité de toutes les parties à l'acte pour le paiement des pénalités sanctionnant l'abus de droit ; de la solidarité des parties à un acte non ou insuffisamment timbré pour le paiement des sanctions fiscales (article 1754 du Code général des impôts) ;

personne peut être rendue redevable solidaire, la plupart de temps à raison des liens qu'elle entretient avec le redevable principal, ou à raison de sa participation à un acte, ou situation juridique. Souvent, la loi subordonne la qualité de redevable solidaire au prononcé d'une condamnation pénale³⁶⁶. La qualité de redevable de l'impôt s'acquiert aussi en vertu d'une convention. Ainsi, la convention de cautionnement rend celui qui s'y engage envers l'Administration redevable de l'impôt dû par le redevable principal.

Toutefois, la solidarité que la loi cherche à établir entre le contribuable et des tiers peut être insuffisante pour assurer le recouvrement de l'impôt.

La qualité de codébiteur est souvent conditionnée par une condamnation pénale préalable.

Le redevable solidaire poursuivi peut toujours opposer toutes les exceptions qui résultent de la nature de l'obligation et toutes celles qui lui sont personnelles, ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs³⁶⁷. Le codébiteur peut contester devant la juridiction compétente le bien-fondé ou la régularité des impositions visées dans la demande du comptable chargé du recouvrement. Le redevable solidaire peut aussi bénéficier d'une décharge de responsabilité solidaire prévue par l'article 1691

de la solidarité des officiers publics pour le paiement du droit exigible, en cas de défaut de présentation de l'acte à l'enregistrement ou à la formalité fusionnée (article 1840 C du Code général des impôts) ; de la solidarité des parties à un acte sous seing privé pour les droits dus à l'Administration (article 1705-6 Code général des impôts).

³⁶⁶ La solidarité entre coauteurs de fraude fiscale (article 1745 du Code général des impôts) ; de la solidarité des dirigeants sociaux (article L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales) qui tend à obtenir la condamnation du dirigeant au paiement solidaire des impositions dues par la personne morale, lorsque celui-ci a rendu impossible le recouvrement des impositions par des manœuvres frauduleuses ou par l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales (la solidarité avec leurs clients, pour le paiement des droits et amendes dont la constatation a été compromise par leurs manœuvres) ; de la solidarité des personnes coupables des délits d'organisation de fausse comptabilité par un professionnel ou d'encaissement de coupons appartenant à un tiers (article 1772, 2 et 1686 du Code général des impôts).

La décision judiciaire exécutoire qui déclare un dirigeant solidairement responsable avec la société du paiement des impositions et pénalités dues par cette dernière, seule redevable au sens de l'article L. 256 du Livre des procédures fiscales, constitue un titre exécutoire suffisant pour fonder l'action du comptable public à l'égard de ce dirigeant (Voir en ce sens Cass. Com. 20 novembre 2001, n°1917 FS-P, Receveurs des impôts d'Ajaccio c/ Farinacci, R.J.F. 2/02, n° 229).

³⁶⁷ Article 1208 du Code civil.

bis du Code général des impôts³⁶⁸ (anciens articles 1685 et 1685 bis du Code général des impôts) en établissant une situation de gêne ou d'indigence au sens l'article L. 247 du Livre des procédures fiscales³⁶⁹, ou par l'article 1686 du Code général des impôts³⁷⁰, s'il a été victime de circonstances imprévisibles, pour bénéficier d'une exonération en apportant la preuve de sa bonne foi³⁷¹.

S'agissant du régime de responsabilité solidaire introduit par cet article 1686 du Code général des impôts, il convient de relever qu'il n'est pas absolu. La responsabilité solidaire du propriétaire ne peut être mobilisée que s'il n'a pas informé le comptable public du déménagement de son locataire³⁷². L'article 1686 du Code général des impôts précité n'est donc pas applicable à un bailleur qui aurait accompli son devoir d'information. Cette responsabilité n'est pas non plus encourue lorsque le départ du locataire a lieu avant la mise en recouvrement du rôle ou en cas de déménagement dans le ressort du poste comptable ou encore si le locataire a fait connaître au comptable son déménagement. Dans les hypothèses où cette responsabilité peut être mobilisée parce que le bailleur n'aurait pas respecté l'obligation d'information qui pèse sur lui, l'Administration prescrit à ses agents de n'y recourir que dans des cas précis de risques avérés pour le Trésor public de ne pas recouvrer les impositions en cause³⁷³, ce qui limite la portée de l'article 1686 du Code général des impôts.

Enfin, dans certains cas les textes instituant la responsabilité solidaire des tiers imposent à l'Administration d'engager les poursuites à leur encontre dans un délai assez bref. Ainsi, par exemple, les poursuites contre le cessionnaire d'un fonds de

³⁶⁸ L'article 1691 bis du Code général des impôts institue un droit à la décharge de responsabilité pour les seules personnes divorcées ou séparées.

³⁶⁹ L'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence, qui s'apprécie à la date à laquelle l'Administration se prononce, ne doit pas être imputable à l'organisation volontaire par le contribuable de son insolvabilité. L'Administration peut opposer cette objection au contribuable et rejeter sa demande gracieuse de décharge de l'obligation de payer sans avoir à rechercher s'il existe une disproportion entre les revenus du contribuable et le montant de sa dette fiscale, cette disproportion étant alors artificielle, le juge ne peut en revanche mettre à la charge du requérant la preuve de ce qu'il n'a pas organisé son insolvabilité, cette preuve ne pouvant résulter que de l'instruction (Voir en ce sens C.E. 9^e et 10^e s.-s. 31 juillet 2009, n°298973 et n°298973, R.J.F. 12/09, n°1165).

³⁷⁰ L'article 1686 du Code général des impôts prévoit la responsabilité du propriétaire dans le paiement de la taxe d'habitation de son locataire.

³⁷¹ Voir sur ce point voir Réponse Ministérielle, 7 juin 2005, p. 5858, n° 57572.

³⁷² Les bailleurs sont tenus à une obligation d'information afin que le comptable public puisse appréhender les meubles qui constituent le gage du Trésor public, si la taxe n'a pas été payée.

commerce ou d'une entreprise non commerciale³⁷⁴ de l'article 1684,1 du Code général des impôts, en raison des impôts dus par le cédant doivent être mis en recouvrement dans le délai de trois mois prévu par l'article 1684,1 du Code général des impôts, sinon le cessionnaire est définitivement déchargé de sa responsabilité³⁷⁵.

Parce que la solidarité que la loi cherche à établir entre le contribuable et les tiers peut être insuffisante pour assurer le recouvrement de l'impôt, la loi a imaginé des mesures qui tendent à porter atteinte à la personne du redevable de l'impôt.

E - Les mesures tendant à accorder un rang préférentiel au Trésor

Il s'agit des privilèges du Trésor (1) et de l'hypothèque légale du Trésor (2).

1- Les privilèges du Trésor

Le privilège³⁷⁶ est un droit que la qualité de la créance donne au créancier d'être préféré aux autres créanciers même hypothécaires (article 2324 du Code civil). Il ne peut être établi que par la loi dont les dispositions doivent être interprétées restrictivement.

³⁷³ L'instruction codificatrice n°94-030-A du 14 mars 1994, publiée au Bulletin officiel de la comptabilité publique, encadre strictement les conditions de mise en jeu de la responsabilité du propriétaire et le garantit d'une mise en œuvre abusive.

³⁷⁴ Conformément aux dispositions de l'article 202 du Code général des impôts, en cas de cessation, les déclarations visées ci-dessus doivent être produites dans un délai de soixante jours qui commence à courir, lorsqu'il s'agit de la cessation de l'exercice d'une profession autre que l'exploitation d'une charge ou d'un office, du jour où la cessation est effective et lorsqu'il s'agit de la cessation de l'exploitation d'une charge ou d'un office, du jour où a été publiée au Journal officiel la nomination du nouveau titulaire de la charge ou de l'office ou du jour de la cessation effective si elle est postérieure à cette publication. Ce délai de soixante jours est un délai non franc (D. adm. 5 G-53, n° 9, 15 septembre 2000).

³⁷⁵ Inst. codificatrice CP 14 mars 1994, 94-030-A titre 2, chapitre 1 précitée.

³⁷⁶ On distingue trois grandes catégories de privilèges : les privilèges généraux portant sur tous les meubles et, en cas d'insuffisance, sur tous les immeubles du débiteur ; les privilèges portant sur certains meubles ou privilèges spéciaux mobiliers ; les privilèges portant sur certains immeubles ou privilèges spéciaux immobiliers.

Il s'analyse donc comme un droit de préférence conférant au titulaire de la créance, lorsqu'il vient en concurrence avec d'autres créanciers sur les éléments du patrimoine du débiteur commun, un classement plus ou moins avantageux suivant le rang que la loi a donné à la créance privilégiée. Il ne confère pas de droit de suite lorsque des éléments de ce patrimoine sont aliénés.

Historiquement la raison ayant justifié l'attribution de ces privilèges à l'Administration était la protection des intérêts publics³⁷⁷.

Dans ce sens, deux sortes de privilèges ont été aménagées pour conférer à l'Administration un droit préférentiel sur le patrimoine du contribuable³⁷⁸ : le privilège général mobilier et le privilège spécial mobilier.

Ces privilèges, qui couvrent aussi bien les impositions ordinaires que les impositions complémentaires³⁷⁹, telles les majorations pour défaut de déclaration ou pour défaut de paiement d'impôts directs recouverts par les anciens comptables du Trésor³⁸⁰, les frais de poursuites, sont prévus aussi pour le recouvrement des impôts recouverts par les comptables de l'ancienne Direction Générale de la comptabilité publique, principalement les impôts directs et taxes assimilées³⁸¹, des taxes sur le chiffre

³⁷⁷ SAVVAIDOU Aikaterini, *Le recouvrement forcé de l'impôt en droit français et en droit grec*, Thèse Paris II, 2003, p.1.

³⁷⁸ DUPUIS Georges in *Les privilèges de l'administration*, Thèse Paris, 1962, p.15 définit le privilège comme « une dérogation au droit commun qui assure à des bénéficiaires des avantages juridiques ou économiques par attribution d'un droit particulier ou par soustraction à une obligation générale ». Pour lui, le but de ces privilèges accordés à l'Administration était de l'affranchir des procédés très lents du droit privé (obtention d'un titre exécutoire), de lui éviter le concours avec d'autres créanciers, de la prémunir contre l'insolvabilité du débiteur.

³⁷⁹ Cass. civ. 25 mars 1987, Mémorial des percepteurs n°5, mai 1987 ; C.E. 23 novembre 1937, Gaz. Pal. 8 février 1938 ; C.A. Avignon 31 mai 1933, Mémorial des percepteurs 1933, p. 300.

³⁸⁰ Cass. Com. 25 octobre 1960, Mémorial des percepteurs 1961, p. 28, Bull. 1960, p. 305, n°337.

³⁸¹ Article 1920 du Code général des impôts. Le privilège général mobilier du Trésor de l'article 1920 du Code général des impôts garantit le recouvrement de toutes les contributions directes et taxes assimilées perçues en vertu du Code général des impôts pour le compte de l'État et des collectivités locales : impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, I.F.A., taxe sur les salaires et taxes assimilés, cotisations foncières des entreprises (anciennement taxe professionnelle), taxes foncières, taxe d'habitation et impositions annexes à ces taxes). Le privilège général mobilier du Trésor de l'article 1920 du Code général des impôts garantit également le recouvrement de la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu. La taxe locale d'équipement et les autres taxes d'urbanisme sont garanties par le privilège du Trésor prévu en matière de droits d'enregistrement par l'article 1929 Code général des impôts qui porte sur les mêmes biens que le privilège général du Trésor en matière d'impôts directs. Toutefois, ce privilège s'exerce après celui de l'article 1920.

d'affaires et taxes assimilées³⁸², des contributions indirectes³⁸³, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière, des droits de timbre et autres droits et taxes assimilés³⁸⁴.

Les privilèges du Trésor atteignent non seulement les biens des contribuables inscrits aux rôles, mais encore ceux des tiers qui, en vertu d'une disposition légale, sont solidairement tenus au paiement de l'impôt et qui sont redevables au même titre que les redevables eux-mêmes.

Toutefois, la Cour de cassation a confirmé que le privilège général mobilier de l'article 1929 du Code général des impôts qui s'exerce avant tout autre sur les meubles et effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent, ne peut être étendu à leur caution solidaire³⁸⁵.

Le privilège du Trésor porte en principe sur tous les meubles du contribuable à l'exclusion de ceux que la loi déclare insaisissables. Son assiette varie alors selon qu'il s'agit du privilège général ou du privilège spécial.

Les biens grevés du privilège général du Trésor sont aussi bien les meubles par nature³⁸⁶, que les meubles par détermination de la loi³⁸⁷, les créances³⁸⁸, le reliquat

En revanche ne bénéficient pas du privilège du Trésor : les amendes fiscales, la participation des employeurs à l'effort de construction, les créances étrangères à l'impôt et au domaine.

Pour les impôts dont le versement s'opère sous forme d'acomptes provisionnels, le recouvrement de ces acomptes est garanti par le même privilège que celui qui garantit les impôts eux-mêmes.

³⁸² Le privilège du Trésor de l'article 1926 du Code général des impôts garantit le recouvrement de la T.V.A. et des autres taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées (Cass. com. 29 novembre 1988, n° 1161 P, Gaillard, Bull. civ. IV, n° 327) ; la taxe d'apprentissage (article 1678 quinquies du Code général des impôts) ; la participation à la formation continue acquittée par les employeurs (article 235 ter JA et 235 ter KD bis du Code général des impôts) ; les retenues à la source afférentes aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères et les retenues à la source afférentes à certains produits ou sommes perçues par des non-domiciliés visées aux articles 182 A, 182 A bis et 182 B du Code général des impôts (article 1671 A du Code général des impôts) ; la taxe sur les actes des huissiers de justice.

³⁸³ Article 1927 du Code général des impôts.

³⁸⁴ Article 1929 du Code général des impôts.

³⁸⁵ Cass. Com. 19 décembre 2006, n° 05-11290.

³⁸⁶ Les meubles par nature sont aux termes de l'article 528 du Code civil, les corps qui peuvent se transporter d'un lieu à un autre soit par eux-mêmes (animaux), soit par l'effet d'une force étrangère (choses inanimées).

du prix de vente d'un immeuble après le règlement des créanciers ayant un privilège immobilier ou une hypothèque,³⁸⁹ certains immeubles par destination³⁹⁰.

Les biens grevés du privilège spécial mobilier du Trésor atteignent les récoltes, fruits, loyers et revenus des immeubles sujets à contribution : fruits naturels, civils ou industriels.

Le privilège spécial mobilier du Trésor engendre un droit de suite. Il atteint tous les revenus des immeubles imposés, sans qu'il soit besoin de distinguer si ces immeubles sont restés la propriété du contribuable ou s'ils ont été vendus à l'amiable ou judiciairement. Cette solution s'explique dans la mesure où l'impôt est une charge de l'immeuble lui-même.

Dès lors, il est possible de saisir par voie d'avis à tiers détenteur des loyers dus par un locataire d'un immeuble à raison des taxes foncières concernant cet immeuble, quand bien même l'immeuble en question ne serait plus la propriété du contribuable inscrit au rôle.

L'immobilisation des fruits au profit des créanciers inscrits, qui résulte de la saisie immobilière, ne fait pas obstacle à l'exercice du privilège spécial. N'y fait pas davantage obstacle une cession de loyers.

³⁸⁷ Les meubles par détermination de la loi sont les actions et obligations ayant pour objet des sommes d'argent ou des effets mobiliers, les actions et parts d'intérêts des sociétés commerciales et civiles, les rentes viagères perpétuelles ou amortissables, les brevets d'invention et droits d'auteur, les fonds de commerce.

³⁸⁸ Il s'agit de l'argent en espèces, des loyers, des fruits et revenus des immeubles à la double condition que le redevable ne les ait pas cédés à un tiers et qu'ils n'aient pas été immobilisés par la transcription d'une saisie immobilière.

³⁸⁹ La créance du prix d'un immeuble est de nature mobilière comme toutes les créances mais elle est affectée par préférence aux créanciers hypothécaires ou privilégiés sur l'immeuble dont les droits sont transférés sur cette créance qui perd alors sa nature mobilière. Ce n'est qu'après paiement de ces créanciers que la créance du prix redevient mobilière.

³⁹⁰ Le privilège général du Trésor s'étend au matériel servant à l'exploitation d'un établissement commercial, même lorsque le matériel est réputé immeuble par destination par application de l'article 524 alinéa 1^{er} du Code civil, à la condition qu'il n'y ait pas d'hypothèque conventionnelle (article 1920-1 du Code général des impôts).

Le privilège est limité aux fruits de l'immeuble imposé : le Trésor n'a pas de privilège spécial sur les fruits des autres immeubles du contribuable.

Le privilège du Trésor est conservé aussi longtemps que l'impôt n'est pas payé, dégrevé ou prescrit.

La mise en œuvre du privilège du Trésor se concrétise par la possibilité pour les comptables publics d'utiliser la procédure de l'avis à tiers détenteur. Mais d'autres créanciers peuvent invoquer ce privilège dans le cas où ils bénéficient d'une subrogation.

La publicité est faite après la date de majoration pour défaut de paiement lorsque la dette publiable est supérieure à 15 000 € à l'issue d'une période de référence de neuf mois même si la dette fait l'objet d'un sursis légal de paiement.

Le comptable doit effectuer la publicité du privilège lorsque le montant de la dette publiable dépasse le seuil de 15 000 € sous peine, en cas de procédure collective, de perdre le privilège pour les impositions concernées. La publicité n'est pas requise lorsque le débiteur respecte un plan d'apurement échelonné de sa dette ainsi que ses obligations fiscales courantes³⁹¹.

La publicité doit être faite dans le mois qui suit la date d'expiration du délai de neuf mois, période de référence servant au calcul des sommes dues au greffe du tribunal de commerce pour les commerçants et les sociétés immatriculées au registre du commerce et des sociétés, au greffe du tribunal de grande instance pour les sociétés non immatriculées, au greffe du tribunal de commerce ou au greffe du tribunal de grande instance lorsque le redevable est une personne morale immatriculée au registre de commerce et des sociétés.

En cas de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire, le Trésor perd le privilège si la publicité n'a pas été faite.

³⁹¹ Le 4 de l'article 1929 quater nouveau du Code général des impôts.

Cette inscription n'interrompt pas le cours de la prescription.

La durée de l'inscription est de quatre ans renouvelable. Toute nouvelle inscription rend caduque la précédente.

Ces privilèges mobiliers permettent à l'Administration fiscale de réduire le risque d'un défaut de paiement en lui donnant une action prioritaire sans toutefois l'écarter complètement. Leurs effets sont donc limités.

L'assiette du privilège est restreinte. En effet, depuis la réforme de la publicité foncière en 1955, les privilèges du Trésor sont exclusivement mobiliers et ne portent donc pas sur les immeubles³⁹².

Qui plus est, leur caractère préférentiel est très souvent contesté. Les privilèges s'inclinent devant les créanciers des frais de justice, les créanciers titulaires de sûretés de propriété (clause de réserve de propriété, fiducie, cession de créance à titre de garantie). Ils s'inclinent également devant les privilèges accordés au porteur du warrant agricole et du warrant hôtelier, primé uniquement par le privilège des contributions directes.

Enfin, ces privilèges s'inclinent pendant les procédures collectives, devant les super privilégiés, le privilège de conciliation, le privilège de sauvegarde et du redressement judiciaire, le privilège de la liquidation.

2- L'hypothèque légale du Trésor

L'article 1929 ter du Code général des impôts prévoit, au profit du Trésor, l'existence d'une hypothèque légale sur les biens immobiliers des redevables, en vue de garantir le recouvrement des impositions de toute nature et des amendes fiscales.

³⁹² Toutefois, lorsqu'un immeuble a été vendu et que les créanciers hypothécaires ou privilégiés sur cet immeuble ont été désintéressés, le reliquat éventuel du prix de vente a un caractère mobilier.

L'hypothèque légale du Trésor est issue de l'article 8 de l'ordonnance n° 58-1372 du 29 décembre 1958 modifié par les décrets du 15 septembre 1981 portant codification des règles concernant les procédures fiscales (création du Livre des procédures fiscales) puis par l'article 103-IV de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984, l'article 1929 ter du Code général des impôts qui prévoit actuellement que : *« Pour le recouvrement des impositions de toute nature et amendes fiscales confié aux comptables mentionnés à l'article L. 252 du Livre des procédures fiscales, le Trésor a une hypothèque légale sur tous les biens immeubles des redevables. Cette hypothèque prend rang à la date de son inscription au bureau des hypothèques. Elle ne peut être inscrite qu'à partir de la date de mise en recouvrement des impositions et pénalités y afférentes lorsque celles-ci résultent d'une procédure de rectification ou d'imposition d'office ou à partir de la date à laquelle le contribuable a encouru une majoration ou pénalité pour défaut de paiement ».*

L'hypothèque légale du Trésor atteint les biens immobiliers appartenant aux redevables eux-mêmes, personnes physiques ou morales, aux tiers responsables du paiement de l'impôt³⁹³.

L'hypothèque légale du Trésor garantit le recouvrement des impositions de toute nature et amendes fiscales confiées aux comptables mentionnés à l'article L. 252 du Livre des procédures fiscales. Il s'agit des impôts dont le recouvrement était confié aux anciens comptables du Trésor, aux comptables de la Direction générale des impôts et aux comptables de la Direction générale des douanes et droits indirects.

L'hypothèque légale garantit le recouvrement des impôts eux-mêmes, c'est-à-dire les droits simples et les intérêts de retard et majorations pour défaut ou insuffisance de déclaration ; les majorations pour paiement tardif et frais de poursuites, les amendes fiscales pour défaut de règlement de l'impôt.

³⁹³ Ces personnes peuvent être tenues au paiement de l'impôt soit en vertu de dispositions légales : conjoint du contribuable, propriétaire du fonds de commerce exploité par le contribuable, cessionnaire du fonds de commerce du contribuable, propriétaires et principaux locataires responsables de la taxe d'habitation et de la taxe professionnelle de leurs locataires, personnes condamnées comme complices de contribuables eux-mêmes condamnés pour fraude fiscale, gérants majoritaires de S.A.R.L. et dirigeants de sociétés, de personnes morales ou de tout autres groupements déclarés responsables (article L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales), des

Mais, elle ne garantit que les impôts, accessoires et amendes fiscales désignés dans l'inscription hypothécaire.

L'hypothèque légale peut être inscrite sur tous les immeubles *par nature ou par destination* dont les contribuables ou les tiers tenus au paiement étaient propriétaires au moment où la créance du Trésor est devenue exigible et sur tous ceux qui ont pu leur advenir depuis cette date.

L'hypothèque légale ne peut être inscrite qu'à partir de la date à laquelle le contribuable a encouru une majoration ou pénalité pour défaut de paiement.

L'hypothèque légale peut être inscrite tant que l'impôt n'est pas atteint par la prescription. Elle ne peut être inscrite après le jugement d'ouverture du redressement judiciaire.

L'inscription de l'hypothèque légale donne au Trésor un droit de suite sur l'immeuble. En vertu de l'article 2166 du Code civil, l'hypothèque légale confère au Trésor le droit de suivre l'immeuble grevé de son hypothèque entre les mains de son acquéreur.

L'inscription de l'hypothèque légale donne également au Trésor le droit d'être payé, par préférence aux créanciers non inscrits, sur le prix de vente de l'immeuble et de ses accessoires donnés en garantie. Il prend rang à la date de son inscription à la conservation des hypothèques, conformément à la règle posée par l'article 2134 du Code civil.

Elle est donc primée par les hypothèques inscrites avant elle. Si plusieurs inscriptions sont sur le même immeuble, celle qui est requise en vertu du titre portant la date la plus ancienne est réputée d'un rang antérieur. L'hypothèque légale ne garantie donc pas le recouvrement de l'impôt.

impôts de ces sociétés, personnes morales ou groupements ; soit en raison d'obligations

Il ressort de ce qui précède que les mesures prévues par les textes fiscaux, en tant qu'elles comportent des failles, sont insuffisantes à pallier le risque de non-recouvrement des créances fiscales. Il en est de même des mesures de droit commun.

§2- Les limites des mesures de droit commun

Dans certaines circonstances, c'est dans le droit commun que l'Administration trouvera les instruments qui lui sont nécessaires en vue du recouvrement l'impôt. C'est le cas, lorsqu'elle souhaite lutter contre l'organisation de l'insolvabilité (A), c'est-à-dire lorsqu'elle envisage d'agir en lieu et place d'un redevable qui néglige de recouvrer sa créance envers son débiteur ou bien d'attaquer les actes accomplis par le débiteur de l'impôt en fraude de ses droits. C'est encore le cas lorsque l'avis à tiers détenteur, en raison de la nature de l'impôt à recouvrer, ne peut être utilisé. Dans cette situation, les mesures de droit commun sont susceptibles d'être utilisées pour le recouvrement de l'impôt concerné (B).

A- Les mesures destinées à lutter contre l'organisation de l'insolvabilité

L'action paulienne (1), l'action en simulation (2) ou l'action oblique (3), permettent à l'Administration fiscale de lutter contre les tentatives de certains contribuables de se soustraire à l'acquittement de leurs dettes fiscales.

1- L'action paulienne

L'article 1167 du Code civil fait de la fraude du débiteur la condition de l'action de ses créanciers à l'encontre de ses actes³⁹⁴. Il permet en effet à ces derniers

conventionnelles (cautions).

³⁹⁴ Deux réformes ont conduit à intégrer dans le Code civil deux nouvelles applications de la fraude paulienne. Dans le cadre de la réforme du changement de régime matrimonial, la loi n°2006-728 du 23 juin 2006 a tout d'abord prévu qu'en absence d'homologation, les créanciers non opposants

« d'attaquer les actes faits en fraude de leurs droits »³⁹⁵. Cette action peut être exercée par un comptable des impôts en vue d'assurer le recouvrement de l'impôt³⁹⁶ devant la juridiction du lieu où demeure le défendeur³⁹⁷. Cette règle s'applique pour les actions personnelles tant mobilières qu'immobilières, contre le tiers bénéficiaire de l'acte frauduleux³⁹⁸.

Cette juridiction peut être le Tribunal de proximité lorsque le montant de la demande n'est pas supérieur à 4 000 €, et uniquement pour les actions personnelles ou mobilières³⁹⁹. Au-delà de cette somme et jusqu'à un montant maximum de 10 000 €, c'est le Tribunal d'instance qui est compétent. Pour les demandes dont le montant est supérieur à 10 000 €, c'est le Tribunal de grande instance qui est compétent, sauf lorsque le défendeur, commerçant, fait l'objet d'une procédure collective, auquel cas la demande relève de la compétence du Tribunal de commerce, ou lorsque sont en cause les baux d'immeubles, auquel cas le Tribunal d'instance est compétent.

La créance du demandeur doit être dotée des attributs permettant d'en exiger le paiement (elle doit être certaine, liquide et exigible) ou à tout le moins, fondée en son

pourront attaquer l'acte notarié frauduleux emportant changement de régime matrimonial sur le fondement de l'article 1167 du Code civil : article 1397 alinéa 9 du Code. Ensuite, la loi n°2007-211 du 19 février 2007, introduisant la fiducie, a réservé le cas de la fraude aux droits des créanciers du constituant : article 2025 alinéa 1^{er} du Code, ce qui revient à admettre que la constitution d'un patrimoine fiduciaire peut constituer une fraude paulienne.

³⁹⁵ Avant-projet de réforme du droit des obligations, pp. 23-24. Au sein de l'avant-projet de réforme du droit des obligations et de la prescription (sous la direction de CATALA Pierre, La documentation française, Paris, 2006) présenté en septembre 2005, les dispositions consacrées à la fraude paulienne sont maintenues dans une section consacrée à l'effet des conventions à l'égard des tiers, laquelle comprend désormais non plus trois, mais vingt-deux articles. Trois articles traitent de la fraude paulienne (1167, 1167-1 alinéa 2 et 1167-2 du Code civil). L'article 1167 voit son contenu modifié. Il dispose que la fraude du tiers contractant n'est acquise qu'en cas d'acte à titre onéreux et, de façon plus originale, indique quels sont les effets de l'action. Ainsi, « l'acte déclaré frauduleux est inopposable aux créanciers, de telle sorte que ceux-ci ne doivent souffrir d'aucun de ses effets. Le cas échéant, le tiers acquéreur est tenu de restituer ce qu'il avait reçu en fraude ». Les effets de l'action sont également précisés par l'article 1167-1 alinéa 2 qui dispose que l'action « profite en priorité aux créanciers qui l'ont intentée et à ceux qui se sont joints à l'instance ».

L'avant-projet opte également pour une prescription courte de l'action, dont le délai est de trois ans à compter de la connaissance de la fraude par les créanciers (article 1167 dernier alinéa).

³⁹⁶ Le comptable du Trésor chargé du recouvrement des impositions litigieuses est légalement compétent (Cass. Com. 12 janvier 1988, M. Gonzalves et autre c/ Le trésorier principal du 8^e arrondissement de Paris et autres, Bull. 1988, n°20, p.14).

³⁹⁷ Article 42 du Code de procédure civile.

³⁹⁸ Toutefois, il est utile de mettre en cause le débiteur, puisque cette mise en cause confère au jugement force de chose jugée à son égard.

³⁹⁹ Article L. 331-2 du Code de l'organisation judiciaire.

principe. L'objet de l'action paulienne sera alors la sauvegarde de la consistance du patrimoine du débiteur.

L'action paulienne étant un préalable à l'exécution⁴⁰⁰, le comptable, pour être recevable, doit justifier d'un intérêt à agir au moment de l'action. Cet intérêt n'existe plus si au jour de la demande le débiteur n'est plus insolvable.

A l'origine limitée à la sauvegarde du gage général des créanciers, le domaine de la fraude paulienne a été étendu aux actes portant atteinte au droit spécial d'un créancier, tel un droit personnel relatif à une chose du débiteur⁴⁰¹.

La fraude paulienne suppose la réunion d'un élément matériel, et d'un élément intentionnel⁴⁰². Pour bénéficier des effets de l'action paulienne, le comptable doit, dans un premier temps, établir l'intention frauduleuse du tiers. Il doit alors démontrer qu'au moment de la conclusion de l'acte, le tiers avait une connaissance effective des droits du créancier et qu'il a participé à l'acte dans le but de rendre le débiteur de l'impôt insolvable. Cette insolvabilité suppose un appauvrissement du contribuable, le plus souvent, à la suite d'une libéralité⁴⁰³ ou d'une vente à un prix lésionnaire. Mais, cet appauvrissement ne résulte pas nécessairement de la soustraction ou de l'aliénation d'un élément d'actif du patrimoine. Un bail à longue durée cédé à un prix inférieur à la valeur locative conclu par un contribuable se sachant débiteur tombe sous le coup de la fraude paulienne dans la mesure où ce bail diminue la valeur de l'immeuble. Enfin, cet appauvrissement n'est pas toujours exigé. Dans certaines

⁴⁰⁰ L'action paulienne n'est pas une mesure d'exécution *stricto sensu*, mais un préalable à l'exécution dans la mesure où la sanction de l'acte frauduleux rend possible l'exécution. Elle n'est pas non plus une mesure conservatoire.

⁴⁰¹ Voir Cass. Civ. 3^e 12 octobre 2005, Bull. civ. III, n° 189, Gaz. Pal., 28 janvier 2006, n° 28, p. 18, pour un créancier hypothécaire ; Civ. 1^{ère} 18 juillet 1995, Dalloz 1996, sommaire p. 209, observation PIEDELIEVRE Stéphane, pour un créancier bénéficiant d'une sûreté légale, judiciaire ou conventionnelle, mobilière ou immobilière.

⁴⁰² SAUTONIE-LAGUIONIE Laura, *La fraude paulienne*, L.G.D.J., Bibliothèque de droit privé, tome 500, 2008, pp. 295-296. Selon elle, la fraude paulienne peut être rapprochée du délit pénal d'organisation frauduleuse de son insolvabilité. Cette infraction, qui repose également sur les notions de fraude et d'insolvabilité, consiste aux termes de l'article 314-7 du Code pénal, dans « *le fait par un débiteur, même avant la décision constatant sa dette, d'organiser ou d'aggraver son insolvabilité, soit en augmentant le passif, soit en diminuant l'actif de son patrimoine, soit en diminuant ou en dissimulant tout ou partie de ses biens en vue de se soustraire à l'exécution d'une condamnation de nature patrimoniale prononcée par une juridiction répressive ou, en matière délictuelle, quasi délictuelle ou d'aliments, prononcée par une juridiction civile* ».

hypothèses, quand bien même l'acte attaqué a été conclu dans des conditions normales, c'est-à-dire au prix du marché, la fraude paulienne peut être retenue. C'est par exemple le cas lorsque le gérant d'une entreprise pour échapper aux poursuites cède le fonds de commerce de son entreprise à son épouse, le but de l'opération étant alors de remplacer un élément du patrimoine (fonds de commerce) par un autre, facile à dissimuler (somme d'argent)⁴⁰⁴.

Le comptable doit, ensuite, établir un préjudice, c'est-à-dire établir qu'en raison de l'acte dont l'inopposabilité est sollicitée, il n'a pas pu recouvrer la créance fiscale. Si le comptable a antérieurement pris des mesures conservatoires susceptibles d'assurer le recouvrement de l'impôt, il ne pourra donc pas se prévaloir d'un préjudice.

Le comptable doit, encore, démontrer que sa créance était antérieure à l'acte incriminé⁴⁰⁵ ou, à tout le moins, était fondée en son principe⁴⁰⁶, auquel cas il devra établir que la fraude a eu lieu en prévision d'une créance future⁴⁰⁷.

Lorsque l'action paulienne est admise, elle a pour effet de révoquer rétroactivement l'acte frauduleux et par suite le bien illégalement aliéné retourne dans le patrimoine du débiteur et tous les créanciers du débiteur peuvent éventuellement le saisir. Le tiers dispose d'une option entre le paiement du créancier et le dessaisissement du bien acquis.

⁴⁰³ L'article 1167 du projet de réforme de droit des obligations semble exclure les libéralités du champ de l'action paulienne.

⁴⁰⁴ Cass. Com. 1^{er} mai 1994, Mme Zerrouki c/ Trésorier principal de Montrouge et autre, Dr. fisc. 1994, n° 21-22, commentaire 1049 ; R.J.F. 7/94, n° 846.

⁴⁰⁵ Le juge se place pour apprécier cette condition à la date de passation de l'acte litigieux par le débiteur, la dette étant fixée en son principe dès lors qu'un redressement est envisagé ou notifié.

⁴⁰⁶ Pour des exemples d'actes déclarés inopposables à l'Administration fiscale, voir C.A. Paris, chambre B, 12 janvier 1996, Dalloz 96, n°38, pp. 551-552, pour une dotation en avancement d'hoirie consentie par un redevable à la suite d'une taxation d'office ; Cass. Com. 25 mai 1991, Consorts Langlet c/ Percepteur de Saint Jean de Losne et autre, Bull. 1991, n°119, p. 83).

⁴⁰⁷ Cass. Com. 16 juillet 1991, M. Bemelmans et autre c/ receveur des impôts de Caen-Nord, R.J.F. 10/91, n°1308 ; Bull. 1991, n°267, p. 185. En l'espèce, il avait été jugé que les donations consenties par le contribuable peu de temps après l'engagement des poursuites contre lui pour fraude fiscale et susceptibles d'engager sa responsabilité pécuniaire peuvent être déclarées inopposables au Trésor public sous le fondement de l'article 1167 du Code civil dès lors que les actes en cause ne s'expliquent que par la volonté de l'intéressé d'organiser son insolvabilité en soustrayant une partie de ses biens aux poursuites de ses futurs créanciers.

Toutefois, l'action paulienne ne permet pas, dans l'absolu, de déjouer une organisation d'insolvabilité et ne garantit pas le recouvrement de l'impôt.

D'abord parce que, initier une action en justice en ce sens suppose au préalable que l'Administration ait découvert la fraude en obtenant des renseignements⁴⁰⁸ sur les éléments du patrimoine du contribuable, ce qui est loin d'être gagné face aux contribuables à l'imagination de plus en plus fertile. Encore que, quand bien même les éléments du patrimoine auraient été identifiés, la fraude établie et que le juge aurait ordonné la révocation rétroactive de l'acte frauduleux, le retour au *status quo ante* pourrait être impossible, notamment lorsque l'acquéreur de mauvaise foi a cédé la chose à un sous-acquéreur de bonne foi.

Ensuite parce que l'action paulienne n'est pas constitutive d'un privilège⁴⁰⁹. En effet, lorsque la fraude paulienne est admise et que les biens litigieux rentrent dans le patrimoine du contribuable, le Trésor n'est pour autant pas payé par préférence aux autres créanciers. Le paiement reste le prix de la course de telle sorte que, si le Trésor n'est pas diligent, les autres créanciers pourraient se faire payer sur les biens ainsi rentrés dans le patrimoine du contribuable.

2- L'action en simulation

L'action en simulation peut être mise en œuvre par l'Administration quand les conditions pour exercer l'action paulienne ne sont pas réunies, notamment en cas d'absence d'appauvrissement.

Il appartient à l'Administration de prouver que l'acte a été accompli dans le but de frauder.

La simulation consiste à créer dans la conclusion d'un contrat une fausse apparence au regard des tiers. Elle suppose un dédoublement de la convention : un acte secret ou

⁴⁰⁸ L'Administration peut obtenir ces renseignements par le biais de la coopération entre les administrations, par l'exercice du droit de communication, par la levée du secret bancaire.

⁴⁰⁹ En ce sens voir FRANÇOIS Jérôme, *Traité de droit civil*, tome 4, Les obligations, Economica, 2^e édition, 2011, p. 311. Toutefois, le projet CATALA prévoit un privilège pour le demandeur.

contre-lettre qui rétablit la vérité cachée ou déformée⁴¹⁰. A ce sujet, l'article 1321 du Code civil dispose que : « *les contre-lettres n'ont point d'effet contre les tiers* ».

Dans le cas où l'acte apparent serait fait dans le but de rendre insolvable le redevable de l'impôt, l'Administration fiscale aurait tout intérêt à attaquer cet acte.

Comme l'action paulienne, l'action en simulation du fait des imperfections antérieurement relevées ne permet pas, dans l'absolu, de déjouer une organisation d'insolvabilité et recouvrer l'impôt. L'action oblique non plus, pour des raisons similaires, ne garantit pas à l'Administration le recouvrement de l'impôt.

3- L'action oblique

L'action oblique, encore dénommée action « *indirecte* », « *subrogative* » est prévue par l'article 1166 du Code civil⁴¹¹. Elle a pour but de vaincre le défaut d'exercice d'un droit subjectif par le débiteur, c'est-à-dire son abstention⁴¹². Elle peut être utilisée par l'Administration fiscale lorsqu'un contribuable défaillant est titulaire d'une créance à l'égard des tiers qu'il s'abstient par simple malveillance ou par la volonté de la mettre à l'abri des poursuites de la réclamer. L'Administration peut dans le cadre du recouvrement de l'impôt tenter au nom et pour le compte du contribuable négligent et insolvable une action contre ses créanciers en son nom et pour son compte.

L'action oblique concerne les « *droits et actions du débiteur* ». Elle englobe toutes les actions à caractère matrimonial et plus précisément les actions en nullité, en résolution, en revendication, en garantie, en dommages et intérêts, en partage, en

⁴¹⁰ BORRAS Philippe, GARAY Alain, *Le contentieux du recouvrement fiscal*, L.G.D.J., 1994, p. 115.

⁴¹¹ Cet article 1166 dispose que : « *les créanciers peuvent exercer tous les droits et actions de leurs débiteurs à l'exception de ceux qui sont exclusivement attachés à sa personne* ».

L'action oblique est confirmée par le projet de réforme des contrats issus du ministère de justice (article 149 du projet de réforme du droit des contrats, Ministère de la justice, juillet 2008 et article 1166 avant-projet du droit des obligations et de la prescription, édition la documentation française, 2006, p. 110).

⁴¹² Le projet de réforme du droit des contrats désigne explicitement la carence comme cause de l'action oblique, fait générateur de l'action oblique, article 149 du projet : « *Les créanciers peuvent, au nom de leur débiteur, exercer tous les droits et actions de celui-ci, à l'exception de ceux qui sont*

exécution forcée. Elle englobe aussi des mesures de sauvegarde comme l'interruption de la prescription, la saisie conservatoire, la déclaration d'une créance à une procédure collective, l'inscription d'un droit soumis à une publicité. Les actions en justice y sont également comprises.

Sont toutefois exclus du domaine de l'action oblique les droits attachés à la personne. Ainsi sont exclues les actions extrapatrimoniales ou même, certaines actions qui bien que revêtant une nature patrimoniale, mettent en jeu des considérations d'ordre moral dont seul le débiteur peut apprécier la valeur, les droits insaisissables.

Le Trésor doit justifier d'un intérêt à agir. Il doit apporter la preuve d'une menace d'insolvabilité ou d'une mise en péril de sa créance. Si le débiteur est solvable, l'action oblique contre le tiers serait non seulement injustifiée, mais constituerait une immixtion inutile et indésirable dans ses affaires.

Il n'est toutefois pas nécessaire que le créancier dispose d'un titre exécutoire, puisque l'action oblique n'est pas une mesure d'exécution.

En revanche, la créance doit être certaine, liquide et exigible. Ainsi, il a été jugé⁴¹³ qu'était dépourvu de base légale un arrêt qui déclarait un trésorier principal fondé à exercer par voie d'action oblique l'action en liquidation-partage d'une communauté, sans s'expliquer sur le point de savoir si la créance invoquée à l'appui de la demande n'avait pas ainsi diminué une décision de dégrèvement. Faute d'avoir fait cette recherche, la cour d'appel n'avait pas établi l'existence d'une créance liquide, d'un montant déterminé, servant de base à l'appréciation d'un intérêt du trésorier principal à exercer l'action oblique.

exclusivement attachés à la personne. Ils ne justifient de leur intérêt à agir qu'à charge de prouver que la carence de leur débiteur leur cause préjudice ».

⁴¹³ Cass. Civ 1^{ère} 4 janvier 1983, Mme Speck et autre c/ Trésorier principal du 13^e arrondissement, Bull. 1983, n°1, p.1 ; Gaz. Pal. 1983, 1, 123. En l'espèce, le trésorier principal avait poursuivi par voie d'action oblique la liquidation et le partage de la communauté conjugale ayant existé entre M. Koubi et Mme Speck, dont le divorce avait été prononcé.

Mais il n'est pas nécessaire que la créance invoquée soit antérieure au droit du débiteur exercé par voie d'action oblique, ce qui différencie cette action de l'action paulienne.

Les effets de l'action oblique sont souvent limités. Le Trésor agissant par voie d'action oblique peut se voir opposer toutes les exceptions qui auraient pu être opposées par un tiers au défendeur lui-même, notamment la compensation, la remise de dette, le paiement.

Parce que l'action oblique est dirigée contre les créanciers du redevable de l'impôt, elle suppose au préalable que l'Administration ait obtenu des renseignements relatifs aux créanciers du redevable.

Enfin, comme l'action paulienne, l'action oblique ne confère à l'Administration fiscale ni avantage, ni privilège⁴¹⁴. Le produit est simplement réintégré au patrimoine du débiteur de l'impôt et le paiement reste le prix de la course. C'est d'ailleurs ce qui la différencie principalement des procédures d'exécution souvent utilisées par l'Administration.

B- Les mesures de droit commun susceptibles d'être utilisées pour le recouvrement de la créance fiscale

Il s'agit des mesures conservatoires (1) et des saisies (2).

1- Les mesures conservatoires

On distingue traditionnellement deux sortes de mesures conservatoires⁴¹⁵ : les saisies conservatoires et les sûretés judiciaires. Les saisies conservatoires, qui ne peuvent

⁴¹⁴ Le projet de réforme offre une préférence au créancier poursuivant en son article 151 alinéa 1^{er} : « Les créanciers qui exercent l'action ouverte à l'article 149 (action oblique) sont payés par prélèvement sur les sommes qui, par l'effet de leur recours, rentrent dans le patrimoine du débiteur négligent ».

⁴¹⁵ Si certaines institutions telles l'action paulienne et l'action oblique peuvent également remplir cette fonction, elles ne sont pour autant pas des mesures conservatoires *sui generis*.

porter que sur les biens mobiliers, corporels ou incorporels⁴¹⁶ appartenant au débiteur, sont destinées à rendre indisponibles les biens sur lesquels elles portent, dans l'attente de leur conversion en mesure d'exécution⁴¹⁷. A priori, elles sont destinées aux créanciers qui ne sont pas encore titulaires d'un titre exécutoire mais les dispositions de l'article 68 de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution permettent aux créanciers titrés d'y recourir également⁴¹⁸.

A la différence des sûretés judiciaires, la saisie conservatoire rend les biens indisponibles⁴¹⁹. Ce qui n'interdira cependant pas à un autre créancier de procéder à une saisie sur les biens rendus indisponibles par l'effet d'une saisie antérieure, ni même d'inscrire une sûreté sur les mêmes biens. Mais dans ce cas, la sûreté sera inopposable au créancier ayant effectué la saisie conservatoire⁴²⁰.

L'Administration peut aussi prendre une sûreté judiciaire⁴²¹ dont les modalités sont précisées aux articles 250 à 265 du décret n°92-755 du 31 juillet 1992 instituant de nouvelles règles relatives aux procédures civiles d'exécution pour l'application de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution. Il peut s'agir d'une inscription provisoire d'hypothèque sur un immeuble. La sûreté peut aussi consister en un nantissement des parts sociales ou des valeurs mobilières. Ces sûretés judiciaires, permettent au créancier qui en est titulaire de bénéficier d'un droit de préférence et d'un droit de suite. A la différence des saisies conservatoires, les sûretés judiciaires, qui peuvent porter à la fois sur les meubles et immeubles⁴²², n'emportent pas indisponibilité du bien. Elles peuvent cependant diminuer le crédit dont le débiteur pourrait bénéficier vis-à-vis des autres créanciers.

⁴¹⁶ En sont exclus, les biens immobiliers et les rémunérations de travail. Les conséquences d'une telle indisponibilité seraient très graves pour le débiteur.

⁴¹⁷ Le recours aux procédures d'exécution est en effet impossible tant que le comptable public ne dispose pas de l'un de ces titres exécutoires énumérés à l'article L. 252 A du Livre des procédures fiscales : un extrait du rôle (l'avis d'imposition) ou un avis de mise en recouvrement.

⁴¹⁸ LEBORGNE Anne, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, Dalloz, 2009, p. 905.

⁴¹⁹ Article L. 74 du Livre des procédures fiscales.

⁴²⁰ Cass. Civ. 2° 30 mai 2002, Procédures 2002, n°160, observations PERROT Roger.

⁴²¹ Le créancier inscrit d'abord la mesure de publicité à titre provisoire en attendant de pouvoir transformer cette inscription en sûreté définitive.

⁴²² Une sûreté judiciaire peut, par exemple, être prise sur un immeuble, ou sur un fonds de commerce, sur des parts sociales ou sur des valeurs mobilières.

Les comptables publics doivent, en l'absence d'un des titres exécutoires, énumérés à l'article L. 252 A du Livre des procédures fiscales - en matière fiscale un extrait du rôle (l'avis d'imposition) ou un avis de mise en recouvrement - solliciter par voie de requête⁴²³ au juge de l'exécution, l'autorisation de pratiquer ces mesures. Le comptable public comme le redevable pourra éventuellement contester cette décision en appel⁴²⁴.

Le juge de l'exécution peut certes autoriser un créancier à pratiquer une mesure conservatoire sur une créance non encore exigible, mais le comptable doit établir que cette créance est fondée en son principe⁴²⁵ et qu'il existe des circonstances susceptibles d'en menacer le recouvrement⁴²⁶. Ce risque peut résulter de l'insuffisance du patrimoine du redevable, surtout de son comportement avant, pendant, ou après le contrôle fiscal⁴²⁷, justifiant urgemment la prise de mesures conservatoires.

Le juge peut à tout moment donner mainlevée de la mesure conservatoire, que celle-ci ait été prise avant ou après émission d'un titre exécutoire.

⁴²³ Cette autorisation peut être obtenue par voie de référé-suspension (CE 8^e et 9^e s.-s. 16 octobre 2002, S.A.R.L. Resort Club Marketing, n°247781).

⁴²⁴ Dans le mois de la saisie exécutée à la suite de l'ordonnance du juge de l'exécution, le redevable peut saisir ce juge d'une demande en rétractation et de mainlevée de la saisie conservatoire. La marge d'appréciation du premier président est limitée par le texte de l'article 31 du décret du 31 juillet 1992, le sursis à exécution ne peut être accordé que s'il existe des moyens sérieux de réformation de la décision de première instance.

⁴²⁵ Une créance née du contrôle fiscal, même contestée est perçue comme une créance paraissant fondée en son principe (C.A. Paris ord. 15 octobre 1997, Trésorier payeur du 16^e arrondissement de Paris c/ Viljeux, n° 1041/97 ; C.A. Paris 8^e ch. 28 septembre 2000, S.A. Félicia c/ Trésorier payeur et RP 2^e arrondissement Paris 17). Des mesures conservatoires peuvent même être prises dès la notification de redressement qui, pour la Cour de cassation, traduit l'apparence de la réalité de la créance, le bien-fondé en son principe de la créance fiscale (Cass. Civ. 1^{ère} 13 mai 1986 Leloup c/ percepteur de la ville d'Aulnay-sur-Odon, Dalloz 1986, 389 note TREVAULT. ; Cass. Com. 27 novembre 1991, Bull. civ. IV, n°359).

⁴²⁶ En application de l'article 210 du décret du 31 juillet 1992.

⁴²⁷ Ce risque de non-recouvrement est ainsi constitué : lorsque le contrôle fiscal a mis en évidence l'organisation d'insolvabilité du contribuable du fait, d'une part, de la vente de ses biens et, d'autre part, de son retour possible dans son pays d'origine (C.A. Paris 8^e ch. 3 juillet 2003, Wong Hoi Kwan c/ TP Fontenay-sous-Bois, RG n° 2003/21337) ; lorsque le contribuable a dissimulé des recettes, et s'est abstenu de déclarer les chiffres d'affaires et majoré les charges déductibles dans la comptabilité justifiant le dépôt d'une plainte pénale (C.A. Paris 8^e ch. B 23 novembre 2000, Marty c/ RDI Créteil, RG, n°2000/6277) ; lorsque le contribuable a participé à un circuit de facturation fictive de camions dans la Communauté Européenne que l'instruction judiciaire a mis en lumière (C.A. Paris 8^e ch. B, 28 juin 2001, S.A. Poulalion c/RPI Nemours, RG, n° 2000/20285).

Dans la mesure où les conséquences d'une saisie conservatoire sur les rémunérations auraient été désastreuses pour le débiteur, les rémunérations de travail sont exclues du champ des mesures conservatoires.

Enfin, le redressement judiciaire du débiteur peut être un obstacle à la saisie conservatoire. L'acte de saisie tombe sous le coup de la nullité lorsqu'il est postérieur à la date de cessation de paiement⁴²⁸.

2- Les saisies

L'Administration fiscale les utilise pour les impôts dont le recouvrement n'est pas garanti par un privilège. Il s'agit de la saisie-vente (b) et de la saisie-attribution (a).

a- La saisie-attribution

Autrefois, pour saisir des créances de sommes d'argent le créancier devait recourir à la procédure dite de saisie-arrêt⁴²⁹ utilisée pour toute sorte de biens meubles. La faiblesse de cette ancienne procédure résultait surtout de l'obligation de procéder en deux temps, que le créancier soit ou non titulaire d'un titre exécutoire⁴³⁰.

Dans un premier temps, le créancier délivrait l'acte de saisie qui rendait indisponibles les sommes ou effets mobiliers.

Dans un deuxième temps, il devait assigner en validité afin de se voir attribuer les sommes. Le Tribunal rendait alors un jugement en validité de la saisie. Cette procédure n'était pas satisfaisante pour les créanciers disposant déjà un titre exécutoire ; elle était longue (le temps d'un procès) et inutile⁴³¹.

⁴²⁸ Pour une application en matière fiscale, voir Cass. Com. 12 octobre 1999, n° 1496 P, R.J.F. 1/00, n° 64.

⁴²⁹ Elle avait été réglemantée par le Code de procédure civile de 1806, puis améliorée par une loi du 17 juillet 1907, mais son origine remontait à l'Ancien droit (Voir LEVY Jean-Philippe et CASTALDO André, *Histoire du droit civil*, Dalloz, 1^{ère} édition, 2002, n°703 et s.).

⁴³⁰ LEBORGNE Anne, *op. cit.*, p. 385.

La saisie-attribution, qui repose sur un rapport d'obligation entre le débiteur et le tiers⁴³², a amélioré la situation du créancier du moins lorsqu'il est muni d'un titre exécutoire. Elle lui permet d'agir rapidement et efficacement contre le débiteur.

Cette procédure est régie par les articles 42 à 46 de la loi n°91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution⁴³³. Elle ne concerne que les créances de sommes d'argent et emporte, au profit du créancier, attribution immédiate des sommes saisies, dans la limite de ce que le tiers saisi lui doit. C'est une procédure extrajudiciaire qui n'a pas, contrairement à l'ancienne saisie-arrêt, un caractère conservatoire.

Sauf concours éventuel avec d'autres créanciers ayant pratiqué une saisie le même jour auprès du même tiers saisi⁴³⁴, la saisie-attribution emporte attribution immédiate au profit du saisissant. Des événements comme la signification d'autres saisies postérieures ou la survenance d'un jugement de redressement ou de liquidation judiciaire seront sans incidence⁴³⁵.

Toutefois, il faut relever que la saisie-attribution ne concerne que les saisies de sommes d'argent et ne peut être mobilisée pour le recouvrement des créances éventuelles ou hypothétiques.

⁴³¹ DONNIER Marc, « *Bilan du droit de la saisie-arrêt face au nouveau Code de procédure civile* » in Mélanges WEIL Alex, Dalloz/Litec, 1983, p. 199 et s.

⁴³² Un vendeur, un prestataire de service, comme un bailleur seront en principe créanciers d'une somme d'argent dans leur rapport avec leur cocontractant ; mais encore le titulaire d'un compte bancaire créancier de l'établissement de crédit auprès duquel il a ouvert un compte, le créancier de fonds séquestré.

⁴³³ J.O.R.F. n°163 du 14 juillet 1991, p. 9228.

⁴³⁴ Les actes de saisies signifiés au cours de la même journée entre les mains d'un même tiers sont réputés effectués simultanément. L'heure à laquelle la mesure aura été réalisée n'emporte aucune priorité pour le premier saisissant.

⁴³⁵ La règle de l'arrêt des voies d'exécution ne remet pas en cause l'efficacité des mesures d'exécution qui ont déjà produit leur effet légal au jugement d'ouverture (article 94 du décret n°2005-1677 du 28 décembre 2005, pris en application de la loi n°2005-845 du 26 juillet 2005 de sauvegarde des entreprises, J.O.R.F. n°302 du 29 décembre 2005 p. 20324). S'agissant d'une créance à exécution successive, il a été jugé qu'elle sort définitivement du patrimoine du débiteur avant l'ouverture de la procédure collective, indépendamment de son échéance (Ch. Mixte 22 novembre 2002, Bull. civ. n° 7 ; Dalloz 2002, 445, note LARROUMET Christian).

Si la saisie emporte attribution immédiate, le droit de propriété sur la créance saisie demeure conditionnel. Tant que le délai de contestation n'est pas écoulé, le créancier ne dispose pas de la créance comme un propriétaire. Le paiement est différé.

Enfin, la saisie-attribution peut être annulée en cas d'irrégularité.

b- La saisie-vente

Il s'agit pour le créancier de rendre indisponibles, aux fins de vente, les biens du débiteur. On dénombre plusieurs types de saisies : la saisie-vente de meubles corporels, les saisies de meubles incorporels⁴³⁶, les saisies-vente des navires, bateaux et aéronefs, la saisie-vente des immeubles⁴³⁷.

Ces saisies sont complexes, longues et surtout plus hasardeuses que les saisies de créances. Dans l'hypothèse où les biens du redevable de l'impôt n'auraient pas fait l'objet de nantissement ou de saisies antérieurs, le risque de non-recouvrement persiste. Non seulement il faut identifier les biens du débiteur, ce qui n'est pas toujours aisé lorsque le contribuable les dissimule dans l'optique de l'organisation de son insolvabilité. Et, quand bien même ces biens auront été identifiés et saisis, il faut encore les immobiliser le temps d'organiser la vente, sans compter le temps nécessaire à l'ouverture d'une procédure de distribution. Il faut, bien entendu, pour ce qui est du produit de la vente des biens, prendre en compte les aléas des enchères.

Dans le cadre de la saisie-vente des meubles incorporels telles les valeurs mobilières, la combinaison des règles de la vente forcée avec le droit boursier et le droit des

⁴³⁶ Il s'agit des droits d'associés et valeurs mobilières, des droits de propriété intellectuelle tels les droits de propriété industrielle, les droits de propriété littéraire et artistique, les autorisations nécessaires à l'exercice d'une profession telles les licences de taxi, d'exploitation d'un débit de boissons.

⁴³⁷ La saisie immobilière, qui ne peut être envisagée que dans le cas où le gage mobilier du Trésor a une valeur notoirement insuffisante et lorsque le contribuable refuse de constituer une hypothèque alors qu'il y a été formellement invité par le percepteur (Circ. CP 1^{er} août 1928, 2746 p. 29), est toujours une procédure longue et difficile même dans l'hypothèse où le contribuable n'a pas demandé le bénéfice du sursis de paiement. L'adjudication n'est jamais effectuée avant l'intervention d'une décision définitive sur la réclamation (Inst. CP 23 juin 1977, 77-85 A3, n°7) et aucune mesure d'exécution ne peut avoir lieu avant que le juge ait statué définitivement sur la réclamation suspensive de paiement. La procédure de saisie immobilière est suspendue après la publication du commandement au bureau des hypothèques.

sociétés peut rendre illusoire la vente forcée. Tel est le cas dans les sociétés de personnes où l'*intuitu personae* est souvent très forte.

Section 2 - Les conséquences du non-recouvrement de la créance fiscale

Le non-recouvrement de l'impôt se traduit pour l'Etat par des pertes de recettes (§2) et pour le comptable par l'obligation de verser à l'Etat une somme correspondant au montant de l'impôt non recouvré (§2).

§1- Pour l'Etat : les pertes de recettes

Les prérogatives attribuées à l'Administration dans le recouvrement de l'impôt se justifient par la fonction particulière de l'impôt : la couverture des charges publiques. Le non-recouvrement des créances fiscales peut donc avoir des conséquences fâcheuses pour le fonctionnement de l'Etat, surtout par ces temps de crise économique. C'est pourquoi le législateur ne tolère pas les défaillances des comptables en charge du recouvrement et les rend responsables de l'impôt non recouvré. Le législateur a, en effet, élaboré un régime « *radical (...) qui aboutit à rendre redevable de l'impôt l'agent du fisc chargé du recouvrement* »⁴³⁸. Cette responsabilité est la contrepartie des obligations de contrôle⁴³⁹ et de recouvrement des recettes.

⁴³⁸ TROTABAS Louis, *Science et législation financières, op. cit.* p. 194.

⁴³⁹ L'article 12 A du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (J.O.R.F. 30 décembre 1962), ne met à la charge du comptable qu'une obligation de vigilance, dans la limite des éléments dont il dispose.

§2- Pour le comptable public : l'obligation de verser à l'Etat l'impôt non recouvré

Parce que l'impôt doit nécessairement être recouvré, le législateur a rendu responsables les comptables publics défaillants. La jurisprudence a au fil du temps défini les conditions de mise en œuvre de la responsabilité des comptables (B). Toutefois, seule celle relative au non-recouvrement de l'impôt, en tant qu'il est la principale source de responsabilité des comptables publics, retiendra notre attention (A).

A- Le non-recouvrement de la créance fiscale, fait générateur de la responsabilité des comptables publics

Les comptables publics sont présumés solidairement responsables à raison du non-recouvrement « (...) *des impôts, droits, taxes, pénalités, intérêts de retard et frais de poursuite y afférents au 31 décembre de la quatrième année suivant celle de leur mise en recouvrement, pour les créances fiscales dont ils ont pris en charge les rôles et au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle ils ont eu connaissance de leur exigibilité, pour les autres créances fiscales régulièrement liquidées (...)* »⁴⁴⁰.

L'article 60-IV de la loi n°63-156 du 23 février 1963 prévoit en effet que la responsabilité des comptables publics est engagée sur leurs propres deniers « *dès lors que les recettes n'ont pas été recouvrées* »⁴⁴¹.

C'est pourquoi, avant leur entrée en fonctions et pour garantir les sommes non recouvrées, ils doivent fournir un cautionnement⁴⁴², garantie impérative à l'accès à la fonction de comptable⁴⁴³.

⁴⁴⁰ Article 2 du décret n° 2011-1138 du 20 septembre 2011 relatif à la constatation et à l'apurement des débits des comptables publics chargés du recouvrement des impôts et assimilés (J.O.R.F. n°0220 du 22 septembre 2011) en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2012. Ce décret vient harmoniser la procédure de mise en jeu de la responsabilité des comptables de la direction générale des finances publiques.

⁴⁴¹ MAGNET Jacques, *La responsabilité des comptables publics*, L.G.D.J., 1995, p. 20.

⁴⁴² Ce cautionnement remonte au XIVE siècle, à une ordonnance du 9 décembre 1335 (sur l'origine de ce cautionnement, voir MAGNET Jacques, *op. cit.* p. 111).

Il peut s'agir selon le décret du 2 juillet 1964, relatif à la constitution et à la libération du cautionnement exigé des comptables publics :

- d'un cautionnement réel déposé à la caisse des dépôts et consignation,
- d'un cautionnement personnel, constitué par l'engagement de l'Association française de cautionnement mutuel qui garantit le paiement des débits.

A moins d'obtenir une autorisation expresse de l'autorité investie du pouvoir de nomination, la nature des garanties constituées ne peut être modifiée pendant toute la durée d'affectation du comptable à un même poste. En cas de cessation d'affiliation d'un comptable à une association de cautionnement mutuel, le comptable doit obligatoirement avoir constitué une nouvelle garantie à la date à laquelle cesse la garantie de l'association. Le non-respect de ces règles constitue une faute professionnelle et entraîne la suspension immédiate du comptable⁴⁴⁴.

Pour garantir le recouvrement des débits prononcés à l'encontre du comptable, le Trésor dispose également :

- d'une hypothèque légale qui porte sur les immeubles appartenant aux comptables avant leur nomination ou qu'ils ont acquis depuis lors, ainsi que sur les immeubles acquis à titre onéreux par leurs conjoints, même séparés en biens, depuis leur nomination, à moins que lesdits conjoints justifient de l'origine des deniers qui ont servi au paiement⁴⁴⁵,
- et d'un privilège⁴⁴⁶ sur les biens meubles des comptables depuis leur entrée en fonction, mais aussi ceux des femmes séparées en biens, pour les meubles

⁴⁴³ AKHOUNE Farhana, *Le statut du comptable en droit public financier*, Bibliothèque de finances publiques et fiscalité, tome 49, L.G.D.J., 2008, p. 180.

⁴⁴⁴ Article 3 du décret n°64-685 du 2 juillet 1964 relatif à la constitution et à la libération du cautionnement exigé des comptables publics.

⁴⁴⁵ Article 4 de la loi du 5 septembre 1807, relative aux droits du Trésor public sur les biens des comptables, modifié par l'article 11 de l'ordonnance du 7 janvier 1959.

⁴⁴⁶ Article 2 de la loi du 5 septembre 1807, relative aux droits du Trésor public sur les biens des comptables, reprise à l'article 2098 du Code civil.

Toutefois, il ne s'agit pas d'un privilège de premier rang et il ne s'exerce qu'après les privilèges généraux et particuliers énoncés aux articles 2101 et 2102 du Code civil. Le patrimoine mobilier du

trouvés dans les maisons d'habitation du mari, à moins qu'elles justifient légalement que lesdits meubles leur sont échus de leur chef ou que les deniers employés à l'acquisition leur appartenaient.

S'il est vrai, qu'en cas du non-recouvrement d'une créance fiscale, le comptable est présumé responsable, sa responsabilité n'est pour autant pas mécanique ou automatique. Le comptable peut dégager sa responsabilité, en établissant que le non-recouvrement résulte des circonstances de force majeure⁴⁴⁷. Mais le plus souvent, il le fera en établissant avoir accompli les diligences nécessaires au recouvrement de l'impôt. C'est donc en dehors de telles circonstances que les comptables peuvent être constitués en débet par le ministre dont ils relèvent, le ministre des finances ou le juge des comptes du fait du non-recouvrement de l'impôt⁴⁴⁸.

Toutefois, les débet prononcés à l'encontre des comptables principaux⁴⁴⁹ par les ministres ne lient pas le juge qui peut les décharger de leur responsabilité⁴⁵⁰ s'il estime que les conditions ne sont pas réunies.

B- Les conditions de mise en œuvre de la responsabilité du comptable

La responsabilité du comptable public ne peut être engagée que si les possibilités de recouvrement de l'impôt sont compromises (2) du fait d'une absence ou d'une insuffisance de diligences⁴⁵¹ de sa part (1).

comptable risque fort d'être réduit avant que le Trésor ne puisse faire jouer son droit de préférence, ce qui atténue l'efficacité de la garantie financière du comptable. Ce privilège n'est pas soumis à publicité.

⁴⁴⁷ MAGNET Jacques, *op. cit.* p. 136.

⁴⁴⁸ Cette liste est limitative (article 60-V de la loi n°63-156 du 23 février 1963).

⁴⁴⁹ Seuls les comptables principaux sont justiciables devant le juge des comptes.

⁴⁵⁰ C.C. 14 juin 1989, Receveur des impôts de Haute-Corse, Rec. C.E. p. 66.

⁴⁵¹ Pendant longtemps le Conseil d'Etat a dénié au juge des comptes le pouvoir d'apprécier les diligences des comptables, l'examen de ces diligences étant assimilé à celui du comportement personnel du comptable qui ressortit de la compétence exclusive du ministre des finances. Le juge des comptes devait se borner à mettre en jeu la responsabilité du comptable au moment où la créance devient irrécouvrable. Le comptable en poste était responsable de la gestion de son prédécesseur s'il n'avait pas émis des réserves.

C'est par un arrêt du C.E. 20 novembre 1981, Rispaill (Rev. Adm., n°208), que le Conseil d'Etat s'est prononcé la première fois sur la répartition des compétences entre le juge des comptes et le ministre des finances dans la mise en jeu de la responsabilité des comptables. Dans cette affaire, le Conseil

1- L'absence ou l'insuffisance de diligences

Le comptable, une fois muni d'un titre exécutoire, doit au plus tôt engager les formalités nécessaires aux poursuites (mise en demeure de payer), engager les mesures conservatoires (action paulienne, action oblique, saisies conservatoire, inscription des privilèges etc...), puis les voies d'exécution forcée en vue de l'appréhension des sommes dues par le redevable (saisie-attribution ou avis à tiers détenteurs pour les créances garanties par les privilèges du Trésor) en choisissant, bien entendu, la voie d'exécution qui lui paraît la plus appropriée et le moment de la mise en œuvre.

En cas de non-recouvrement de l'impôt, il appartient au comptable, pour dégager sa responsabilité, d'apporter la preuve de ses diligences⁴⁵² « *adéquates, complète et rapides* »⁴⁵³, la justification de telles diligences faisant présumer que l'irrécouvrabilité de la créance est due à une cause étrangère à l'action du comptable.

d'Etat a jugé que le juge des comptes ne pouvait légalement fonder les décisions qu'elle rend dans l'exercice de sa fonction juridictionnelle que sur les éléments matériels des comptes soumis à son contrôle, à l'exclusion notamment de toute appréciation du comportement personnel des comptables intéressés.

Cette solution a été réaffirmée avec plus de vigueur dans un arrêt d'Assemblée du 23 juin 1989, Ministre des finances c/ Vèque et autres comptables de la commune de Romainville (Grand arrêts de la jurisprudence financière, 5^e édition, commentaire n°29), puis dans un autre arrêt du 17 novembre 1999, Giraud, n°181886 et 182622).

Parce que le raisonnement du Conseil d'Etat était sévère et conduisait le juge des comptes à constituer automatiquement en débet le comptable de toutes les créances non recouvrées dont l'irrécouvrabilité ne serait pas due, d'une manière évidente, à une cause étrangère à l'obligation de diligence, le juge des comptes a continué à s'attacher à l'insuffisance des diligences au lieu de se fonder sur l'existence des réserves. Mais ces décisions ont été censurées.

Finalement dans son arrêt du 27 octobre 2000, Mme Desvignes, agent comptable de la régie des remontées mécaniques de Chantemerle à Saint-Chaffrey (Rec. C.E. 2000, p. 128 ; R.F.D.A., p. 746, conclusions SEBAN Alain Pierre ; FABRE Francis-J., FROMENT-MEURICE Anne, BERTUCCI Jean- Yves, GROPER Nicolas, *Les grands arrêts de jurisprudence financière*, 5^e édition, Dalloz-Sirey 2007, n°28), le Conseil d'Etat assouplit sa position et autorise désormais le juge des comptes à fonder ses décisions sur l'insuffisance des diligences. Mais pour apprécier ces diligences, le juge des comptes ne doit pas procéder à une appréciation subjective du comportement des comptables ; il doit se limiter au simple constat objectif de l'existence des pièces justificatives de diligences.

⁴⁵² Parlant des pièces justificatives, le commissaire du gouvernement SEBAN Alain Pierre (conclusions sous C.E. assemblée 27 octobre 2000, Desvigne, R.F.D.A. 2001, p. 746), déclarait : « *ces actes justifiant les diligences, ce sont les empreintes matérielles que laisse dans le compte l'action du comptable* ».

⁴⁵³ C.C. 27 février et 19 mars 1964, Dupis, receveur municipal d'Igny-le-Jard, Rec. C.E. p. 91.

Le comptable doit justifier de diligences adéquates, c'est-à-dire adaptées à la nature et aux circonstances de la cause.

Le comptable public qui s'abstient d'exercer contre un créancier du contribuable l'action oblique dans les conditions prévues par l'article 1166 du Code civil ne justifie pas de diligences adéquates⁴⁵⁴.

Un trésorier payeur général qui ne déclare pas au passif d'une procédure collective une créance fiscale dans les formes appropriées, dans les délais requis et en temps utile ne justifie pas non plus de diligences adéquates⁴⁵⁵.

Le comptable doit également justifier de diligences complètes, autrement dit de l'utilisation effective de tous les moyens légaux de recouvrement dont il pouvait disposer.

Ce n'est que lorsque l'échec de ses diligences l'a convaincu de l'irrecouvrabilité d'une créance, en raison de la disparition du débiteur ou de l'insolvabilité du débiteur et de ses ayants cause qu'il peut être déchargé de sa responsabilité ou obtenir une admission en non-valeur⁴⁵⁶.

Le comptable ne doit pas préjuger de l'irrecouvrabilité d'une créance avant que toutes les diligences réglementaires aient été épuisées⁴⁵⁷.

⁴⁵⁴ C.C. 21 février 1980, Fornacciari, receveur divisionnaire à Melun, Rec. C.E. p. 242 ; C.C. 21 septembre 1984, Bourdon, receveur principal à Bordeaux-Amont, Rec. C.E. p. 364.

⁴⁵⁵ C.C. 8 mars 2001, Blanc, T.P.G. des Alpes-Maritimes, Rec. C.E. p. 13, responsabilité du T.P.G. du fait de son comptable subordonné ; C.C. 20 novembre 2005, T.P.G. de Martinique, Rec. C.E. p. 92.

⁴⁵⁶ Ce sont des recettes devenues irrécouvrables pour les causes indépendantes des diligences du comptable. L'admission en non-valeur d'une créance a pour effet de retrancher ladite créance des prises en charges du comptable. Elle n'est pas une remise de dette et laisse subsister la créance de telle sorte si le débiteur réapparaît ou revient à meilleure fortune, elle peut être recouvrée (C.C. 22 mai 1980, Roussel, T. P. G. de l'Oise, Rec. C.E. p. 71).

Dans ses arrêts Roussel, Ramounet, Rey et Chevaux du 16 décembre 1985, la Cour des comptes a nettement marqué que la constatation par l'autorité administrative de l'irrecouvrabilité d'une créance à un moment donné ne saurait l'empêcher de rechercher si le comptable n'est pas responsable de cette irrécouvrabilité en raison de l'insuffisance de diligences entre la date de prise en charge de la créance dans la comptabilité et celle de la demande d'admission en non-valeur.

⁴⁵⁷ C.C. 8 septembre 1972, Receveur municipal de Vincennes, Rev. Adm., n°153.

Le comptable doit enfin, justifier de diligences rapides propres à prévenir la disparition ou l'insolvabilité du redevable, la prescription de la créance ou la péremption des garanties. De trop longs délais apportés dans l'accomplissement des diligences ne pouvant que compromettre le recouvrement des créances sont opposés au comptable.

Sa responsabilité peut donc être engagée lorsqu'il a :

- laissé prescrire les créances⁴⁵⁸,
- négligé de faire les démarches nécessaires à la conservation du privilège⁴⁵⁹,
- tardé de prendre l'inscription hypothécaire qui aurait garanti le recouvrement d'une créance⁴⁶⁰,
- laissé se périmer une inscription⁴⁶¹,
- omis de constituer de nouvelles garanties⁴⁶².

Ainsi, le comptable doit accomplir toutes les diligences nécessaires au recouvrement. Seul l'échec de ces diligences peut l'amener à déclarer la créance irrécouvrable. Il ne doit en aucun cas préjuger de l'irrécouvrabilité d'une créance avant que toutes les diligences réglementaires aient été épuisées⁴⁶³.

⁴⁵⁸ C.C. 2 décembre 1987, Receveurs des impôts de Paris-Ouest, Rec. C.E. p. 137 ; C.C. 19 décembre 1991, Sérougne, Receveur du Bas de Paris, Rec. C.E. p. 119 ; CC 20 janvier 2000, Bedoucha, receveur des impôts de la Seine-Saint-Denis, Rec. C.E. p. 3.

⁴⁵⁹ C.C. 16 et 21 mai 1974, T.P.G. du Bas-Rhin, Rev. Adm., n° 165.

⁴⁶⁰ C.C. 19 décembre 1988, Jouret, Receveur principal des impôts à Paris, Rec. C.E. p. 118.

⁴⁶¹ C.C. 22 mai 1980, Roussel, précité.

⁴⁶² C.C. 26 Mars 1998, Orgeret, Receveur des impôts du Var, Rec. C.E. p. 44.

⁴⁶³ C.C. 8 septembre 1972, Receveur municipal de Vincennes précité ; C.C. 12 juin 1985 et 2 décembre 1987, Receveur principal des impôts des non résidents, Rec. C.E. p. 80 ; 22 mai et 12 juin 1980, Trésorier-payeur général des Yvelines, Rec. C.E. p. 101.

2- Les possibilités de recouvrement compromises du fait de l'absence de diligences du comptable

Le juge des comptes considère le plus souvent que la responsabilité du comptable peut être engagée « *sans qu'il y ait lieu d'attendre que la recette soit devenue irrécouvrable, ni a fortiori prescrite* »⁴⁶⁴; il suffit que le recouvrement ait été compromis du fait de l'insuffisance de diligences du comptable ; mais même s'il est établi que les diligences du comptable ont été insuffisantes, il n'y a pas lieu de mettre en jeu la responsabilité pécuniaire du comptable tant que subsistent les chances sérieuses de recouvrement.

C- La sanction de la responsabilité du comptable

Sauf cas de remise gracieuse ou de décharge de responsabilité⁴⁶⁵ ou lorsque le non-recouvrement est consécutif à un cas de force majeure admis par le ministre des finances, dès lors qu'un comptable est définitivement constitué en débet, et à défaut de l'acquittement sur notification de l'arrêté, de l'arrêt ou de jugement de débet, le recouvrement est poursuivi par appréhension du cautionnement réel déposé à la Caisse des dépôts et consignations ou par notification à l'Association française de cautionnement mutuel.

Si le cautionnement est insuffisant pour apurer le débet, le recouvrement est poursuivi par retenue sur le traitement du comptable⁴⁶⁶, s'il est en activité, ou sur sa pension, s'il est retraité.

Le paiement peut enfin être poursuivi sur les meubles du comptable ou ceux de son conjoint, grevés de privilèges du Trésor et ses biens immeubles ou ceux de son conjoint, grevés d'hypothèques légales⁴⁶⁷. Ces débetts comprennent un principal, une somme égale aux recettes non recouvrées et des intérêts qui courent rétroactivement à compter du fait générateur qui est le terme réglementaire fixé pour le recouvrement.

⁴⁶⁴ C.C. 24 juin 2004, Didier c/ comptable de la commune de Tende, Rec. C.E. p. 85 ; A.J.D.A. 2004, p. 2445.

⁴⁶⁵ Article 60-IX de la loi n° 63-156 du 23 février 1963. Cette décharge peut être partielle ou totale.

⁴⁶⁶ MAGNET Jacques, *op. cit.* p. 144.

⁴⁶⁷ *ibid.*

Il sied de relever néanmoins que le comptable se trouve dans une situation délicate. Il peut, non seulement engager sa responsabilité parce qu'il n'a pas exercé les poursuites mais aussi parce qu'il les a exercées, notamment lorsque ces poursuites sont jugées abusives⁴⁶⁸ et ont conduit l'Etat, du fait du comptable, à procéder à l'indemnisation du contribuable.

⁴⁶⁸ Article 520 du décret du 31 mai 1862, Bulletin des lois, 11e S., B. 1045, n° 10527.

S'agissant du régime de responsabilité des services fiscaux, le Conseil d'Etat par l'arrêt Krupa du 21 mars 2011, n°306225, a jugé que ce régime est celui du droit commun de la responsabilité de l'Administration. Avant cet arrêt, le régime de responsabilité des services fiscaux reposait sur la distinction entre la faute lourde et la faute simple. Le régime de la faute lourde était la règle. La faute simple était limitée aux circonstances, rares en pratique, où « *l'appréciation de la situation du contribuable ne (comportait) pas de circonstances particulières* » (C.E. 27 juillet 1990, n° 44676, Sté Bourgeois, R.J.F. 8-9/90, n°1102; conclusions LEGRAS Claire, B.D.C.F. 6/11, n° 76). Toutefois, comme le souligne FOUQUET Olivier dans ses commentaires de l'arrêt Krupa, « *l'engagement de la responsabilité de l'Etat à raison des agissements des services fiscaux sur le fondement du droit commun n'est pas cependant la porte ouverte à une large et conséquente indemnisation des actes commis par l'administration fiscale (...). On oublie trop souvent, en effet, qu'en droit administratif, les conditions d'engagement de la responsabilité de l'Etat sont rigoureuses au point que dans certains secteurs comme le secteur hospitalier il a fallu abandonner les règles habituelles pour permettre une indemnisation équitable des patients hospitalisés (...)* ».

Conclusion du chapitre I

L'examen minutieux des mesures mises à la disposition de l'Administration pour recouvrer l'impôt, souvent qualifiées d'exorbitantes, révèle que celles-ci comportent des failles.

Elles ne garantissent pas le recouvrement de l'impôt, ce qui alourdit la tâche des comptables publics. Le contribuable mal intentionné peut organiser son insolvabilité. L'Administration peut être primée par les créanciers de droit commun. Ce risque s'est d'ailleurs accru depuis l'institution de la saisie-attribution qui met l'Administration et le créancier de droit commun sur un pied d'égalité. Pour l'Administration aussi, le paiement est le prix de la course. La surpuissance de l'Administration n'est donc qu'un trompe-l'œil.

Pour assurer à tout prix le recouvrement, le législateur rend solidaire du paiement le comptable public qui ne se montre pas suffisamment diligent. Du coup, le comptable se trouve dans une situation délicate. La conscience par le comptable public des risques qui pèsent sur le recouvrement l'amène à mettre en œuvre de plus en plus tôt les mesures d'exécution forcée, bien souvent au détriment des droits essentiels du contribuable tel le droit au sursis de paiement. Ces effets pervers engendrés par la crainte de l'Administration sont regrettables.

Chapitre II- Les répercussions sur le contribuable de la crainte de non-recouvrement de l'impôt

La crainte par l'Administration de ne pouvoir recouvrer l'impôt se traduit par des atteintes portées aux droits des contribuables. L'Administration fiscale est souvent amenée à faire un usage abusif de ses pouvoirs. C'est le constat fait par certains auteurs, qui ont fini par conclure que la fiscalité est le domaine par excellence « *où le citoyen touche personnellement du doigt la disproportion des forces* »⁴⁶⁹. Des exemples tirés de la pratique viennent étayer ces propos. Les plus connus gravitent autour du droit au sursis de paiement de l'impôt reconnu au contribuable par le Livre des procédures fiscales, vidé de sa substance par l'action de l'Administration et qui traduit du même coup le caractère lacunaire de la protection du contribuable. En effet, du fait du comportement de l'Administration, et dans l'attente d'une décision sur le bien-fondé ou la régularité des impositions contestées, le contribuable peut se trouver dépossédé d'une partie importante de son patrimoine. Pour pallier la protection lacunaire des textes fiscaux contre les effets potentiellement dévastateurs du temps (Section 1) le contribuable et le juge ont fait recours aux solutions du droit commun (Section 2).

Section 1 - Les lacunes de la protection par les textes fiscaux contre les effets potentiellement dévastateurs du temps

Il convient de rappeler qu'en principe, le contribuable doit payer les impositions et les pénalités dès lors qu'elles sont mises en recouvrement, même s'il en conteste le bien-fondé. Toutefois, conformément aux dispositions de l'article L. 277 du Livre des

⁴⁶⁹ DUBOIS Jean, *op. cit.*, p. 151.

procédures fiscales, il peut solliciter le sursis de paiement. La loi fait obligation au contribuable de constituer, spontanément ou à la demande du comptable, des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt. Cette obligation faite au contribuable de constituer les garanties est d'ailleurs un trait essentiel du régime du sursis de paiement. Il vise à équilibrer le droit conféré au contribuable de ne pas payer immédiatement avec le droit du Trésor d'assurer le recouvrement. Ce sursis n'est toutefois accordé au contribuable par le comptable que s'il juge les garanties suffisantes.

Pour prévenir les abus du comptable et régler les litiges portant sur la valeur des garanties offertes, le législateur a imaginé dès 1959 une procédure moderne et rapide destinée à faciliter l'octroi du sursis de paiement : le référé-garantie qui permet au contribuable de saisir le juge en cas de contestation sur l'appréciation de la garantie. Ainsi, le juge saisi dans un bref délai pourra rapidement ordonner au comptable d'accepter les garanties offertes ou dispenser le contribuable de garanties supplémentaires. Quand bien même les garanties seraient jugées insuffisantes, le comptable ne pourra engager que des mesures conservatoires à son encontre. Et là encore, le législateur a offert au contribuable la possibilité sous certaines conditions de demander la limitation ou l'abandon de ces mesures conservatoires.

Ces mesures aussi bien celles sollicitées devant l'autorité administrative tel le sursis de paiement (§1) que celles sollicitées devant l'autorité judiciaire et perçues comme un perfectionnement des règles traditionnelles du sursis de paiement (§2), demeurent insuffisantes.

§1- Les mesures sollicitées auprès de l'autorité administrative : le sursis de paiement

En matière fiscale, le sursis de paiement constitue le dispositif de droit commun permettant de corriger ce que pourrait avoir d'insupportable le caractère non suspensif du paiement, en cas de contestation des dettes fiscales.

Ce dispositif est d'ailleurs très ancien⁴⁷⁰. Il remonte à une loi du 13 juillet 1903. Il a été réaménagé par l'article 97 la loi du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal⁴⁷¹ puis complété par l'article 1^{er} de la loi du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale⁴⁷².

Ces dispositions, légèrement modifiées en 1987⁴⁷³, sont aujourd'hui codifiées sous les articles L. 277 à L. 280 du Livre des procédures fiscales et les dispositions réglementaires (article R. 277-1 à R. 277-7 du même livre).

Les effets de ce dispositif censé, dès son origine, permettre au contribuable de différer le paiement de l'imposition qu'il conteste, s'avèrent limités en pratique. Ces limites (B) trouvent pour partie leur origine dans les textes qui régissent la procédure du sursis de paiement (A).

A- La procédure du sursis de paiement

L'article L. 277 du Livre des procédures fiscales prévoit que pour bénéficier du sursis de paiement, le contribuable doit adresser une demande en ce sens au comptable⁴⁷⁴,

⁴⁷⁰ Sur l'historique du sursis de paiement, voir BUISSON Jacques, *op. cit.*, pp. 9 - 41.

⁴⁷¹ J.O.R.F. du 29 décembre 1959, p. 12472.

⁴⁷² J.O.R.F. 29 décembre 1963, p. 11827.

⁴⁷³ Article 81 de la loi de finances pour 1987 et article 17 de la loi du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales.

⁴⁷⁴ L'article L. 277 du Livre des procédures fiscales dispose : « *Le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge est autorisé, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes.*

L'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent.

Lorsque la réclamation mentionnée au premier alinéa porte sur un montant de droits supérieur à celui fixé par décret, le débiteur doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés.

A défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés.

Lorsque le comptable a fait procéder à une saisie conservatoire en application du quatrième alinéa, le contribuable peut demander au juge du référé prévu, selon le cas, aux articles L. 279 et L. 279 A,

dans le délai prévu par l'article R. 196-1 du Livre des procédures fiscales⁴⁷⁵. Il s'agit, le plus souvent d'une simple mention figurant à la fin de la réclamation contentieuse⁴⁷⁶ et précisant que le contribuable demande à surseoir au paiement de l'imposition contestée en application des dispositions de l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales. Elle ne présente donc aucune autonomie par rapport à la réclamation préalable qui est adressée aux services d'assiette. Quoiqu'il en soit, la réclamation, qui doit émaner du redevable de l'impôt lui-même, c'est-à-dire de celui qui est tenu par la loi de le payer⁴⁷⁷, doit comporter un exposé au moins sommaire des moyens et conclusions et être revêtue de sa signature.

Les impositions cessent d'être exigibles dès la demande de sursis de paiement⁴⁷⁸ (article L. 277 alinéa 1^{er} du Livre des procédures fiscales).

de prononcer la limitation ou l'abandon de cette mesure si elle comporte des conséquences difficilement réparables. Les dispositions des troisième et quatrième alinéas de l'article L. 279 sont applicables à cette procédure, la juridiction d'appel étant, selon le cas, le tribunal administratif ou le tribunal de grande instance ».

⁴⁷⁵ L'Article R. 196-1 du Livre des procédures fiscales dispose en effet que : « Pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts, doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, selon le cas :

- a) De la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement;
- b) Du versement de l'impôt contesté lorsque cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement ;
- c) De la réalisation de l'événement qui motive la réclamation.

Toutefois, dans les cas suivants, les réclamations doivent être présentées au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle, selon le cas :

- a) De la réception par le contribuable d'un nouvel avis d'imposition réparant les erreurs d'expédition que contenait celui adressé précédemment ;
- b) Au cours de laquelle les retenues à la source et les prélèvements ont été opérés s'il s'agit de contestations relatives à l'application de ces retenues ;
- c) Au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de cotisations d'impôts directs établies à tort ou faisant double emploi ».

⁴⁷⁶ Une demande de sursis ne peut pas, en revanche, être incluse dans un recours gracieux (C.E. 29 juin 1959, n°30023).

⁴⁷⁷ Le débiteur solidaire est tenu aux mêmes obligations que le débiteur principal. Pour obtenir le sursis de paiement, il est tenu non seulement d'en faire la demande, mais également d'offrir personnellement les garanties nécessaires au comptable du trésor (C.E. 24 octobre 1980, Tahar Ben Abbas, Rec. C.E. p. 658, R.J.F. 12/80, n° 1017).

⁴⁷⁸ Le contribuable qui a assorti sa réclamation d'une demande de sursis de paiement bénéficie de plein droit du sursis sollicité, à compter de la date d'introduction de la réclamation et jusqu'à ce que le service en charge du recouvrement statue sur la demande de sursis dans les formes prévues à l'article R. 277-1 du Livre des procédures fiscales. En l'absence de refus explicite des garanties, les effets du sursis de plein droit ne cessent, comme ceux du sursis octroyé après acceptation des garanties, que lorsque le rejet de la réclamation est devenu définitif à défaut d'avoir été déféré au juge de l'impôt dans le délai imparti ou, en cas de contentieux, lorsque le Tribunal administratif a statué sur la demande en décharge.

Le comptable, une fois informé de la demande de sursis de paiement, en vertu de l'article R. 277-1 alinéa 1^{er} du Livre des procédures fiscales⁴⁷⁹, invite le contribuable à constituer les garanties lorsque la réclamation porte sur un montant de droits supérieur à 4 500 €⁴⁸⁰.

Deux possibilités se rencontrent alors.

Le contribuable offre des garanties jugées suffisantes, c'est-à-dire de nature à protéger les intérêts du Trésor, ou en est dispensé par le comptable. Alors, sa demande de sursis produit *un effet maximal*, dans la mesure où aucune poursuite ne peut plus être dirigée contre lui.

Le contribuable n'offre pas les garanties ou offre les garanties jugées insuffisantes, il n'est, pour autant pas dépourvu de toute protection. Dans cette hypothèse, le contribuable bénéficie du « *mini-sursis* »⁴⁸¹ et le comptable ne peut prendre, en vertu du troisième alinéa de l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales, que des mesures conservatoires pouvant aller jusqu'à la saisie, mais la vente ne peut être effectuée ou la contrainte judiciaire ne peut être exercée jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par le service d'assiette, soit par le Tribunal compétent.

Le sursis de paiement en tant qu'il permet de suspendre l'exigibilité de l'impôt est souvent perçu comme un obstacle au recouvrement et de ce fait, n'est pas l'abri des atteintes de l'Administration, ce qui limite sa portée.

⁴⁷⁹ Article R. 277-1 alinéa 1^{er} : « *Le comptable compétent invite le contribuable qui a demandé à différer le paiement des impositions à constituer les garanties prévues à l'article L. 277. Le contribuable dispose d'un délai de quinze jours à compter de la réception de l'invitation formulée par le comptable pour faire connaître les garanties qu'il s'engage à constituer* ».

⁴⁸⁰ L'article R. 277-7 du Livre des procédures fiscales prévoit que : « *En cas de réclamation relative à l'assiette d'imposition et portant sur un montant de droits supérieur à 4 500 €, le débiteur doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés* ».

⁴⁸¹ Expression utilisée par le commissaire du gouvernement FABRE dans ses conclusions dans l'affaire jugée par la Section du contentieux du C.E. le 17 décembre 1976 (Dr. fisc. 1977, commentaire n°1274).

B- Les limites de la protection assurée par le sursis de paiement

De telles limites ont toujours existé. S'il est vrai que certaines ont disparu⁴⁸², d'autres subsistent toujours. Il existe encore diverses hypothèses où le mécanisme du sursis de paiement ne permet pas au contribuable d'éviter un paiement indu. La plupart trouvent leur origine dans le mécanisme même du sursis de paiement.

La première est celle où le Tribunal administratif rejette comme non fondées les prétentions du contribuable

Dans ce cas de figure, le contribuable est parvenu à constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance et a obtenu effectivement le sursis de paiement. A la suite de la notification du jugement confirmant le rejet de sa réclamation⁴⁸³, et malgré la saisine de la Cour administrative d'appel, l'impôt redevient exigible, l'appel n'ayant pas un caractère suspensif. Le sursis de paiement épuise ses effets après le jugement du Tribunal administratif. L'Administration pourra alors à nouveau poursuivre le recouvrement de l'impôt, du fait de l'absence d'effet suspensif de l'appel.

La deuxième hypothèse est celle où le contribuable a omis de solliciter le sursis de paiement

La demande de sursis de paiement est une faculté et non une obligation. Le contribuable, tout simplement par ignorance (s'il n'est pas imprégné des rouages du contentieux fiscal et ne s'est pas fait assister d'un conseil), peut omettre d'assortir sa réclamation contentieuse d'une demande de sursis de paiement, et ne pas régulariser dans le délai de la réclamation contentieuse.

⁴⁸² C'est le cas de celle résultant de l'article 9 de la loi du 31 décembre 1986, aujourd'hui supprimé, qui donnait au directeur des services fiscaux un pouvoir discrétionnaire pour accorder le sursis de paiement lorsqu'il estimait que le contribuable était de mauvaise foi ou avait fait l'objet d'une procédure d'office.

La troisième est celle où le contribuable ne peut offrir des garanties à la hauteur des droits qui lui sont réclamés :

- du fait du montant très élevé des impositions

Le contribuable peut faire l'objet d'un redressement déraisonnable qui lui ferme la porte du sursis de paiement. Le caractère exceptionnellement élevé des impositions peut empêcher les mécanismes habituels du sursis de paiement de jouer. Il s'agit, notamment des situations où à la suite d'une erreur administrative, les impositions réclamées au contribuable, sont si excessives qu'elles sont sans commune mesure avec ses capacités contributives réelles. La situation sera d'autant plus dramatique que le contribuable ne pouvant obtenir le sursis de paiement, faute pour lui de pouvoir offrir des garanties à hauteur des droits qui lui sont réclamés, ne pourra pas non plus saisir le juge du référé administratif afin d'être dispensé de garanties, du fait de son incapacité à consigner la somme nécessaire à cet effet. C'était le cas dans l'affaire Masse⁴⁸⁴ qui mettait en lumière les limites de la protection offerte par le sursis de paiement et qui avait conduit le juge à autoriser le contribuable à solliciter dans des hypothèses similaires le sursis à exécution de la décision d'imposition ou de poursuites. Cette affaire, en raison de l'importance de la décision qu'elle a suscitée mérite une étude approfondie. Elle sera donc analysée dans le cadre de l'examen des relais érigés par le juge administratif au sursis de paiement⁴⁸⁵.

- du fait de l'Administration

Avant même que le contribuable ait eu le temps de déposer une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement, le comptable peut avoir déjà mis en œuvre les mesures d'exécution forcée sur les biens du contribuable. Cette situation est d'autant plus désastreuse pour le contribuable qu'il ne pourra pas non plus saisir le juge du

⁴⁸³ En l'absence de saisine du juge, l'effet suspensif persiste uniquement jusqu'à l'expiration du délai de deux mois donné au contribuable pour saisir le Tribunal en cas de refus explicite des garanties offertes.

⁴⁸⁴ C.E. Section 13 juin 1984, n°46392, Rec. C.E. p. 209.

⁴⁸⁵ Cf. infra, p. 258 et s.

référé fiscal pour lui demander une dispense de garantie, la saisine de ce dernier étant conditionnée par la consignation sur un compte d'attente du Trésor d'une somme égale au dixième de l'impôt contesté. Ce fut par exemple le cas dans l'affaire Parfival⁴⁸⁶. Dans cette affaire, le trésorier principal du 8^{ième} arrondissement de Paris avait engagé des procédures devant le juge civil de l'exécution afin d'obtenir l'autorisation de pratiquer une saisie conservatoire de titres de participation et de créances détenus par la société Parfival, de dividendes lui revenant ainsi que de sommes inscrites au crédit de comptes bancaires ouverts à son nom. Ces procédures avaient permis au comptable de procéder à des saisies conservatoires, avant même la mise en recouvrement de 24 350 630 F de dividendes et 11 850 375 F de liquidités sur des comptes bancaires, soit un peu plus de 36 millions de F. Dès le lendemain du jour de la mise en recouvrement, le comptable avait fait signifier l'avis d'imposition à la société par exploit d'huissier et avait procédé aussitôt à la conversion des saisies conservatoires en saisies-attribution.

Le Trésor, avant le dépôt de la réclamation contentieuse, peut également, avoir déjà pris les sûretés légales sur les divers biens mobiliers et immobiliers lui appartenant. Or ces biens auraient pu être donnés en garantie d'un prêt à son banquier. Faute pour lui, d'apporter des garanties au banquier, le contribuable ne pourra obtenir le prêt qu'il aurait pu offrir en garantie au comptable en vue d'obtenir le sursis de paiement ou pour consigner la somme nécessaire à la saisine du juge du référé fiscal.

Le sursis de paiement est une procédure essentiellement administrative échappant par principe au contrôle juridictionnel. Toutefois, il peut donner lieu à un contrôle juridictionnel en ce qui concerne l'appréciation de la valeur des garanties offertes par le contribuable. L'intervention de l'autorité judiciaire apparaît alors comme un gage de sécurité pour le contribuable.

⁴⁸⁶ C.E. 25 avril 2001, n°213460, Sté Parfival, R.J.F. 7/01, n°1012. Cf. *Infra*, p. 246 et s.

§2- Les mesures sollicitées auprès de l'autorité juridictionnelle

Le dispositif du sursis de paiement, dans sa forme contemporaine inclut une procédure de référé : le référé-garantie⁴⁸⁷. La procédure du référé-garantie (A) est censée tempérer le pouvoir discrétionnaire de l'Administration dans l'appréciation des garanties offertes par le contribuable. Elle permet au contribuable de saisir le juge en cas de contestation sur la valeur des garanties. L'intervention du juge ne se limite pas à l'appréciation de la valeur des garanties. Le juge peut également prononcer, sous certaines conditions, la limitation ou l'abandon des mesures conservatoires prises par le comptable notamment lorsque le contribuable bénéficie du « *mini sursis* ». Ce pouvoir lui est reconnu dans le cadre de la procédure dite du référé conservatoire (B).

A- Le référé-garantie

Le référé-garantie fut institué par l'article 97 de la loi du 28 décembre 1959. Il est un perfectionnement des règles traditionnelles du sursis de paiement. Le but poursuivi par le législateur de l'époque était d'éviter que le contribuable soit contraint par l'Administration fiscale soit à payer, soit à constituer des garanties trop lourdes, le résultat étant, dans les deux cas, de mettre en péril l'existence même de son entreprise. Pour reprendre l'expression du commissaire du gouvernement TOURDIAS, le référé-garantie était « *le remède prévu pour que le sursis de paiement produise ses effets et ne soit pas vidé de son contenu par l'action de l'administration* »⁴⁸⁸.

Le référé-garantie, visé par l'article L. 279 du Livre des procédures fiscales et auquel renvoie l'article L. 552-2 du Code de justice administrative, est un mécanisme destiné à améliorer la situation du contribuable⁴⁸⁹. C'est une procédure accélérée du jugement des litiges dans le cadre du sursis de paiement. Il oblige le juge à statuer rapidement

⁴⁸⁷ L'emploi du terme « *référé fiscal* » peut cependant prêter à confusion. Le référé fiscal n'est pas une procédure applicable à l'ensemble du contentieux fiscal, mais a une portée restreinte dans la mesure où il s'agit d'une procédure accessoire au sursis de paiement, consistant à saisir le juge afin qu'il se prononce sur le caractère suffisant ou non des garanties constituées.

⁴⁸⁸ TOURDIAS Maurice, *le référé fiscal*, J.C.P 1960, n° 1577.

⁴⁸⁹ Sur le référé fiscal, voir COLLET Martin, *op. cit.* pp. 296-297.

sur la valeur des garanties offertes par le contribuable qui a sollicité le sursis de paiement. La durée de la procédure de référé-garantie est limitée à un mois.

1- La recevabilité

Elle suppose la réunion des conditions de fond et de forme.

Pour ce qui est des conditions de forme,

Le juge des référés de l'ordre administratif est saisi par voie de requête, dans les formes habituelles des requêtes introductives d'instance à savoir, par lettre simple adressée au greffe du Tribunal administratif territorialement compétent. Cette requête est rédigée sur papier libre et signée du redevable, ou le cas échéant de son avocat, son mandataire, ou toute autre personne habilitée. Elle doit en outre contenir explicitement l'exposé au moins sommaire des faits du litige, les points sur lesquels porte le litige, les motifs justifiant le bien-fondé des prétentions du réclamant, ainsi que l'objet réel de la demande.

Cette requête, assortie de trois copies, doit être accompagnée de la décision attaquée, c'est-à-dire de la lettre du comptable refusant les garanties (en cas de refus explicite) ainsi que de la preuve de la consignation du 1/10^{ième} du montant de l'impôt contesté.

La saisine du juge du référé judiciaire est plus formaliste. Celui-ci n'est saisi en effet que par voie d'assignation, c'est-à-dire à la suite d'un acte établi par un huissier, à la demande du contribuable.

Pour ce qui est des conditions de fond

Il ressort des dispositions des l'article L. 279 du Livre des procédures fiscales et L. 552-2 du Code de justice administrative que le référé-garantie n'est recevable qu'à trois conditions.

La première condition est la décision explicite de refus de garantie ; conformément aux principes régissant le contentieux fiscal, une décision préalable est en effet nécessaire pour toute saisine du juge. Cependant il arrive que le comptable s'abstienne de répondre à l'offre de garantie du contribuable, soit par négligence, soit par habile malveillance. Dans cette hypothèse, le comptable n'est en effet pas réputé avoir rendu une décision implicite de rejet de garanties. Il en résulte que le juge du référé fiscal ne peut régulièrement être saisi d'un litige portant sur un refus de garanties, si bien qu'il est incompétent pour se prononcer sur la requête du contribuable⁴⁹⁰.

La seconde condition a trait au délai. Aux termes de l'article L. 279 du Livre des procédures fiscales, le contribuable dispose d'un délai de quinze jours⁴⁹¹, à compter de la notification de la décision par lettre recommandée pour contester la décision de refus des garanties prise par le comptable.

Enfin, le contribuable doit justifier devant le juge du référé qu'il a consigné auprès du comptable une somme égale au dixième des impôts litigieux⁴⁹². Cette justification doit intervenir au plus tard à la date d'expiration du délai de saisine du juge du référé, sous peine d'irrecevabilité⁴⁹³.

Une fois ces conditions de recevabilité réunies, l'action en référé-garantie peut suivre son cours.

2- La procédure

En première instance, le juge doit statuer dans un délai très bref, à savoir un mois à compter de la requête du contribuable. L'instruction est menée de manière contradictoire par un magistrat du Tribunal administratif. Ce dernier communique la

⁴⁹⁰ C.E. 27 avril 1994, SA Lucas France, R.J.F. 94, n°749.

⁴⁹¹ Ce délai de quinze jours est un délai franc, qui n'inclut ni *dies a quo*, ni *dies adquem*, C.E. 9^e et 10^e s.- s. 19 avril 2000, n°200043, R.J.F. 5/00, n°703.

⁴⁹² L'alinéa 2 de l'article L. 279 dispose que la demande du contribuable « (...) n'est recevable que si le redevable a consigné auprès du comptable, à un compte d'attente, une somme égale au dixième des impôts contestés (...) ».

⁴⁹³ C.E. 17 mai 1981, Bion, Dr. fisc. 1989, commentaire 1987, conclusions MARTIN-LAPRADE Bruno.

demande du contribuable au service chargé du recouvrement, lui accordant un délai pour faire parvenir par le biais de son mémoire en défense ses observations.

Dès réception de ce mémoire en défense, une copie est également transmise au demandeur pour observation.

A l'issue de cet échange, le juge du référé convoque les parties à l'audience. Au terme de cette audience, le juge peut rendre dans le délai d'un mois à compter de sa saisine une ordonnance.

Le juge peut dispenser le redevable des garanties autres que celles déjà constituées ou estimer que les garanties accordées par le contribuable sont suffisantes. Alors, il sera enjoint au comptable d'accorder le sursis paiement dans l'attente d'une décision sur le fond de l'Administration ou du juge de l'impôt. En pareille hypothèse, les sommes consignées sur un compte d'attente du Trésor devront être restituées au contribuable.

Le juge peut estimer que les garanties offertes par le redevable de l'impôt sont insuffisantes. Le sursis de paiement est refusé et la dette fiscale redevient exigible. Toutefois le redevable bénéficiant du « *mini sursis* », ne pourra faire l'objet que de mesures conservatoires.

Un appel peut être interjeté devant le Tribunal administratif ou devant le Tribunal de grande instance contre l'ordonnance explicite du juge du référé, ou contre une ordonnance implicite de rejet si le juge n'a pas statué dans le délai d'un mois qui lui est imparti.

L'appel, conformément aux dispositions de l'alinéa 4 de l'article L. 279 du Livre des procédures fiscales, doit intervenir dans les huit jours qui suivent l'ordonnance contestée. L'interprétation que fait la jurisprudence de ce texte est largement favorable au contribuable dans la mesure où le délai de huit jours institué par le texte précité, ne court qu'à compter de la notification de l'ordonnance⁴⁹⁴. La voie d'appel est ouverte à la fois à l'Administration et au contribuable. Comme en première

⁴⁹⁴ C.E. 6 juin 1984, n° 47853, R.J.F. 84, n° 1100.

instance, le juge dispose d'un délai d'un mois pour statuer et en l'absence de décision dans ce délai, et comme pour un jugement explicite, un pourvoi contre le jugement implicite de rejet est possible dans un délai de deux mois⁴⁹⁵.

3- Les limites

La consignation du dixième de l'impôt contesté est une exigence sévère. Pour saisir le juge du référé fiscal, le contribuable doit consigner dans un compte d'attente du Trésor, une certaine somme. Cette somme, initialement fixée au quart de l'imposition contestée par la loi de 1959, a été réduite au dixième des impositions contestées depuis le 31 décembre 1986⁴⁹⁶. Bien que réduite, elle reste néanmoins lourde et peut se révéler préjudiciable pour le contribuable. S'il est vrai que la consignation sera remboursée en cas de succès de la réclamation au fond et que l'Administration sera tenue de verser des intérêts moratoires, il reste que dans certaines hypothèses telles que celles décrites lors de l'étude du sursis de paiement où le comptable a appréhendé la totalité des biens du contribuable ou celles dans lesquelles les impositions contestées sont sans commune mesure avec son patrimoine, le contribuable sera privé d'accès au juge du référé fiscal, faute d'avoir pu consigner la somme exigée. Souvent, et au meilleur des cas, le contribuable pourra obtenir un emprunt, mais dans des conditions très onéreuses. L'exigence de consignation, comme le faisait remarquer le commissaire de gouvernement TOURDIAS⁴⁹⁷, amoindrit la portée du référé fiscal. Ceci est d'autant plus vrai que les juridictions interprètent très restrictivement les dispositions de l'alinéa 2 de l'article L. 279 du Livre des procédures fiscales qui institue la consignation. L'alinéa 2 de l'article L. 279 du Livre des procédures fiscales prévoit que : « *Une caution bancaire ou la remise de valeurs mobilières cotées en bourse peut tenir lieu de consignation* ». Les juges refusent les consignations autres que celles prévues par ce texte. Ainsi, il a été jugé que ne constituait pas une garantie équivalant à une telle consignation :

⁴⁹⁵ C.E. Section 9 février 1979, R.J.F. 79, n° 180.

⁴⁹⁶ Article 81 de la loi n°86-1317 du 30 décembre 1986 de finances pour 1987, J.O.R.F. du 31 décembre 1986.

⁴⁹⁷ TOURDIAS Maurice dans son article précité.

- une somme figurant au crédit d'un compte bancaire ouvert au nom du contribuable mais qui avait été visée par un avis à tiers détenteur émis par le comptable⁴⁹⁸ ;
- des sommes payées antérieurement par le contribuable à la caisse du comptable mais sans indication de sa part de son intention de les affecter à la consignation⁴⁹⁹ ;
- le prix de vente d'une étude notariale sur lequel le comptable du Trésor avait pratiqué une saisie conservatoire⁵⁰⁰ ;
- la créance du contribuable sur une commune en règlement d'un marché, ayant fait l'objet d'un mandat émis au profit de ce contribuable par le receveur municipal, mais qui avait été retenue au moyen d'un avis à tiers détenteur que le même receveur s'était délivré à lui-même pris, cette fois, en sa qualité comptable du Trésor chargé du recouvrement de l'impôt⁵⁰¹.

Le référé-garantie permet au contribuable qui ne peut bénéficier du sursis de paiement parce que les garanties offertes ont été refusées par le comptable qui les a estimées insuffisantes de porter la contestation devant l'autorité judiciaire. Lorsque le comptable a, ainsi, estimé insuffisantes les garanties offertes, il peut, comme en l'absence de constitution de garanties et en vertu des dispositions de l'article L. 277 alinéa 4 du Livre des procédures fiscales⁵⁰², prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés. En pareilles circonstances, le contribuable pourra également saisir l'autorité judiciaire pour obtenir la limitation ou l'abandon des mesures conservatoires prises par le comptable.

⁴⁹⁸ C.E. 21 juillet 1995, n°124601, société fiduciaire annécienne, R.J.F. 10/95, n°1196.

⁴⁹⁹ C.E. 20 novembre 1995, n°145721, S.A.R.L. Mamounia, R.J.F. 1/96, n°123.

⁵⁰⁰ C.E. 11 juin 1999, n°200537, Sabot, R.J.F. 12/99, n°1612.

⁵⁰¹ C.E. 15 octobre 1997, n°175722 et 175798, S.A.R.L. Euro Construction Outre-Mer, R.J.F. 11/97, n°1060 ; chronique VERCLYTTE Stéphane, p. 667 ; conclusions LOLOUM François, B.D.C.F. 6/97, n°119.

B- Le référé-mesures conservatoires

Les mesures conservatoires, à l'opposé de certaines mesures d'exécution forcée très souvent utilisées par l'Administration fiscale tels l'avis à tiers détenteur ou la saisie-attribution, laissent les biens saisis dans le patrimoine contribuable. Pour autant, elles peuvent représenter une menace pour le contribuable car, tout en laissant les biens saisis dans le patrimoine de ce dernier, ces mesures conservatoires les rendent indisponibles et peuvent, dès lors, menacer de façon suffisamment grave la situation du contribuable. C'est pour pallier ce danger que la procédure de référé-mesures conservatoires a été instituée. Cette procédure qui remonte à une loi du 8 juillet 1987⁵⁰³, est codifiée à l'article L. 277 alinéa 4 du Livre des procédures fiscale, qui dispose que : « *Lorsque le comptable a fait procéder à une saisie conservatoire (...), le contribuable peut demander au juge du référé (...) de prononcer la limitation ou l'abandon de cette mesure si elle comporte des conséquences difficilement réparables (...)* ».

1- La recevabilité

La saisine du juge semble plus aisée dans le cadre du référé-mesure conservatoire que dans celui référé-garantie dans la mesure où aucune consignation n'est exigée. Cette saisine, qui plus est, n'est enfermée dans aucun délai.

La condition relative aux conséquences difficilement réparables, empruntée à l'ancienne procédure de sursis à exécution des décisions administratives, a été maintenue malgré la disparition de cette notion du fait de la loi du 30 juin 2000 réformant les procédures de référé devant le juge administratif. Cette loi a, en effet, substitué à l'ancienne procédure de sursis à exécution, une nouvelle procédure, celle du référé-suspension, dont la mise en œuvre est conditionnée par la preuve d'une urgence et non plus par celle d'un préjudice difficilement réparable. La réformation

⁵⁰² L'alinéa 4 de l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales dispose en effet que : « *A défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés* ».

⁵⁰³ Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987.

de l'alinéa 4 de l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales, par substitution à la condition de préjudice difficilement réparable de celle de l'urgence n'aurait, de toute façon eu aucune influence sur le sort des demandes des contribuables puisque la jurisprudence est restée statique⁵⁰⁴.

Quoi qu'il en soit, le comptable dispose d'un large éventail de saisies conservatoires⁵⁰⁵ lesquelles peuvent faire l'objet de contestation devant le juge du référé fiscal :

- les saisies conservatoires de meubles corporels,
- la saisie conservatoire de créances,
- la saisie conservatoire des droits d'associés et de valeurs mobilières,
- la saisie-revendication,
- la saisie conservatoire des navires.

Ne sont pas considérés comme mesures conservatoires :

- les inscriptions de sûretés⁵⁰⁶ dans la mesure où l'alinéa 4 de l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales emploie le terme « *saisie* » ;
- les saisies-attribution ;
- les avis à tiers détenteurs car depuis le 1^{er} janvier 2002, ils ne figurent plus parmi les mesures conservatoires autorisées par l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales ; sa mention en a été supprimée par l'article 74 de la loi 2001-1275 du 28 décembre 2001⁵⁰⁷.

⁵⁰⁴ Voir infra, p. 285 et s.

⁵⁰⁵ LEBORGNE Anne, *op. cit.* p. 40.

⁵⁰⁶ Il peut s'agir d'une inscription provisoire d'hypothèque sur un immeuble ou de nantissement sur un fonds de commerce. La sûreté peut aussi consister en un nantissement des parts sociales ou des valeurs mobilières.

⁵⁰⁷ Le législateur a tiré ainsi les conséquences de la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass. Com. 16 décembre 1997, Receveur de Paris c/ Association Wagram Billard Club, RJF 4/98, n°465), qui considère que, dans le cadre du régime de la loi du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures d'exécution, l'avis à tiers détenteur opère l'attribution immédiate des fonds au profit du Trésor Public et donc constitue une mesure d'exécution. Il en va de même de la saisie-attribution.

2- La procédure

Le juge compétent, en première instance, en matière de référé-mesures conservatoires, est un magistrat unique désigné par le président du Tribunal. En fonction de la nature de l'impôt contesté, il peut s'agir d'un juge du Tribunal administratif ou du Tribunal de grande instance.

Le juge doit statuer dans un délai d'un mois au maximum. L'instruction est menée de la même manière qu'en matière de référé-garantie, et dans les mêmes délais, le juge disposant d'un mois pour rendre son ordonnance. Si cette ordonnance rejette la requête, les mesures conservatoires prises par le comptable sont maintenues. Et, si au contraire, le juge est convaincu de tout ou partie des arguments du contribuable, il peut ordonner la mainlevée totale ou partielle de la saisie.

Comme en matière de référé-garantie, et dans les mêmes délais, l'ordonnance du juge ou sa décision implicite de rejet peut être frappée d'appel devant le Tribunal administratif ou le Tribunal de grande instance suivant les cas.

Le jugement d'appel peut ensuite faire l'objet d'un pourvoi en cassation dans le délai de deux mois à compter de sa notification ou à compter de l'expiration du délai imparti au Tribunal pour statuer.

3- Les limites

Elles tiennent à la principale condition de recevabilité du référé-mesures conservatoires : le « *préjudice difficilement réparable* ». La jurisprudence applique au référé-mesures conservatoires les solutions retenues en matière de sursis à exécution⁵⁰⁸. Or, en matière de sursis à exécution, cette notion était appréciée de manière fort restrictive⁵⁰⁹, le préjudice difficilement réparable n'étant admis que

⁵⁰⁸ CE 5 avril 1993, n° 88530, Launay, précité.

⁵⁰⁹ Voir infra, p. 285 et s.

lorsque « *la ruine est au rendez-vous* »⁵¹⁰. De manière plus précise, cette condition n'est satisfaite, pour une entreprise que lorsque sa survie est menacée et pour une personne physique, que lorsqu'il résulte de la comparaison entre le montant de la dette fiscale et la situation financière ou patrimoniale du contribuable que le recouvrement pourrait conduire à des actes de disposition irréversibles et dommageables pour le contribuable.

La voie du référé-mesures conservatoires semble toutefois être fermée pour ce qui est des inscriptions de sûreté sur les biens du redevable de l'impôt.

Au stade du recouvrement de l'impôt, le Livre des procédures fiscales prévoit trois mesures censées protéger le contribuable : le sursis de paiement, le référé-garantie et le référé-mesures conservatoires. De ces trois mesures, le sursis de paiement, est celui qui apporte le plus de sérénité au contribuable, en ce sens qu'il a pour effet d'interrompre l'exécution de la décision de mise en recouvrement contestée. Son originalité réside en ce qu'il est reconnu comme un droit pour le contribuable. Il a une *portée maximum* lorsque le contribuable offre des garanties estimées suffisantes par le comptable, dans la mesure où le comptable ne peut plus exercer de poursuites contre lui ; dans le cas contraire, une *portée minimum limitée*, en ce sens que, seules les mesures conservatoires peuvent être prises par le comptable.

Pour autant, le sursis de paiement demeure, comme toutes les autres mesures du Livre des procédures fiscales susvisées, un mode de protection imparfait, ce qui justifie pour partie, l'exercice concurrent par le juge du pouvoir qu'il a généralement dans les autres matières ressortissant de sa compétence.

⁵¹⁰ Selon l'expression du rapporteur public TOUVET Laurent dans l'affaire Confédération nationale des radio libres (C.E. Section 19 janvier 2001, n°228815, R.J.F. 5/01).

Section 2 - Le recours aux solutions du droit commun

Le juge a reconnu au contribuable la possibilité de recourir aux dispositions générales du Code de justice administrative dans deux séries de circonstance. Pour contourner les hypothèses de paralysie de la procédure de sursis de paiement ou pour pallier l'absence de procédure d'urgence en matière de remboursement de crédits d'impôts, par le biais du référé-provision. Ce recours aux mesures de droit commun qui se justifie par le manque de solutions apportées par le législateur en matière fiscale (§2) ne garantit pas toujours au contribuable une protection parfaite (§1).

§1- Un recours au droit commun ne garantissant toujours pas une protection parfaite

Pour pallier les insuffisances des mesures de protection offertes par les textes fiscaux au redevable de l'impôt, le juge s'est tourné vers les solutions de droit commun. Le recours aux mesures prévues par le Code de justice administrative (A) ou celles prévues par le Code de procédure civile (B) ont nettement contribué à améliorer la protection du contribuable, même si celle-ci reste à parfaire.

A- Les mesures prévues par le Code de justice administrative

Ces mesures sont de nature à améliorer les règles du contentieux du recouvrement sans toutefois mettre définitivement le contribuable à l'abri des effets potentiellement dévastateurs du temps. Il s'agit notamment du référé-suspension (2), du référé-liberté (4), du sursis à exécution des décisions juridictionnelles (3) ou du référé-provision (1).

1- Le référé-provision

Cette procédure est d'application récente⁵¹¹ devant les Tribunaux et Cour administratives d'appel. Elle n'a été introduite qu'à partir de 1988 par le décret n° 88-907 du 2 septembre 1988 portant diverses mesures relatives à la procédure administrative contentieuse, sous la dénomination de « *référé administratif* ».

Avant ce décret, le Conseil d'Etat interdisait au juge administratif d'appliquer les règles du référé-provision judiciaire de l'article 809 alinéa 2 du Code de procédure civile⁵¹².

Dans sa version d'origine elle s'inspirait très fortement du référé-provision applicable depuis 1973 devant les juridictions de l'ordre judiciaire, dont elle reprenait la condition de l'obligation non sérieusement contestable. Mais, elle s'en différenciait dans la mesure où, d'une part, l'administré devait à peine d'irrecevabilité introduire une instance au fond et, d'autre part, le juge pouvait d'office obliger l'administré à constituer une garantie.

Dans sa version actuelle issue de la loi n°2000-597 du 30 juin 2000 relative au référé devant les juridictions administratives⁵¹³ cette procédure a été légèrement réaménagée. L'obligation de saisir le juge du fond n'est plus une condition exigée pour l'octroi du référé-provision.

La procédure de référé-provision, régie par les articles R. 541-1 à R. 541-6 du Code de justice administrative, est traditionnellement présentée comme un référé non lié à l'urgence. Le Code de justice administrative ne classe d'ailleurs pas le référé-provision parmi les procédures d'urgence. Mais cela n'empêche pas que le référé-provision soit ressenti et utilisé comme une procédure d'urgence. Cette procédure

⁵¹¹ GERBI Hervé, *Les procédures d'urgence en matière fiscale*, Thèse Université Aix Marseille 3, 2008, p. 228.

⁵¹² C.E. 20 juin 1980, Sté Gaz de France, Rec. C.E., p. 284, conclusions ROUGEVIN-BAVILLE Michel.

L'article 809 alinéa 2 du Code de procédure civile prévoit en effet que : « *dans les cas où l'existence de l'obligation n'est pas sérieusement contestable, (le président) peut accorder une provision au créancier ou ordonner l'exécution de l'obligation, même s'il s'agit d'une obligation de faire* ».

⁵¹³ J.O.R.F. n°151 du 1 juillet 2000, p. 9948.

peut être invoquée par le contribuable pour pallier l'absence de procédure d'urgence en matière de restitution de crédits d'impôt⁵¹⁴. Elle permet d'obtenir une décision rapide.

a- La recevabilité

L'article R. 541 du Code de justice administrative dispose que le juge des référés peut accorder une provision au créancier qui l'a saisi lorsque l'existence d'une obligation de payer n'est pas sérieusement contestable.

b- Le déroulement de la procédure

Le contribuable, avant tout recours contentieux et donc avant la saisine du juge administratif, doit adresser au préalable à l'Administration une demande de remboursement de T.V.A.⁵¹⁵. C'est donc en cas de refus implicite ou explicite de l'Administration que le contribuable pourra saisir le juge des référés d'une demande en remboursement total ou partiel du crédit de taxe litigieux⁵¹⁶.

Le juge des référés statue au terme d'une procédure contradictoire, écrite ou orale⁵¹⁷. L'audience doit être publique⁵¹⁸.

L'ordonnance est rendue par un juge unique. L'ordonnance du juge refusant ou accordant une provision en application des dispositions de l'article R. 541-1 du Code de justice administrative est susceptible d'être contestée devant la Cour administrative d'appel dans les quinze jours de sa notification. L'ordonnance de la Cour administrative peut dans un délai de quinze jours également à compter de sa notification faire l'objet d'un pourvoi en cassation.

⁵¹⁴ GOHIN Olivier (sous la direction), *Les procédures d'urgence : approches comparatives*, L.G.D.J., 2008, p. 176.

⁵¹⁵ C.E. Section 10 juillet 2002, n°244411, S.A.R.L. Grey Diffusion, R.J.F. 10/02, n°1183, conclusions COURTIAL Jean.

⁵¹⁶ GERBI Hervé, *op. cit.*, p. 260.

⁵¹⁷ Article L. 521-1 du Code de justice administrative.

⁵¹⁸ C.E. 8^e et 9^e s.-s. 30 décembre 2002, n°247463, Société Mec Micro Electronics, R.J.F. 3/03, n°379.

Lorsqu'une provision est accordée, elle ne constitue qu'une avance pour le contribuable dans l'attente d'une solution au fond. A la date de la décision au fond et en fonction de l'ordonnance prise, elle est conservée par le contribuable si la décision lui est favorable. Mais, dans le cas contraire, elle peut faire l'objet d'un reversement selon les voies légales⁵¹⁹. Enfin, l'Administration peut aisément limiter les conséquences dommageables d'une décision de référé-provision. Pour ce faire, elle peut par exemple demander au juge que la provision soit limitée à une partie de la demande du contribuable.

c- Les limites du référé-provision

Pour accorder la provision, le président du Tribunal administratif, de la Cour administrative ou l'un des magistrats délégués par eux doit apprécier le fond du droit dans la mesure où pour reprendre l'expression du commissaire du gouvernement Jean COURTIAL il est le juge de « *l'évidence du bon droit* »⁵²⁰. Mais, il doit le faire sans empiéter sur les prérogatives du juge du fond. Il ne doit pas trancher une question présentant une difficulté sérieuse, c'est-à-dire « *une question délicate* ». Or, ni la loi, ni le Conseil d'Etat⁵²¹, ni même la Cour de cassation⁵²² ne donne une définition claire et précise de la notion. Du fait de l'incertitude qui entoure cette notion, l'ordonnance rendue court donc de grands risques d'être censurée par le Conseil d'Etat qui exerce un contrôle de qualification juridique sur la notion d'obligation non sérieusement contestable en matière de référé-provision⁵²³.

⁵¹⁹ GOHIN Olivier, *op. cit.*, p. 178.

⁵²⁰ COURTIAL Jean, conclusions sous C.E. 10 juillet 2002, n°244411, Ministre c/ S.A.R.L. Grey Diffusion, R.J.F. 10/02, n°1183.

⁵²¹ Constitue par exemple une contestation sérieuse justifiant la censure devant le Conseil d'Etat, la question de savoir si le versement d'intérêts moratoires en application de l'article L. 208 du Livre des procédures fiscales, lorsqu'un redevable de la T.V.A. invoque une surestimation de son chiffre d'affaires déclaré n'ayant d'incidence que sur le montant d'un crédit de T.V.A., suppose l'existence d'une réclamation tendant, selon les formes prévues aux articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au Code général des impôts, au remboursement d'un crédit de T.V.A. (CE 9^e et 10^e s.-s. 29 janvier 2003, n°250345, ministre c/ S.A. General Electric Capital Fleet Services, R.J.F. 4/03, n° 501 ; B.D.C.F. 4/03, n° 57, conclusions VALLEE Laurent).

⁵²² Constitue par exemple une contestation sérieuse justifiant la censure devant la Cour de cassation pour violation de l'article 809 alinéa 2 du Code de procédure civile, la Cour d'appel qui tranche une contestation juridique sérieuse en interprétant les clauses imprécises d'un contrat (Cass. civ. 1^{ère} 31 mars 1998, n° 617 PB, Bull. Civ. I, p. 91, n° 137).

⁵²³ C.E. Section 10 avril 1992, n°108294, Centre hospitalier général d'Hyères, Rec. C.E. p. 169 ; conclusions TABUTEAU Didier-Roland, A.J.D.A. 1993, p. 88.

STAHL Jacques-Henri dans ses conclusions sur l'affaire Ville de Marseille c/ M. Moullet (C.E. 21 juin 1996 n°171969, Rec. C.E. p. 243 ; A.J.D.A. 1996, p. 929) et VALLEE Laurent dans ses

Si le juge du référé-provision est juge de « *l'évidence du bon droit* »⁵²⁴, le juge du référé-suspension, lui, est juge de « *l'apparence du bon droit* »⁵²⁵.

2- *Le référé-suspension*

La procédure du référé-suspension⁵²⁶, issue de la loi n°2000-597 du 30 juin 2000 relative au référé devant les juridictions administratives, est l'héritière de la procédure de sursis à exécution. Elle a, au même titre que le sursis à exécution, pour objet et pour effet de permettre la suspension du caractère exécutoire des décisions administratives.

a- Les conditions du référé-suspension

La recevabilité de la requête en référé-suspension

En matière fiscale, la requête en référé-suspension est recevable non seulement contre la décision d'imposition qui est une décision d'assiette (l'article du rôle et l'avis de mise en recouvrement), mais également contre la décision du comptable d'engager des poursuites, c'est-à-dire le plus souvent, et depuis la loi la loi n° 87-1060 du 30

conclusions sur l'affaire ministre c/ S.A. General Electric Capital Fleet Services précitée, estiment que le Conseil d'Etat n'est pas revenu sur sa décision de Section du 10 avril 1992 précitée par laquelle il s'attribuait le pouvoir d'exercer un contrôle de qualification juridique sur la notion de l'obligation non sérieusement contestable, bien que certaines décisions postérieures (par exemple : C.E. 29 juillet 1994, n° 133369, Rec. C.E. p. 401 ; C.E. section 10 juillet 2002, n° 244411, S.A.R.L. Grey Diffusion) aient pu laisser croire qu'il avait abandonné ce contrôle.

⁵²⁴ COURTIAL Jean, conclusions sous C.E. 10 juillet 2002, n°244411, Ministre c/ Sarl Grey Diffusion, précité.

⁵²⁵ *ibid.*

⁵²⁶ Elle est codifiée à l'article L. 521-1 du Code de justice administrative qui dispose : « *Quand une décision administrative, même de rejet, fait l'objet d'une requête en annulation ou en réformation, le juge des référés, saisi d'une demande en ce sens, peut ordonner la suspension de l'exécution de cette décision, ou de certains de ses effets, lorsque l'urgence le justifie et qu'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision* ».

décembre 1987, la décision de décerner une mise en demeure de payer, un avis à tiers détenteur⁵²⁷.

Elle n'est en revanche pas recevable lorsque le contribuable sollicite plutôt la suspension d'un avis d'imposition. L'avis d'imposition n'ayant pas d'autre but que d'informer le contribuable de la mise en recouvrement du rôle, n'est pas une décision administrative⁵²⁸.

La requête en référé-suspension peut être introduite à l'occasion de chaque acte de poursuite, dès lors qu'un contentieux de recouvrement a été régulièrement engagé par une réclamation dirigée contre le premier acte de poursuites⁵²⁹. En l'absence de poursuites, une demande de suspension dirigée contre une décision de rejet implicite d'un trésorier payeur général est irrecevable⁵³⁰. Si la décision contestée n'est pas susceptible de recours, la demande de référé-suspension n'est pas recevable⁵³¹.

La requête en référé-suspension n'est pas recevable tant que le sursis de paiement produit ses effets. En effet, s'il est vrai que l'existence de la procédure spéciale au contentieux fiscal qu'est le sursis de paiement n'empêche pas le recours à la procédure de droit commun qu'est le référé-suspension⁵³², il reste que si le contribuable a obtenu le sursis de paiement de l'impôt, il ne peut, tant que ce sursis demeure, demander à due concurrence une procédure de référé-suspension. Le sursis

⁵²⁷ Le contribuable, qui souhaite obtenir la suspension de leur exécution doit, depuis la loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987, saisir le juge d'une opposition à l'obligation de payer et non plus d'une opposition à contrainte, comme autrefois.

⁵²⁸ L'avis d'imposition n'est, en effet, pas une décision administrative au sens de l'article L. 521-1 précité. Il a juste pour objet d'informer le redevable de l'impôt de la mise en recouvrement du rôle et l'impôt n'est exigible à défaut de réception d'un tel acte qu'à compter de la date où ce dernier a été informé de cette mise en recouvrement. Toutefois, si le redevable demande la suspension de l'avis d'imposition, le juge peut requalifier comme tendant à la demande de la suspension de la décision d'imposition exprimée dans l'avis d'imposition (C.E. Section 20 novembre 1992, n°71902, Seigneur, Rec. C.E. p. 416 ; R.J.F. 1/93, n°143).

⁵²⁹ C.E. 30 novembre 2001, n°234 654, Dion, précité ; C.E. 10 décembre 2001, n°238546, Monégier du Sorbier, R.J.F. 04/02, n°445 ; C.E. 10 avril 2002, n°241604, Sté Import-Export du Velay, R.J.F. 07/02, n°856 ; conclusions BACHELIER Gilles, B.D.C.F. 7/02, n°100 ; C.E. 8 mars 2002, n°240654, Tournois, R.J.F. 11/02, n°1314 ; C.E. 15 juin 2007, n°299966, 9^e et 10^e s.-s. Sté Printing Pack BV, R.J.F. 10/07, n° 1150 ; conclusions VERCLYTTE Stéphane, B.D.C.F. 10/07, n°115.

⁵³⁰ C.E. 15 juin 2001, 230578, Sisquille, R.J.F. 10/01, n°1322 ; conclusions MITJAVILLE Marie-Hélène, B.D.C.F. 10/02, n°127.

⁵³¹ C.E. Section 27 mai 2001, 241670, Min. c/ S.A.R.L. Grey Diffusion, R.J.F. 8-9/01, n° 926 ; conclusions COURTIAL Jean, B.D.C.F. 01, p. 666.

de paiement a pour effet de suspendre l'exigibilité de l'impôt de sorte que la demande de référé-suspension, dans cette hypothèse, est sans objet et par suite irrecevable⁵³³.

La requête en référé-suspension n'est pas non plus recevable si le contribuable n'a pas encore fait l'objet de poursuites. En pareille hypothèse, la réclamation en contentieux du recouvrement sur laquelle elle s'appuie serait jugée irrecevable car prématurée⁵³⁴.

La requête en référé-suspension, qui a pour objet la suspension de l'exécution d'une décision administrative ou d'un acte administratif, n'est de plus, pas recevable si le contribuable ne justifie pas avoir saisi le juge de l'impôt d'une demande en annulation de cet acte. La requête en référé-suspension n'est, en réalité, que l'accessoire d'une demande au fond. Cette exigence de saisine du juge du fond peut paraître, toutefois, incompatible avec l'esprit du référé-suspension, celui d'une intervention rapide du juge des référés, d'autant plus que la saisine du juge de l'impôt est, elle-même, conditionnée par l'introduction auprès au service d'assiette d'une réclamation préalable. La saisine du juge de l'impôt a pour objet l'annulation de la décision de l'Administration. Conscient de ce que la réclamation préalable pouvait être une entrave à la procédure du référé-suspension, le Conseil d'Etat dans sa décision de Section Société Produits Roche⁵³⁵ a précisé, dans un sens favorable au contribuable, l'articulation entre le référé-suspension et le recours administratif préalable. Il a admis que la suspension d'un acte puisse être demandée au juge des référés sans attendre que l'Administration ait statué sur ce recours préalable dès lors que l'auteur de la demande a justifié, en produisant une copie de ce recours, qu'il a engagé les démarches nécessaires auprès de l'Administration pour obtenir l'annulation ou la réformation de la décision contestée.

⁵³² L'arrêt Janfin, qui se situe d'ailleurs dans le droit fil de la jurisprudence du Conseil d'Etat sous l'ère du sursis à exécution, a admis que le sursis de paiement ne faisait pas obstacle à une demande de référé-suspension.

⁵³³ Sous le régime du sursis à exécution, voir C.E. 2 novembre 1987, n°78849, R.J.F. 1/88, n°137 ; C.E. 9 mars 1988, n°86078, M. Carlier, R.J.F. 5/88, n°677.

⁵³⁴ C.E. 10^e et 9^e s.-s. 15 juin 2001, n°230578 précité.

⁵³⁵ C.E. 12 octobre 2001, n°237376, R.J.F. 1/02, n°104 ; chronique OLLEON Laurent, R.J.F. 7/02, p.547, chronique GUYOMAR Mattias et COLLIN Pierre ; A.J.D.A. 2002, p.123 ; conclusions Mme FOMBEUR Pascale, R.F.D.A. 2002, p.315.

Si la décision de l'Administration sur le recours préalable intervient alors que le juge n'a pas encore statué sur la demande de suspension de la décision initiale, cette demande perd son objet et le juge des référés ne pourra que constater un non-lieu à statuer⁵³⁶. A moins que la décision prise sur le recours préalable confirme la décision initiale, auquel cas le juge des référés pourrait regarder la demande de suspension comme dirigée aussi contre cette décision « *confirmative* »⁵³⁷. A condition, bien entendu, qu'une requête en annulation de la décision prise sur recours ait été bien introduite.

Le contribuable peut recourir au référé-suspension dans des hypothèses suivantes :

- après refus des garanties par le comptable car le contribuable ne bénéficie que du « *mini sursis de paiement* » n'excluant pas les mesures conservatoires ;
- après rejet de sa réclamation car la suspension accordée par le comptable ou ordonnée en référé ne produit ses effets que jusqu'au rejet de la réclamation (soit six mois en cas de rejet est implicite)⁵³⁸ ; si le contribuable souhaite continuer à bénéficier du sursis au recouvrement, il doit solliciter à nouveau le référé-suspension ;
- en appel après rejet de sa demande par le Tribunal administratif lorsque les effets du sursis de paiement ont expiré du fait du jugement du juge de l'impôt.

Mais le référé-suspension n'est plus possible en cassation.

En cassation le contribuable pourra solliciter le sursis à exécution de l'arrêt de la Cour d'appel.

⁵³⁶ C.E. 23 janvier 2004, n° 257596, Sté Etablissements J. Richard Ducros, R.J.F. 5/04, n°542.

⁵³⁷ C.E. 24 novembre 2005, Jeddi, Rec. C.E. p. 910.

⁵³⁸ C.E. 6 novembre 2002, n°246830, S.A. Le Micocoulier, R.J.F. 01/03, n°107, conclusions BACHELIER Gilles ; observations DE GIVRE Yann, B.G.F.E. 1/03, p.20.

La présentation formelle de la demande de référé-suspension

La demande de suspension qui peut être formulée à tout moment d'une instance fiscale, doit l'être par une requête distincte du recours principal dont une copie sera jointe à la requête. Contrairement à l'état du droit antérieur⁵³⁹, cette formalité est désormais instituée à peine d'irrecevabilité⁵⁴⁰.

Les conditions de fond

Le contribuable doit établir, d'une part, que l'urgence est constituée et, d'autre part, qu'il existe un doute sérieux sur la légalité de la décision attaquée. Ces deux conditions, posées par l'article L. 521-1 du Code de justice administrative, en raison de leur complexité, feront l'objet d'une étude approfondie au Titre II⁵⁴¹.

b- Le déroulement de la procédure devant le juge du référé-suspension

La demande doit montrer en quoi il y a urgence et doute sérieux. Elle est communiquée à l'Administration par le juge qui l'invite à faire dans un bref délai ses observations⁵⁴², mais les arguments en défense sont souvent développés à l'audience.

L'alinéa 2 de l'article L. 522-1 du Code de justice administrative fait obligation au juge d'informer les parties de la date et de l'heure de l'audience publique.

L'ordonnance rendue par le juge des référés du Tribunal administratif peut rejeter la demande de suspension ou accorder une suspension partielle ou totale.

Ces ordonnances qui, conformément aux dispositions de l'article L. 523-1 du Code de justice administrative, sont rendues en dernier ressort, ne sont susceptibles que d'un pourvoi en cassation devant le Conseil d'Etat dans un délai de 15 jours.

⁵³⁹ C.E. 16 janvier 1970, n°78975, Blanc, Rec. C.E. p. 29.

⁵⁴⁰ Article R. 522-1 du Code de justice administrative.

⁵⁴¹ Voir infra p. 294 et s.

c- Les limites du référé-suspension

Les conditions de fond sont appréciées de manière restrictive. Le bénéfice du référé-suspension demeure exceptionnel. En outre, le référé-suspension n'est plus possible en cassation.

Néanmoins, en cassation le contribuable pourra solliciter le sursis à exécution de l'arrêt de la Cour d'appel.

3-Le sursis à exécution des décisions juridictionnelles

Le sursis à exécution des décisions juridictionnelles comme le référé-suspension, est un correctif au principe de l'effet non suspensif des voies de recours contre les décisions juridictionnelles rappelé par le Code de justice administrative⁵⁴³. Il permet au juge, sur la demande qui lui est faite, de suspendre provisoirement l'exécution du jugement contesté.

Le pouvoir de connaître des demandes de sursis à exécution des décisions de juridictionnelles appartient principalement aux Cours administratives d'appel, en ce qui concerne les jugements des Tribunaux administratifs⁵⁴⁴.

La demande de sursis doit être l'accessoire d'un recours en annulation ou en réformation du jugement. A peine d'irrecevabilité, cette demande doit être formalisée par une requête distincte du recours en appel ou en cassation et être accompagnée d'une copie du recours⁵⁴⁵.

⁵⁴² Article R. 522-4 du Code de justice administrative.

⁵⁴³ Article R. 811-13 Code de justice administrative.

⁵⁴⁴ R. 811-17 du Code de justice administrative qui dispose : « (...) le sursis peut être ordonné à la demande du requérant si l'exécution de la décision de première instance attaquée risque d'entraîner des conséquences difficilement réparables et si les moyens énoncés dans la requête paraissent sérieux en l'état de l'instruction».

Pour des exemples d'application, voir C.E. 12 janvier 2005, n°254590, Oukeo, R.J.F. 7/05, n°945 et conclusions VALLEE Laurent, B.D.C.F. 4/05, n°52 ; C.E. 15 mars 2006, n°277707, SCEA Les Escruevous, R.J.F. 7/06, n°945 et conclusions VALLEE Laurent B.D.C.F. 7/06, n° 94.

⁵⁴⁵ Article R. 811-17-1 et R. 811-5-1 du Code de justice administrative.

Le sursis ne peut être accordé que par les formations collégiales de ces juridictions. Le juge n'accorde le sursis que lorsque, d'une part, l'exécution du jugement « *risque d'entraîner des conséquences difficilement réparables* » et, d'autre part, les moyens invoqués par le contribuable « *paraissent sérieux* » en l'état de l'instruction⁵⁴⁶.

Le contribuable peut, également, dans des conditions de recevabilité encore très restrictives⁵⁴⁷, demander le sursis à exécution d'un arrêt de Cour d'appel devant le Conseil d'Etat⁵⁴⁸. En plus de ces deux conditions traditionnelles que sont les conséquences difficilement réparables et les moyens sérieux, le décret n°2000-1115 du 22 novembre 2000 exige, en cassation, que les moyens invoqués soient de nature à justifier tant l'annulation du jugement que l'infirmité de la solution retenue par la Cour administrative d'appel⁵⁴⁹.

La Cour administrative d'appel ou le Conseil d'Etat peuvent à tout moment, mettre fin au sursis qui avait été accordé⁵⁵⁰.

On peut, en revanche, s'interroger sur la question de savoir si, pour solliciter le sursis à exécution des décisions juridictionnelles, le contribuable doit avoir auparavant bénéficié du sursis de paiement.

Un arrêt ancien⁵⁵¹, en effet, inspirée de la jurisprudence Amoros⁵⁵², interdit au juge de prononcer le sursis à exécution d'une décision juridictionnelle lorsque la saisine a

⁵⁴⁶ Pour l'Etat, le sursis à exécution peut être accordé même contre une ordonnance de référé (ordonnance de suspension prise conformément à l'article L. 512-1 du Code de justice administrative). Le sursis sera alors prononcé si l'exécution de l'ordonnance de suspension expose l'Etat à une perte définitive d'une somme en cas d'annulation de l'ordonnance (C.E. 29 mars 2002, S.A.R.L. Grey Diffusion précité).

⁵⁴⁷ Voir CHAPUS René, *Droit du contentieux administratif*, Montchrestien, 13^e édition, 2008, p. 1465.

⁵⁴⁸ Les arrêts des Cours administratives d'appel sont en effet susceptibles de recours en cassation dans le délai de quinze jours à compter de leur notification.

⁵⁴⁹ L'article R. 821-5 du Code de justice administrative dispose que : « *La formation de jugement peut, à la demande de l'auteur du pourvoi, ordonner qu'il soit sursis à l'exécution d'une décision juridictionnelle rendue en dernier ressort si cette décision risque d'entraîner des conséquences difficilement réparables et si les moyens invoqués paraissent, en l'état de l'instruction, sérieux et de nature à justifier, outre l'annulation de la décision juridictionnelle rendue en dernier ressort, l'infirmité de la solution retenue par les juges du fond.*

A tout moment, il peut être mis fin par une formation de jugement au sursis qui avait été accordé. »

⁵⁵⁰ Article R. 811-18 et R. 821-5 du Code de justice administrative.

⁵⁵¹ C.E. 17 décembre 1976, n°1692 précité.

pour objet l'annulation des décisions négatives de l'Administration, c'est-à-dire des décisions de refus ou de rejet, sauf si cette décision juridictionnelle entraîne une novation dans la situation juridique du requérant, un bouleversement de l'ordonnancement juridique initial. Autrement dit, le contribuable qui sollicite le sursis à exécution doit établir qu'il a antérieurement demandé et obtenu le sursis de paiement, et qu'il était partie à l'instance à l'issue de laquelle a été rendu le jugement ou l'arrêt dont il sollicite le sursis à exécution.

L'interdiction faite au juge, par la jurisprudence Amoros, de prononcer la suspension des décisions de rejet de l'Administration, qui avait été ensuite étendue à la suspension des décisions juridictionnelles et qui reposait sur la crainte de voir le juge se substituer à l'Administration et faire œuvre d'administrateur, a été abandonnée. L'article L. 521-1 du Code de justice administrative⁵⁵³ qui fait suite à la loi n° 2000-597 du 30 juin 2000 admet désormais qu'« *une décision administrative, même de rejet* » puisse faire l'objet d'une procédure de référé-suspension. De ce fait, la jurisprudence Amoros qui exige du contribuable qui sollicite le sursis à exécution des décisions juridictionnelles qu'il établisse un bouleversement de l'ordonnancement juridique initial, ce qui suppose qu'il apporte la preuve qu'il a initialement bénéficié du sursis de paiement, ne se justifie plus. Dès lors, il serait bien de ne plus exiger du contribuable qui sollicite le sursis à exécution d'une décision juridictionnelle la preuve qu'il a auparavant obtenu le sursis de paiement. Le Conseil d'Etat n'a pas encore eu l'occasion de statuer sur cette question depuis la réforme de 30 juin 2000. En attendant, l'on doit sans doute considérer que cette exigence reste en vigueur.

Même si cette condition était abandonnée, l'accès au sursis à exécution des décisions juridictionnelles demeurerait exceptionnel puisque soumis à des conditions

⁵⁵² Depuis l'arrêt du 23 janvier 1970, Min. aff. Sociales c/ Amoros et autres (Rec. C.E. p. 51), le Conseil d'Etat interdisait au juge du fond de prononcer la suspension des décisions négatives de l'Administration, c'est-à-dire les décisions de refus ou de rejet, au motif que le juge se substituerait à l'Administration et ferait œuvre d'administrateur. Pour les mêmes raisons, il était interdit au juge d'appel de prononcer le sursis à exécution d'un jugement du Tribunal administratif lorsque la saisine avait pour objet l'annulation des décisions négatives de l'administration, c'est-à-dire des décisions de refus ou de rejet.

⁵⁵³ Cette formulation est issue de la loi n°2000-597 du 30 juin 2000 relative au référé devant les juridictions administratives. Le Conseil d'Etat n'a pas attendu l'entrée en vigueur de cette réforme

restrictives : la condition de préjudice difficilement réparable et de moyen sérieux. Il en va de même du référé-liberté.

4- Le référé-liberté

Il s'agit d'une procédure d'extrême urgence issue de la loi n°2000-597 du 30 juin 2000 relative au référé devant les juridictions administratives. Elle est codifiée à l'article L. 521-2 du Code de justice administrative qui dispose : « *saisi d'une demande en ce sens justifiée par l'urgence, le juge des référés peut ordonner toutes les mesures nécessaires à la sauvegarde d'une liberté fondamentale à laquelle une personne morale de droit public ou un organisme de droit privé chargé de la gestion d'un service public aurait porté, dans l'exercice d'un de ses pouvoirs, une atteinte grave et manifestement illégale.*

Le juge des référés se prononce dans un délai de quarante-huit heures ».

Pour bénéficier du référé-liberté, le contribuable doit démontrer que les mesures de poursuites enclenchées par l'Administration portent atteinte à l'une de ses libertés fondamentales. Il s'agit généralement, dans le contentieux du recouvrement, d'une atteinte portée à son droit de propriété. Le contribuable doit aussi démontrer que l'atteinte à son droit de propriété est grave et manifestement illicite. Toutefois la preuve par le contribuable d'une atteinte illégale à son droit de propriété⁵⁵⁴ ne justifie pas à elle seule le prononcé du référé-liberté.

Le contribuable doit également établir l'urgence. Cette double exigence évoque d'ailleurs les conditions de la voie de fait.

La procédure du référé-liberté peut être mise en œuvre quand bien même le demandeur aurait la faculté d'utiliser la procédure de référé-suspension⁵⁵⁵. Si le demandeur entend saisir le juge à la fois en référé-liberté et référé-suspension, il doit

pour abandonner cette jurisprudence (voir en ce sens la position du Conseil d'Etat dans l'arrêt Ouatah du 20 décembre 2000, n°206745, Rec. C.E. p. 643 ; R.J.F. 4/01, n°550).

⁵⁵⁴ Il a été admis dans l'affaire Soppelsa (C.E. Section 13 juin 2007, n°306252, Soppelsa, R.J.F. 10/07, n°1152) que le refus du comptable d'inviter le contribuable à constituer des garanties constitue une atteinte illégale à son droit au sursis de paiement et par suite à son droit de propriété.

le faire par le biais des requêtes distinctes⁵⁵⁶. Mais contrairement au référé-suspension, la saisine du juge du référé-liberté n'est conditionnée ni par une réclamation préalable, ni par un recours principal au fond.

Le juge doit statuer dans un délai de 48 heures. La brièveté de ce délai justifie que le mémoire en défense puisse être adressé au Tribunal par voie de télécopie, même en début d'audience publique, le mémoire étant communiqué sur-le-champ au demandeur. Quel que soit le délai accordé au défendeur pour produire, le caractère contradictoire de la procédure sera considéré comme respecté⁵⁵⁷.

Comme en matière de référé-suspension, l'ordonnance est rendue en premier et dernier ressort. L'ordonnance n'est donc pas susceptible de contestation devant la Cour administrative d'appel. La seule voie de contestation ouverte est un pourvoi en cassation devant le Conseil d'Etat dans un délai franc de 15 jours. L'assistance d'un avocat n'est pas obligatoire.

Toutefois, les mesures de sauvegarde prévues dans le cadre du référé-liberté sont entourées des conditions d'octroi particulièrement restrictives.

Le contribuable doit non seulement apporter la preuve de l'atteinte portée à sa liberté individuelle, mais aussi et surtout celle de l'urgence, qui est appréciée de manière plus stricte encore qu'en matière de référé-suspension. Selon Olivier FOUQUET, « *cette condition (d'urgence) est difficile à remplir en matière fiscale sauf dans des cas extrêmes où la notification de (l'avis à tiers détenteur) à la banque de l'entreprise entraîne la suspension immédiate par celle-ci de toutes les lignes de crédit consenties et la cessation de paiement du contribuable* »⁵⁵⁸.

⁵⁵⁵ C.E. 27 mars 2001, Djalout, Rec. C.E., p. 158, J.C.P. 2002, n° 10003, note LICHERE F., R.F.D.A. 2001, p. 766.

⁵⁵⁶ CHAPUS René, *op. cit.* p. 1443.

⁵⁵⁷ C.E. 22 mars 2001, Commune d'Eragny-sur-oise, Rec. C.E., p. 1134.

⁵⁵⁸ Exemple tiré de la décision du Conseil d'Etat du 11 juillet 1984, n°46285, S.A.R.L. Siso, R.J.F. 10/84, n°1256, conclusions FOUQUET Olivier, et cité par le même auteur dans sa note sous arrêt C.E. Section 13 juin 2007, n°306252, Soppelsa, intitulée « *Sursis de paiement : comment faire appliquer la loi ?* », Dr. fisc. 2004, n°40, commentaire 897.

B- Les mesures prévues par le Code de procédure civile

Le contribuable, si les impositions en litige relèvent de la compétence du juge judiciaire, pourra saisir le juge des référés de l'ordre judiciaire de conclusions tendant à ce qu'il soit sursis au recouvrement forcé de l'impôt dans l'attente d'une décision sur le fond.

Le référé peut être introduit par le contribuable par assignation à l'audience tenue aux jour et heure habituels de référé⁵⁵⁹ ; il s'agit du référé sur placet.

Le référé peut également être introduit en vertu d'une permission spéciale du juge des référés, si le cas « *requiert célérité* », même les jours fériés ou chômés, soit à l'audience du juge, soit à son domicile, à l'heure fixé par le magistrat⁵⁶⁰ ; il s'agit du référé « *d'heure à heure* ».

Une fois le juge saisi, l'affaire vient à l'audience fixée, sans instruction ni mise en état préalable. Les débats sont oraux, mais les conclusions peuvent néanmoins être déposées. Cette audience est en principe tenue à juge unique, par le président de la juridiction compétente, ou le magistrat délégué par lui. Les débats sont en général publics.

Suivant que les conditions posées par les articles 808 et 809 alinéa 1^{er} du Code de procédure civile sont réunies ou pas, l'ordonnance peut rejeter la demande, l'accueillir partiellement ou totalement.

Quoi qu'il en soit, cette ordonnance est passible d'appel dans les 15 jours à compter de sa notification de l'ordonnance⁵⁶¹. L'ordonnance de la Cour d'appel peut elle-même faire l'objet d'un pourvoi en cassation.

⁵⁵⁹ Article 485 alinéa 1^{er} du Code de procédure civile.

⁵⁶⁰ Article 485 alinéa 2 du Code de procédure civile.

⁵⁶¹ Article 490 alinéa 2 du Code de procédure civile.

§2- Un recours justifié par l'insuffisance des solutions offertes par les textes fiscaux

Le législateur tout en voulant améliorer la situation du contribuable a manifesté son souci de ne pas gêner le recouvrement de l'impôt. On comprend donc pourquoi la protection du contribuable dans la phase de recouvrement de l'impôt est plus timide que dans la phase de l'imposition. Les garanties sont offertes dans la phase d'imposition. Une fois l'impôt établi, il faut le recouvrer à tout prix. Il s'agirait moins d'une situation inhérente à la difficulté de concilier dans la phase de recouvrement les intérêts du Trésor et la protection du redevable de l'impôt que d'un manque de volonté politique (A). Quoi qu'il en soit, la protection du contribuable dans la phase de recouvrement doit être améliorée (B).

A- Un manque de volonté politique

La protection du contribuable est à géométrie variable. Le contribuable, dans la phase de recouvrement, ne se trouve pas dans une situation aussi confortable que dans la phase d'assiette. Le législateur se montre moins soucieux d'assurer une *protection maximale* au contribuable dans la phase de recouvrement. La phase d'imposition, quant à elle, est marquée par de nombreuses garanties procédurales offertes au contribuable. De même, le contentieux de l'assiette bénéficie des règles plus favorables au contribuable que celles gouvernant le contentieux de recouvrement.

La loi AIRCADI illustre parfaitement ce choix législatif. Il ressort de la lettre de mission du 16 juin 1986 que la commission présidée par M. AIRCADI était centrée sur l'amélioration de la protection du contribuable au stade de l'imposition : « *Elle (la commission) devra étudier les diverses procédures existantes en matière de contentieux fiscal (...). Ces propositions devront prendre en considération les exigences légitimes du contrôle fiscal qui constitue la seule contrepartie du*

« système déclaratif (...) »⁵⁶². Il s'agissait bien d'une réforme de la procédure d'imposition.

Cette loi a, en effet, de façon significative amélioré la situation du contribuable⁵⁶³ dans la phase d'assiette.

Elle a, d'abord, apporté de garanties nouvelles aux contribuables. Ainsi, la procédure de vérification approfondie de la situation fiscale personnelle (VASFE)⁵⁶⁴, procédure de vérification très contestée par son caractère inquisitoire et par les prérogatives dont disposait l'Administration fiscale, a été remplacée par une nouvelle procédure, l'examen de situation fiscale personnelle (ESFP), entourée de garanties et avec une durée limitée à un an, de même qu'elle a limité la durée de vérification de comptabilité sur place⁵⁶⁵ ou institué le rescrit fiscal permettant d'obtenir une interprétation de l'Administration sur une question de fait, interprétation opposable à l'Administration⁵⁶⁶.

Elle a, ensuite, rééquilibré dans la phase d'imposition les rapports entre l'Administration et le contribuable. En effet, deux procédures qui portaient gravement atteinte aux droits du contribuable ont été supprimées : la rectification d'office⁵⁶⁷ et la taxation d'office d'après les dépenses ostensibles et notoires. La procédure de taxation d'après les éléments de train de vie a été limitée aux cas les plus graves et a été réformée pour autoriser la preuve contraire.

⁵⁶² Voir le rapport AIRCADI précité.

⁵⁶³ COZIAN Maurice, DIBOUT Patrick, PIERRE Jean-Luc, BALLADUR Edouard, (sous la direction), *Droits et garanties du contribuable Evolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aircadi*, Litec-LexisNexis, 2008, pp. 61-65.

⁵⁶⁴ La VASFE qui a été remplacée par l'ESFP était une technique de vérification de revenu très ancienne. Elle se trouvait déjà parfaitement décrite dans l'instruction générale du 31 janvier 1928. Dans cette instruction, l'Administration fiscale définissait la VASFE « *comme l'ensemble des opérations ayant pour but de vérifier la sincérité du revenu global* ».

⁵⁶⁵ Article L. 52 du Livre des procédures fiscales.

⁵⁶⁶ L'article L. 80 B du Livre des procédures fiscales étend la garantie de l'article L. 80 A alinéa 1^{er} du même livre, communément appelée « *garantie contre les changements de doctrine de l'Administration* », à l'appréciation des situations de fait au regard de la loi fiscale.

⁵⁶⁷ La taxation d'office était applicable en cas de défaut de présentation de comptabilité, lorsque les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées étaient constatées dans la comptabilité présentée ainsi que lorsque l'absence de justification enlevait à cette dernière, toute valeur probante ; l'article 10 de la loi de finances lui a substitué la procédure contradictoire définie aux articles L. 55 du Livre des procédures fiscales.

La loi AIRCADI a également aménagé de la procédure de contrainte par corps, en lui substituant la contrainte judiciaire, définie par les articles 749 à 762 du Code de procédure pénale et, applicable que dans des circonstances exceptionnelles : lorsque le contribuable a fait l'objet d'une condamnation pénale pour fraude fiscale.

Enfin, la loi AIRCADI a donné des garanties nouvelles au contribuable devant le juge. Le principe de l'inversion de la charge de la preuve a été posé. Le contribuable à jour de ses obligations déclaratives fiscales et comptables n'a pas à prouver sa bonne foi. C'est à l'Administration fiscale de démontrer qu'il s'est trompé⁵⁶⁸. Les moyens de droit nouveau peuvent désormais être invoqués à tous les stades de la procédure contentieuse⁵⁶⁹.

En revanche, la loi AIRCADI ne s'est guère préoccupée des relations entre le contribuable et l'Administration fiscale dans la phase de recouvrement, pourtant marquées par un profond déséquilibre. Si l'amélioration du régime du sursis de paiement était évoquée au chapitre IV du rapport de la Commission AIRCADI, c'était dans le but de « *prévenir le contentieux* »⁵⁷⁰.

La phase de recouvrement de l'impôt quant à elle n'a pas, jusqu'ici, bénéficié d'une réforme d'une telle ampleur. Tout au plus, certains aménagements lui ont été apportés sans que pour autant une réflexion globale sur les rapports entre le contribuable et l'Administration ait été menée. Le référé-mesures conservatoires a vu le jour, de même que le sursis de paiement a été réaménagé et les efforts entrepris en vue

⁵⁶⁸ La partie qui supporte la charge de la preuve se trouve, en effet, en état d'infériorité par rapport à la partie adverse.

⁵⁶⁹ Article L. 199 du Livre des procédures fiscales.

⁵⁷⁰ L'intitulé du chapitre IV « *prévention du contentieux* », en ce sens est révélateur. En effet, l'article 9 de la loi de finances rectificative du 31 décembre 1981 était devenu une « *mine de contentieux* ». Cet article 9 avait donné au directeur des services fiscaux compétent le pouvoir d'apprécier même lorsque les garanties nécessaires étaient constituées, si le sursis pouvait ou non être accordé, dans deux cas : lorsque la bonne foi du contribuable n'était pas admise ou lorsque la procédure d'office était mise en œuvre. En introduisant dans cette matière purement objective qu'était le recouvrement de l'impôt une décision administrative largement subjective, le législateur avait compliqué la procédure et multiplié les possibilités contentieuses : le contentieux afférent à la qualité des garanties devant le juge du référé fiscal, d'une part, recours pour excès de pouvoir contre la décision discrétionnaire du directeur des services fiscaux devant le tribunal administratif, d'autre part. A l'occasion de ce dernier contentieux, le contribuable pouvait demander qu'il soit sursis à l'exécution de la décision de refus du directeur. En cas de rejet du Tribunal, l'appel était possible et, alors qu'il n'était pas encore saisi du fond du litige le juge devait au stade du sursis se prononcer sur la procédure suivie ou sur les pénalités appliquées.

d'instaurer la symétrie entre l'indemnisation du préjudice subi, d'une part, par le contribuable à raison du paiement d'une imposition qui n'était pas due ou de l'immobilisation d'une garantie non justifiée et, d'autre part, celui du Trésor du fait du non-paiement ou du paiement tardif de l'impôt⁵⁷¹. Il n'empêche que les règles régissant la procédure de recouvrement demeurent marquées par l'idée que l'impôt, une fois établi, doit être recouvré. Aucune réforme de fond n'est intervenue dans l'amélioration de la situation du contribuable.

La loi n°91-650 du 9 Juillet 1991 réformant les procédures civiles d'exécution ou, récemment, l'article 47 de la loi de finances pour 2008 étendant le bénéfice de l'opposabilité de la doctrine administrative au contentieux de recouvrement l'attestent ou encore, l'article L. 189 A du Livre des procédures fiscales issu de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2004, laissent penser que le législateur ne s'est préoccupé que très peu jusqu'ici des garanties accordées au contribuable au stade du recouvrement.

D'abord, la loi n°91-650 du 9 Juillet 1991, réformant les procédures civiles d'exécution a sérieusement compromis le droit du contribuable de différer le paiement de l'impôt et a rompu, l'équilibre déjà fragile entre le contribuable et l'Administration au stade du recouvrement. Cette loi a institué la saisie-attribution dont la particularité est d'entraîner le transfert de la créance saisie dans le patrimoine du saisissant. Cet effet attributif immédiat, a placé l'Administration agissant par le biais de l'avis à tiers détenteur dans une situation d'infériorité par rapport à un créancier de droit commun et contraint le législateur pour redonner à l'avis à tiers détenteur son caractère énergique, à lui conférer également un effet attributif immédiat⁵⁷². Cette situation, qui a généré frustration et méfiance chez les contribuables, aurait pu être évitée si le législateur s'était, auparavant, interrogé sur l'impact de cette loi sur le recouvrement de l'impôt, notamment le sursis de paiement. Quoi qu'il en soit, cette loi montre que dans la phase de recouvrement de l'impôt, des textes, souvent contradictoires, se superposent au détriment du contribuable.

⁵⁷¹ Confère supra, p. 151 et s.

⁵⁷² Confère infra, pp. 242-243.

Ensuite, si l'article 47 de la loi de finances rectificative pour 2008 étendant le bénéfice de l'opposabilité de la doctrine administrative au contentieux de recouvrement peut apparaître comme une légère avancée pour le contribuable, il reste que cet article vient conforter l'idée suivant laquelle le législateur ne tient pas vraiment à améliorer le sort du contribuable au stade du recouvrement. L'article 47 de la loi de finances rectificative pour 2008 codifiée à l'article L. 80 A qui dispose en son alinéa 2 que : « (...) sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités », laisse penser qu'il a été rédigé avec désinvolture tant ses dispositions présentent des difficultés d'application. En effet, pour améliorer la situation du contribuable, le législateur se contente d'étendre le bénéfice de l'opposabilité de la doctrine administrative, sans plus. Ce texte initialement conçu pour le contentieux de l'assiette est inadapté au recouvrement⁵⁷³. Son bénéfice est réservé au contribuable qui a appliqué un texte, or dans la phase de recouvrement, on voit mal comment un contribuable pourrait appliquer un texte. Cette nouvelle disposition est source de contentieux et pose déjà plus de problèmes qu'elle est censé résoudre.

Enfin, l'article L. 189 A du Livre des procédures fiscales⁵⁷⁴ issu de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2004 illustre également cette absence de volonté politique. L'objectif de l'article L. 189 précité était, d'après l'expression du commissaire du gouvernement Stéphane VERCLYTTE dans l'affaire Société Printing Pack BV⁵⁷⁵, de « (...) prévoir (la) suspension de la mise en recouvrement⁵⁷⁶ tout en

⁵⁷³ Toutefois, la jurisprudence du Conseil d'Etat admet que le contribuable puisse tirer profit de la doctrine administrative alors même qu'il ne l'aurait pas appliqué. Il a en effet jugé que les dispositions de l'alinéa 2 de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales ne faisait pas obstacle à ce qu'une doctrine administrative puisse être invoquée alors qu'un contribuable, taxé en fonction de signes extérieurs de richesse ne prenait aucune initiative et ne pouvait lui-même appliquer le texte fiscal dans l'interprétation qu'en donne l'Administration (C.E. 15 octobre 1980, n° 16604, R.J.F. 12/80, n° 928 ; C.E. 22 janvier 1982, n°19858, R.J.F. 3/82, n°239).

⁵⁷⁴ Cet article dispose ainsi : « *Lorsqu'à la suite d'une proposition de rectification, une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition est ouverte sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale ou de la convention européenne du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions dans le cas de correction des bénéficiaires entre entreprises associées, le cours du délai d'établissement de l'imposition correspondante est suspendu de la date d'ouverture de la procédure amiable au terme du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes* ».

⁵⁷⁵ Ces conclusions ont été publiées au B.D.C.F. 07, n° 115.

⁵⁷⁶ VERCLYTTE Stéphane, faisait observer que, le rapport remis en septembre 2004 par M. GILBERT au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, de même que le rapport n°1976 de M. CARREZ à l'Assemblée nationale, l'exposé des motifs de l'article L. 189 A, ou

évitant le couperet de la prescription⁵⁷⁷, et sans en faire une obligation absolue, pour tenir compte des circonstances légitimant une mise en recouvrement immédiate (...) ».

L'article L. 189 A du Livre des procédures fiscales ne prévoit pas explicitement une suspension de la mise en recouvrement dans la mesure où il emploie l'expression « *suspension du délai d'établissement de l'impôt* ». Aucun contribuable, à moins d'être spécialiste confirmé des questions fiscales ne verrait en cette disposition un moyen permettant de suspendre la mise en recouvrement.

S'il est vrai que cette omission peut se justifier par une tentative un peu maladroite, de régler les deux catégories de difficultés mentionnées plus haut, il reste que cette omission est de nature à priver le contribuable de son droit de suspendre la mise en recouvrement pendant la durée d'une procédure amiable en vertu de la disposition précitée. En effet, dès lors que ce droit ne ressort pas explicitement du texte, le contribuable ne peut que l'ignorer.

Il ressort de ce qui précède que les pouvoirs publics sont peu soucieux du sort du contribuable dans la phase de recouvrement de l'impôt. Ils ont en effet, fait le choix de concentrer l'essentiel des garanties dans la phase d'imposition. Quand bien même des dispositions protectrices du contribuable au stade de recouvrement sont édictées, le contribuable ne peut que difficilement en tirer profit soit qu'il ignore l'existence de ce droit (c'est le cas de l'article L. 189 à la lecture duquel on n'est loin d'imaginer qu'il permet au contribuable engagé dans une procédure amiable d'obtenir la suspension de la mise en recouvrement), soit que le texte est incohérent (c'est le cas de la loi qui déclare opposable la doctrine administrative en matière de recouvrement). Qui plus est, on n'ose dire par malveillance, le législateur en

l'ensemble du débat confirmaient que l'intention du législateur était bien d'entériner le principe de suspension de la mise en recouvrement.

⁵⁷⁷ Le rapport CARREZ soulignait que : « *le dispositif proposé vise spécifiquement à résoudre la difficulté du délai de prescription* » et précisait que : « *il n'y aura pas d'obligation de suspension de la mise en recouvrement pour l'administration, ce qui lui permettra de procéder à la mise en recouvrement en cas d'urgence* ».

légiférant dans certaines matières porte atteinte à certains droits fondamentaux dont le contribuable bénéficie en matière de recouvrement (réforme des procédures civiles d'exécution).

Face à tous ces manquements, il conviendrait de mener une réflexion profonde sur les règles gouvernant la phase de recouvrement, ce qui contribuerait à améliorer la situation du contribuable et renforcerait sans doute le « *civisme fiscal* », objectif prioritaire des pouvoirs publics depuis loi de finances pour 2004⁵⁷⁸.

B- Une protection à améliorer

La loi de finances pour 2010, en son article 66, a fait un pas vers l'amélioration de la situation du contribuable au stade du recouvrement de l'impôt en réécrivant les règles relatives au sursis de paiement, rendues ambiguës par les modifications successives de l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales. Cet article pose désormais clairement le droit pour un contribuable d'obtenir le sursis de paiement⁵⁷⁹, indépendamment de la constitution de garanties, sous réserve de la recevabilité d'une telle demande⁵⁸⁰. Il limite le montant des garanties aux seuls droits contestés et exigibles en excluant le montant des pénalités de retard, lorsque la réclamation porte sur un montant de droits supérieur à 4 500 euros⁵⁸¹.

Les décrets n°2009-985 et n°2009-986 du 20 août 2009 ont précisé les conditions d'octroi du sursis de paiement. Désormais, à défaut de réponse dans un délai de 45 jours, les garanties offertes par le contribuable dans son courrier recommandé seront réputées acceptées par l'Administration.

En outre, le nouvel article R. 277-3-1 du Livre des procédures fiscales, qui n'est en réalité qu'une codification de la jurisprudence du Conseil d'Etat, dans la mesure où il

⁵⁷⁸ Confère supra p. 9.

⁵⁷⁹ Le rapport de la commission AIRCADI invitait déjà le législateur à abroger la réforme de 1981 afin de rendre à nouveau le sursis de paiement automatique dès lors que les garanties sont acceptées par le comptable.

⁵⁸⁰ Formulation expresse de la contestation du bien-fondé de l'imposition et précision du montant ou des bases.

entérine les solutions dégagées dans les arrêts Parfival⁵⁸² et Soppelsa⁵⁸³, dispose que lorsque : « *Lorsque le redevable fournit des garanties suffisantes, au sens de l'article R.* 277-1, à l'appui d'une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement, celles-ci se substituent aux sommes ou biens appréhendés avant la réclamation pour le recouvrement des créances qui font l'objet de la contestation.*

*Dans ce cas, le comptable restitue les biens ou sommes appréhendés, avant la réclamation mentionnée à l'article L. 277, pour le montant des créances effectivement garanties. »*⁵⁸⁴.

Ainsi, si le redevable fournit des garanties suffisantes à l'appui d'une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement, celles-ci se substituent aux sommes ou biens appréhendés avant la réclamation pour le recouvrement des créances qui font l'objet de la contestation. Le comptable devra les restituer pour le montant des créances effectivement garanties.

Mais, ces textes seront-ils suffisants ?

Le législateur peut toujours revenir sur le caractère automatique du sursis de paiement. Avant 1982, le sursis de paiement était un droit pour le contribuable qui avait offert des garanties suffisantes⁵⁸⁵. Dans un souci de « *moralisation* », entre 1982 et 1987, le sursis de paiement avait cessé d'être un droit pour deux catégories de contribuables. L'article 9-I de la loi de finances rectificative n°81-1179 du 31 décembre 1981 avait donné au directeur des services fiscaux compétent le pouvoir d'apprécier, même lorsque les garanties nécessaires avaient été constituées, si le sursis pouvait ou non être accordé, d'une part, pour le contribuable qui avait fait l'objet d'une procédure d'imposition d'office (qui pouvait être alors la taxation, l'évaluation ou la rectification d'office) et, d'autre part, pour le contribuable qui avait

⁵⁸¹ Article R. 277-7 du Livre des procédures fiscales.

⁵⁸² C.E. 25 avril 2001, n°213460, Sté Parfival, R.J.F. 7/01, n°1012.

⁵⁸³ C.E. Section 13 juin 2007, n°306252, Soppelsa, R.J.F. 10/07, n°1152.

⁵⁸⁴ L'instruction 12 A-2-09 du 24 septembre 2009 a précisé les nouvelles modalités de présentation et d'acceptation des garanties devant être fournies par le contribuable à l'appui de sa demande de sursis de paiement.

fait l'objet de redressements ayant donné lieu à l'application des pénalités prévues en cas de mauvaise foi ou de manœuvres frauduleuses⁵⁸⁶. Dans ces deux hypothèses, le directeur des services fiscaux n'avait plus compétence liée pour transmettre la demande de sursis de paiement au comptable. Il disposait d'un pouvoir discrétionnaire⁵⁸⁷. Il pouvait refuser ou accorder le sursis de paiement.

L'imagination du fisc est fertile. A titre de rappel, l'obligation mise à la charge de l'Administration par l'article 97 de la loi du 28 décembre 1959, codifié à l'article R. 277-1 alinéa 1^{er} du Livre des procédures fiscales, d'inviter par lettre recommandée le contribuable qui a demandé à différer l'impôt, à constituer les garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt contesté, était destinée à protéger le contribuable dans la mesure où elle avait pour ambition de briser une pratique administrative qui lui était préjudiciable. Avant cette loi en effet, aucun texte n'imposait au comptable d'inviter le contribuable à constituer des garanties et le contribuable qui souhaitait obtenir une discontinuation des poursuites par le biais du sursis de paiement offrait spontanément les garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt en litige. Pour empêcher le contribuable de bénéficier du sursis de paiement, l'Administration s'abstenait de répondre à l'offre de garantie, au prétexte qu'elle n'avait reçu aucune offre⁵⁸⁸, ce qui lui laissait la possibilité de mettre en œuvre les mesures d'exécution forcée. La loi susvisée a fermé la porte, provisoirement au moins, à de tels abus. L'Administration doit dorénavant inviter le contribuable à constituer les garanties.

⁵⁸⁵ La discussion ne portait donc que sur les garanties proposées au comptable, sous le contrôle éventuel du juge du référé fiscal en cas de désaccord sur la qualité de ces garanties.

⁵⁸⁶ Voir en ce sens le rapport de la commission AIRCADI précité.

⁵⁸⁷ D'après BUISSON Jacques, *op. cit.* p. 176, une seule limite semblait être imposée par les débats parlementaires : la décision de refus devait être fondée principalement sur des considérations de moralité, le but poursuivi par le législateur étant d'éviter que le sursis de paiement soit utilisé à des fins dilatoires par des contribuables de mauvaise foi.

⁵⁸⁸ Voir par exemple C.E. 7 décembre 1951, n° 15711, Ministre des finances c/ Sieur X, Rec. C.E. p. 577. Dans cette espèce, le contribuable qui sollicitait le sursis de paiement s'était expressément offert à constituer les garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt. L'administration à qui il incombait d'apprécier les garanties propres à assurer le recouvrement, n'alléguait pas avoir répondu à l'offre expresse dont elle était saisie, et ne contestait pas la capacité du contribuable à constituer les garanties. Dans ces conditions, le Conseil d'Etat avait jugé que le Ministre ne pouvait utilement se prévaloir de ce qu'aucune garantie n'avait été effectivement constituée par le contribuable pour soutenir qu'à la date où le commandement de payer avait été délivré contre lui, le contribuable ne remplissait pas les conditions pour bénéficier du sursis de paiement.

Cette obligation est une formalité substantielle dont le non-respect peut vicier la procédure suivie par le comptable et entacher de nullité les poursuites ultérieures⁵⁸⁹.

L'article 97 de la loi du 28 décembre 1959, codifié à l'article R. 277-1 alinéa 1^{er} du Livre des procédures fiscales, n'a pas pour autant fait disparaître tous les abus. Il a même permis, comme l'illustrent les affaires Parfival et Soppelsa qui seront analysées plus loin⁵⁹⁰, à l'Administration de priver le contribuable du droit au sursis de paiement. L'Administration s'appuyant sur l'obligation qui lui est faite d'inviter le contribuable à constituer des garanties, et visant à protéger le contribuable, a trouvé le moyen de priver souvent ce dernier du droit au sursis de paiement. Ainsi, dans certains cas, lorsque le contribuable sollicitait le sursis de paiement, l'Administration s'abstenait de l'inviter à constituer les garanties le privant, ce faisant, du droit au sursis de paiement.

S'il est vrai que la jurisprudence a remédié à cette nouvelle situation, il n'est pas exclu que l'Administration élabore d'autres subterfuges visant à fragiliser le sursis de paiement tel qu'il est conçu actuellement.

Alors que faire ?

Pour ce qui est du sursis aux poursuites, la jurisprudence, malgré sa complexité apporte une protection largement satisfaisante au contribuable, en même temps qu'elle préserve les intérêts du Trésor. Ces solutions jurisprudentielles, qui renforcent la protection du contribuable au stade du recouvrement, notamment celles susceptibles de prendre le relai du sursis de paiement, souvent contenues dans des textes épars, devraient être insérées dans le Livre des procédures fiscales. Une telle démarche serait bienvenue ; elle permettrait au contribuable qui souhaite obtenir une discontinuité des poursuites et qui pour une raison ou pour une autre est privé du sursis de paiement, d'emprunter l'une des autres voies que le législateur ou la jurisprudence met à sa disposition.

⁵⁸⁹ Voir BUISSON Jacques, *op. cit.*, p. 72.

⁵⁹⁰ Confère infra p. 246 et s.

En revanche, pour ce qui est des règles contentieuses applicables au recouvrement, et notamment la question des moyens de droit nouveaux, les solutions jurisprudentielles n'apportent pas entière satisfaction. Si la solution dégagée par le juge administratif mérite d'être saluée dans la mesure où elle permet, contrairement à la position radicale du juge judiciaire, sous certaines conditions d'invoquer des moyens de droit nouveaux, il serait bien de reconnaître au contribuable dans le contentieux du recouvrement comme celui de l'assiette, le droit d'invoquer de tels moyens.

Le législateur pourrait éventuellement identifier les points de droit susceptibles d'influer sur les règles qui gouvernent le recouvrement de l'impôt et de modifier le rapport de force entre le contribuable et l'Administration et prescrire que, chaque fois qu'une réforme porterait sur ces points, l'on étudie leur impact sur la situation du contribuable.

Conclusion du chapitre II

Pour pallier les imperfections des mesures de protection instituées par les textes fiscaux, le juge, pour éviter le déni de justice se tourne vers le droit commun. A partir des textes de droit commun, il a bâti avec beaucoup d'habileté des mesures alternatives au droit fiscal. Celles-ci ont contribué et contribuent encore aujourd'hui à améliorer la protection du contribuable. Mais, ces solutions jurisprudentielles sont méconnues du public et sont en outre complexes et soumises à des conditions d'octroi restrictives.

Conclusion du titre I

Le temps, dit-on, c'est de l'argent. Cette maxime revêt une grande importance en matière de recouvrement de l'impôt. Elle est au cœur même de la philosophie qui sous-tend le recouvrement. Elle permet de comprendre pourquoi le législateur hésite à accorder plus de garanties au contribuable dans la phase de recouvrement. Elle permet de mieux cerner la nature des relations entre l'Administration et le contribuable. Elle explique la finalité des abus, mesures frustratoires dont sont souvent victimes les contribuables. Enfin, cette maxime justifie la nécessité d'améliorer la protection du contribuable.

Or, améliorer la situation du contribuable, apporter plus de justice dans la phase de recouvrement de l'impôt, peut être préjudiciable au Trésor public. Comment donc améliorer la situation du contribuable sans gêner le recouvrement de l'impôt, c'est-à-dire sans nuire aux exigences de rendement de l'Administration fiscale ? C'est-là toute la difficulté du problème. Ce problème, aussi complexe soit-il, doit être résolu. La protection du contribuable doit être améliorée. Cette amélioration permettra de *« conforter ou rétablir le consentement à l'impôt sans lequel une société n'a pas de caractère démocratique »*, qui était d'ailleurs l'ambition du rapport AIRCADI⁵⁹¹.

Bien que le juge de l'impôt ait pris le relais du législateur, le temps qui lui est nécessaire pour statuer, en lui-même, est source de préjudice pour le contribuable. Bien qu'ayant saisi le juge, le contribuable est souvent obligé de payer l'impôt contesté. Dans l'attente d'une décision du juge, qui peut durer plusieurs années, il aura durant cette longue période payé des sommes importantes, parfois indispensables à la bonne marche de ses affaires, ce qui peut le conduire à déposer le bilan. Le temps nécessaire au juge pour statuer est également source de préjudice pour l'Administration. Lorsqu'elle est condamnée elle doit verser en plus d'une forte indemnité, des intérêts au contribuable, ce qui contribue à grever le budget de l'Etat.

⁵⁹¹ Voir Le rapport AIRCADI précité.

Introduire plus de justice dans la phase de recouvrement de l'impôt profitera tant au contribuable qu'à l'Administration.

TITRE II – LE JUGE FACE AUX EFFETS DEVASTATEURS DU TEMPS

Pendant longtemps, la suspension de l'exigibilité de l'impôt dépendait du bon vouloir de l'Administration. La procédure du sursis de paiement instituée à cet effet, était essentiellement administrative. Le juge n'intervenait que lorsque l'irréparable s'était produit. S'il est vrai, en effet, que la jurisprudence du Conseil d'Etat estimait que le sursis de paiement était un véritable droit pour le contribuable⁵⁹² qui ne pouvait en conséquence être refusé par l'Administration fiscale, s'il est vrai que le Conseil d'Etat jugeait que le comptable qui refusait d'accorder ce droit au contribuable commettait une faute grave et lourde que les Tribunaux pouvaient sanctionner⁵⁹³, il reste que l'intervention du juge demeurait exceptionnelle et de toute façon trop tardive pour être efficace.

Le juge était saisi lorsque le contribuable avait déjà été contraint de payer l'impôt qui lui était réclamé, c'est-à-dire à un moment où l'irréparable s'était déjà produit. Le jugement quant à lui n'arrivait que bien plus tard. Même sûr de son droit, un contribuable, en raison de l'encombrement des juridictions, ne pouvait voir son différend réglé avant plusieurs années. Le juge ne pouvait plus qu'octroyer une indemnité au contribuable victime d'une action abusive des autorités fiscales.

⁵⁹² C.E. 4 mars 1935, Barneyrat, Rec. C.E. p. 275. Plus tard, dans un arrêt du 7 novembre 1951 (Rec. C.E. p. 577), le Conseil d'Etat avait estimé que le seul fait d'avoir formulé une demande de sursis de paiement, même sans avoir constitué de garanties, interdisait à l'Administration de recouvrer l'impôt par voie de vente forcée tant que le Tribunal administratif n'avait pas statué.

⁵⁹³ C.E. 21 juin 1935, Rec. C.E. p. 705, Dalloz 1936, 3, 65, note TROTABAS Louis. Dans cette affaire, le contribuable devait régler certaines sommes comme impositions supplémentaires à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à l'impôt général sur le revenu. Sa demande de sursis de paiement jointe à la demande de décharge de ces impositions par voie contentieuse n'avait pas été examinée. Sans demander à l'intéressé de constituer des garanties, l'Administration avait procédé à des poursuites, pratiqué des saisies sur les meubles du requérant, de l'aveu même du Ministre des finances, inutiles pour conserver le privilège du Trésor et constituant ainsi une mesure frustratoire et particulièrement préjudiciable pour le requérant ; l'Administration fiscale avait enfin, sans indiquer de motif, tardé à opérer une mainlevée de la saisie ; cet ensemble de faits constituaient « *une faute d'une exceptionnelle gravité* ». Le requérant, qui avait été conduit à déposer le bilan, avait par la suite obtenu une importante indemnité.

Pour pallier la tardiveté de l'intervention du juge, le référé fiscal avait été institué par l'article 97 de la loi n°59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux⁵⁹⁴. Le but poursuivi était, d'une part, de réduire le rôle de l'Administration fiscale et, d'autre part, d'accroître le rôle du juge qui devait intervenir rapidement. Il pouvait alors, à un moment où c'était encore nécessaire, éviter que le contribuable soit contraint par l'Administration fiscale soit à payer, soit à constituer des garanties trop lourdes susceptibles de mettre en péril l'existence même de son entreprise. Le référé fiscal, pour reprendre la définition de M. TOURDIAS était donc « *le remède prévu pour que le sursis de paiement produise ses effets et ne soit pas vidé de son contenu par l'action de l'administration* »⁵⁹⁵.

L'article 97 de la loi n°59-1472 du 28 décembre 1959 instituant le référé fiscal, qui permettait désormais au juge d'intervenir dans le contentieux du sursis aux poursuites limitait son intervention à l'appréciation des garanties offertes par le contribuable au comptable dans le cadre du sursis de paiement, devait par la suite s'avérer insuffisante pour permettre au contribuable d'obtenir le sursis au paiement de l'impôt, et ce pour plusieurs raisons.

D'une part, parce que les impositions réclamées au contribuable, pouvaient être si excessives et sans commune mesure avec ses capacités contributives réelles qu'il se trouvait dans l'incapacité de consigner la somme nécessaire à la saisine du juge du référé fiscal⁵⁹⁶.

D'autre part, parce que le contribuable qui n'avait pas adressé sa demande de sursis de paiement dans les délais imposés par la loi était forclos. Il ne pouvait même pas bénéficier du « *mini sursis* » et les poursuites pouvaient alors être engagées contre lui.

Encore, parce que lorsque le juge administratif avait rejeté la demande de décharge d'un contribuable, les poursuites pouvaient à nouveau être engagées contre lui, même s'il

⁵⁹⁴ J.O.R.F. du 29 décembre 1959, p. 12460.

⁵⁹⁵ TOURDIAS Maurice, *Le référé fiscal*, J.C.P., 1960, n° 1577.

⁵⁹⁶ Ce fut le cas dans l'affaire Masse (CE Section 13 juin 1984, n°46392, Rec. C.E. p. 209, conclusions FOUQUET Olivier, p. 210 ; Dr. fisc. 1984, n°40, commentaire 1688 ; RJF 8-9/84, n°1070, chronique GAEREMYNCK Jean.).

avait fait appel. En effet, l'appel contre une décision administrative n'a pas un caractère suspensif.

Devant les imperfections des solutions urgentes offertes au contribuable par le législateur et pour éviter que l'écoulement du temps ne prive son jugement d'utilité en instituant un état de fait sur lequel il serait impossible de revenir, le juge de l'impôt va de plus en plus intervenir, même si des divergences jurisprudentielles peuvent être relevées entre les juridictions de l'ordre judiciaire et administratif (Chapitre II), sur les questions ayant trait au sursis aux poursuites, au-delà du cadre initialement fixé par le législateur (le référé fiscal) pour améliorer la protection du contribuable en situation d'urgence (Chapitre I).

Chapitre I - L'amélioration de la protection du contribuable en situation d'urgence

Le contentieux du recouvrement met en jeu des droits quelque peu divergents. Le droit de recouvrer l'impôt une fois qu'il est établi et le droit de propriété consacré par la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen.

Le Livre des procédures fiscales, même s'il s'efforce de concilier ces deux droits, peut s'avérer du fait des abus de l'Administration fiscale imparfait à assurer la protection du contribuable. C'est alors qu'intervient le juge, pour combler les lacunes, rétablir l'équilibre entre les prérogatives de l'Administration fiscale et les garanties des contribuables. De l'analyse de la jurisprudence, il ressort que les juges administratif (Section 1) et judiciaire (Section 2) ont mis en place, chacun, un système visant à améliorer la protection du contribuable.

Section 1- Le système mis en place par le juge administratif

Le système mis en place par le juge administratif des référés vise essentiellement à protéger le droit pour le contribuable à obtenir la suspension de l'exigibilité de l'impôt dans la mesure où, son intervention, dans le contentieux du recouvrement, vise surtout, en premier lieu, à restaurer l'efficacité du sursis de paiement (§1) et, en deuxième lieu, à permettre au contribuable de solliciter la suspension de la décision d'imposition ou la décision d'engager les poursuites, lorsque le contribuable n'a pas pu bénéficier du sursis de paiement pour quelque motif que ce soit ou lorsque ses effets sont épuisés (§2). Le juge est aussi intervenu, bien que la jurisprudence à ce sujet soit peu abondante, dans un cas où le contribuable n'est plus dans la situation de débiteur mais plutôt dans celle de créancier, notamment en matière de restitution de

crédits d'impôts, pour pallier l'absence de procédure d'urgence dans cette hypothèse, en autorisant le contribuable à recourir à la procédure du référé-provision (§3).

§1- La restauration de l'efficacité du sursis de paiement

La restauration de l'efficacité du sursis de paiement a été rendue possible par deux arrêts du Conseil d'Etat.

D'abord, l'arrêt Parfival qui vient corriger les effets pervers de la réforme des procédures civiles d'exécution sur la protection du contribuable, prenant ainsi en compte la situation de droit nouvelle créée par la réforme des procédures d'exécution sur les modalités de recouvrement forcé de l'impôt (A). Ensuite, et du fait de l'application très partielle de l'arrêt Parfival par l'Administration, par le biais de l'ordonnance Soppelsa, qui vient restaurer le plein effet du sursis de paiement (B).

A- La prise en compte la situation de droit nouvelle créée par la réforme des procédures civiles d'exécution sur les modalités de recouvrement forcé de l'impôt

La loi n°91-650 du 9 Juillet 1991 réformant les procédures civiles d'exécution avait remis en cause l'équilibre ancien entre le droit du contribuable de différer le paiement de l'impôt et le souci de ne pas compromettre le recouvrement de l'impôt.

Avant cette réforme, ni l'ancienne saisie-arrêt ni l'avis à tiers détenteur ne produisait d'effet attributif immédiat.

L'ancienne procédure de saisie-arrêt⁵⁹⁷ comportait deux phases. La première revêtait un caractère conservatoire en ce sens que l'acte de saisie avait pour seul effet de

⁵⁹⁷ La saisie-arrêt était régie par les articles 557 à 559 de l'ancien Code de procédure civile. Cette procédure permettait au créancier de saisir et arrêter les « *effets appartenant à son débiteur, qui (n'étaient) pas des immeubles par nature, ou de s'opposer à leur remise* », contrairement à la saisie-attribution qui est exclusivement une saisie de somme d'argent (sur la procédure de saisie-arrêt, voir PIEDELIEVRE Stéphane, *Droit de l'exécution*, P.U.F., 2009, p. 242).

rendre la créance saisie indisponible. Pour obtenir une mesure d'exécution, seule à même d'entraîner le transfert de la créance à son bénéficiaire, le créancier avait l'obligation ensuite d'assigner en validité. La réforme a fait disparaître l'instance judiciaire en validité.

Pour ce qui est de l'avis à tiers détenteur, la Cour de Cassation, dès 1981⁵⁹⁸, avait restreint son effet attributif immédiat en jugeant que l'effet attributif était reporté à l'expiration du délai de deux mois ouvert au contribuable pour faire opposition devant le chef de service⁵⁹⁹.

Avec la loi n°91-650 du 9 Juillet 1991, la procédure de saisie-attribution s'était substituée à celle de la saisie-arrêt. La particularité de cette nouvelle procédure résidait dans ses effets. Aussi que l'énonçait l'article 43 de la loi précitée, « *l'acte de saisie (emportait)... attribution immédiate au profit du saisissant de la créance saisie (...)* ». Par conséquent, dès sa signification par simple acte d'huissier, la saisie produit désormais l'effet qui s'attachait au jugement de validité dans l'ancienne saisie-arrêt. Elle opère immédiatement le transfert de la créance du patrimoine du débiteur à celui du créancier.

Cet effet attributif immédiat attaché à la procédure de saisie-attribution a placé l'Administration agissant par le biais de l'avis à tiers détenteur dans une situation d'infériorité par rapport à un créancier de droit commun.

Pour redonner à l'avis à tiers détenteur son caractère énergique, le législateur a brisé la jurisprudence de la Cour de Cassation consistant à reporter l'effet attributif à l'expiration du délai de deux mois ouvert au contribuable pour faire opposition devant le chef de service, le législateur a alors étendu, par l'effet de l'article 35 de la loi de finances pour 1991 codifié à l'article L. 263 alinéa 2 du Livre des procédures

⁵⁹⁸ Cass. Com. 5 mai 1981, Dalloz 1981, 425 ; 22 novembre 1983, Bull. civ. IV, n° 318 ; Dr. fisc. 1984, n° 50, commentaire 2273. Pour plus de précision, voir GUINCHARD Serge et MOUSSA Tony, *Pratique des voies d'exécution*, Dalloz, 5^e édition, 2007, p. 777.

⁵⁹⁹ Pendant ce délai les fonds détenus par le tiers étaient bloqués.

fiscales⁶⁰⁰, à l'avis à tiers détenteur le bénéfice de l'effet d'attributif immédiat, au même titre que la saisie-attribution, dès sa notification au tiers détenteur⁶⁰¹.

Cette réforme a bouleversé les relations entre contribuables et comptables sur deux points principalement.

D'une part, le comptable est incité à intervenir rapidement, notamment s'il suspecte un risque d'insolvabilité dans la mesure où les conflits entre mesures d'exécution successives sont réglés en fonction de leur ordre chronologique, conformément à l'adage « *prior tempore, potior jure* » (le premier en date est le premier en droit) qui s'applique pleinement au Trésor public. Si le comptable notifie le premier, il l'emporte sur les autres créanciers non en raison du privilège mais de sa diligence.

D'autre part, l'effet attributif immédiat ne permet plus au contribuable de réagir avant le transfert de propriété. Auparavant, alerté par la notification de la saisie-arrêt ou de

⁶⁰⁰ L. 263 alinéa 1 du Livre des procédures fiscales : « *l'avis à tiers détenteur a pour effet d'affecter, dès réception, les sommes dont le versement est demandé au paiement des impositions privilégiées, quelle que soit la date à laquelle les créances même conditionnelles ou à terme, que le redevable possède à l'encontre du tiers détenteur deviennent effectivement exigibles* ». L'alinéa 2 modifié dispose que l'avis à tiers détenteur « *comporte l'effet d'attribution immédiate prévue à l'article 43 de la loi n°91-650 du 9 Juillet 1991* ».

⁶⁰¹ Le Conseil d'Etat en déduit que l'avis à tiers détenteur emporte attribution dès la notification au tiers sans attendre la notification au contribuable (C.E. 15 octobre 1997, S.A.R.L. Euro construction outre-mer, R.J.F. 11/1997, n°1060 ; conclusions LOLOUM François, B.D.C.F. 6/97 ; Dr. fisc. 1998, p. 1104. De son côté, la Cour de Cassation, admettant que le transfert de propriété est immédiat et fait obstacle à ce qu'après avoir reçu un avis à tiers détenteur, une banque règle des chèques émis par le contribuable qui en est l'objet, maintient son exigence antérieure que le versement effectif des fonds au comptable soit différé jusqu'à l'expiration du délai d'opposition (Cass. Com. 27 juin 1995, Gérante, n°1371, R.J.F. 12/95, n°1436 ; Cass. Com 16 juin 1998, Bull. Civ. IV, n°200 ; Cass. Com., 1999, Bull. Civ. IV, n°217), comme cela est prévu à l'article 46 de la loi du 9 juillet 1991 en matière de saisie-attribution sauf consentement écrit du débiteur saisi.

Toutefois, l'instruction du 15 décembre 1992 (12 C-14-92, paragraphe 22) recommande aux comptables de différer l'appréhension des sommes détenues jusqu'à l'expiration du délai d'opposition ouvert au contribuable qui ne commence à courir qu'à la date de notification de cet avis.

Si l'avis à tiers détenteur et la saisie-attribution ont comme particularité leur effet attributif immédiat, ils ne doivent toutefois pas se confondre. C'est ce que rappelle un arrêt de la chambre mixte de la Cour de Cassation (Cass. ch. Mixte 26 janvier 2007, n° 249 PBRI, S.C.I. Groupe Guiry, R.J.F. 5/07, n° 624) aux termes duquel aucune disposition légale ne prévoit l'application à l'avis à tiers détenteur des règles relatives à la saisie-attribution autres que celle de l'effet d'attribution immédiate. Les exigences de l'article 56 du décret du 31 juillet 1992 ne sont pas applicables à l'avis à tiers détenteur. L'obligation de renseignement incombant au tiers saisi et les sanctions attachées à son inexécution en matière de saisie-attribution sont inapplicables à l'avis à tiers détenteur. Enfin, même si l'avis à tiers détenteur comporte l'effet d'attribution prévu à l'article 43 de la loi du 9 juillet 1991, impliquant le droit pour le comptable public de recourir aux dispositions de l'article 64 du décret du 31 juillet 1992, aucune disposition légale ne prévoit l'application à l'avis à tiers détenteur des autres règles relatives à la saisie-attribution.

l'avis, il pouvait réagir en présentant une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement, paralysant ainsi, au moins pour un temps, l'action en recouvrement⁶⁰². Ainsi, du fait de l'effet attributif immédiat, le contribuable était privé du bénéfice du plein effet du sursis de paiement ou de l'accès au juge du référé fiscal⁶⁰³.

Pour ce qui était du bénéfice du plein effet du sursis de paiement, quand malgré tout le contribuable, à la suite des poursuites mises en œuvre par le biais d'une saisie-attribution ou d'un avis à tiers détenteur, bénéficiait du sursis de paiement, il restait privé, du fait de l'effet attributif immédiat, du plein effet du sursis de paiement, dans la mesure où les sommes saisies ne lui étaient pas restituées. En effet, le Conseil d'Etat, emboîtant le pas à la Cour de Cassation, estimait irréversible l'effet attributif immédiat de l'avis à tiers détenteur. Dès lors que les procédures d'exécution prises antérieurement au bénéfice du sursis de paiement avaient épuisé leurs effets⁶⁰⁴, le contribuable n'était pas recevable à solliciter la restitution des sommes saisies. Comme le soulignait, à juste titre, le commissaire du gouvernement Jean COURTIAL dans ses conclusions, « *tout se (passait) comme si le juge administratif, résigné, se contentait d'une révérence aux procédures civiles* »⁶⁰⁵.

Pour ce qui était de l'accès au juge du référé fiscal, l'article L. 279 du Livre des procédures fiscales subordonnait (c'est toujours le cas) la recevabilité de la demande adressée au juge du référé fiscal à la consignation « *auprès du comptable, à un compte d'attente, une somme égale au dixième des impôts contestés. Une caution bancaire ou la remise de valeurs mobilières cotées en bourse peut tenir lieu de consignation* ».

Le Conseil d'Etat avait fait une interprétation restrictive de ce texte, en estimant qu'il énumérait de façon limitative les garanties pouvant être substituées à la consignation

⁶⁰² COURTIAL Jean, conclusions sous C.E. 25 avril 2001, n°213460, Sté Parfival, R.J.F. 7/01, n°1012.

⁶⁰³ BURGUBURU Julie, « *Droit au sursis de paiement contre mesure d'exécution forcée : cessez-le-feu ou fin de partie ?* », R.J.F. 10/07, p. 806.

⁶⁰⁴ Cass. Com. 30 novembre 1999, n°1924 PB, Trésorier principal de Strasbourg c/ Bengio ; C.A.A. Paris 11 Décembre 2001, n°01-2068 plén. ; C.A.A. Paris 11 décembre 2001, n° 01-2068 plén., ministre c/ Sté Micro Leader Business, RJF 3/02, n°333 ; conclusions BOSSUROUY, B.D.C.F. 3/02, n°44.

d'une somme à un compte d'attente⁶⁰⁶. La seule consignation admise était donc celle effectuée spontanément, par le contribuable, auprès du comptable, à un compte d'attente de son poste s'il s'agit d'une somme d'argent ou par la remise au comptable d'une caution ou de valeurs mobilières cotées.

Ainsi, la consignation, instituée pour prévenir les demandes dilatoires, était devenue un obstacle à la saisine du juge du référé fiscal.

Du coup, si le comptable se montrait efficace, le contribuable ne pouvait plus saisir le juge du référé fiscal pour discuter la valeur des garanties encore que, même si le juge estimait ces garanties suffisantes et que le contribuable bénéficiait du sursis de paiement, il demeurerait, comme il a été précédemment souligné, du fait de l'effet attributif, privé de la restitution des biens saisis.

Ce sont ces imperfections que les décisions de Section du 25 avril 2001, Société Parfival et 13 juin 2007, Soppelsa avaient pour ambition de corriger.

B- La restauration du plein effet du sursis de paiement

Dans l'affaire Parfival⁶⁰⁷, l'entreprise requérante avait acquis des actions d'une autre société pour un montant total de 460 570 550 F. Le vérificateur, qui n'estimait la

⁶⁰⁵ COURTIAL Jean, conclusions sous C.E. 25 avril 2001, n°213460 précité.

⁶⁰⁶ Ne constituait pas une garantie équivalant à une telle consignation, une somme figurant au crédit d'un compte bancaire ouvert au nom du contribuable mais qui avait été visée par un avis à tiers détenteur émis par le comptable (C.E. 21 juillet 1995, n°124601, société fiduciaire annécienne, R.J.F. 10/95, n°1196) ; des sommes payées antérieurement par le contribuable à la caisse du comptable mais sans indication de sa part de son intention de les affecter à la consignation (C.E. 20 novembre 1995, n°145721, S.A.R.L. Mamounia, R.J.F. 1/96, n°123) ; le prix de vente d'une étude notariale sur lequel le comptable du Trésor avait pratiqué une saisie conservatoire (C.E. 11 juin 1999, n°200537, Sabot, R.J.F. 12/99, n°1612) ; la créance du contribuable sur une commune en règlement d'un marché, ayant fait l'objet d'un mandat émis au profit de ce contribuable par le receveur municipal, mais qui avait été retenue au moyen d'un avis à tiers détenteur que le même receveur s'était délivré à lui-même pris, cette fois, en sa qualité de comptable du Trésor chargé du recouvrement de l'impôt (C.E. 15 octobre 1997, n°175722 et 175798, S.A.R.L. Euro Construction Outre-Mer, R.J.F. 11/97, n°1060, chronique VERCLYTTE Stéphane p. 667 ; conclusions LOLOUM François, B.D.C.F. 6/97, n° 119).

⁶⁰⁷ C.E. Section 25 avril 2001, n°213460, Sté Parfival, R.J.F. 7/01, n°1012.

valeur réelle des titres qu'à 79 688 840 F, avait réintégré dans les résultats imposables de l'exercice la différence entre ces deux montants, c'est-à-dire la fraction qu'il considérait comme excessive du prix d'acquisition des actions. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'Administration fiscale avait notifié à la société Parfival un redressement en matière d'impôt sur les sociétés de 380 881 710 F au titre de l'exercice clos le 31 décembre 1993. La cotisation d'impôt en résultant, soit 157 430 914 F, intérêts de retard et principal, avait été mise en recouvrement le 31 mars 1999. Dès la notification du redressement, le Trésorier en charge du recouvrement avait obtenu du juge judiciaire de l'exécution l'autorisation, sur le fondement des dispositions de l'article 67 de la loi du 9 juillet 1991, de pratiquer une mesure conservatoire⁶⁰⁸ sur les biens de la société en faisant état de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale qui n'était pas encore exigible et immédiatement engagé des démarches en vue de la conversion de la saisie conservatoire en saisie-attribution. Dès la mise en recouvrement et avant même que la société Parfival ait eu le temps de déposer une réclamation au service d'assiette tendant à la décharge de ces impositions assortie d'une demande de sursis de paiement, le Trésorier avait utilisé la faculté que lui donnaient les dispositions de l'article 76 de la loi du 9 juillet 1991 de convertir la saisie conservatoire en saisie-attribution dès qu'il avait obtenu un titre exécutoire. La société Parfival avait vu sa demande de sursis de paiement rejetée, le comptable du Trésor ayant estimé les garanties offertes par la redevable impropres à assurer le recouvrement de la créance fiscale. La société Parfival avait essayé de saisir le juge du référé administratif afin qu'il statue sur la validité des garanties proposées. Mais ce dernier avait rejeté la demande de la société comme irrecevable, la redevable n'ayant pas satisfait à l'obligation, qu'imposent à peine d'irrecevabilité de la demande les dispositions de l'article L. 279 du Livre des procédures fiscales, de consigner auprès du comptable une somme égale à un dixième de l'impôt contesté. La société avait interjeté appel de l'ordonnance du juge du référé devant le Tribunal administratif de Paris mais en vain.

⁶⁰⁸ Des mesures conservatoires peuvent même être prises dès la notification de redressement. Elles se justifient, d'après la Cour de cassation, par « *l'apparence de (la) réalité, le bien fondé en son principe de la créance fiscale* » : Cass. Civ. 1^{ère} 13 mai 1986 Leloup c/ percepteur de la ville d'Aulnay-sur-Odon précité ; Cass. Com 27 novembre 1991 précité.

L'Administration était, pour partie responsable de cette situation dans la mesure où en convertissant en saisie-attribution, les saisies conservatoires pratiquées pour un montant de plus de 36 millions de francs antérieurement à la mise en recouvrement, elle avait mis la société dans l'impossibilité de réunir les liquidités nécessaires à la consignation de sorte que la société requérante était privée de l'accès au juge du référé fiscal et par suite, de la possibilité de bénéficier de plein effet du sursis⁶⁰⁹.

En affirmant dans son considérant de principe que : « *(le droit au sursis de paiement) ne peut être restreint par les mesures de recouvrement prises par le comptable avant la demande de sursis* », la décision Parfival⁶¹⁰ atteste la volonté du Conseil d'Etat de restaurer l'efficacité⁶¹¹ du sursis de paiement affaibli par la réforme des procédures civiles d'exécution⁶¹². Tout contribuable justifiant des garanties suffisantes, a droit au sursis de paiement.

Dans cette affaire, deux voies, s'offraient au Conseil d'Etat.

La première voie, ambitieuse, avait pour but de restaurer le plein effet du sursis de paiement, ce qui revenait à juger non seulement que les sommes saisies valaient consignation, mais en plus que les effets de la mesure d'exécution étaient réversibles malgré l'effet translatif. Cette voie s'inscrivait dans la logique du sursis de paiement car comme l'énonce l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales, en cas de succès du contribuable devant le juge du référé, si les garanties offertes sont estimées suffisantes : « (...) *les sommes consignées sont restituées. Dans le cas contraire, les garanties supplémentaires à présenter sont diminuées à due concurrence* ». Cette

⁶⁰⁹ Si la demande, même rejetée, excluait l'intervention de mesures autres que conservatoires, elle était en tout état de cause sans effet sur une partie de l'imposition contestée, à savoir la partie déjà recouvrée par l'Administration fiscale, le transfert de propriété au profit du Trésor ayant déjà produit son effet.

La loi n°2001-1275 du 28 décembre 2001 portant loi de finances pour 2002 a supprimé l'avis à tiers détenteur des mesures conservatoires énumérées à l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales, mettant ainsi un terme à l'incohérence datant de la loi de juillet 1991 qui a conféré son caractère exécutoire à l'avis à tiers détenteur sans pour autant modifier les termes de l'article L. 277 selon lequel, depuis la loi AIRCADI, l'avis à tiers détenteur était une mesure conservatoire.

⁶¹⁰ Voir MAÏA Jean, « *Procédures d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc* », R.J.F. 7/01, p. 611 et COURTIAL Jean ; B.D.C.F. 7/01, n° 102 ; De GIVRE Yann, B.G.F.E. 4/01, p. 14 ; CLERKX A. R.F.D.A. 9-10/2002, p. 991, TAILLEFAIT A., Dr. fisc. 2002, p. 1069.

⁶¹¹ MAÏ Jean précité ; BEREYZIAT Frédéric, « *Suspendre l'exigibilité d'un impôt : l'emploi des armes* », R.J.F. 01/05, p. 3

interprétation, comme le relevait le commissaire du gouvernement Jean COURTIAL, pouvait s'appuyer sur le caractère relatif de l'effet translatif de la propriété de la mesure d'exécution. En effet, la somme dont l'Etat est devenue propriétaire ne lui est, en effet, en tout état de cause, pas définitivement acquise. Elle peut revenir au contribuable si l'issue du contentieux du recouvrement ou d'assiette lui est favorable⁶¹³. Cette réversibilité de la mesure d'exécution, était prévue par la loi du 9 juillet 1991 elle-même, en son article 31 selon lequel : « *l'exécution est poursuivie aux risques du créancier qui, si le titre est ultérieurement modifié, devra restituer le débiteur dans ses droits en nature ou par équivalent* »⁶¹⁴. Dès lors, comme le soulignait Jean MAÏA dans son commentaire de la décision, « *le régime des mesures d'exécution présente fondamentalement un caractère subordonné par rapport à la question première du caractère fondé d'une créance, en ce sens, les mesures qui en procèdent n'ont aucun caractère irrévocable* ».

La seconde voie, un peu moins ambitieuse, consistait tout simplement à garantir l'accès au juge du référé fiscal, en se bornant à juger que le contribuable était dispensé de la consignation, tout en maintenant le caractère irréversible des mesures d'exécution.

Le Conseil d'Etat a opté pour la première voie.

Il a, d'une part, admis que les sommes et biens entrés dans le patrimoine de l'Etat du fait de mesures d'exécution diligentées avant la demande de sursis puissent désormais être regardées, à hauteur des montants saisis, comme valant consignation⁶¹⁵ et, d'autre part, dans l'hypothèse où le juge regarderait comme suffisantes les garanties proposées en complément ou en substitution des sommes ou biens saisis, l'Administration avait l'obligation de restituer sommes ou biens saisis.

⁶¹² *ibid.*

⁶¹³ Tel était d'ailleurs le raisonnement de la Cour de cassation (Voir en ce sens Cass. Com. 24 octobre 2000, n°1739 F-D, Berreville, R.J.F. 2/01, n° 251).

⁶¹⁴ MAÏA Jean, *précité*.

S'il est vrai que la décision de Section Parfival a clairement posé le principe d'après lequel les biens et sommes appréhendés par le Trésor antérieurement à la demande de sursis de paiement doivent être restitués au contribuable lorsque celui-ci assortit sa demande ultérieure de sursis de paiement de garanties suffisantes, l'Administration ne l'appliquait pas. Le Conseil d'Etat se trouvait donc dans l'obligation d'intervenir à nouveau, ce afin de briser la résistance de l'Administration et restaurer le plein effet du sursis de paiement.

Pour empêcher le sursis de paiement de produire pleinement ses effets à savoir la restitution des sommes recouvrées si le juge estimait les garanties appropriées et vider de sa substance la jurisprudence Parfival, l'Administration fiscale s'est appuyée sur une faille qui trouve son origine dans le texte même qui organise le sursis de paiement, c'est-à-dire l'article R. 277-1 du Livre des procédures fiscales qui veut que l'Administration fiscale invite le contribuable à constituer les garanties⁶¹⁶.

En effet, lorsque le contribuable adressait une demande de sursis de paiement à l'Administration, cette dernière ne l'invitait pas à constituer des garanties ou ne lui demandait de constituer des garanties que pour la partie de l'impôt non recouvrée. Le silence de l'Administration face aux demandes du contribuable avait pour effet d'empêcher la restitution des biens saisis.

Par l'ordonnance Soppelsa du 13 juin 2007⁶¹⁷, le Conseil d'Etat a offert deux voies au contribuable pour surmonter le silence du comptable.

Dans cette espèce, les contributions supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales notifiées à la suite d'une vérification de comptabilité pour un

⁶¹⁵ Voir pour des applications de la jurisprudence Parfival, C.E. 14 novembre 2001, n° 221588, sté Orkos Diffusion, R.J.F. 2/02, n° 223 ; conclusions BACHELIER Gilles, B.D.C.F. 2/02, n° 28 et C.E. 22 mai 2002, n°224591, BENAMOU, R.J.F. 8-9/02, n° 1021.

⁶¹⁶ L'alinéa 1^{er} de l'article R.* 277-1 du Livre des procédures fiscales dispose en effet que : « *Le comptable compétent invite le contribuable qui a demandé à différer le paiement des impositions à constituer les garanties prévues à l'article L. 277. (...)* ».

⁶¹⁷ C.E. Section 13 juin 2007, n° 306252, Soppelsa, R.J.F. 10/07, n° 1152 ; chronique BURGUBURU Julie, « *Droit au sursis de paiement contre mesure d'exécution forcée : cessez-le-feu ou fin de partie ?* », R.J.F. 10/07, p. 806.

montant de 630.000 €, mises en recouvrement avec exigibilité immédiate le 30 septembre 2006, avaient fait l'objet d'un avis à tiers détenteur permettant au trésorier d'appréhender l'intégralité de la créance bancaire du contribuable. Ce dernier, n'ayant déposé que le 27 octobre une réclamation tendant à la décharge de ces impositions assortie d'une demande de sursis de paiement, s'était heurté au silence du comptable, silence persistant malgré une sollicitation tendant à ce qu'il formule la demande de constitution de garanties prévues par les dispositions de l'article L. 277-1 du Livre des procédures fiscales. Ce silence avait pour effet de priver le contribuable de la possibilité de bénéficier effectivement du sursis de paiement.

Pour permettre au contribuable de contourner la carence de l'Administration, le Conseil d'Etat après avoir rappelé le considérant de principe de l'arrêt Parfival, ajoutait que :

« (...) si le comptable du Trésor, nonobstant une demande du contribuable tendant à ce qu'il effectue la demande de constitution de garanties prévue par l'article R. 277-1 du livre des procédures fiscales à hauteur de sommes appréhendées avant la réclamation, et dans les limites prévues par l'article L. 277 de ce livre, s'abstient de procéder à cette demande, privant ainsi le contribuable de la possibilité de bénéficier effectivement du sursis de paiement en ce qui concerne ces sommes, il est loisible au contribuable de présenter devant le juge des référés une requête fondée sur l'article L. 521-1 du code de justice administrative, tendant à la suspension de la décision implicite de rejet née deux mois après la réception par l'administration de sa demande relative à l'application de l'article R. 277-1 ; qu'il est également loisible au contribuable de proposer spontanément des garanties au comptable du Trésor à hauteur des sommes appréhendées avant la réclamation et de saisir le juge du référé fiscal du refus de ces garanties né, dans ce cas, du silence gardé par le comptable pendant deux mois (...) ».

Le juge des référés du Conseil d'Etat offre ainsi deux portes de sortie au contribuable.

Le contribuable peut demander au comptable de l'inviter à constituer des garanties en application de l'article R. 277-1 du Livre des procédures fiscales. Si ce dernier

s'abstient de le faire dans un délai de deux mois, il fait naître une décision implicite de rejet pouvant être attaquée devant le Tribunal administratif par la voie du recours pour excès de pouvoir conformément au droit commun du contentieux administratif résultant d'une règle jurisprudentielle⁶¹⁸ aujourd'hui codifié à l'article 21 de la loi n°2000-231 du 12 avril 2000, relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations⁶¹⁹.

Le contribuable peut alors attaquer la décision implicite de rejet devant le Tribunal administratif et parallèlement, solliciter du juge des référés en application de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative la suspension de la décision par laquelle le comptable refuse d'inviter l'intéressé à constituer des garanties⁶²⁰.

Le contribuable peut aussi, après avoir demandé le sursis de paiement, sans toutefois attendre l'invitation du comptable, constituer spontanément des garanties et, en l'absence de réponse du comptable pendant deux mois, contester la décision implicite de refus de garanties devant le juge du référé fiscal, de la même manière qu'en cas de refus explicite sur le fondement de l'article L. 279 du Livre des procédures fiscales,

⁶¹⁸ En vertu de la décision de Section du Conseil d'Etat du 10 février 1984, S.A.R.L., Venutolo, Dr. fisc. 1984, commentaire 983, conclusions FOUQUET Olivier, il était possible de demander le sursis à exécution de la décision par laquelle le Directeur des Services Fiscaux pouvait refuser de façon discrétionnaire le sursis de paiement. De tels pouvoirs étaient accordés au Directeur des Services Fiscaux lorsque les impositions résultaient de la mise en recouvrement d'une procédure de taxation d'office ou lorsque les redressements donnaient lieu à l'application des pénalités prévues en cas de mauvaise foi ou de manœuvres frauduleuses. Ce régime issu de la loi n°81-1179 du 31 décembre 1981 a été supprimé par la loi des finances pour 1987.

⁶¹⁹ Cet article 21 dispose : « *Sauf dans les cas où un régime de décision implicite d'acceptation est institué dans les conditions prévues à l'article 22, le silence gardé pendant plus de deux mois par l'autorité administrative sur une demande vaut décision de rejet.* »

Lorsque la complexité ou l'urgence de la procédure le justifie, des décrets en Conseil d'Etat prévoient un délai différent ».

L'article 22 de cette loi du 12 avril 2000 se lit : « *Le silence gardé pendant deux mois par l'autorité administrative sur une demande vaut décision d'acceptation dans les cas prévus par décrets en Conseil d'Etat. Cette décision peut, à la demande de l'intéressé, faire l'objet d'une attestation délivrée par l'autorité administrative. Lorsque la complexité ou l'urgence de la procédure le justifie, ces décrets prévoient un délai différent. Ils définissent, lorsque cela est nécessaire, les mesures destinées à assurer l'information des tiers.* »

Toutefois, ces décrets ne peuvent instituer un régime de décision implicite d'acceptation lorsque les engagements internationaux de la France, l'ordre public, la protection des libertés ou la sauvegarde des autres principes de valeur constitutionnelle s'y opposent. De même, sauf dans le domaine de la sécurité sociale, ils ne peuvent instituer aucun régime d'acceptation implicite d'une demande présentant un caractère financier ».

pour lui faire juger que les garanties offertes sont satisfaisantes, ou même, si des garanties ont été précédemment acceptées par le comptable, pour prononcer la dispense de constituer d'autres garanties.

L'ordonnance, en admettant la possibilité d'un refus implicite par le comptable des garanties spontanément offertes par le contribuable, s'écarte alors de la solution retenue par le Conseil d'Etat dans l'affaire Bergerault⁶²¹ suivant laquelle le refus des garanties offertes par le contribuable ne pouvait pas être tacite. Cette position n'allait pas de soi. S'il est vrai que rien dans les textes ne s'oppose à une offre spontanée de garantie, en revanche, l'application du régime des décisions implicites de rejet issu de la loi de 2000 était en l'espèce délicate dès lors que le texte de l'article R. 277-1 du Livre des procédures fiscales mentionne expressément le refus explicite du comptable par lettre recommandée⁶²².

Si a priori, on peut être tenté de croire qu'en admettant la saisine du juge du référé fiscal d'une décision implicite de rejet le Conseil d'Etat s'est contredit par rapport à l'arrêt Bergerault, en poussant un peu plus loin le raisonnement, force est de reconnaître que l'ordonnance Soppelsa se situe dans le droit fil de la protection du contribuable. L'arrêt Bergerault qui invitait l'Administration à appliquer la règle selon laquelle la demande de sursis de paiement suspend les actions en recouvrement des impositions non encore appréhendées par le Trésor tant que le comptable, saisi par le contribuable d'une offre de garanties, ne l'a pas explicitement refusée par lettre recommandée, avait pour but de protéger le contribuable en lui faisant bénéficier de l'effet suspensif aussi longtemps qu'un refus exprès du comptable ne lui était pas notifié.

⁶²⁰ Cette suspension peut, le cas échéant, être assortie d'une injonction au comptable de le faire dans un délai déterminé.

⁶²¹ C.E. 29 janvier 2003, n°233108, Bergerault, R.J.F. 4/03, n°497 ; conclusions VALLEE Laurent, B.D.C.F. 4/03, n°56.

⁶²² L'alinéa 3 de cet article prévoit que : « (...) Si le comptable estime ne pas pouvoir accepter les garanties offertes à sa demande ou spontanément par le contribuable parce qu'elles ne répondent pas aux conditions prévues au deuxième alinéa, il notifie (au contribuable) sa décision par pli recommandé avec demande d'avis de réception postal dans un délai de quarante-cinq jours à compter du dépôt de l'offre. A défaut de réponse par le comptable dans ce délai, les garanties offertes sont réputées acceptées ».

La consécration par l'ordonnance de section Soppelsa d'un refus implicite du comptable va dans le même sens que l'admission dans le contentieux fiscal du sursis à exécution qui permettait au contribuable de solliciter la suspension de la décision d'imposition ou de son exécution. La solution retenue par cette ordonnance a également pour but de protéger le redevable de l'imposition dans la mesure où elle lui permet de contourner le silence du comptable qui le prive du sursis de paiement.

Cette solution s'inscrit donc dans la perspective d'un vaste mouvement jurisprudentiel tendant à protéger le droit pour le redevable de l'imposition de suspendre l'exigibilité de l'impôt.

§2- L'érection de relais au sursis de paiement

Parce que le sursis de paiement est un mode imparfait de protection, le Conseil d'Etat va se tourner vers les règles de procédure contentieuses applicables devant les juridictions administratives et, principalement, la procédure du sursis à exécution (A), ancêtre du référé-suspension⁶²³ (B) pour combler les failles du sursis de paiement.

A- Le sursis à exécution de la décision d'imposition ou de poursuites

Dès 1963, le Conseil d'Etat considérait que le pouvoir de prononcer le sursis à exécution des décisions administratives était de nature générale et concernait, sauf disposition contraire, toutes les décisions administratives⁶²⁴.

Pour autant, la question de savoir si le sursis à exécution concernait également la matière fiscale ne faisait pas l'unanimité en doctrine.

⁶²³ Le sursis à exécution était prévu par l'article L.11 du Code des Tribunaux administratifs et des Cour administratives d'appel pour les tribunaux administratifs et par l'article 48 de l'ordonnance du 31 juillet 1945 pour le Conseil d'Etat.

⁶²⁴ C.E. Section 8 mars 1963, *Ministre c/ Chanonier-Mirande*, Rec. C.E. p. 152.

Une partie de la doctrine, en effet, s'opposait vigoureusement à son utilisation en matière fiscale. Les partisans de cette doctrine justifiaient leur position par *l'exception du recours parallèle*, tirée de l'existence de la procédure de sursis de paiement, bien qu'aucune disposition du Code général des impôts ou du Code des tribunaux administratifs n'interdît expressément aux tribunaux d'ordonner le sursis à exécution d'une décision d'imposition. Pour les tenants de cette thèse, les règles du contentieux fiscal primaient sur celles du contentieux général⁶²⁵.

L'article L. 11 du Code des tribunaux administratifs, issu de l'article 11 de la loi du 22 juillet 1889, disposait que : « *les requêtes en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ... sont présentées, instruites et jugées dans les formes prévues par le code général des impôts* ».

L'article 1945-1 du Code général des impôts, issu du Code des contributions directes, quant à lui, prévoyait que : « *Les affaires portées devant le tribunal administratif sont jugées conformément au code des tribunaux administratifs, sous réserve des dispositions particulières prévues par le présent livre* ».

Une lecture restrictive de ces dispositions, consistait à valoriser ce dernier membre de phrase, c'est-à-dire la référence faite aux dispositions particulières du Code général des impôts.

Pour conforter leur position, les partisans de cette thèse relevaient également que, le sursis à exécution étant étroitement lié au contentieux de l'excès de pouvoir contrairement au contentieux fiscal qui relevait, d'après le Conseil d'Etat, du plein contentieux par « *nature* »⁶²⁶, il paraissait légitime de penser que le législateur avait entendu exclure du contentieux fiscal la procédure du sursis à exécution.

Le Conseil d'Etat, dans un premier temps, dans sa décision de Section du 17 décembre 1976 et par application des dispositions de l'alinéa 4 de l'article 54 du décret du 30 juillet 1963, dispositions spécifiques aux demandes de sursis à exécution devant le Conseil d'Etat, a reconnu sa compétence pour ordonner le sursis à exécution

⁶²⁵ Cette doctrine a été rappelée par M. DRAGO (R.D.P., 1977, p. 679).

des articles du rôle se rapportant à des impositions (1) puis, dans un deuxième temps, par un autre arrêt de Section du 13 juin 1984, étendu ce pouvoir aux Tribunaux administratifs (2) en dépit de l'objection de l'exception de recours parallèle.

1-La décision de Section du 17 décembre 1976

Par sa décision de Section du 17 décembre 1976⁶²⁷ rendue aux conclusions de M. FABRE le Conseil d'Etat reconnaissait pour la première fois sa compétence pour ordonner le sursis à exécution des articles du rôle se rapportant à des impositions.

Dans cette affaire, une femme seule, mère d'un enfant à charge, avait acheté un fonds de commerce de pâtisserie-confiserie, dont elle assurait l'exploitation. Intriguée par cet investissement, l'Administration fiscale demanda à l'intéressée des éclaircissements sur l'origine des fonds dont elle avait pu disposer. Elle répondit en faisant état notamment des prêts personnels consentis par sa mère et par un tiers. Estimant qu'elle n'apportait pas la justification de ses emprunts, l'Administration taxa d'office ses revenus pour les années litigieuses (1969, 1970, et 1971) sur le fondement de l'article 179 du Code général des impôts. Elle se trouva ainsi redevable d'un supplément d'impôt sur le revenu. L'intéressée avait certes demandé à l'occasion de sa réclamation le bénéfice du sursis de paiement et l'avait d'ailleurs obtenu en fournissant à titre de garantie son fonds de commerce. Mais le sursis de paiement avait cessé de produire ses effets à la date de notification du jugement par lequel le Tribunal administratif avait rejeté sa demande en décharge des impositions contestées. Les impositions supplémentaires étaient alors redevenues exigibles.

En faisant appel du jugement du Tribunal administratif, l'intéressée demanda au Conseil d'Etat, alors juge d'appel, de prononcer le sursis à exécution de la décision administrative d'imposition, c'est-à-dire du rôle, par application des dispositions spécifiques au Conseil d'Etat. Il s'agissait de l'alinéa 4 de l'article 54 du décret du 30

⁶²⁶ C.E. Section 29 juin 1962, Société des aciéries de Pompey, Rec. C.E. p. 438.

⁶²⁷ C.E. Section 17 décembre 1976, n° 1692, Rec. C.E. p.555, conclusions FABRE ; R.J.F. 2/77, n°117, chronique de Mme HAGELSTEEN Marie-Dominique, p. 5 ; Grands Arrêts de la Jurisprudence fiscale, Dalloz-Sirey, 3^e édition, 2000, thème 69, p. 939.

juillet 1963, tel que modifié par l'article 14 du décret n°75-791 du 26 août 1975, aux termes duquel : « (...) *le sursis peut être ordonné à la demande du requérant, par les sous-sections réunies, par la section ou l'assemblée du contentieux, si l'exécution de la décision attaquée risque d'entraîner des conséquences difficilement réparables et si les moyens énoncés par la requête paraissent, en l'état de l'instruction, sérieux et de nature à justifier l'annulation de la décision attaquée (...)* ».

Si le Conseil d'Etat, a fait droit pour la première fois au sursis à exécution, c'est vraisemblablement, d'une part, parce qu'il voulait instaurer un relai au sursis de paiement dont la possibilité avait disparu avec l'intervention du jugement du Tribunal administratif⁶²⁸ c'est, d'autre part, et surtout parce que les redressements opérés en l'espèce avaient quelque chose de choquant. En effet, le raisonnement de l'Administration, selon lequel il n'y aurait eu aucun lien entre l'acquisition du fonds de commerce et les prêts consentis sans actes par la mère de la requérante et par un tiers, était d'autant plus difficile à suivre que la matérialité des versements effectués par ces deux personnes était incontestable. En bref, selon l'Administration, ces prêts devaient être regardés comme des profits innommés de l'article 92 du Code général des impôts ; c'est-à-dire comme des bénéfices non commerciaux. Or, selon le Conseil d'Etat, ou tout au moins selon le commissaire du gouvernement FABRE, cette analyse quelque peu hâtive ne respectait guère les droits de la défense.

Dans ces conditions et conformément à la demande de la requérante, le Conseil d'Etat a prononcé le sursis à exécution des articles du rôle litigieux. Il a estimé tout d'abord que l'un au moins des moyens invoqués était sérieux : la procédure d'imposition semblait irrégulière, l'Administration ayant à tort procédé à une taxation d'office, qui concerne l'ensemble des revenus, alors qu'elle ne pouvait utiliser que la procédure d'évaluation d'office qui, elle, vise une catégorie de revenus. Il a ensuite considéré que le recouvrement des suppléments d'imposition risquait d'avoir pour la requérante des conséquences difficilement réparables : cette dernière risquait de devoir vendre son fonds de commerce pour s'acquitter de sa dette, ce qui non seulement l'aurait privée de revenus, mais aurait entraîné un bouleversement profond de ses conditions d'existence professionnelles ou familiales.

⁶²⁸ BUISSON Jacques, *op. cit.*, p. 184.

Depuis cette décision, la doctrine était devenue très largement favorable à ce qu'un pouvoir analogue soit reconnu aux tribunaux administratifs⁶²⁹. C'est donc sans grande surprise qu'un autre arrêt de Section avait reconnu aux Tribunaux administratifs le pouvoir prononcer le sursis à exécution des articles du rôle.

2- La décision de Section du 13 juin 1984

Par son arrêt de Section du 13 juin 1984, Ministre délégué chargé du budget c/ Masse⁶³⁰ le Conseil d'Etat reconnaissait aux tribunaux administratifs le pouvoir de prononcer le sursis à exécution des articles du rôle.

Dans cette affaire, un médecin hospitalo-universitaire de Rennes, qui disposait d'un secteur privé de 6 lits pour les besoins de sa clientèle privée, avait fait l'objet d'une vérification approfondie de sa situation fiscale. Le vérificateur ayant estimé que l'intéressé ne mentionnait pas sur les feuilles de maladie l'intégralité des honoraires que lui versaient ses malades du secteur privé procéda à la rectification d'office des résultats qu'il avait déclarés. Pour reconstituer ce qu'avait perçu M. Masse, l'inspecteur des impôts se fonda sur l'hypothèse de consultations du secteur privé et surtout d'interventions chirurgicales assez invraisemblables, puisqu'elles se révélaient physiquement impossibles à réaliser par le contribuable. Quoi qu'il en soit de cette invraisemblance, M. Masse fut assujetti au titre de son activité professionnelle libérale, pour les années 1975 à 1978, à des suppléments d'impôts sur le revenu considérables, s'élevant à la somme de 4.094.182 francs, incluant le principal et les pénalités.

Outre l'importance et le caractère manifestement excessif des sommes réclamées, M. Masse se trouvait dans une « *situation quasi-inextricable* »⁶³¹.

⁶²⁹ cf. conclusions FABRE Daniel précitées.

⁶³⁰ C.E. Section 13 juin 1984, n°46392, Rec. C.E. p. 209, conclusions FOUQUET Olivier, p. 210 ; Dr. fisc. 1984, n°40, commentaire 1688 ; R.J.F. 8-9/84, n°1070, chronique GAEREMYNCK Jean. Voir également, DIBOUT Patrick, « *Le développement du sursis à exécution en matière fiscale* », A.J.D.A., 11/1984, p. 580.

⁶³¹ Selon l'expression de BUISSON Jacques, *op. cit.*, p.182.

Il avait sollicité le sursis de paiement, mais le comptable avait refusé les garanties qu'il avait offertes dans la mesure où la valeur de l'ensemble de son patrimoine était inférieure aux impositions réclamées. Par ailleurs, il n'avait pu saisir le juge du référé administratif d'une demande tendant à ce qu'il soit dispensé de fournir d'autres garanties que celles qu'il avait offertes, faute d'avoir disposé de la somme que la loi l'obligeait à consigner préalablement et qui était, à l'époque, du quart des impositions contestées. Il ne lui restait donc plus qu'une voie de recours : assortir la demande de décharge qu'il avait déposée, après rejet de sa réclamation, auprès du Tribunal administratif, de conclusions aux fins de sursis à exécution, par application des dispositions des articles R. 96 et suivants du Code des tribunaux administratifs et des Cours administratives d'appel.

Le Tribunal administratif de Rennes, réuni en formation plénière, fit droit à sa demande, par jugement du 6 octobre 1982, et ordonna le sursis à exécution. Cette solution était d'autant plus novatrice que, peu de temps auparavant, le Tribunal administratif de Strasbourg avait sinon adopté une solution opposée, du moins manifesté de réelles réticences pour introduire en matière fiscale le sursis à exécution de droit commun. La thèse du Tribunal administratif de Strasbourg était en effet la suivante : étant donné que le contribuable bénéficie de la procédure spécifique du sursis de paiement, procédure qui lui apporte davantage de garanties que la procédure de droit commun, ledit contribuable ne serait pas recevable à demander aux premiers juges le sursis à l'exécution de la décision de mise en recouvrement de l'impôt tant que le délai de réclamation ne serait pas expiré. Ce disant, le Tribunal administratif de Strasbourg ne refusait pas a priori le sursis à exécution, mais il l'assortissait de telles conditions qu'il manifestait clairement son intention d'en limiter l'octroi⁶³².

L'analyse du Tribunal administratif de Rennes fut beaucoup plus libérale. Elle fut d'ailleurs reprise par le Conseil d'Etat.

Le Conseil d'Etat qui statuait pour la première fois sur cette question confirma que les Tribunaux administratifs étaient bien compétents pour ordonner le sursis à

⁶³² T.A. Strasbourg 22 Juin 1982, req. 565-82, Dr. fisc. 1982, commentaire 2497, observations GILTARD Daniel.

exécution des décisions d'imposition, et cela malgré l'existence du sursis de paiement.

Le Conseil d'Etat avait estimé que la procédure du sursis de paiement « *n'a ni le même objet, ni les mêmes effets que le sursis à exécution (...) et n'est pas soumise aux mêmes conditions* »⁶³³, rejetant ainsi l'objection de l'exception de recours parallèle.

Il existait, en effet, comme le soulignait le commissaire du gouvernement Olivier FOUQUET⁶³⁴ des différences entre les procédures de sursis de paiement et de sursis à exécution. Ces différences subsistent aujourd'hui encore entre le référé-suspension et le sursis de paiement⁶³⁵.

Le sursis de paiement et le sursis à exécution présentaient d'abord des différences quant à leur objet. Le sursis de paiement est une procédure essentiellement administrative qui permet au contribuable, jusqu'à l'intervention d'une décision définitive prise sur sa réclamation, de différer le paiement de l'imposition qu'il conteste moyennant constitution de garantie auprès du comptable public. Ce n'est qu'en cas de désaccord entre le contribuable et le comptable sur le caractère suffisant des garanties offertes que la procédure devient juridictionnelle. Le sursis à exécution était au contraire une procédure juridictionnelle dans l'attente du jugement au fond.

Le sursis de paiement et le sursis à exécution présentaient ensuite des différences quant aux conditions de leur octroi.

Le sursis de paiement doit être impérativement demandé à l'occasion de la réclamation, faute de quoi il n'est pas recevable. En revanche, le sursis à exécution

⁶³³ C.E. Section 15 juin 1984, *Ministre du budget c/Masse*, Rec. C.E. p. 209, conclusions FOUQUET Olivier.

⁶³⁴ FOUQUET Olivier, conclusions sous C.E. Section 15 juin 1984, *Ministre du budget c/Masse* précité ; DUGRIP Olivier, *Les procédures d'urgences devant les juridictions administratives*, Thèse Paris II, 1986, pp. 289 et s.

⁶³⁵ Voir conclusions du commissaire du gouvernement BACHELIER Gilles dans l'affaire Janfin (C.E. Section 25 avril 2001, n° 230166 et 230345, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ S.A.R.L. Janfin*, R.J.F. 7/01, n° 1016. Cette affaire a été commentée par Cyrille DAVID, FOUQUET Olivier, PLAGNET Bernard, RACINE Pierre François, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 4^e édition, p. 1032).

qui ne pouvait être présenté tant que le Tribunal n'avait pas été saisi d'une requête au fond, pouvait alors être demandé à tout moment de la procédure contentieuse devant le tribunal⁶³⁶.

Le sursis de paiement suppose que des garanties soient offertes par le contribuable et acceptées par le comptable ou à défaut par le juge. Le sursis à exécution n'impliquait la constitution d'aucune garantie. Toutefois, comme le sursis à exécution pouvait n'être que partiel, il ne faisait pas obstacle à ce que le juge, lorsqu'il prononçait le sursis, permît à l'Administration de prendre des mesures conservatoires⁶³⁷.

Le sursis de paiement, à la différence du sursis à exécution, ne suppose ni conséquences difficilement réparables résultant de l'exécution de la décision attaquée, ni moyen sérieux à l'appui de la contestation.

Le sursis de paiement est un droit pour le contribuable dès lors que les garanties offertes sont suffisantes⁶³⁸. Le sursis à exécution n'était qu'une faculté pour le juge. En d'autres termes, un contribuable qui remplissait les conditions pour obtenir le sursis de paiement avait intérêt à le demander, s'il souhaitait différer le versement des impositions contestées, car il était certain de l'obtenir, alors même que sa réclamation n'eût comporté aucun moyen sérieux et que le recouvrement de l'imposition n'eût pas entraîné pour lui de conséquences difficilement réparables.

Le sursis de paiement et le sursis à exécution présentaient enfin des différences quant à leurs effets.

Le sursis de paiement porte sur l'ensemble des impositions pour lesquelles il a été sollicité, dès lors que les garanties nécessaires sont constituées. Le sursis à exécution pouvait n'être que partiel⁶³⁹.

Le sursis de paiement est en principe irrévocable et dure jusqu'à la notification de jugement du Tribunal administratif sauf, semble-t-il, dans l'hypothèse d'un dépérissement des garanties offertes et acceptées. Il pouvait au contraire être mis fin au sursis à exécution avant le prononcé du jugement sur le fond, soit par le Tribunal

⁶³⁶ C.E. 18 mai 1965, A.J.D.A., II, 1966, n° 103, p. 380, note RIGAUD.

⁶³⁷ Voir en appel C.E. 17 juin 1982, n° 27 797, Sté des éts Knecht, R.J.F. 9/81, p. 442.

⁶³⁸ Sous réserve des exceptions temporairement prévues par l'article 9-I de la loi de finances rectificative n° 81-1179 du 31 décembre 1981.

lui-même, soit, en appel, à titre provisoire par le président de la Section du contentieux du Conseil d'Etat et à titre définitif par le Conseil d'Etat.

En cas de décision juridictionnelle défavorable sur le fond, le contribuable qui a bénéficié du sursis de paiement doit verser des intérêts moratoires (article L. 209 du Livre des procédures fiscales) et encourt en cas de demande abusive, une pénalité spécifique (article L. 280 du Livre des procédures fiscales). Tel n'était pas le cas du sursis à exécution ; le contribuable n'était tenu de verser ni d'intérêts de retard, ni de pénalités.

Le sursis à exécution devenait ainsi une procédure concurrente du sursis de paiement en première instance devant le juge administratif, venant ainsi combler le vide juridique laissé par le sursis de paiement. Ce vide juridique existait notamment dans plusieurs hypothèses.

Ce vide juridique existait en premier lieu lorsque, comme dans l'affaire Masse, le contribuable ne pouvait offrir des garanties à la hauteur des droits qui lui étaient réclamés. Il existait en effet, des situations où seul le sursis à exécution pouvait jouer, à l'exclusion du sursis de paiement, parce que le contribuable ne pouvait obtenir le sursis de paiement, puisque non seulement il ne pouvait offrir des garanties à la hauteur des droits qui lui étaient réclamés, pire encore, il ne pouvait même pas saisir le juge du référé administratif afin d'être dispensé de garanties, du fait de son incapacité à consigner la somme nécessaire à cet effet. Il s'agissait, notamment des situations où à la suite d'une erreur administrative, les impositions réclamées au contribuable étaient si excessives qu'elles étaient sans commune mesure avec ses capacités contributives réelles.

Ce vide juridique existait en deuxième lieu, lorsque le Tribunal administratif rejetait comme non fondées les prétentions du contribuable. Dans ce cas de figure, le contribuable parvenait à constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de

⁶³⁹ C.E. 7 septembre 1983, n° 42955, R.J.F. 11/83, p. 653 ; C.E. Section 18 mai 1945, Cie générale française des tramways, Rec. C.E. p. 101 ; C.E. 4 mars 1960, conseil national de l'ordre des médecins, Rec. C.E. p. 177.

la créance et obtenait effectivement le sursis de paiement. Mais, à la suite du jugement rejetant sa demande et malgré la saisine de la Cour administrative d'appel, l'impôt redevenait exigible, l'appel contre une décision administrative n'ayant pas un caractère suspensif. L'Administration pouvait à nouveau poursuivre le recouvrement de l'impôt d'autant plus que le sursis de paiement épuise ses effets après le jugement du tribunal administratif.

Ce vide juridique existait en troisième lieu, lorsque le contribuable par ignorance omettait d'assortir la réclamation qu'il présentait aux services d'assiette d'une demande de sursis de paiement, et ne régularisait pas sa situation par la suite⁶⁴⁰.

Il résulte de cette comparaison ci-dessus que non seulement le sursis à exécution et le sursis de paiement étaient différents dans leur nature, leurs conditions et leurs effets, mais qu'en outre ils étaient complémentaires. Cette différence a également été affirmé pour le référé-suspension qui tout comme l'était le sursis à exécution autrefois, est le dernier recours contre les excès de l'Administration lorsque le sursis de paiement n'a pas pu jouer.

Après avoir constaté ces différences et par conséquent rejeté *l'exception de recours parallèle*, le Conseil d'Etat a jugé que les conditions du sursis à exécution étaient réunies.

En premier lieu, l'existence des moyens sérieux était établie : le vérificateur s'était fait communiquer par les caisses de sécurité sociale, par l'hôpital et par les centres de rééducation les noms des patients du médecin. Or cette façon de procéder constituait une violation du secret professionnel tel que protégé par l'article 378 du Code pénal en vigueur à l'époque des faits. Cette violation avait pour effet de vicier la procédure suivie et de l'entacher d'irrégularité⁶⁴¹.

En second lieu, l'existence de conséquences difficilement réparables était elle aussi incontestable : privé de plus de la moitié de ses revenus en raison des saisies-arrêts

⁶⁴⁰ C'est l'hypothèse du contribuable qui ne s'était pas fait assister d'un conseil dès le départ et qui ignorait les rouages du contentieux fiscal.

⁶⁴¹ C.E. 14 Avril 1982, n° 27228, R.J.F. 82, n° 572.

pratiquées par l'Administration fiscale sur ses salaires et ceux de sa femme, M. Masse n'aurait plus pu subvenir aux besoins du ménage, constitué par sa fille et son gendre, parents d'un enfant, qui poursuivaient des études médicales et qui auraient dû les interrompre. Ce sont ces « *circonstances de fait, révélant à l'évidence un comportement maladroit et excessif d'une administration zélée, conduisant à des situations absurdes et douloureuses* »⁶⁴² qui ont amené le Conseil d'Etat à reconnaître la compétence des Tribunaux administratifs à prononcer le sursis à exécution des décisions d'imposition ou de poursuites.

Malgré la disparition de la notion de contrainte administrative⁶⁴³ dans le Livre des procédures fiscales du fait de la loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987, la faculté reconnue au juge d'ordonner la suspension des poursuites par l'arrêt de Section Ministre délégué chargé du budget c/ Masse du 13 juin 1984 sera maintenue.

Avec, la disparition de la notion de contrainte administrative du Livre des procédures fiscales, on pouvait s'attendre à ce que le Conseil d'Etat exclût le sursis à exécution du champ du contentieux fiscal puisque la mise en œuvre des poursuites n'était plus matérialisée par aucune décision et, ainsi qu'il a été précédemment relevé, le sursis à exécution (tout comme le référé-suspension qui lui a succédé) ne pouvait être dirigé que contre une décision administrative.

En effet, la loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 et plus précisément son article 98 II avait supprimé dans l'article L. 255 du Livre des procédures fiscales l'indication selon laquelle le premier acte de poursuites devant donner lieu à des frais procédait d'une contrainte administrative, matérialisée par une décision de l'Administration. Depuis cette loi, et du fait que les poursuites ne sont plus matérialisées par aucune décision administrative, le redevable de l'impôt conformément à la philosophie du sursis à exécution, se serait trouvé dans l'impossibilité de recourir au sursis à exécution, ce qui aurait fragilisé la position du contribuable lorsqu'on sait que l'admission du sursis à exécution dans le contentieux fiscal avait pour but de combler les lacunes du sursis de paiement.

⁶⁴² Selon l'expression de BUISSON Jacques, *op. cit.* p. 176.

Le Conseil d'Etat, dans sa décision du 10 avril 2002, Société Import-Export⁶⁴⁴, conformément aux propositions de son commissaire de gouvernement Gilles BACHELIER s'est appuyé sur le caractère singulier du commandement de payer et de l'avis à tiers détenteur pour maintenir la possibilité pour le juge administratif de prononcer le sursis à exécution. En effet, le commandement de payer et l'avis à tiers détenteur ne peuvent pas être regardés comme de simples actes de procédure. En décernant un commandement de payer ou un avis à tiers détenteur, le comptable prend une décision, qui peut être attaquée. Ce raisonnement aboutit à sauver la possibilité donnée au contribuable de solliciter la suspension des poursuites alors même que le juge est désormais saisi dans le contentieux du recouvrement d'une opposition à l'obligation de payer.

L'arrêt Société Import-Export par lequel le Conseil d'Etat maintient, malgré la disparition de la notion de contrainte administrative du Livre des procédures fiscales par la loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987, la faculté reconnue au juge administratif, par l'arrêt de Section Ministre délégué chargé du budget c/ Masse du 13 juin 1984, d'ordonner la suspension des poursuites est rendue en avril 2002, à une époque où la réforme du 30 juin 2000 a substitué au sursis à exécution, la procédure du référé-suspension.

B- Le référé-suspension

C'est par un arrêt de Section du 25 avril 2001, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ S.A.R.L. Janfin⁶⁴⁵, que le Conseil d'Etat a eu l'occasion d'examiner si, sous l'empire de la loi du 30 juin 2000, il y avait lieu, avec l'apparition du référé-suspension, de modifier les principes posés pour l'application des textes relatifs au sursis à exécution et leur articulation avec le mécanisme du sursis de paiement.

⁶⁴³ Sur la contrainte administrative, voir supra p. 92 et s.

⁶⁴⁴ C.E. 8^e et 3^e s.-s. 10 avril 2002, n°241604, Société Import-Export du Velay précité.

⁶⁴⁵ C.E. Section 25 avril 2001, n° 230166 et 230345, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ S.A.R.L. Janfin R.J.F. 7/01, n° 1016. Cette affaire a été commentée par Cyrille DAVID, FOUQUET Olivier, PLAGNET Bernard, RACINE Pierre François, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 4^e édition, p. 1032.

Adoptant la démarche suivie dans l'arrêt de Section du 13 juin 1984, Ministre délégué chargé du budget c/ Masse⁶⁴⁶, le commissaire du gouvernement Gilles BACHELIER affirmait dans ses conclusions que : « *nonobstant les modifications législatives, les raisons mises en avant par (les) commissaires du gouvernement en 1976 et 1984 pour ne pas opposer l'existence d'une procédure parallèle de sursis de paiement à la procédure de sursis à exécution en matière fiscale, conservent toute leur pertinence* », qu'il « *serait d'ailleurs paradoxal d'envisager que la nouvelle procédure de référé qui vise à mettre un terme à certaines insuffisances constatées dans l'ancienne procédure prive désormais les contribuables de l'une des voies de droit qui leur étaient antérieurement offertes* ».

Une solution différente aurait marqué, comme le soulignait le commissaire du gouvernement Gilles BACHELIER, un retour à la situation existant avant l'admission du sursis à exécution dans le contentieux du recouvrement de la dette fiscale. Or, l'admission du sursis à exécution en matière fiscale tenait, surtout, à éviter un déni de justice. La loi ne prévoyait pas d'action suspensive des poursuites une fois que les effets du sursis de paiement étaient épuisés. Il en résultait donc en matière du recouvrement des dettes fiscales un vide juridique. Selon une jurisprudence bien arrêtée et dont la motivation était irréprochable, les Tribunaux judiciaires s'interdisaient de combler ce vide⁶⁴⁷. Juges de la seule validité formelle des actes de poursuites, ils s'estimaient incompétents pour accorder, sur le fondement des dispositions de l'article 1244 du Code civil, des délais de grâce, ou pour ordonner, par voie de référé, une discontinuation des poursuites, qui auraient eu pour effet de suspendre l'exécution de cet acte de puissance publique que constituait la contrainte administrative.

⁶⁴⁶ C.E. Section 13 juin 1984, n°46392 précité.

⁶⁴⁷ Pendant longtemps, la Cour de cassation s'est réfugié derrière le principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires pour dénier au juge judiciaire le pouvoir d'ordonner une discontinuation des poursuites et ce n'est qu'à partir de 1988 que ce pouvoir lui a été reconnu (Voir infra p. 271 et s.).

§3- Le référé-provision, palliatif à l'absence procédure d'urgence en matière de restitution de crédits d'impôts

A l'origine, cette procédure ne semblait pouvoir être mise en œuvre que dans le contentieux indemnitaire⁶⁴⁸. Pourtant, à l'occasion de l'affaire Grey Diffusion⁶⁴⁹, le Conseil d'Etat l'a admise en matière fiscale.

En l'espèce, la société requérante avait éprouvé de grandes difficultés à recouvrer son crédit de T.V.A. En effet, l'Administration, intriguée par l'importance des sommes réclamées (entre trois et sept millions pour le premier semestre 2001) et soupçonnant une fraude de type « *Carroussel* »⁶⁵⁰ avait engagé à l'encontre de la société requérante la procédure de vérification de comptabilité et subordonnait, comme le lui autorise l'article 242-0 J de l'annexe II du Code général des impôts, le versement des sommes réclamées à la présentation d'une caution⁶⁵¹ censée garantir la restitution éventuelle des sommes versées.

La société requérante avait sollicité du juge des référés, d'une part, la suspension de la décision par laquelle l'Administration exigeait d'elle une caution et, d'autre part, l'allocation d'une provision.

Le juge des référés avait fait droit à sa demande de suspension, mais rejeté sa demande de provision.

Le Conseil d'Etat, saisi sur pourvoi du ministre, avait censuré cette ordonnance en tant qu'elle suspendait la demande de présentation de caution et jugé qu'une telle

⁶⁴⁸ GOHIN Olivier *op. cit.*, p. 177.

⁶⁴⁹ C.E. 10 juillet 2002, n°244411, *Ministre c/ Sarl Grey Diffusion*, R.J.F. 10/02, n°1183, conclusions COURTIAL Jean.

⁶⁵⁰ La fraude « *carrousel* » qui fait appel à des montages dans lesquels interviennent des sociétés éphémères ou « *sociétés-taxis* » et qui mettent en œuvre des circulations de biens (réelles ou fictives) entre les pays membres de la Communauté et des manipulations de prix (prix HT transformés en prix TTC). Ces manœuvres permettent de constituer artificiellement des droits à déduction.

⁶⁵¹ COURTIAL Jean dans ses conclusions sous arrêt du 10 juillet 2002, n°244411, définissait cette procédure de remboursement comme « *une prérogative discrétionnaire de l'Administration dont le fondement est une disposition réglementaire qui repose elle-même sur une très large délégation du pouvoir législatif et qui n'est encadrée par aucun texte, sinon une instruction administrative qui en donne un mode d'emploi discutable* ».

demande n'était pas une décision susceptible de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir⁶⁵².

La société requérante, à son tour, avait contesté avec succès devant la Cour administrative d'appel, l'ordonnance par laquelle le juge des référés avait rejeté sa demande de provision.

Le ministre avait formé un pourvoi contre l'ordonnance du président de la Cour d'appel.

Dans cette affaire, le commissaire du gouvernement Jean COURTIAL invitait dans ses conclusions le Conseil d'Etat à admettre la procédure de référé-provision en matière fiscale.

Il précisait, d'abord, qu'il « *ne (voyait) pas de motif de droit, ni de motifs suffisants d'opportunité pour refuser, par principe, au titulaire du crédit d'impôt remboursable la possibilité de saisir le juge du référé d'une demande de provision* ».

S'il est vrai que l'argument de *l'exception de recours parallèle* ne faisait pas obstacle à l'application du référé-provision, on pouvait néanmoins hésiter quant à l'admission de cette procédure en matière fiscale. Certes, la jurisprudence du Conseil d'Etat admettait déjà que le juge du référé allouât une provision à un justiciable⁶⁵³. Mais ces décisions étaient prises dans le cadre des contentieux indemnitaires greffés sur la contestation de la légalité de décisions administratives, ce qui n'était pas le cas en l'espèce puisqu'était en cause le remboursement de crédits d'impôt. Néanmoins, le commissaire du gouvernement relevait qu'il n'existait pas une grande différence entre ces deux situations. Il soulignait aussi que l'article R. 541 du Code de justice administrative relatif au référé-provision ne prévoit aucune restriction empêchant une application de ses dispositions en matière fiscale et qu'en outre, le recours au juge des référés « *est un moyen de combattre l'inertie ou les réticences des services*

⁶⁵² C.E. 27 mai 2002, S.A.R.L. Grey Diffusion, n°241670, RJF 6/02, n°707 ; COURTIAL Jean, B.D.C.F. 6/02, n°926.

⁶⁵³ C.E. 12 décembre 2001, n° 239168.

administratifs, quelles qu'en soient les causes. La procédure de référé, par cela même qu'elle existe, a en outre un rôle préventif, dissuasif ».

Le Conseil d'Etat a suivi la voie que lui proposait son commissaire de gouvernement et jugé « (...) *qu'une créance détenue par un assujetti sur l'Etat au titre du droit au remboursement de crédits de taxe sur la valeur ajoutée est au nombre des créances entrant dans le champ de l'article R. 541-1 du Code de justice administrative (...) ».*

L'admission du référé-provision dans le contentieux fiscal a alors nécessité des aménagements prétoriens de la procédure fiscale, en particulier, en ce qui concerne la nécessité d'une décision administrative préalable à la saisine du juge. Cette décision préalable, en principe indispensable dans le cadre d'un recours contentieux, peut en effet être longue à intervenir, l'article R. 198-10 du Livre des procédures fiscales laissant à l'Administration un délai de six mois, éventuellement porté à neuf mois, pour se prononcer sur la demande⁶⁵⁴. Dans ces conditions, le maintien de l'exigence d'une décision administrative préalable à la saisine du juge aurait pu aboutir « *à mutiler exagérément la procédure de référé-provision et à la priver d'intérêt* »⁶⁵⁵, si bien que le Conseil d'Etat a dû lors de sa décision Grey Diffusion, organiser, de façon prétorienne, les conditions de recevabilité du référé-provision en matière fiscale. Il a notamment jugé que si la demande de provision ne peut pas être formée avant qu'une réclamation soit introduite devant l'Administration, elle peut être portée devant le juge avant le délai imparti à l'Administration pour statuer sur la réclamation.

Section 2- Le système mis en place par le juge judiciaire

La compétence du juge judiciaire des référés est restreinte aux litiges dont la connaissance appartient quant au fond aux juridictions de son ordre. Cette règle découle du principe de la séparation des pouvoirs qui interdit aux magistrats de

⁶⁵⁴ GOHIN Olivier, *op. cit.*, 177.

⁶⁵⁵ Selon l'expression du commissaire du gouvernement COURTIAL Jean.

l'ordre judiciaire de s'immiscer dans les affaires de l'Administration et du principe selon lequel la compétence pour connaître du litige au fond détermine celle du juge des référés.

Cependant, la Cour de Cassation dans certaines hypothèses et pour certaines raisons (§2) a admis la compétence du juge des référés pour ordonner à titre conservatoire la suspension de la décision de recouvrer un impôt ne relevant pas de la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire, dans l'attente d'une décision au fond, en dépit du principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires (§1), dès lors que l'acte incriminé était de nature à causer au demandeur un dommage important et un trouble manifestement illicite.

§1- La suspension des actes des poursuites par le juge judiciaire en dépit du principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires

Avant d'étudier l'atteinte portée au principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires (B), il n'apparaît pas inutile de rappeler ce qu'implique ce principe (A).

A- Le rappel du principe

Le principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires est inhérent à la conception française de la séparation des pouvoirs.

Il fut posé pour la première fois par les lois des 6-24 août 1790, sur l'organisation judiciaire dont l'article 13 du titre II disposait : « *Les fonctions judiciaires sont distinctes et demeureront toujours séparées des fonctions administratives. Les juges ne pourront, à peine de forfaiture, troubler de quelque manière que ce soit, les opérations des corps administratifs, ni citer devant eux les administrateurs pour raison de leurs fonctions* ».

Ce principe, résultait de la méfiance à l'égard des autorités judiciaires sous l'Ancien régime⁶⁵⁶. Mal respectée, l'interdiction sera impérieusement réitérée par la loi du 16 Fructidor an III : « *Défenses itératives sont faites aux tribunaux de connaître des actes d'administration, de quelque espèce qu'ils soient, aux peines de droit* ». Ainsi fut instauré le système de *l'administrateur-juge*, qui consistait à attribuer à l'Administration elle-même le soin régler les litiges auxquels elle était partie⁶⁵⁷. S'il est vrai que ce système n'était pas contraire au principe de la séparation des pouvoirs⁶⁵⁸, il n'en demeurait pas moins contraire à l'équité et au sens de la justice, puisqu'il faisait de l'Administration juge et partie. Malgré les réformes qui ont conduit successivement à l'institution d'un Conseil d'Etat⁶⁵⁹ et d'un conseil de préfecture dans chaque département⁶⁶⁰, les ministres restent juge sans qu'aucun texte leur confère cette qualité et le système de *l'administrateur-juge* survit sous la forme de *ministre-juge* jusqu'à la suppression de leur juridiction par l'arrêt Cadot⁶⁶¹.

Le principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires implique à la fois l'institution d'une juridiction spéciale pour statuer sur les litiges administratifs et l'interdiction pour les Tribunaux judiciaires de s'immiscer dans l'Administration active⁶⁶².

L'institution d'une juridiction spéciale ne veut pour autant pas dire que l'Administration n'est jamais justiciable devant les juridictions judiciaires. Dans le contentieux fiscal, pour ne citer que celui-là, s'il est vrai que la majeure partie du contentieux a été confiée par la loi aux juridictions de l'ordre administratif, il n'en demeure pas moins qu'une partie du contentieux, même si l'on peut estimer qu'elle est économiquement négligeable, relève de la compétence du juge judiciaire. Depuis

⁶⁵⁶ CHEVALIER Jean, *l'Etat postmoderne*, L.G.D.J., 3^e édition, 2008.

⁶⁵⁷ Concrètement, les directoires de départements et de districts étaient juges des affaires locales (loi des 7- 11 Septembre 1790) ; les autres affaires relevaient de la compétence du conseil des ministres, présidé par le roi (loi des 27 avril-25 mai 1791) et, à compter de la constitution de l'an VIII qui mit fin à la collégialité ministérielle, elles relevaient de la compétence de chacun des ministres.

⁶⁵⁸ Le principe de l'administrateur-juge n'apparaît pas contraire à la séparation des pouvoirs car selon l'Esprit des lois, le pouvoir judiciaire qui doit être indépendant et séparé des autres, est le pouvoir de juger les différends entre particuliers et les poursuites pénales exercées contre eux (Voir CHAPUS René, *Droit administratif général*, tome 1, Montchrestien, 15^e édition, 2001, p. 500).

⁶⁵⁹ Constitution du 22 Frimaire an VIII (15 décembre 1799), article 52.

⁶⁶⁰ Loi du 28 pluviôse an VIII.

⁶⁶¹ C.E. Section 13 décembre 1889, Cadot, *Grands arrêts de la jurisprudence administrative*, Dalloz, 13^e édition, 2001.

⁶⁶² Voir Le GALL Arnaud, *La Cour de Cassation, juge administratif*, Thèse Paris 2, 1993, pp. 95-112.

les lois du 22 Frimaire an VIII et du 1^{er} Germinal an XIII, les Tribunaux de l'ordre judiciaire sont compétents pour les litiges individuels relatifs aux contributions indirectes et aux droits d'enregistrement, ainsi que pour les litiges en matière de douane. Leur compétence a également été étendue aux contentieux de la taxe de publicité foncière, de l'impôt de solidarité sur la fortune et des droits de timbre et taxes assimilées⁶⁶³

Quant à l'interdiction faite aux tribunaux judiciaires de s'immiscer dans l'administration active, elle se résume dans la phase du recouvrement de l'impôt, d'une part, à l'interdiction faite au juge judiciaire d'ordonner la suspension des mesures de poursuites mises en œuvre par l'Administration fiscale pour procéder au recouvrement forcé de ses créances et, d'autre part, à l'interdiction faite au juge d'accorder, sur le fondement des dispositions de l'article 1244 du Code civil, des délais de grâce.

Mais progressivement, le juge judiciaire venant au secours du contribuable, a porté atteinte au principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires.

B- L'atteinte portée au principe par le juge judiciaire

Le sursis aux poursuites (1) ou encore l'octroi des délais de paiement (2) sont les symboles de cet empiètement.

1- Le sursis aux poursuites

Le champ imparti à l'intervention des tribunaux de l'ordre judiciaire dans le déroulement des opérations de recouvrement forcé est resté pendant longtemps très limité. Si une contestation pouvait être formée devant ces tribunaux par le contribuable à l'encontre de chacun de ces actes de poursuites effectués en vue du

⁶⁶³ BETCH Marine, FAVRE Claire, *Le juge judiciaire et l'impôt*, Litec, 2010, p. 1.

recouvrement, ce ne pouvait être qu'à raison des irrégularités formelles qui entachaient ces actes, le bien-fondé de la décision de contrainte dont ils procédaient ne pouvant être discuté devant le juge judiciaire, lequel pouvait, tout au plus, s'assurer que cet acte administratif n'avait pas été annulé par le juge administratif et, pour le surplus, veiller au respect du formalisme qui entoure les significations de commandements, saisies, ventes de biens saisis⁶⁶⁴.

Dans le contentieux du recouvrement forcé des créances de l'Etat d'origine fiscale, la loi ne prévoyait pas de dispositif spécial de sursis⁶⁶⁵. La décision d'imposition d'un contribuable qui prend la forme d'un article du rôle ou d'un avis de mise en recouvrement était exécutoire et, ni la réclamation préalable obligatoire à l'Administration fiscale, ni en cas de rejet de cette demande, la saisine du Tribunal administratif ne suspendait l'exécution de cette décision. Les juridictions civiles, s'abritant derrière le paravent de la séparation des autorités administratives et judiciaires, se refusaient de prononcer la suspension des actes de poursuite⁶⁶⁶. Elles s'estimaient incompétentes pour accorder, sur le fondement des dispositions de l'article 1244 du Code civil, des délais de grâce, ou pour ordonner, par voie de référé, une suspension des poursuites, qui auraient eu pour effet de suspendre l'exécution de cet acte de puissance publique que constituait la « contrainte ».

Toutefois, la jurisprudence des Tribunaux de l'ordre judiciaire va progressivement admettre la compétence du juge des référés pour ordonner la suspension des effets des

⁶⁶⁴ Ce partage des compétences dans les contentieux fiscal, n'allait pas sans évoquer celui qui caractérisait le droit de l'expropriation, où le contentieux de la décision administrative était confié au juge administratif et l'exécution de cette décision placée sous le contrôle du juge judiciaire.

⁶⁶⁵ Dans le contentieux du recouvrement des créances de l'Etat étrangères à l'impôt et au domaine, les oppositions à état exécutoire ou à poursuites sont suspensives, que ce soit en vertu de l'article 89, 1^{er} alinéa, du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique en ce qui concerne les créances qui donnent lieu à ordres de recettes rendus exécutoires par les ordonnateurs principaux et remis aux fins de recouvrement à l'agent judiciaire du Trésor public, ou en vertu de l'article 10 du décret n°63-608 du 24 juin 1963 relatif au recouvrement des créances de l'Etat en ce qui concerne les créances donnant lieu à ordres de recettes rendus exécutoires par les préfets et recouvrées par les comptables directs du Trésor ; il en est de même, en application de l'article 7 du décret n°61-960 du 24 août 1961 relatif aux taxes parafiscales, des oppositions au recouvrement des taxes parafiscales dont l'assiette ne se confond pas avec celle de quelque impôt ou de quelque taxe perçue au profit de l'Etat ou de toute autre collectivité publique.

⁶⁶⁶ Cass. Com. 14 mars 1966, Dupont 1966, p. 252.

La seule forme d'opposition propre au contentieux du recouvrement forcé des créances de l'Etat d'origine fiscale suspensive de poursuites était la revendication par un tiers d'objets mobiliers saisis.

mesures de poursuites mises en œuvre par l'Administration pour procéder au recouvrement forcé de ses créances.

C'est d'abord, par un arrêt de principe du 6 janvier 1988⁶⁶⁷, qui mérite d'être reproduit, que la Cour de cassation va reconnaître pour la première fois la compétence du juge des référés de l'ordre judiciaire pour accorder une suspension des poursuites :

« Sur le moyen unique :

Vu les articles 607 du Code de procédure civile et 811 du Nouveau Code de procédure civile ;

Attendu que la compétence du juge des référés pour statuer sur les difficultés d'exécution s'applique même en matière de saisies effectuées pour le recouvrement des contributions directes ;

Attendu selon l'arrêt infirmatif attaqué statuant sur l'appel d'une ordonnance de référé, qu'à la requête du percepteur de Chailly-en-Bière, les meubles de M. Touboul, débiteur d'impôts directs, avaient été saisis et la vente fixée au 28 septembre 1985, le juge des référés a ordonné un sursis à la vente ; que le percepteur a relevé appel ;

Attendu que, pour infirmer l'ordonnance, la cour d'appel retient seulement que le juge des référés est incompétent pour ordonner un sursis aux poursuites engagées par un percepteur pour le recouvrement d'impôts et pour accorder au contribuable défaillant des modalités de paiement et que la décision déferée fait échec au principe de la séparation des pouvoirs ;

Qu'en déniait ainsi toute compétence au juge des référés pour statuer sur la fixation de la vente, sans relever en quoi sa décision aurait entravé le recouvrement des contributions dues par le redevable, la cour d'appel a violé les textes susvisés ».

Les décisions ultérieures ont confirmé la compétence du juge des référés de l'ordre judiciaire pour ordonner le sursis à l'exécution des actes de poursuites, y compris pour des impôts relevant de la compétence du juge administratif. Mais le juge se fonde désormais sur les articles 808 et 809 Code de procédure civile.

⁶⁶⁷ Cass. Com. 6 janvier 1988, n° 86-17.684, Touboul, R.J.F. 12/88, n° 1395.

Dans un arrêt du 22 mars 1988⁶⁶⁸, la Cour de cassation a confirmé la compétence du juge des référés pour ordonner une mesure tendant à ce que la vente des meubles saisis fût différée tant qu'il n'aurait pas été répondu par l'Administration à la réclamation du redevable.

La Cour de Cassation, dans une décision du 19 février 1991⁶⁶⁹, est allée plus loin en admettant la compétence du juge civil des référés pour prononcer la suspension des poursuites tendant au recouvrement de l'impôt sur le revenu relevant de la compétence du juge administratif alors même que le juge administratif par le biais de la procédure du sursis à exécution pouvait suspendre l'exigibilité de l'impôt. Toutefois, il faut relever qu'il s'agit d'une décision isolée puisqu'aucun autre arrêt en ce sens n'a ensuite été rendu.

Ainsi, dans le contentieux du recouvrement de la dette fiscale, la Cour de Cassation a admis la suspension par le juge des référés des effets de voies d'exécution diligentées à la requête des comptables chargés du recouvrement, que ces voies d'exécution prennent la forme d'avis à tiers détenteur⁶⁷⁰ ou de saisie-exécution⁶⁷¹.

La reconnaissance au juge des référés du pouvoir de suspendre les poursuites est de nature à engendrer le détournement de procédure : le contribuable peut être tenté d'utiliser cette procédure pour amener le juge à examiner le bien-fondé de l'imposition et le juge peut également être tenté d'aller au-delà de ses pouvoirs. C'est pourquoi, la Cour de cassation veille à ce que cette voie de droit ne soit pas détournée. Ainsi, elle interdit au juge statuant dans une instance de référé relative à une demande de suspension des effets d'un avis à tiers détenteur émis pour le recouvrement d'une créance fiscale d'examiner les moyens tirés du bien-fondé de l'imposition invoqués devant lui⁶⁷².

⁶⁶⁸ Cass. Com. du 22 mars 1988, n° 86-17.638, Receveur des impôts de Lannion c/ Racinet, R.J.F. 11/88, n° 1278.

⁶⁶⁹ Cass. Com. 19 février 1991, n° 89-10.885 précité.

⁶⁷⁰ Cass. Com. 15 mai 1984, Bull. civ. IV, n° 158 ; Cass. Com., 16 juin 1992, n°1149 D, Percepteur de la ville d'Albert, R.J.F. 1/93, n° 144.

⁶⁷¹ C.A. Reims 13 mars 1990, n° 207, Mémorial des percepteurs 1990, p. 179.

⁶⁷² Cass. Com., 7 mars 1995, n° 412 D, Pons, R.J.F. 6/95, n° 788.

2- L'octroi des délais de paiement

Les Cours d'appel avaient des positions divergentes sur la question. Les Cours d'appel de Paris⁶⁷³, de Douai⁶⁷⁴ et de Limoges⁶⁷⁵ se reconnaissaient incompétentes pour accorder les délais de paiement prévus à l'article 1244-1 du Code civil. La Cour d'appel de Rennes en revanche s'estimait compétente⁶⁷⁶.

La Cour de Cassation dans son arrêt du 16 juin 1998⁶⁷⁷ donne raison à la Cour d'Appel de Rennes. Il résulte en effet de cet arrêt de la Cour de cassation que, dorénavant, le principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires issu de l'article 13 de la loi des 16 et 24 août 1790 et du décret du 16 fructidor an III doit être écarté en cas de règlement amiable des difficultés des entreprises (les lois spéciales dérogeant aux lois générales) et que les dispositions de l'article 1244-1 du Code civil, en vertu desquelles, compte tenu de la situation du débiteur et en considération des besoins du créancier, le juge peut, dans la limite de deux années, reporter ou échelonner le paiement des sommes dues, sont opposables en la matière au créancier fiscal⁶⁷⁸.

Si le juge judiciaire a empiété sur le principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires, c'était pour des motifs tout à fait justifiés.

⁶⁷³ C.A. Paris, 21 octobre 1993, n° 14740.

⁶⁷⁴ C.A. Douai, 19 mai 1994, n° 93/10115.

⁶⁷⁵ C.A. Limoges, 4 octobre 1994, n° 328.

⁶⁷⁶ C.A. 27 mars 1996, S.A. Soifilène c/ Receveur des impôts Rennes Nord, n° 345, J.C.P. 1996, II, 22731, note MELEDO-BRIAND, R.J.F. 5/97, n° 492 ; chronique SOINNE, R.J. com. 1996, p. 313.

⁶⁷⁷ Cass. Com. 16 juin 1998, n° 96-15525 et n° 96-16349, Receveur des impôts Rennes Nord, Dr. fisc. 1998, n° 39, commentaire 841, note SERLOOTEN Patrick, R.J.F. 8-9/98, n° 1026, conclusions de l'avocat général PINIOT, B.D.C.F. 5/98.

⁶⁷⁸ Faisant suite à cet arrêt, l'Administration a précisé avoir donné des instructions aux receveurs des impôts afin que ceux-ci s'abstiennent désormais d'exercer un recours de principe contre les ordonnances qui leur imposeraient des délais de paiement en application de l'article 36 de la loi du 1^{er} mars 1984 et de l'article 1244-1 du Code civil. Toutefois, un tel recours pourrait être envisagé dans l'hypothèse où le Président du tribunal n'aurait pas motivé sa décision ou aurait omis de se prononcer sur toutes les circonstances de fait avancées par le comptable : importance de l'arriéré fiscal, santé financière de l'entreprise, moralité du débiteur, absence de garantie, etc. En effet, bien que l'octroi de délais de paiement dépend de l'appréciation souveraine des juges du fond, ceux-ci sont néanmoins tenus de motiver leur décision (Rép. secr. d'Ét. budget n° 12703 à M. HERMENT, J.O. Sén. Q 25 février 1999, p. 602 ; Dr. fisc. 1999, n° 11, p. 463).

§2- Les raisons

Ce sont l'ordre public économique, d'une part, (B) et les défaillances de la jurisprudence administrative, d'autre part, (A) qui ont contraint le juge judiciaire à porter atteinte au principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires.

A- Les défaillances de la jurisprudence administrative

Le contentieux de la dette fiscale est un contentieux dont l'issue peut être fatale pour le contribuable et qui de ce fait nécessite, pour préserver les intérêts de ce dernier, une intervention rapide du juge.

Or, le juge administratif avait maintes fois montré son incapacité à statuer dans des délais compatibles avec l'urgence. Le contribuable devait, après rejet de sa réclamation, saisir le juge administratif. Ce recours devait tendre à la décharge des impositions contestées. Pour bénéficier du sursis à exécution, il devait assortir sa demande de décharge de conclusions aux fins de sursis à exécution, par application des articles L. 96 et suivants du Code des Tribunaux administratifs et des Cours administratives d'appel.

Qui plus est, le sursis à exécution n'était accordé qu'à titre exceptionnel. L'octroi du sursis était soumis à deux conditions de fond : le préjudice difficilement réparable, d'une part et, le moyen sérieux, d'autre part. La jurisprudence administrative faisait une interprétation restrictive du moyen sérieux. Elle le définissait comme le moyen susceptible d'entraîner l'annulation de la décision. Cette conception du moyen sérieux avait conduit ainsi les juridictions administratives à prolonger l'instruction au-delà de ce qui était souhaitable au regard de l'urgence. C'est donc l'une des raisons qui ont poussé le juge judiciaire, qui, par nature est chargé de protéger le droit de propriété, à se déclarer compétent pour ordonner qu'il soit sursis à l'exécution des actes de poursuites, portant ainsi atteinte au principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires.

B- L'ordre public économique

Lorsqu'une entreprise est placée en procédure collective, le juge peut en vue de sauver l'entreprise imposer des sacrifices aux créanciers et notamment leur imposer les délais de paiement. Pendant longtemps, de tels délais ne pouvaient au nom du principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires être imposés à l'Administration fiscale, ce qui était choquant. Cette situation, qui était d'ailleurs en contradiction avec l'un des principes cardinaux de la procédure collective à savoir, le principe d'égalité des créanciers, pouvait ruiner les efforts consentis par d'autres créanciers. Elle pouvait, lorsque le montant des impositions réclamées était important, entraîner la faillite de l'entreprise et, non seulement compromettre les chances des autres créanciers de recouvrer leurs créances, mais aussi engendrer des pertes d'emplois, ce qui était, d'un plan de vue économique, inconcevable⁶⁷⁹. C'est ce qui a conduit le juge judiciaire à rendre opposable à l'Administration les délais de l'article 1244-1 du Code civil.

Cette solution jurisprudentielle a d'ailleurs été entérinée par la loi n° 2005-845 du 26 juillet 2005 dite loi de sauvegarde des entreprises, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006. Elle est codifiée à l'article L. 611-7 alinéa 4 du Code de commerce. Cette loi prévoit que les créanciers, l'Administration fiscale y compris, peuvent à titre exceptionnel et en dehors des délais normaux propres au secteur d'activité considéré accorder à l'entreprise débitrice pour soulager sa trésorerie, des délais de paiement dans le cadre d'un accord individuel des créanciers concernés. La recherche de cet accord peut être favorisée dans un cadre organisé défini par certains créanciers. Il est possible d'aboutir à un pacte d'atermoiement (concordat amiable) ou à un plan de redressement amiable définissant un nouvel échéancier de la dette du débiteur à l'égard du créancier participant à l'accord. Cet octroi de délais de paiement doit être justifié par la situation de l'entreprise.

⁶⁷⁹ La procédure collective a pour but la sauvegarde de l'entreprise, le maintien de l'activité et de l'emploi (ancien article L. 620-1 du Code de commerce issu de la loi du 25 janvier 1985 organisant la procédure de redressement judiciaire).

En dehors de ces accords, le débiteur peut solliciter du juge, au cas par cas, à l'occasion des poursuites, le délai de grâce de l'article 1244-1 du Code civil⁶⁸⁰. Ainsi, si l'Administration fiscale n'est pas partie à l'accord et de ce fait conserve la faculté de recouvrer l'impôt à l'égard du débiteur en procédure collective, le juge peut à la demande du débiteur faire usage de l'arme de l'article 1244-1 du Code civil et, compte tenu de la situation du débiteur et de l'Administration fiscale, « *dans la limite de deux années reporter ou échelonner le paiement des sommes dues* ».

Si le juge peut en application des dispositions de l'article 1244-1 du Code civil imposer des délais de paiement à l'Administration fiscale, il ne peut en revanche, lorsque l'Administration fiscale refuse d'accorder une remise de dette au débiteur, la lui imposer.

⁶⁸⁰ Voir JACQUEMONT André, *Droit des entreprises en difficulté*, Litec, 7^e édition, 2011, p. 25.

Conclusion du chapitre I

Force est de constater que le juge dans le contentieux du recouvrement de la dette fiscale occupe une place centrale. Il fait preuve de courage et de réalisme et s'affirme, pour reprendre les termes du commissaire du gouvernement FABRE comme « *l'un des principaux régulateurs de la vie économique du pays* ». Il intervient pour concilier les intérêts de l'Administration fiscale et ceux du contribuable. Il veille jalousement à l'égalité entre les parties au recouvrement et n'hésite pas à intervenir lorsque cette égalité est mise à mal du fait d'un texte de loi, ou du fait des agissements de l'Administration fiscale. Il vient alors, dans ces cas, combler les lacunes ou contradictions législatives ou mettre fin aux attitudes excessives de l'Administration fiscale. C'est en effet pour préserver le droit pour le contribuable de suspendre l'exigibilité de l'impôt lorsqu'il a des raisons légitimes de contester le bien-fondé des impositions qui lui sont réclamées que le Conseil d'Etat a étendu au contentieux fiscal le sursis à exécution des décisions administratives et par suite le référé-suspension. C'est encore dans cette logique que le Conseil d'Etat a dénié tout effet attributif à l'avis à tiers détenteur et à la saisie-attribution, et jugé que les sommes saisies antérieurement à la demande du sursis de paiement valaient consignation, ou admis, lorsque le comptable s'abstient d'inviter le contribuable à fournir les garanties, que le contribuable puisse demander au comptable de l'inviter à constituer des garanties et éventuellement attaquer la décision implicite de rejet devant le tribunal administratif et parallèlement, solliciter en application de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative, du juge des référés la suspension de la décision par laquelle le comptable refuse d'inviter l'intéressé à constituer des garanties ou bien, constituer spontanément des garanties et, en l'absence de réponse du comptable pendant deux mois, contester la décision implicite de refus de garanties devant le juge du référé fiscal.

C'est toujours pour préserver le droit pour le contribuable de suspendre l'exigibilité de l'impôt que le juge judiciaire a porté atteinte au principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires en ordonnant la suspension des poursuites ou en accordant des délais de grâce au contribuable.

Ainsi, les juges administratif et judiciaire ont chacun mis en œuvre des mesures en vue d'améliorer la situation du contribuable en quête de solutions urgentes même si des divergences jurisprudentielles peuvent être relevées.

Chapitre II- Les divergences jurisprudentielles dans le traitement des demandes urgentes du contribuable

Certaines circonstances nécessitent une intervention immédiate du juge. C'est pour cela qu'a été instituée la procédure de référé. Elle permet d'obtenir, dans l'attente d'une décision au fond, des mesures provisoires⁶⁸¹ destinées à préserver les droits du demandeur sans toutefois préjudicier aux droits du défendeur. Cette procédure revêt une importance particulière dans le contentieux de la dette fiscale d'autant plus que, c'est un contentieux qui, la plupart de temps, naît sous le « *signe de l'urgence, [...] sous la menace de préjudices irréversibles* »⁶⁸². En effet, c'est un contentieux qui obéit au principe du caractère non suspensif des recours et les procédures du sursis de paiement ou de sursis à exécution des décisions juridictionnelles ne protègent toujours pas efficacement le redevable. Dans des situations d'urgence, le contribuable peut ainsi saisir le juge administratif des référés d'une demande fondée sur les dispositions de l'article L. 521-1 (procédure de référé-suspension) ou L. 521-2 du Code de justice administrative (procédure de référé-liberté) ou le juge judiciaire d'une demande fondée sous les dispositions de l'article 808 du Code de procédure civile (« *référé en cas d'urgence* » ou 809 alinéa 1^{er} du même code, « *référé en cas de dommage imminent ou de trouble manifestement illicite* »⁶⁸³). Mais, dans le contentieux du recouvrement de la dette, les juges administratifs et civils des référés n'ont pas la même conception de l'urgence. L'analyse des ordonnances rendues révèle des divergences. La politique jurisprudentielle restrictive du juge administratif des référés (Section 1), tranche en effet avec la politique jurisprudentielle volontariste du juge civil des référés (Section 2).

⁶⁸¹ L'article L. 511-1 du Titre premier du livre V du Code de justice administrative dispose en effet que : « *Le juge des référés statue par des mesures qui présentent un caractère provisoire* ».

⁶⁸² Expression utilisée par le commissaire du gouvernement FABRE dans ses conclusions sous la décision de plénière du 13 juin 1980, n° 10213 et 11497, Dr. fisc. 1981, commentaire 1495.

⁶⁸³ Ces dénominations sont issues de la doctrine.

Section 1- La politique jurisprudentielle restrictive du juge administratif des référés

L'analyse de la jurisprudence du Conseil d'Etat relative au sursis à exécution, met en relief la volonté très nette de ce dernier à conférer un caractère particulier aux demandes tendant à la suspension de l'exigibilité de l'impôt dû (§1). Cette volonté se manifestait par l'appréciation rigoureuse des conditions d'octroi du sursis à exécution, à savoir le préjudice difficilement réparable et le moyen sérieux de nature à entraîner l'annulation de la décision, ce qui rendait exceptionnel le bénéfice du sursis à exécution. La substitution du référé-suspension à la procédure du sursis à exécution par la réforme du 30 juin 2000 n'a eu que très peu d'influence sur la position du Conseil d'Etat dans la mesure où le juge du Palais Royal a réaffirmé sa volonté de conférer aux demandes tendant à la suspension de l'exigibilité de l'impôt un caractère particulier (§2).

§1- La volonté très nette de conférer un caractère particulier aux demandes tendant à la suspension de l'exigibilité de l'impôt du contribuable

Elle se manifeste, avant la loi du 30 juin 2000, à travers une appréciation stricte tant du moyen sérieux (A) que du préjudice difficilement réparable (B).

A- L'appréciation stricte du moyen sérieux

Le moyen sérieux était perçu par le juge administratif des référés comme celui qui s'avérerait fondé lors de l'examen du litige au fond et non pas, comme on pouvait légitimement s'y attendre, celui qui ferait naître un doute dans l'esprit du juge. Le juge, bien que ne rendant qu'une décision provisoire, examinait en profondeur le moyen invoqué par le contribuable pour obtenir le sursis à exécution. Les requêtes,

dès le stade préliminaire, subissaient un examen approfondi, ce qui était inconciliable avec le référé, qui suppose une intervention rapide du juge. Cette conception du moyen sérieux avait, d'une part, conduit les juridictions administratives à prolonger l'instruction au-delà de ce à quoi l'on était en droit de s'attendre au regard de l'urgence, voire à ne statuer sur la demande de sursis qu'en hâtant l'instruction de l'affaire au fond afin de la régler définitivement. Elle avait, d'autre part, détourné le sursis à exécution de son objectif premier, qui est la suspension provisoire des poursuites dans l'attente du jugement, certains requérants n'introduisant des demandes de sursis à exécution que dans le but d'accélérer le jugement au fond du litige.

La notion de contestation sérieuse, même si elle était appréciée de manière très restrictive, demeurait néanmoins très large puisqu'elle englobait les trois causes juridiques classiques⁶⁸⁴ de la contestation sur le fond.

La condition de moyen sérieux était satisfaite lorsque, par exemple :

- le recours à une expertise s'avérait indispensable, en raison de ce que l'état réel du dossier ne permettait pas de se prononcer sur le montant réel des recettes et des dépenses d'une personne physique⁶⁸⁵ ;
- la thèse retenue par l'Administration fiscale pour effectuer le redressement n'apparaissait pas fondée⁶⁸⁶ ;
- deux textes, relatifs aux plus-values, étaient susceptibles d'être appliqués selon les circonstances ou les faits invoqués, pour déterminer les bases d'imposition⁶⁸⁷ ;

⁶⁸⁴ Ces causes juridiques, dans le contentieux de recouvrement sont l'existence, la quotité ou l'exigibilité de la dette fiscale. Dans le contentieux de l'assiette, il s'agit de la procédure, du bien-fondé et du montant de l'impôt et des pénalités.

⁶⁸⁵ C.E. 1^{er} juillet 1983, n° 41411, Dr. fisc. 1984, commentaire 833.

⁶⁸⁶ C.E. 27 février 1985, n° 61632, Dr. fisc. 1986, n° 25, p. 784.

⁶⁸⁷ C.E. 10 juillet 1985, n° 64357, Dr. fisc. 1986, n° 25, p. 785.

- le contribuable avait esquissé une ébauche de preuve, alors que la thèse de l'Administration n'apparaissait pas fondée⁶⁸⁸ ;
- la régularité de la procédure de taxation d'office et des pénalités infligées apparaissait douteuse⁶⁸⁹ ;
- l'Administration appliquait une disposition légale de droit interne, contrairement aux stipulations d'une convention internationale⁶⁹⁰ ;
- la base de calcul de l'impôt fixée par l'Administration était contestable⁶⁹¹.

La seconde condition d'octroi du sursis à exécution était relative aux conséquences qui s'attachaient à une exécution immédiate de la décision administrative. La jurisprudence, reprise par plusieurs textes, parlait de « *préjudice difficilement réparable* »⁶⁹². Cette notion était aussi d'interprétation stricte.

B- L'interprétation stricte du préjudice difficilement réparable

Le caractère exécutoire des décisions administratives, qualifiée de règle fondamentale par le Conseil d'Etat⁶⁹³, ainsi que le privilège du préalable s'opposent à ce que l'exercice d'un recours juridictionnel puisse, en principe, produire un effet suspensif⁶⁹⁴. L'intérêt général poursuivi par l'Administration justifie, en effet, que ses

⁶⁸⁸ C.E. 9 mars 1984, n° 46442 et 46553, Dr. fisc. 1984, commentaire 2275.

⁶⁸⁹ C.E. 12 février 1986, n° 70063 ; C.E. 3 novembre 1989, n° 66474.

⁶⁹⁰ C.E. 1^{er} mars 1988, n° 79218 et 79283, R.J.F. 5/89, n°626.

⁶⁹¹ C.A.A. Lyon 27 juin 1990, n° 89-1659.

⁶⁹² C'est la jurisprudence, en effet, qui la première, a posé cette condition dès le 19^{ième} siècle. Cette notion, à l'origine, était imprécise. Les juridictions administratives utilisaient diverses expressions telles que « *dommage* », « *préjudice* », « *préjudice réel et irréparable* », « *préjudice grave et irréparable* ». Ces tâtonnements ont ensuite laissé place à une stabilisation de la jurisprudence au cours de la première moitié du 20^{ième} siècle grâce notamment à la réforme de 1953 qui impliquait une uniformisation des critères du sursis entre le Conseil d'Etat et les tribunaux administratifs. Plus tard, le décret du 30 juillet 1963 allait codifier la jurisprudence en disposant que le sursis ne pouvait être accordé que si l'exécution de la décision risquait d'entraîner des « *conséquences difficilement réparables* ».

⁶⁹³ C.E. Assemblée 2 juillet 1982, Huglo et autres, Rec. C.E. p. 257.

⁶⁹⁴ GOURDOU Jean, BOURREL Antoine, *Les référés d'urgence devant le juge administratif*, L'Harmattan, 2002 p. 33.

décisions soient applicables immédiatement, malgré leur contestation contentieuse. C'est ce dogme de l'intérêt public qui explique que, traditionnellement, le sursis ne pouvait être prononcé que si le requérant établissait que la décision attaquée était de nature à générer des conséquences difficilement réparables.

Le législateur ayant laissé le soin au juge d'interpréter cette notion, ce dernier ne prononçait le sursis que si les conséquences de la décision attaquée ne pouvaient être effacées⁶⁹⁵. Autrement dit, le juge déterminait s'il était difficile ou non de réparer en nature⁶⁹⁶, le préjudice causé par l'exécution de la décision.

Certains contentieux, par leur nature, se prêtaient mieux que d'autres à la satisfaction de la condition de préjudice difficilement réparable.

Le sursis était aisément admis pour les décisions susceptibles de laisser des traces physiques ou matérielles impossibles à faire disparaître, telles qu'un permis de construire⁶⁹⁷, une autorisation de lotissement⁶⁹⁸ ou une autorisation de déboisement⁶⁹⁹. Il en allait de même à propos des décisions entraînant de graves conséquences sur la situation d'un administré, qu'il s'agisse de l'interruption des études en raison de l'appel sous les drapeaux⁷⁰⁰, de la décision d'un président d'université prononçant la suspension d'un étudiant pour une durée d'un an⁷⁰¹ ou des mesures prises à l'égard des étrangers, comme l'extradition, l'expulsion ou le refoulement à la frontière⁷⁰².

En revanche, le sursis était généralement refusé pour les préjudices résultant des décisions administratives à portée financière. Le Conseil d'Etat estimait en effet que ces préjudices, dans la mesure où ils étaient réparables en argent, n'étaient pas

⁶⁹⁵ DUGRIP Olivier, *op. cit.* p. 505 et s.

⁶⁹⁶ GOURDOU Jean, BOURREL Antoine, *op. cit.* p. 34.

⁶⁹⁷ C.E. 19 janvier 1955, n° 33340, Association syndicale des propriétaires de la villa Montmorency, Rec. p. 35.

⁶⁹⁸ C.E. 18 mai 1979, n° 7701 - 7708, Société d'assistance au développement immobilier, Rec. C.E. p. 255.

⁶⁹⁹ C.E. 6 février 1981, Castilla et autres, Rec. C.E. p. 831.

⁷⁰⁰ C.E. 20 octobre 1959, Jouen et Glicksman, Rec. C.E. p. 618.

⁷⁰¹ C.E. 25 juillet 1980, Sauvan, 21545.

⁷⁰² C.E. 3 février 1956, n° 37171, Pétales, Rec. C.E. p. 44 ; 18 juin 1967, Moussa Konaté, Rec. C.E. p. 321 ; C.E. 11 janvier 1978, Meudo, n°5855, Rec. C.E. p.14 ; CE 11 juillet 1980, n°16596, Ministre de l'intérieur c/ Montcho, Rec. C.E. p 315.

difficilement réparables. C'était par exemple le cas pour les décisions de retenue sur traitement et de suspension de traitement d'agents publics⁷⁰³, des révocations de fonctionnaire car la reconstitution de carrière pouvait effacer toutes les conséquences de la décision qui serait ensuite annulée⁷⁰⁴, de la décision excluant un commerçant d'un marché et ne produisant qu'un préjudice commercial⁷⁰⁵.

Ainsi, et pendant longtemps, le Conseil d'Etat a eu tendance à considérer y compris en matière fiscale, que la quasi-totalité des préjudices résultant des décisions administratives à portée financière pouvaient trouver ultérieurement une indemnisation qui consistait en un versement symétrique de la somme d'argent correspondant au préjudice subi par le requérant, assorti qui plus est d'intérêts. La contrainte irrégulièrement décidée de verser une somme, qui pouvait être effacée par l'opération contraire, ne caractérisait pas un préjudice difficilement réparable. Quand il s'avérait que la somme payée était indue, le contribuable touchait à titre de réparation du préjudice une indemnité⁷⁰⁶.

Mais dans certains cas les préjudices étaient irréversibles, notamment lorsque du fait des mesures d'exécution forcée, l'entreprise déposait le bilan.

Au vu des conséquences, souvent dramatiques pour le contribuable, une légère atténuation avait été apportée.

Le Conseil d'Etat par un arrêt de Section du 17 décembre 1976⁷⁰⁷, allait assouplir sa position rigide.

En l'espèce, la requérante qui avait fait l'objet de redressements importants d'impôt sur le revenu, demandait, d'une part, l'annulation du jugement par lequel le Tribunal administratif de Poitiers avait rejeté pour leur grande part ses conclusions tendant à la décharge des impositions supplémentaires qui lui avaient été assignées au titre des années en litige et, d'autre part, qu'il soit sursis à l'exécution des articles du rôle mis

⁷⁰³ C.E. Section 18 juin 1954, n°32420, Préfet du Var, Rec. C.E. p. 365.

⁷⁰⁴ C.E. 13 novembre 1981, n°37129, Lamberti, Rec. C.E. p. 871.

⁷⁰⁵ C.E. 11 juillet 1983, Gourmaud, Rec. C.E. p. 483.

⁷⁰⁶ C.E. 21 juin 1935, précité.

⁷⁰⁷ C.E. Section 17 décembre 1976, n°1692 précité. Voir supra, p. 256 et s.

en recouvrement. Elle ne pouvait, sans aliéner une partie importante de son patrimoine, acquitter sa dette fiscale. Eu égard aux conséquences désastreuses qui pesaient sur la requérante, le Conseil d'Etat pour la première fois avait, dans un considérant qui mérite d'être reproduit, admis qu'une imposition très lourde réclamée à un contribuable pouvait lui causer un préjudice difficilement réparable :

« Considérant que l'un au moins des moyens invoqués par dame X ... paraît, en l'état de l'instruction, de nature à justifier la décharge des impositions contestées et que, d'autre part, l'exécution des articles précités du rôle litigieux risque d'entraîner des conséquences difficilement réparables pour la requérante ; qu'il y a lieu, dès lors, d'ordonner qu'il soit sursis à l'exécution de ces articles à l'exception des mesures conservatoires prises à ce jour par l'administration, le contribuable ne soutenant pas que celles-ci risqueraient d'entraîner des conséquences difficilement réparables (...) » .

Cette position devait ensuite être confirmée par un arrêt du 21 octobre 1981, Pantanella⁷⁰⁸ et par un autre du 13 juin 1984⁷⁰⁹.

Mais, au-delà de l'affirmation de principe de cette exception, la condition de l'existence de « *préjudice difficilement réparable* » nécessaire pour l'octroi du sursis à exécution était rarement remplie par le contribuable et l'octroi du sursis à exécution demeurait exceptionnel⁷¹⁰ ; comme l'affirmait le commissaire du gouvernement TOUVET dans ses conclusions sur la décision de Section Confédération des radios libres du 19 janvier 2001, « *la porte du préjudice difficilement réparable (s'entrouvrait) lorsque la ruine (était) au rendez-vous* »⁷¹¹.

Les arrêts rendus par le Conseil d'Etat ne permettaient pas d'identifier les circonstances dans lesquelles le sursis à exécution était prononcé. Seules les conclusions des commissaires de gouvernement apportaient des précisions en ce sens.

⁷⁰⁸ C.E. 21 octobre 1981, n° 22021, Pantanella, Rec. C.E. p. 382.

⁷⁰⁹ C.E. Section 13 juin 1984, n°46392, Masse *précité*. Voir supra, p. 258 et s.

⁷¹⁰ BACHELIER Gilles, *précité*.

⁷¹¹ TOUVET Laurent, conclusions sous C.E. Section du 19 janvier 2001, n° 228815, Confédération nationale des radios libres, R.J.F. 5/01, n° 692.

La condition de préjudice difficilement réparable fut ainsi considérée comme satisfaite pour une entreprise les cas suivants :

- la saisie d'un véhicule, qui constituait le seul élément de l'actif d'un marchand ambulant obligeait celui-ci à interrompre son activité⁷¹² ;
- du fait de la situation financière de l'entreprise marquée par des déficits importants, le paiement de l'impôt pouvait entraîner la cessation de paiement et la liquidation de la société⁷¹³ et le licenciement des salariés⁷¹⁴ ;
- un entrepreneur risquait de perdre son outil de travail du fait de l'obligation dans laquelle il se trouvait de vendre le fonds de commerce duquel il tirait sa principale source de revenus⁷¹⁵, ou était contraint de vendre les parts qu'il détenait dans son entreprise⁷¹⁶, ou son unique actif professionnel⁷¹⁷ ;

La condition de préjudice difficilement réparable fut considérée comme satisfaite pour un particulier lorsque :

- il se voyait contraint de vendre sa résidence principale⁷¹⁸ ;
- il se trouvait privé de la quasi-totalité de ses revenus du fait une saisie de 4/5 des revenus et que l'extrême rétrécissement de ses ressources l'empêchait de poursuivre le financement des études supérieures de ses enfants, dont celles de sa fille aînée, elle-même mariée à un étudiant sans ressources⁷¹⁹ ;

⁷¹² C.E. 21 octobre 1987, n°79893 à 79895, R.J.F. 12/87, n°1305.

⁷¹³ C.E. 1^{er} juillet 1987, n°83353 à 83356, R.J.F. 10/87, n°1061.

⁷¹⁴ C.E. 21 octobre 1985, n°57410, R.J.F. 12/85, n°1580 ; C.E. 15 novembre 1985, n°61347, R.J.F. 1/86, n°133 ; C.E. 16 novembre 1987, n°80581, R.J.F. 2/88, n°243 ; C.E. 24 mars 1999 S.A.R.L. Fauchon-Baudot, n°195006, R.J.F. 3/99, n°638.

⁷¹⁵ C.E. 25 janvier 1985, n°59930, R.J.F. 3/85, n°513 ; C.E. 6 mai 1985, n°63672 et 63673, R.J.F. 7/85, n°1133.

⁷¹⁶ C.E. 21 mai 1986, n°72922, R.J.F. 7/86, n°740.

⁷¹⁷ C.E. 17 novembre 1986, n°72922, R.J.F. 1/87, n°70.

⁷¹⁸ C.E. 27 février 1985, n°61632, R.J.F. 4/85, n°663 ; Dr. fisc. 1986, n°25, commentaire 1231 ; C.E. 29 juin 1988, n°84973, R.J.F. 10/88, n°1170 ; C.E. 3 novembre 1989, n° 66474, Capdevielle, R.J.F. 1/90, n°95 ; Dr. fisc. 1990, n°10, commentaire 511 ; C.E. 26 octobre 1992, n°90914, Navon, R.J.F. 12/92, n°1730.

⁷¹⁹ C.E. 13 juin 1984, n° 46392 *précité*.

- il risquait d'être dépouillé de tout son patrimoine et totalement ruiné à la fin de sa vie professionnelle⁷²⁰ ;
- il risquait l'emprisonnement en cas de mise en œuvre de la contrainte par corps délivrée par le comptable du Trésor⁷²¹.

En revanche la condition du préjudice difficilement réparable ne fut pas jugée remplie dans le cas où :

- le patrimoine du contribuable était plusieurs fois supérieur à sa dette fiscale même si celle-ci était importante⁷²² ;
- la somme en litige était faible⁷²³ ou lorsque le contribuable se bornait à invoquer les effets psychologiques fâcheux que pouvaient avoir les redressements sur ses banquiers et ses clients⁷²⁴ ou la modestie de ses actifs professionnels et l'existence d'un handicap en se gardant de donner toute indication sur l'usage de sommes importantes dissimulées⁷²⁵.

Il ressort de ce qui précède que le Conseil d'Etat n'accordait que de façon parcimonieuse le sursis à exécution. Pour une entreprise, le sursis n'était accordé que si le recouvrement pouvait entraîner la paralysie de son activité, lui faisant courir un risque de cessation de paiement ou de liquidation et, pour une personne physique, lorsque le recouvrement pouvait conduire à des actes de disposition d'une part importante de son patrimoine, comme la vente de son habitation principale. Cette parcimonie qui trouvait sa justification dans la volonté de la Cour de conférer un

⁷²⁰ C.E. 1^{er} juillet 1983, n° 41211, Dr. fisc. 1983, n°16, commentaire 833, conclusions RACINE, s'agissant d'un particulier âgé de près de soixante ans menacé de la vente de tous ses biens : le navire de plaisance, résidence principale, dont les comptes bancaires, ainsi que les allocations de chômage de son fils, avaient été saisis.

⁷²¹ C.E. 24 avril 1989, Le Bigot et Deschamps, R.J.F. 6/89, n°758.

⁷²² C.E. 6 juin 1984, n°48173, Venutolo, R.J.F. 8-9/84, n°1101.

⁷²³ C.E. 28 juillet 1989, n°97347, Association de gestion artisanale, R.J.F. 11/89, n°1278.

⁷²⁴ C.E. 13 avril 1988, n°78304, R.J.F. 6/88, n°819.

caractère particulier aux demandes du contribuable tendant à la suspension de l'exigibilité de l'impôt a été réaffirmée malgré la réforme du 30 juin 2000, censée faciliter le prononcé des demandes de suspension des décisions administratives.

§2- Une volonté réaffirmée malgré la réforme du 30 juin 2000

La réforme du 30 juin 2000 dont la philosophie mérite d'être présentée (A) ne bouleverse pas fondamentalement les principes jurisprudentiels antérieurement arrêtés notamment dans le cadre de l'ancien sursis à exécution. L'examen de la politique jurisprudentielle du juge administratif depuis la réforme l'atteste (B).

A- La réforme du 30 juin 2000

L'un des soucis majeurs de la réforme était de donner au juge administratif des référés les moyens pour répondre à l'attente des justiciables, pressés d'obtenir une réponse rapide, lorsqu'ils contestaient une décision ou un comportement administratif⁷²⁶.

Dans le cadre de l'ancien sursis à exécution⁷²⁷, en effet, non seulement les délais d'instruction dans les procédures de référés étaient longs, mais en plus, les juges par une interprétation stricte de la notion du préjudice difficilement réparable,

⁷²⁵ C.E. 11 janvier 1988, n°73254, R.J.F. 3/88, n°357.

⁷²⁶ Voir *Rapport du groupe de travail du Conseil d'Etat sur les procédures d'urgence*, R.F.D.A. 9-10/2000 ; voir également FOULETIER Marjolaine, *La loi du 30 juin relative au référé devant les juridictions administratives*, R.F.D.A. 2000, p. 963 ; VANDERMEEREN Roland, *La réforme des procédures d'urgence devant le juge administratif*, A.J.D.A. 2000, p. 706.

⁷²⁷ Bien que n'ayant pas été formellement classée dans le chapitre consacré aux procédures d'urgence, dans le code des Tribunaux administratifs et Cours administratives d'appel, la procédure du sursis était dominée par l'urgence puisqu'il résultait de l'article R. 120 de ce code que l'instruction de la demande de sursis devait être poursuivie « *d'extrême urgence* ».

s'abstenaient d'accorder la suspension des décisions administratives, au motif qu'en cas d'annulation, les effets pouvaient être effacés par une réparation pécuniaire⁷²⁸.

La règle suivant laquelle les recours exercés devant le juge administratif n'ont en principe pas d'effet suspensif continuait très largement à s'appliquer à une grande partie des litiges.

La loi n° 2000-597 du 30 juin 2000 relative au référé devant les juridictions administratives et son décret d'application du 22 novembre 2000 marquent la volonté du législateur de donner satisfaction aux justiciables à recherche du juge de l'urgence.

Cette loi, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001, substitue à la procédure du sursis à exécution celle du référé-suspension codifiée à l'article L. 521-1 du Code de justice administrative. Pour obtenir la suspension d'une décision administrative, le contribuable doit désormais établir l'existence d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux sur la légalité de la décision attaquée. Il doit également apporter la preuve de l'urgence, faute de quoi il ne pourra pas obtenir la suspension sollicitée. Mais le recours à la notion d'urgence n'est pas en soi une révolution puisque l'article R. 102 du Code des tribunaux administratifs⁷²⁹, issu de la loi du 22 juillet 1889 modifiée par une loi du 28 novembre 1955, subordonnait l'intervention du président du Tribunal administratif ou le magistrat délégué par lui à la condition d'urgence.

La loi du 30 juin 2000 précitée a également institué à l'article L. 521-2 du Code de justice administrative la procédure dite de référé-liberté⁷³⁰, censée apporter une réponse encore plus rapide. Cet article dispose que : « *saisi d'une demande en ce sens justifiée par l'urgence, le juge des référés peut ordonner toutes les mesures*

⁷²⁸ *Rapport du groupe de travail du Conseil d'Etat sur les procédures d'urgence précité.*

⁷²⁹ Le régime juridique de la procédure des référés devant les tribunaux administratifs, était défini, au niveau des textes, par l'article R. 102 du Code des tribunaux administratifs : « *Dans tous les cas d'urgence, le président du tribunal administratif ou le magistrat qu'il délègue, peut, sur simple requête qui sera recevable même en l'absence d'une décision administrative, ordonner toutes les mesures utiles, sans faire préjudice du principal, et sans faire obstacle à l'exécution d'aucune décision administrative* ».

⁷³⁰ L'institution du référé-liberté est censée pallier les insuffisances de l'intervention du juge administratif dans le domaine des libertés, insuffisances qui avaient conduit le juge judiciaire,

nécessaires à la sauvegarde d'une liberté fondamentale à laquelle une personne morale de droit public ou un organisme de droit privé chargé de la gestion d'un service public aurait porté, dans l'exercice d'un de ses pouvoirs, une atteinte grave et manifestement illégale.

Le juge des référés se prononce dans un délai de quarante-huit heures ».

Mais, dans le contentieux du recouvrement de la dette fiscale, c'est surtout sur le fondement de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative que les contribuables sollicitent et obtiennent du juge administratif la suspension de l'exécution de l'obligation de payer. Cet article L. 521-1 du Code de justice administrative dispose ainsi : *« Quand une décision administrative, même de rejet, fait l'objet d'une requête en annulation ou en réformation, le juge des référés, saisi d'une demande en ce sens, peut ordonner la suspension de l'exécution de cette décision, ou de certains de ses effets, lorsque l'urgence le justifie et qu'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision ».*

L'article L. 521-1, d'une part, met définitivement fin à l'interdiction faite au juge administratif de suspendre les décisions non exécutoires⁷³¹ et, d'autre part, pose de nouvelles conditions d'octroi du référé-suspension, plus souples, à savoir l'urgence et le doute sérieux sur la légalité. Toutefois, si une amélioration notable peut être relevée dans le traitement des demandes urgentes dans le contentieux général, il reste que dans le contentieux fiscal, la loi du 30 juin 2000 n'a pas modifié, sinon que très peu, les habitudes du juge administratif des référés.

sollicité par les justiciables en quête de solutions urgentes, à étendre sa compétence par une lecture excessivement souple de la voie de fait.

⁷³¹ En vertu d'une jurisprudence constante (C.E. Assemblée 23 janvier 1970, *Ministre d'Etat chargé des affaires sociales c/ Sieur Amoros*, Rec. C.E. p. 51), le juge administratif n'avait pas le pouvoir d'ordonner le sursis à exécution d'une décision de rejet, sauf si la décision de rejet était de nature à entraîner une modification dans la situation de droit ou de fait de l'intéressé.

Cependant le Conseil d'Etat n'a pas attendu l'entrée en vigueur de la réforme pour mettre fin à la jurisprudence Amoros. En effet, par un arrêt de Section du 20 décembre 2000, n°206745, *Ouatah précité*, il avait été reconnue la possibilité pour un requérant de solliciter la suspension d'une décision de rejet n'entraînant aucune modification dans la situation du requérant.

B- La politique jurisprudentielle du juge administratif depuis la réforme

Dans la mesure où les critères posés par l'article L. 521-1 du Code de justice administrative sont cumulatifs, l'appréciation restrictive de l'urgence (2) paralyse l'interprétation souple de la notion du doute sérieux sur la légalité (1).

1- Le doute sérieux sur la légalité

Pour établir le doute sérieux, le contribuable doit montrer en quoi la régularité de la procédure d'imposition est douteuse, ou en quoi le bien fondé de l'imposition, c'est-à-dire l'existence de l'obligation de payer ou le montant de la dette ou l'exigibilité de la somme réclamée, est douteux⁷³².

Le passage du « *moyen sérieux* » à celui du « *doute sérieux* » traduit une réelle volonté du législateur d'assouplir les conditions d'octroi de la nouvelle procédure qu'est le référé-suspension. En ce sens, l'utilisation du terme « *doute* » est révélatrice. Le « *doute sérieux* » doit s'entendre comme celui qui ferait naître dans l'esprit du juge un doute, et non plus celui qui s'avérerait fondé. Le juge des référés, a priori, ne devrait pas se livrer à un examen en profondeur de l'affaire portée devant lui.

Pourtant, dans un premier temps, le Conseil d'Etat a adopté une attitude de nature à restreindre la portée de la nouvelle condition de « *doute sérieux* ». Le juge du Palais Royal a en effet opéré un contrôle entier de l'erreur de droit⁷³³ sur l'appréciation portée par le juge administratif des référés dans la désignation du moyen propre à créer un doute sérieux⁷³⁴. Cette forme de contrôle ouvrait la porte à l'immobilisme et

⁷³² Si le contribuable sollicite la suspension du rôle, il doit montrer, en s'appuyant sur un texte légal, en quoi la procédure est irrégulière. S'il sollicite la suspension de l'acte de poursuite, il doit montrer en quoi l'existence de l'obligation de payer ou le montant de la dette ou l'exigibilité de la somme réclamée sont douteux.

⁷³³ C.E. Section 16 mai 2001, n°230980, ministre c/ Rival, R.J.F. 12/01, n°1601 ; A.J.D.A. 2001, p. 465, chronique GUYOMAR Mattias et COLLIN Pierre ; C.E. Section 16 mai 2001 n°230631, Duffaut, R.J.F. 12/01, n°1602.

⁷³⁴ Pour permettre au Conseil d'Etat d'exercer son contrôle, le juge des référés doit motiver suffisamment sa décision en indiquant avec précision le moyen de la requête dont il considère qu'il

laissait subsister la situation ancienne que l'emploi du terme « *doute* » était censé combattre puisque, pour échapper à la censure du Conseil d'Etat, le juge des référés était contraint de se livrer à un examen approfondi de la requête dont il était saisi.

Face aux effets pervers de ce type de contrôle, le Conseil d'Etat va changer son approche.

Ainsi, par sa décision de Section du 29 novembre 2002⁷³⁵, le Conseil d'Etat va revenir sur cette jurisprudence restrictive et renoncer à opérer un contrôle entier de l'erreur de droit commise par le juge des référés dans la désignation du moyen propre à créer un doute sérieux.

Son contrôle prend désormais en compte la nature de l'office attribué au juge des référés par les articles L. 511-1 et L. 521-2 du Code de justice administrative.

La condition de doute sérieux a ainsi été jugée remplie :

- en cas d'incompétence de l'auteur de la décision⁷³⁶ ;
- en cas d'erreur sur la portée d'une disposition de la charte du contribuable vérifiée relative à la commission départementale des impôts⁷³⁷ ;
- en cas d'atteinte à la liberté d'établissement résultant de ce que le contribuable serait mieux traité s'il avait continué à résider en France plutôt que de s'être installé dans un autre Etat membre⁷³⁸ ;

crée un doute sérieux (C.E. 14 mars 2001, n°229864, *Ministre de l'Intérieur c / Massamba*, Rec. C.E. p.1099).

Le Conseil d'Etat ne contrôle pas sauf dénaturation la qualification des faits et l'appréciation des faits auxquelles ce juge a procédé (C.E. Section 16 mai 2001 précité ; C.E. 10 avril 2002, n° 241604, *Sté Import-Export du Velay* précité).

⁷³⁵ C.E. 29 novembre 2002, n°244727, *Communauté d'agglomération Saint-Etienne Métropole*, R.F.D.A. 2003, 178 ; A.J.D.A. 2003, 278, chronique DONNAT et CASAS ; R.J.F. 2/03, n°228 ; conclusions VALLEE Laurent B.D.C.F. 2/03, n° 28.

⁷³⁶ C.E. Section 16 mai 2001 précité. L'incompétence de l'auteur de la décision est un moyen d'ordre public que le juge des référés doit soulever d'office.

⁷³⁷ C.E. 3 décembre 2003, n°258480, *Ministre c/ Sté Hornet*, R.J.F. 2/04, n°158.

⁷³⁸ C.E. 28 mai 2004, n° 261289, *Lassus*, R.J.F. 9/04, n° 938, B.D.C.F. 8-9/04, n°111.

- lorsque l'impôt en cause ne pouvait être mis immédiatement en recouvrement en raison de l'engagement d'une procédure amiable⁷³⁹.

2- L'urgence

L'urgence n'est définie par aucun texte⁷⁴⁰. C'est donc le Conseil d'Etat qui a fixé les contours de cette notion tant dans le contentieux général (a) que fiscal (b). Il en est de même pour ce qui est de l'urgence particulière dans le cadre du référé-liberté (c).

a- L'urgence dans le contentieux général

Dans le contentieux général, la définition de l'urgence ouvre désormais de grandes chances de succès à la demande de suspension.

C'est par sa décision de Section du 19 janvier 2001, Confédération nationale des radios libres⁷⁴¹, que le Conseil d'Etat a précisé les contours de la condition d'urgence.

Se prononçant sur la demande de suspension d'un arrêté du ministre de l'emploi et de la solidarité qui avait étendu à l'ensemble des salariés et employeurs une convention fixant de nouveaux taux de cotisation de formation professionnelle continue, le Conseil d'Etat a formulé le considérant de principe suivant :

« Considérant qu'il résulte de ces dispositions (L. 521-1 du Code de justice administrative), comparées, notamment, à celles de l'article 54 du décret du 30 juillet 1963 qu'elles ont remplacées, que la condition d'urgence à laquelle est subordonné le prononcé d'une mesure de suspension doit être regardée comme remplie lorsque la

⁷³⁹ C.E. 15 juin 2007, n°299 966, Sté Printing Pack BV, R.J.F. 10/07, n° 1150 ; B.D.C.F. 10/07, n°115.

⁷⁴⁰ Le Littré dit de l'urgence qu'elle est la qualité de ce qui est urgent, qu'est urgent ce qui ne souffre point de retardement. Le législateur, quant à lui, a laissé le soin au juge de préciser à quels signes l'intervention du juge apparaîtra urgente.

⁷⁴¹ C.E. Section du 19 janvier 2001, n° 228815, Confédération nationale des radios libres, R.J.F. 5/01 n° 692, conclusions COURTIAL Jean.

décision administrative contestée préjudicie de manière suffisamment grave et immédiate à un intérêt public, à la situation du requérant ou aux intérêts qu'il entend défendre ; qu'il en va ainsi, alors même que cette décision n'aurait un objet ou des répercussions que purement financiers et que, en cas d'annulation, ses effets pourraient être effacés par une réparation pécuniaire ; qu'il appartient au juge des référés, saisi d'une demande tendant à la suspension d'une telle décision, d'apprécier concrètement, compte tenu des justifications fournies par le requérant, si les effets de celle-ci sur la situation de ce dernier ou, le cas échéant, des personnes concernées, sont de nature à caractériser une urgence justifiant que, sans attendre le jugement de la requête au fond, l'exécution de la décision soit suspendue ».

Le message du législateur, au moins dans le contentieux général, semble avoir été entendu puisque la suspension ne sera plus réservée aux seules hypothèses où les conséquences de la décision attaquée ne pourront être effacées. L'ordonnance affirme le principe de la possibilité de suspension de décisions ne donnant lieu qu'à une réparation pécuniaire. Ce qui compte, c'est que la décision administrative contestée, qu'elle revête ou non un caractère financier, préjudicie de manière suffisamment grave et immédiate à un intérêt public, à la situation du requérant ou aux intérêts qu'il entend défendre⁷⁴².

Si l'emploi du terme « *immédiat* » semble naturel dans la mesure où il traduit de manière concrète l'urgence, l'emploi du terme « *préjudice suffisamment grave* »⁷⁴³ quant à lui, revêt une signification particulière dans la mesure où il témoigne du souci d'abaisser le degré de gravité des conséquences de la décision. Il n'est plus impératif que la décision entraîne des conséquences irréversibles.⁷⁴⁴

⁷⁴² Les travaux préparatoires également préconisaient que l'urgence soit retenue si un préjudice grave et immédiat est porté à la situation du requérant ou à un intérêt public y compris pour les préjudices pouvant donner lieu à réparation pécuniaire (Voir le rapport de M. COLOMBET, Assemblée nationale, document n° 2002, p. 37).

⁷⁴³ Toutefois, la gravité du préjudice est sans influence si la situation d'urgence est due en tout ou partie à la situation du requérant (Voir en ce sens C.E. 28 février 2001, Société Merck Sharp ; C.E. 10 décembre 2001, Ministre de l'intérieur c/ Pérignon).

⁷⁴⁴ Il a ainsi été jugé qu'il y avait urgence à suspendre la décision d'un maire refusant au requérant une autorisation de stationnement de taxi en raison des conséquences sur sa situation financière, laquelle serait compromise par la perte de recettes nécessaires à la couverture des charges financières exposées pour l'exploitation de son fonds de commerce (T.A. Dijon, 4 septembre 2001, Lachen Kor).

Le Conseil d'Etat, dans sa décision du 28 février 2001, Préfet des Alpes-Maritimes Société Sud-Est assainissement⁷⁴⁵, par laquelle il a censuré l'ordonnance du juge des référés pour insuffisante motivation⁷⁴⁶, a repris cette règle et apporté des précisions supplémentaires :

« Considérant que l'urgence justifie que soit prononcée la suspension d'un acte administratif lorsque l'exécution de celui-ci porte atteinte, de manière suffisamment grave et immédiate, à un intérêt public, à la situation du requérant ou aux intérêts qu'il entend défendre ; qu'il appartient au juge des référés d'apprécier concrètement, compte tenu des justifications fournies par le requérant, si les effets de l'acte litigieux sont de nature à caractériser une urgence justifiant que, sans attendre le jugement de la requête au fond, l'exécution de la décision soit suspendue ; qu'il lui appartient également, l'urgence s'appréciant objectivement et compte tenu de l'ensemble des circonstances de chaque espèce, de faire apparaître dans sa décision tous les éléments qui, eu égard notamment à l'argumentation des parties, l'ont conduit à considérer que la suspension demandée revêtait un caractère d'urgence ».

Ce considérant apporte une double précision sur la démarche du juge administratif des référés. Il l'invite, d'une part, à se livrer, au vu des justifications fournies par le requérant⁷⁴⁷, à une appréciation *in concreto* pour se prononcer sur le point de savoir si les effets de l'acte attaqué sont de nature à caractériser une urgence justifiant la suspension de l'exécution de la décision et, d'autre part, à procéder, compte tenu de l'ensemble des circonstances de chaque espèce, à une appréciation objective de l'urgence.

⁷⁴⁵ C.E. 28 février 2001, n°229562, Préfet des Alpes-Maritimes Société Sud-Est assainissement, R.J.F. 5/01, n° 693.

⁷⁴⁶ Cette ordonnance a été censurée dans la mesure où le juge des référés s'était abstenu de répondre à l'argumentation, pourtant non inopérante développée par le préfet.

⁷⁴⁷ L'article R. 522-1 du Code de justice administrative prévoit que la requête doit contenir l'exposé au moins sommaire des faits et moyens et justifier de l'urgence de l'affaire.

Il résulte toutefois, de l'ordonnance du Conseil d'Etat du 12 janvier 2001, Société armement Pétrél que l'exigence de motivation de l'urgence n'est pas absolue et qu'une demande souffrant d'une carence en ce sens peut malgré tout être satisfaite si l'urgence découle nécessairement de l'objet et de la portée de la décision (Voir en ce sens GOURDOU Jean, BOURREL Antoine *op. cit.* p.43).

Le juge administratif des référés, saisi d'une demande de suspension d'une décision administrative, doit donc faire apparaître dans son ordonnance tous les éléments⁷⁴⁸ qui, eu égard notamment à l'argumentation des parties, l'ont conduit à considérer que la suspension revêtait un caractère d'urgence.

De ces deux décisions il ressort qu'il appartient au juge des référés de procéder à une balance lorsque des intérêts contradictoires sont invoqués par les parties et que le Conseil d'Etat contrôle au titre de l'erreur de droit si le juge ne s'est pas mépris sur les critères devant être mis en œuvre selon la nature des litiges pour caractériser la situation d'urgence⁷⁴⁹.

Toutefois, les critères retenus dans le contentieux fiscal diffèrent quelque peu de ceux du contentieux général dans la mesure où l'urgence s'y apprécie uniquement du point de vue du contribuable.

b- La définition jurisprudentielle de l'urgence propre au contentieux fiscal

Les critères en matière fiscale ont été fixés par la décision de Section du 25 avril 2001, *Ministre c/ S.A.R.L. Janfin*⁷⁵⁰.

En l'espèce, l'Administration, avait mis en œuvre la procédure de répression de l'abus de droit, estimant que la société requérante avait déclaré abusivement des plus-values réalisées à l'occasion de la vente des titres dans la catégorie des plus-values sur cession de titres de participation relevant du régime des plus-values à long terme. Elle avait mis en recouvrement d'importants rappels d'impôt sur les sociétés (27,74

⁷⁴⁸ Si le juge des référés ne mentionne que partiellement les éléments qui ont pu fonder sa décision, le Conseil d'Etat ne sera pas à même de conserver la maîtrise de la notion d'urgence.

⁷⁴⁹ Le Conseil d'Etat refuse d'exercer un contrôle de qualification juridique des faits sur la notion d'urgence, estimant qu'il ne lui appartient pas d'apprécier à la suite du juge des référés les faits présentant les caractéristiques de l'urgence. Toutefois, il se réserve le droit de sanctionner l'utilisation abusive de ce pouvoir d'appréciation des juges du fond en cas de dénaturation des faits ou des pièces du dossier.

⁷⁵⁰ C.E. Section 25 avril 2001, n°230166 et 230345, *Ministre c/ S.A.R.L. Janfin*, R.J.F. 04/02, p. 288 ; chronique MAÏA Jean, R.J.F. 07/02, p. 547 ; chronique OLLÉON Laurent, *Rev. Adm.* 2001, n°321, p. 273, observations FOUQUET Olivier.

millions de Francs, dont 15,674 en principal, 2,612 en intérêts de retard et 8,987 en pénalité d'abus de droit). La société avait présenté une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement. Le comptable du Trésor, après avoir invité la société à produire des garanties, avait refusé les garanties proposées les estimant insuffisantes, notamment le nantissement de fonds de commerce de la société. Le comptable avait adressé alors à la société un commandement de payer. Après rejet implicite de sa réclamation, le contribuable avait saisi le Tribunal administratif d'une requête en décharge de l'imposition et avait demandé en outre, par une requête distincte, au juge des référés de ce tribunal d'ordonner la suspension de l'exécution de la décision d'imposition en application de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative. Le juge des référés avait fait droit à cette demande en jugeant qu'il y avait urgence et doute sérieux quant à la légalité de la décision d'imposition estimant, par son appréciation souveraine de juge de fond, que le recouvrement de l'imposition risquait d'entraîner la liquidation judiciaire de la société et qu'un tel motif caractérisait l'urgence de la suspension nonobstant la circonstance que la société bénéficiait du « *mini-sursis* » de paiement, le « *mini-sursis* » autorisant le comptable de prendre des mesures conservatoires, telles qu'une saisie conservatoire, de nature à paralyser l'activité d'une société. Le ministre avait formé un recours en cassation contre l'ordonnance du juge des référés, que le Conseil d'Etat a rejeté. La haute juridiction, s'abstenant de suivre son commissaire du gouvernement⁷⁵¹ a apporté des précisions sur les critères d'appréciation de l'urgence en matière fiscale par le juge administratif des référés, dans un considérant qui mérite d'être reproduit :

« Considérant, enfin, qu'en jugeant qu'en l'espèce, la S.A.R.L. Janfin venant aux droits et obligations de la S.A. P.E.M.S., " ...eu égard à sa situation financière, au montant de l'imposition litigieuse et à l'étendue des mesures susceptibles d'être mises en œuvre par le comptable chargé du recouvrement avant même que le tribunal administratif ne se soit prononcé sur le fond, établissait l'existence d'une urgence justifiant que soit prononcée la suspension demandée", le juge des référés du tribunal administratif de Paris a porté sur les faits et les pièces du dossier soumis à son

⁷⁵¹ Le Commissaire du gouvernement proposait, pour déterminer si la condition d'urgence était remplie, de mettre en balance, d'une part, l'appréciation objective de l'urgence envisagée du point de vue du contribuable et, d'autre part, l'intérêt public qui s'attache à la sauvegarde des intérêts du Trésor.

examen une appréciation, exempte de dénaturation, qui n'est pas susceptible d'être discutée devant le juge de cassation ».

Ainsi, pour vérifier si la condition d'urgence est satisfaite, le juge des référés doit apprécier la gravité des conséquences que pourraient entraîner à brève échéance l'obligation de payer sans délai l'imposition ou les mesures mises en œuvre ou susceptibles de l'être pour son recouvrement, eu égard aux capacités du contribuable à acquitter les sommes qui lui sont demandées.

Dans cette relation bilatérale entre le contribuable et l'Administration, l'urgence ne dépend que de la seule situation du contribuable.

Le Conseil d'Etat fixe deux critères cumulatifs, axés sur la seule situation du contribuable qui sont :

- la dette fiscale, qui doit être importante eu égard aux capacités de paiement du contribuable,
- la gravité des conséquences que les mesures de recouvrement pourraient avoir à brève échéance sur sa situation.

L'importance de la dette au regard de la capacité financière du contribuable ne suffit pas à elle seule à constituer l'urgence. Il faut, en plus, justifier des circonstances particulières, ce qui fait penser aux « *conséquences difficilement réparables* » requises en matière de sursis à exécution où la suspension n'était accordée que dans des cas extrêmes où le recouvrement pouvait conduire, pour une entreprise, à la vente de ses actifs essentiels et au licenciement de salariés, et pour une personne physique à la vente de son habitation principale.

La condition d'urgence a été considérée comme remplie dans les cas suivants :

- lorsque le recouvrement de l'impôt aurait pour effet de priver le contribuable du seul patrimoine qu'il détient, constitué par des titres dépréciés qu'il a acquis auparavant au moyen d'un emprunt⁷⁵²,
- lorsque l'exécution des articles du rôle, correspondant à des droits et pénalités d'un montant de 540 000 €, aurait pour le contribuable des conséquences graves dès lors qu'indépendamment de la résidence principale dont il est propriétaire et de sa pension modeste, la société civile immobilière dont il est associé à 99% est fortement endettée⁷⁵³ et que le contrat d'assurance-vie dont son conjoint est titulaire est gagé ;
- lorsque l'exécution d'un avis à tiers détenteur, émis pour obtenir le paiement des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contributions y afférentes aurait pour effet de placer la société en situation de cessation de paiement et de la contraindre à cesser toute activité⁷⁵⁴.

En revanche, la condition d'urgence n'a pas été considérée comme remplie lorsque :

- l'impôt à payer est d'un montant modeste par rapport à l'actif net patrimonial du contribuable⁷⁵⁵ ;
- le contribuable qui n'a pas perçu de revenus dispose, en dehors de sa résidence principale, de deux appartements⁷⁵⁶.

⁷⁵² C.E. 28 mai 2004, n°261 289, Lassus, précité.

⁷⁵³ C.E. 24 juillet 2006, n°284786, Feliciai, R.J.F. 11/06, n° 1463 ; conclusions MITJAVILLE Marie-Hélène, Dr. fisc. 2007, n° 11, commentaire 274.

⁷⁵⁴ C.E. 15 juin 2007, n° 299966, Sté Printing pack BV, R.J.F. 10/07, n°1150 ; conclusions VERCLYTTÉ Stéphane, B.D.C.F. 10/07, n° 115.

⁷⁵⁵ C.E. 30 septembre 2005, n° 273 388 et n°273 389, Formey, R.J.F. 1/06, n°95.

⁷⁵⁶ C.E. 3 avril 2006, n° 286609, R.J.F. 7/06, n°947.

S'il est vrai que le Conseil d'Etat a admis que la condition d'urgence était établie lorsque le contribuable était contraint à réaliser une partie de son patrimoine pour acquitter l'impôt, et non plus nécessairement son habitation principale⁷⁵⁷, il demeure que malgré la substitution de la condition d'urgence à celle du préjudice difficilement, le juge du Palais Royal ne s'est pas complètement « *détaché de son attitude sévère* »⁷⁵⁸ d'autrefois. La seule évolution concerne les mesures conservatoires, seuls signes de l'assouplissement voulu par la réforme du 30 juin 2000. La suspension des poursuites reste en pratique réservée à quelques hypothèses bien circonscrites. Le président VANDERMEEN l'avait prédit, dans un commentaire détaillé de la loi du 30 juin 2000, en relevant que : « *le changement est important, sans être radical, car le risque d'un préjudice difficilement réparable était déjà lui-même l'expression de l'impératif d'urgence* ». La jurisprudence dégagée par le Conseil d'Etat relative à l'appréciation de la condition d'urgence en matière fiscale lui donne raison car elle révèle une certaine rigueur du juge dans l'appréciation de la condition d'urgence. Cette rigueur est encore renforcée lorsque le contribuable sollicite du juge des référés le prononcé du référé-liberté.

c- L'urgence particulière dans le cadre du référé-liberté

La preuve par le contribuable d'une atteinte illégale à son droit de propriété⁷⁵⁹ ne justifie pas à elle seule le prononcé du référé-liberté⁷⁶⁰. Le contribuable doit apporter la preuve de l'urgence, qui est appréciée de manière plus stricte encore qu'en matière de référé-suspension. Comme le relevait Olivier FOUQUET, « *cette condition est*

⁷⁵⁷ C.E. 24 juillet 2006, n°284786 précité.

⁷⁵⁸ Le commissaire du gouvernement TOUVET Laurent dans ses conclusions dans l'affaire Confédération nationale des radios libres (C.E. Section du 19 janvier 2001, n° 228815, Confédération nationale des radios libres, R.J.F. 5/01, n° 692), invitait le Conseil d'Etat à se séparer de son attitude sévère dans l'appréciation du préjudice difficilement réparable qui ne correspondait plus à la lettre de la loi du 30 juin 2000. Il l'invitait à admettre que l'urgence soit retenue si l'exécution de la décision administrative dont un particulier demande la suspension le conduirait à réaliser une partie de son patrimoine (vente des meubles meublants ou bien prélèvement d'une somme dans des produits d'épargne qui ne sont immédiatement disponibles qu'au prix de la perte d'un avantage fiscal) et pas seulement s'il s'agit d'une personne âgée. Il l'invitait également à retenir l'urgence lorsque le contribuable pourrait subir des troubles significatifs dans ses conditions d'existence du fait de notamment la perte d'une fraction non négligeable de ses revenus, même s'il ne s'agit pas des trois quarts, ou l'obligation de quitter son logement pour rechercher un loyer moins élevé.

⁷⁵⁹ Il a été admis dans l'ordonnance Soppelsa (C.E. Section 13 juin 2007, n° 306252, Soppelsa, R.J.F. 10/07, n° 1152) que le refus du comptable d'inviter le contribuable à constituer des garanties constitue une atteinte illégale à son droit au sursis de paiement et par suite à son droit de propriété.

difficile à remplir en matière fiscale sauf dans des cas extrêmes où la notification de (l'avis à tiers détenteur) à la banque de l'entreprise entraîne la suspension immédiate par celle-ci de toutes les lignes de crédit consenties et la cessation de paiement du contribuable »⁷⁶¹.

Il ressort de ce qui précède que l'appréciation rigoureuse des conditions d'octroi du référé-liberté ainsi que du référé-suspension, principal instrument de traitement de l'urgence par le juge administratif des référés, donne un caractère exceptionnel à ces deux procédures. L'usage parcimonieux de ces mesures par les juridictions administratives tranche avec l'attitude volontariste du juge judiciaire.

Section 2 - La politique jurisprudentielle volontariste du juge judiciaire

La Cour de Cassation fait preuve d'une grande souplesse dans l'appréciation des conditions d'exercice de la compétence du juge judiciaire des référés en matière de suspension des poursuites. Cette souplesse aboutit à ce que le contribuable puisse effectivement bénéficier de la suspension de l'acte de poursuite contesté, dans un cas où celle-ci constituait pour lui la seule possibilité de se prémunir de la mise en recouvrement forcée. Le contribuable jouit d'un droit au sursis plus étendu devant le juge judiciaire⁷⁶². Cette approche volontariste du juge largement favorable au contribuable (§1) doit néanmoins être replacé dans un contexte particulier (§2).

⁷⁶⁰ Pour plus de précision sur le référé-liberté, voir supra, pp. 221 et s.

⁷⁶¹ Exemple tiré de la décision du Conseil d'Etat du 11 juillet 1984, n°46285, S.A.R.L. Siso, R.J.F. 10/84, n°1256, conclusions FOUQUET Olivier, et cité par le même auteur dans sa note (sous arrêt C.E. Section, 13 juin 2007, n°306252, Soppelsa), intitulée « *Sursis de paiement : comment faire appliquer la loi ?* », Dr. fisc. 2004, n°40, commentaire 897.

⁷⁶² MASCLET de BARBARIN Marie, *le contentieux du recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 352.

§1- Une approche volontariste largement favorable au contribuable

Devant le juge civil des référés, le sursis aux poursuites est presque un droit pour le contribuable qui le sollicite. Dès lors, il jouit d'une protection renforcée lorsqu'il s'adresse au juge judiciaire. Le contribuable doit cette situation confortable, d'une part, à une appréciation souple de l'urgence dans la mise en œuvre des pouvoirs de l'article 808 du Code de procédure civile (A) et surtout, d'autre part, à une utilisation généreuse de l'article 809 du même code⁷⁶³ qui reflète la volonté du juge judiciaire de garantir la protection effective des droits du contribuable en situation d'urgence (B).

A- Une appréciation souple de l'urgence dans la mise en œuvre des pouvoirs de l'article 808 du Code de procédure civile

Cet article autorise le juge civil des référés à intervenir « *Dans tous les cas d'urgence* ».

Mais quand y a-t-il urgence ?

Le texte n'apporte aucune précision à ce sujet.

La doctrine et la jurisprudence judiciaire permettent néanmoins de dégager les critères d'appréciation de l'urgence.

Pour qu'il y ait y ait urgence, il faut d'abord qu'il existe un préjudice, ou au moins un danger à éviter. Il n'est pas nécessaire que le dommage soit d'ores et déjà réalisé ; il suffit que les intérêts du demandeur en référé courent sérieusement un risque⁷⁶⁴. Le demandeur cherche alors à éviter un dommage. Il redoute qu'il se produise ou s'aggrave. A plus forte raison, il y aura lieu à référé si une partie supporte déjà un préjudice ; il faudra éviter que, se prolongeant, celui-ci devienne lourd. Dans le

⁷⁶³ La terminologie « Code de procédure civile » est issue de la loi n°2007-1787 du 20 décembre 2007 relative à la simplification du droit dont l'article 26 III dispose que « *le nouveau code de procédure civile* » devient « *Code de procédure civile* ».

contentieux du recouvrement de la dette fiscale, le risque tient, devant le juge civil des référés, pour le redevable de l'impôt à une atteinte portée à son patrimoine ou à sa personne⁷⁶⁵.

Il faut, ensuite, que le litige risque de ne pouvoir être tranché sans dommage suivant les formes habituelles. Le juge des référés refusera de reconnaître l'urgence si rien ne menace et si l'on peut obtenir une décision rapide du tribunal⁷⁶⁶, étant entendu que l'urgence s'apprécie à la date où le juge statue.

Il ressort de ce qui précède que le préjudice, comme d'ailleurs pour le juge administratif, est un élément clé de l'appréciation de l'urgence pour le juge judiciaire.

Si les deux ordres de juridiction se réfèrent à l'existence d'un préjudice pour apprécier l'urgence, cela ne veut pour autant pas dire qu'ils exigent le même degré de préjudice pour ordonner une discontinuation des poursuites. Le juge administratif des référés, comme il a été précédemment souligné, exige du préjudice dont se prévaut le redevable de l'impôt qu'il revête un caractère irréversible ou irréparable. Cette approche, trop restrictive, n'est pas retenue par le juge civil des référés.

S'il est vrai que certaines hypothèses où le juge judiciaire des référés estime que la condition d'urgence est satisfaite, peuvent se rapprocher de celles dans lesquelles le juge administratif des référés a également retenu l'urgence, notamment lorsque le contribuable risque de subir des troubles significatifs dans ses conditions d'existence du fait de l'appréhension de la totalité de son traitement par le biais d'un avis à tiers

⁷⁶⁴ Le demandeur doit courir un risque pour que l'urgence existe, mais ce risque suffit à la créer s'il résulte d'événements imminents ou simplement éventuels.

⁷⁶⁵ Il s'agissait avant la loi n°2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, entrée en vigueur depuis le 1^{er} Janvier 2005, de la contrainte par corps. Pour un exemple de prononcé de la contrainte par corps voir Cass. com. 12 octobre 1993, n° 90-20.67. En l'espèce, la Cour de Cassation avait confirmé le rejet de la demande de suspension de la contrainte par corps au motif que la condition « *d'absence de contestation sérieuse* » n'était pas satisfaite. En effet l'article l'article 752 du Code de procédure pénale sur l'exception d'insolvabilité disposait que la preuve de la solvabilité pouvait être rapportée par tous moyens, or les relevés bancaires présentant d'importants virements effectués par le redevable sur le compte de sa concubine, ainsi que diverses autres pièces permettaient d'établir la solvabilité du redevable. Le redevable ne pouvait donc pas utilement invoquer l'exception d'insolvabilité.

⁷⁶⁶ Parfois, le temps nécessaire pour que la juridiction se prononce est si bref qu'aucune urgence ne subsiste.

détenteur⁷⁶⁷, l'étude de la jurisprudence des juges judiciaires de référés laisse apparaître que le juge civil des référés n'hésite pas à mettre en œuvre les pouvoirs que lui confèrent l'article 808 du Code de procédure civile en ordonnant la suspension des poursuites alors même que contribuable ne se trouverait pas dans une situation irréversible en cas d'appréhension de ses biens. Le juge judiciaire suspend la mesure de recouvrement sans exiger que la dette fiscale soit lourde eu égard de la capacité de paiement du contribuable, ou la preuve d'un trouble dans les conditions d'existence. Le risque d'atteinte au patrimoine, ou l'atteinte portée au patrimoine, lorsque les poursuites ont permis l'appréhension des biens du contribuable, semble suffire à lui seul à caractériser un préjudice grave de nature à justifier son intervention. Cette générosité dans la mise en œuvre des pouvoirs que lui confère l'article 808 du Code de procédure civile trouve sa justification, au moins en partie, dans le fait que les tribunaux de droit commun et en particulier le juge des référés sont les défenseurs nés du droit de la propriété.

Ainsi, sans prendre en compte l'importance de la dette fiscale eu égard à la capacité de paiement du contribuable, plusieurs ordonnances admettent la compétence du juge civil des référés, pour prononcer la suspension des poursuites contre le redevable de l'impôt⁷⁶⁸.

L'atteinte portée au patrimoine du contribuable, quelle qu'en soit la gravité, fonde la compétence du juge des référés. Cela semble même être une évidence pour le juge civil des référés, au point que, dans son raisonnement, il est souvent fait abstraction de l'examen de la condition d'urgence. En effet, très souvent le raisonnement est moins centré sur la condition d'urgence que sur la question de savoir s'il existe ou non une contestation sérieuse. Le juge judiciaire, lorsqu'il statue sur le fondement de l'article 808 du Code de procédure civile, est surtout préoccupé par la question de

⁷⁶⁷ Affaire Lamarque précitée, où l'émission de l'avis à tiers détenteur avait entraîné la rétention de l'intégralité du traitement du redevable. La prolongation des effets de l'avis à tiers détenteur, n'aurait pas manqué de lui causer un préjudice grave.

Toutefois, il faut noter que la suspension des poursuites avait été prononcée sans que le juge civil des référés, contrairement au juge administratif des référés, ait à faire un bilan patrimonial de la situation du contribuable, ni même rechercher s'il s'agissait de sa seule source de revenu.

⁷⁶⁸ C.A. Reims 13 mars 1990, précité.

Il ressort également du raisonnement de la Cour de Cassation que l'importance de la dette n'est pas un critère de l'urgence (Cass. Com. 16 juin 1992, n° 90-12.601, Percepteur de la recette de la ville d'Albert c/ Mme Tempez, R.J.F. 1/93, n° 144).

savoir s'il existe ou non une contestation sérieuse⁷⁶⁹. D'ailleurs, c'est toujours sur cette condition que porte le contrôle de la Cour de Cassation. C'est elle qui, dans le cadre de l'article 808 du Code de procédure civile, constitue la seule limite aux pouvoirs que le juge des référés tient de ce texte. C'est en se fondant sur cette condition de contestation sérieuse que la Cour de Cassation a annulé une ordonnance autorisant une entreprise contre laquelle un comptable avait émis un avis à tiers détenteur à consigner les sommes en cause entre les mains d'un séquestre⁷⁷⁰ ; elle avait alors estimé qu'en statuant ainsi, sans préciser que la créance du Trésor avait été discutée dans son existence, son exigibilité, sa quotité ou son rang privilégié dans les formes et délais prescrits par la loi fiscale par des personnes habilitées à le faire, le juge n'avait pas donné de base légale à sa décision.

La Cour de cassation a eu l'occasion de compléter sa jurisprudence sur la notion de contestation sérieuse. Elle a ainsi jugé que la contestation sérieuse n'existe pas dès lors qu'aucun commencement de preuve de la prétention alléguée n'est avancé ou si aucune instance n'est engagée au fond⁷⁷¹.

En revanche, cette contestation n'existe pas lorsque le défendeur soulève devant le juge des référés l'incompétence fondée sur le principe de la séparation des pouvoirs.

Les exemples ci-dessus ne permettent pas à eux seuls de cerner la notion de contestation sérieuse. Mais, d'une manière générale, il y aurait contestation sérieuse chaque fois « *que le juge ne peut sans hésitation rejeter en quelques mots* »⁷⁷², chaque fois qu'il serait contraint de trancher une question de fond.

Si le juge civil des référés, par une appréciation souple des conditions posées par l'article 808 du Code de procédure civile, se démarque de son homologue de l'ordre administratif, c'est surtout en s'appuyant sur les dispositions de l'article 809 du Code de procédure civile que cette démarcation se fait le plus ressentir. En effet, c'est

⁷⁶⁹ Sur l'affaiblissement de la condition d'urgence, voir GRAYOT Stéphanie, *Essai sur le rôle des juges civils et administratifs dans la prévention des dommages*, L.G.D.J., bibliothèque de droit privé, 2009, tome 504, p. 504.

⁷⁷⁰ Cass. Com. 5 mai 1981, Bulletin 1981, IV, n° 208, p. 165 ; Cass. Com. 22 Juillet 1986, Le receveur principal de Lyon-Gerland, n° 85-11.079, Bull. civ. 1986, IV, n° 179, p. 173.

⁷⁷¹ Cass. Civ. 2^e 16 avril 1970, Bull. civ. II, 126, 98.

surtout en s'appuyant sur cette disposition qu'il apporte une protection effective au redevable de l'impôt.

B- Une utilisation de l'article 809 du Code de procédure civile reflétant la volonté de garantir la protection effective des droits du contribuable en situation d'urgence

Lorsque le juge judiciaire des référés ne peut pas intervenir par le biais de l'article 808 du Code de procédure civile, il a la faculté de mettre en œuvre les pouvoirs que lui confèrent l'article 809 du Code de procédure civile « (...) pour prévenir un dommage imminent (...) »⁷⁷³, ou « (...) un trouble manifestement illicite (...) »⁷⁷⁴.

Quand bien même « *le dommage imminent* » ou « *le trouble manifestement illicite* » n'est pas constitué, le juge peut toujours reconnaître sa compétence.

Ainsi, alors même que le contribuable qui sollicitait la suspension des effets des actes de poursuites prétendument accomplis postérieurement à une date où les commandements auraient pu devenir caducs n'apportait pas la preuve que les poursuites engagées étaient postérieures à la demande de sursis de paiement, ce qui aurait pu être constitutif de trouble manifestement illicite et que l'existence d'un tel trouble ne résultait pas non plus des pièces du dossier, la Cour de Cassation a reconnu la compétence du juge judiciaire des référés pour suspendre un avis à tiers détenteur et ordonner la mise à la disposition de ce dernier des sommes saisies⁷⁷⁵.

⁷⁷² LACABARATS Alain, *Droit et pratique de la procédure civile*, Dalloz, 2009/2010, p. 156.

⁷⁷³ Cass. Com. 22 mars 1988 précité (En l'espèce la Cour de cassation avait confirmé l'ordonnance de la Cour d'appel suspendant une saisie-exécution dans l'attente d'une réponse de l'Administration concernant à la réclamation du redevable).

⁷⁷⁴ L'appréciation de l'imminence du dommage et de la nécessité d'en prévenir la réalisation relève du pouvoir souverain du juge des référés (Cass. Civ. 2^e 27 juin 1979, n° 78-13012, Bull. civ. II, n°216). La Cour de cassation, dans le dernier état de sa jurisprudence, se réserve le droit de contrôler le caractère manifestement illicite du trouble invoqué (Ass. Plén. 28 juin 1996, n°94-15935, Bull. civ. II, n°6).

⁷⁷⁵ Cass. Com. 19 février 1991, n° 387 P, Lamarque précité (En l'espèce, la Cour de Cassation avait censuré l'ordonnance de la Cour d'appel de Bordeaux reformant l'ordonnance rendue par le T.G.I. de Bordeaux qui suspendait les effets d'une saisie-exécution et d'un avis à tiers détenteur).

§2- Une approche volontariste à replacer dans un contexte particulier

La diversité des outils juridiques au service du juge judiciaire (A) et le déclin de l'urgence dans la mise en œuvre des pouvoirs du juge civil des référés (B) justifient en partie les largesses dont il fait preuve.

A- La diversité des outils juridiques au service du juge judiciaire

Les « *référés en cas d'urgence* » de l'article 808 Code de procédure civile (1) ou en cas de « *dommage imminent* » ou de « *trouble manifestement illicite* » de l'article 809 du Code de procédure civile (2) offrent au juge civil des référés de larges pouvoirs lui permettant de faire bénéficier le redevable de l'impôt d'une protection renforcée contre les poursuites.

1- Les référés en cas d'urgence de l'article 808 du Code de procédure civile

Aux termes de l'article 808 du Code de procédure civile : « *Dans tous les cas d'urgence, le président du tribunal de grande instance peut ordonner en référé toutes les mesures qui ne se heurtent à aucune contestation sérieuse ou que justifie l'existence d'un différend* ».

Ce texte offre au juge judiciaire une large marge manœuvre.

Dès lors qu'il constate l'urgence, il peut mettre en œuvre les pouvoirs que lui confère cette disposition. Jusqu'ici rien de particulier par rapport au juge administratif des référés.

Toutefois, quand bien même il existerait une contestation sérieuse, susceptible de faire obstacle à une intervention rapide de sa part, il lui est possible malgré tout, de

venir au secours du contribuable en constatant l'existence d'un différend sérieux entre les parties car, « (...) *le président du tribunal de grande instance peut ordonner en référé toutes les mesures (...) que justifie l'existence d'un différend* ». Dans cette hypothèse, c'est la contestation sérieuse elle-même qui est la cause du référé. La « *contestation sérieuse* » ne fait donc pas obstacle à l'intervention du juge des référés.

L'article 809 du Code de procédure civile conforte cette vision et invite le juge à ne pas s'abriter derrière l'obstacle de contestation sérieuse dès lors qu'il est confronté à un ample débat de fait ou de droit. L'expression « *même en cas de contestation sérieuse* » employée par l'article 809 du Code de procédure civile traduit la volonté législative de donner au juge judiciaire les moyens de répondre aux situations d'urgence.

2- Les référés en cas de dommage imminent ou de trouble manifestement illicite de l'article 809 alinéa 1er du Code de procédure civile

Si les conditions de l'article 808 du Code de procédure civile ne sont pas réunies, le juge a la possibilité de substituer l'article 809 alinéa 1^{er}⁷⁷⁶ en vertu des articles 12 et 16 du Code de procédure civile⁷⁷⁷.

D'après cette disposition, « *le président peut toujours même en cas de contestation sérieuse, prescrire en référé les mesures conservatoires ou de remise en état qui*

⁷⁷⁶ Il doit dans ce cas inviter les parties à produire leurs explications ou observations.

⁷⁷⁷ L'article 12 du code de procédure civile dispose : « *Le juge tranche le litige conformément aux règles de droit qui lui sont applicables.*

Il doit donner ou restituer leur exacte qualification aux faits et actes litigieux sans s'arrêter à la dénomination que les parties en auraient proposée.

Toutefois, il ne peut changer la dénomination ou le fondement juridique lorsque les parties, en vertu d'un accord exprès et pour les droits dont elles ont la libre disposition, l'ont lié par les qualifications et points de droit auxquels elles entendent limiter le débat.

Le litige né, les parties peuvent aussi, dans les mêmes matières et sous la même condition, conférer au juge mission de statuer comme amiable compositeur, sous réserve d'appel si elles n'y ont pas spécialement renoncé ».

L'article 16 quant à lui dispose que : « *Le juge doit, en toutes circonstances, faire observer et observer lui-même le principe de la contradiction.*

Il ne peut retenir, dans sa décision, les moyens, les explications et les documents invoqués ou produits par les parties que si celles-ci ont été à même d'en débattre contradictoirement. Il ne peut

s'imposent, soit pour prévenir un dommage imminent, soit pour faire cesser un trouble manifestement illicite ».

L'originalité de ce texte réside dans le fait qu'il permet au juge des référés d'intervenir soit à titre préventif pour maintenir une situation acquise et éviter la réalisation d'un dommage imminent soit, après la réalisation d'un trouble pour y mettre fin⁷⁷⁸. Son particularisme tient à l'éviction, au moins apparente ou partielle, de la condition d'urgence, et à l'indifférence de l'existence d'une contestation sérieuse.

La doctrine définit le trouble manifestement illicite comme « *toute perturbation résultant d'un fait matériel ou juridique qui, directement ou indirectement, constitue une violation évidente de la règle de droit* »⁷⁷⁹. Le dommage imminent quant à lui, s'entend du « *dommage qui n'est pas encore réalisé, mais qui se produira sûrement si la situation présente doit se perpétuer* »⁷⁸⁰.

En théorie, cette notion ne se réfère pas au caractère licite ou non du fait critiqué, mais au préjudice que le demandeur va nécessairement subir dans un bref délai. En pratique, toutefois, c'est plus souvent la nécessité d'éviter la violation d'une règle de droit qui est retenue par le juge des référés pour prononcer une mesure conservatoire. La seule exposition à un dommage ne suffit pas. Seule la nécessité d'éviter la violation manifeste d'un droit autorise à prendre des mesures conservatoires. Le dommage imminent suppose une illicéité ou au moins, du fait de l'urgence inhérente à l'imminence, qu'il apparaisse comme potentiellement illicite et se confond donc avec la condition de trouble manifestement illicite.

fonder sa décision sur les moyens de droit qu'il a relevés d'office sans avoir au préalable invité les parties à présenter leurs observations ».

⁷⁷⁸ LACABARATS Alain, *op. cit.*, p. 159.

⁷⁷⁹ Cette notion correspond à la voie de fait, fréquemment invoquée pour justifier l'intervention du juge des référés.

SOLUS Henry, PERROT Roger, *Droit judiciaire privé*, Sirey 1991, tome 3, p. 1088, n° 1289.

⁷⁸⁰ *ibid.*

B- Le déclin de l'urgence dans la mise en œuvre des pouvoirs du juge civil des référés

La mise en œuvre des pouvoirs du juge civil des référés sur le fondement de l'article 809 alinéa 1^{er} du Code de procédure civile n'est pas subordonnée à la preuve de l'urgence⁷⁸¹.

Dans le cadre de l'article 808 du Code de procédure civile, la constatation de l'urgence ne s'impose expressément au juge des référés que si le défendeur la conteste, notamment dans ses conclusions ; le juge doit alors y répondre⁷⁸².

S'il est vrai que le juge judiciaire, au même titre que le juge administratif, apprécie souverainement la condition d'urgence⁷⁸³, il reste que la Cour de Cassation, au contraire du Conseil d'Etat⁷⁸⁴, accorde une plus grande liberté au juge judiciaire d'abord en admettant qu'une ordonnance du juge des référés portant la mention « *vu l'urgence* » constate celle-ci, de ce fait, suffisamment et souverainement, ensuite en

⁷⁸¹ Lorsqu'il est demandé au juge de prévenir la réalisation d'un dommage imminent, la constatation de l'imminence suffit à caractériser l'urgence d'une décision du juge pour éviter les effets de l'acte (C.A. Paris 26 novembre 1997, Dalloz 1998, IR 6). Lorsque le fondement de l'action est le trouble manifestement illicite, après des hésitations (pour l'éviction de l'urgence, Cass. Soc. 5 janvier 1979, n° 77-13.577, Bull. civ. V, n° 13 ; Cass. Civ. 3^e 19 janvier 1982, n° 80-16.300, J.C.P. 1982, IV, 126 ; pour la constatation de l'urgence, T.G.I. Paris 27 décembre 1974, Gaz. Pal. 1975, 2, sommaire 211 ; Cass. Civ. 3^e 14 décembre 1974, n° 75-15.459, Bull. civ. III, n° 464 ; Cass. Soc. 20 juillet 1981, n° 80-13.056, Bull. civ. V, n° 716), la question paraît tranchée par un arrêt rendu le 22 mars 1983 par la troisième chambre civile de la Cour de Cassation (Cass. Civ. 3^e mars 1983, n° 81-14.547, Bull. civ. III, n° 83 dans le même sens : Cass. Civ. 3^e 16 juillet 1997, n° 95-21.483 ; Cass. Civ. 3^e 13 mai 1998, n° 96-19.545), qui a décidé que l'article 809 alinéa 1^{er} du Code de procédure civile n'est pas subordonné à la preuve de l'urgence sollicitée. En effet, lorsqu'un trouble manifestement illicite correspond à une voie de fait, l'ordre public lui-même exige qu'il y soit mis fin sans retard.

⁷⁸² Cass. Civ. 1^{ère} 17 décembre 1952, J.C.P. G. 1953, IV, 22, Bull. civ. 1952, I, n° 335 ; Cass. Civ. 2^e 30 mai 1956, Bull. civ. 1956, II, n° 303.

⁷⁸³ La Cour de cassation la considère ainsi comme une notion de fait laissée à l'appréciation souveraine du juge des référés (Cass. Soc. 25 mars 1965, Bull. civ. 1965, IV, n° 268 ; Cass. Com., 16 novembre 1965, Bull. civ. 1965, III, n° 579 ; Cass. Civ. 1^{ère} 19 avril 1967, J.C.P. A. 1967, IV, 5117 ; Cass. Civ. 1^{ère} 29 avril 1975, Bull. civ. 1975, I, n° 127).

Le Conseil d'Etat également (C.E. 17 janvier 1996, S.A.R.L. Le jardin des Pyrénées et 14 mars 2001 Commune de Goutrens précités).

⁷⁸⁴ Il s'agit de permettre au juge de cassation d'exercer un contrôle effectif de la légalité interne en le mettant à même d'exercer, outre le contrôle de la dénaturation, celui de l'erreur de droit. La motivation doit également être suffisante dans l'intérêt des justiciables, et ce d'autant plus que, compte tenu de la spécificité de la procédure de référé, ils n'ont pas été éclairés par les conclusions des commissaires du gouvernement et qu'il n'existe pas d'appel en matière de référé-suspension (Voir en ce sens FOUQUET Olivier, GUYOMAR Mattias, MASSOT Jean, STAHL Jacques-Henri, *Le Conseil d'Etat juge de cassation*, 5^e édition, Berger-Levrault, Collection l'administration nouvelle, 2001, p. 293).

admettant que l'urgence puisse être implicite et résulter des circonstances de fait du litige⁷⁸⁵.

⁷⁸⁵ Cass. Civ.1^{ère} 20 janvier 1976, n°74-14753, Bull. civ. I. n°24.

Conclusion du chapitre II

Le Conseil d'Etat, au contraire de la Cour de Cassation, donne une définition du contenu de l'urgence encadrant ainsi le pouvoir d'appréciation du juge alors que la Cour de Cassation, soucieuse de ne pas encadrer excessivement le pouvoir d'appréciation du juge, ne l'a pas fait. Les décisions du juge civil des référés demeurent floues sur les contours de cette notion, se bornant à une motivation brève et stéréotypée. La motivation de l'urgence semble avoir une portée moindre pour le juge civil des référés lorsqu'il prononce la suspension, contrairement au juge administratif des référés sur qui pèse une obligation plus lourde. En effet, c'est seulement en cas de rejet que le Conseil d'Etat semble se contenter d'une motivation moins détaillée, sans pour autant admettre une motivation laconique⁷⁸⁶.

La règle pour le juge administratif demeure la non-suspension. La voie du référé - suspension, à l'image du sursis à exécution demeure étroite, compte tenu de l'interprétation restrictive des conditions. En effet, le juge administratif au contraire du juge civil donne la primauté à la réparation du préjudice et ce n'est que si le paiement de l'impôt risque d'entraîner la cessation d'activité de la personne morale ou la liquidation des biens de la personne physique qu'il consent à suspendre l'exigibilité de l'impôt.

⁷⁸⁶ Voir en ce sens C.E. 25 avril 2001, n°230025, Association des habitants du Morbihan. Cette obligation faite au juge du fond de motiver suffisamment sa décision a pour but de permettre au Conseil d'Etat d'exercer un contrôle effectif de la légalité interne en le mettant à même d'exercer, outre le contrôle de la dénaturation, celui de l'erreur de droit. La motivation doit également être suffisante dans l'intérêt des justiciables, et ce d'autant plus que, compte tenu de la spécificité de la procédure de référé, ils n'ont pas été éclairés par les conclusions des commissaires du gouvernement et qu'il n'existe pas d'appel en matière de référé-suspension (Voir en ce sens FOUQUET Olivier, GUYOMAR Mattias, MASSOT Jean, STAHL Jacques-Henri, *op. cit.*, p. 293).

Conclusion du titre II

Parce que la phase de recouvrement de l'impôt est le domaine par excellence où le citoyen touche personnellement du doigt la disproportion des forces⁷⁸⁷, parce que le contentieux du recouvrement de la dette fiscale est un contentieux qui naît le plus souvent sous le signe de l'urgence et sous la crainte d'un préjudice difficilement réparable, comme l'illustre certaines des affaires étudiées, parce que les solutions apportées par le législateur aux contribuables en quête de solutions urgentes sont insuffisantes, le juge judiciaire et administratif ont chacun, au fil du temps, élaboré des systèmes jurisprudentiels visant à améliorer la situation du contribuable. Ils n'hésitent d'ailleurs pas, lorsque la protection du contribuable est en jeu, à moduler leur jurisprudence pourtant bien établie et d'une motivation irréprochable ou tout simplement à en opérer un revirement, adoptant alors une position radicalement contraire à leur position traditionnelle. Plus proches des réalités que le législateur, ils apportent par le biais de leurs constructions jurisprudentielles des solutions aux problèmes résolus seulement partiellement par le législateur, ce qui n'est pas blâmable. Aucun législateur ne peut d'emblée imaginer et anticiper la diversité de situations qui se présenteront dans la pratique. Le juge vient alors relayer le législateur. Il produit des anticorps en réaction contre les abus de l'Administration. Il vient combler un vide juridique, très souvent, mis en lumière par des pratiques abusives de l'Administration, qu'il sanctionne du même coup.

Toutefois, ces deux juges ne se détachent pas complètement de la loi. Les divergences relevées dans l'attitude de ces deux juges l'attestent. Ces divergences trouvent pour partie leur origine dans les textes qu'ils sont appelés à appliquer ou desquels ils tiennent leurs compétences.

Pour autant, on ne peut pas dire que ces deux juges ont des attitudes différentes. Ils poursuivent la même finalité : restaurer l'équilibre dans les rapports entre

⁷⁸⁷ DUBOIS Jean, *op. cit.*, p. 151.

l'Administration et le contribuable et, ce faisant, conforter ou rétablir le consentement à l'impôt sans lequel une société n'a pas de caractère démocratique⁷⁸⁸.

⁷⁸⁸ Tel était d'ailleurs le but visé par le rapport AIRCADI.

Conclusion de la deuxième partie

L'exigence de rentabilité à laquelle est soumise l'Administration, conjuguée aux difficultés qu'elle rencontre dans le recouvrement de l'impôt, la poussent à porter atteinte aux droits reconnus au contribuable par le législateur. Ces atteintes conduisent souvent à des situations absurdes et dramatiques inconciliables avec les exigences d'une société démocratique. Le législateur hésite à intervenir pour conférer plus de droits au contribuable dans la phase de recouvrement de l'impôt, peut-être parce qu'il estime qu'accorder plus de droits peut entraîner une baisse de recettes fiscales, ce qui est inacceptable.

Quoi qu'il en soit, seule une réforme profonde des règles gouvernant le recouvrement de l'impôt pourrait permettre au législateur de mettre un terme aux abus de l'Administration.

Le juge plus proche des réalités et plus apte à intervenir rapidement a du mal à jouer le rôle de régulateur. Les solutions qu'il apporte sont très vite déjouées, et deviennent caduques. Dans ce domaine en perpétuelle évolution, où l'Administration et le contribuable rivalisent d'imagination et que le juge a du mal à réguler, il serait illusoire de croire que la juxtaposition des mesures législatives suffit. D'ailleurs, les mesures législatives prises jusqu'ici ont montré leurs limites. Celles tendant à perfectionner le sursis de paiement se sont avérées très souvent, du fait des pratiques administratives, impuissantes.

Conclusion générale

Dans leur rapport avec le temps, l'Administration et le contribuable ne bénéficient pas du même niveau de protection. Le législateur, par ses actions ou inactions, semble avoir choisi le camp de l'Administration. L'examen des textes régissant le recouvrement met en relief l'existence d'un corps de règles moins favorables au contribuable à la fois lorsque le temps court contre lui ou à son profit.

Le contribuable se trouve dans une situation légale d'infériorité par rapport à l'Administration.

S'il est vrai qu'en contrepartie des moyens exceptionnels dont dispose l'Administration fiscale pour recouvrer les créances fiscales le législateur a institué par le biais des dispositions de l'article L. 274 du Livre des procédures fiscales, une prescription abrégée au profit du contribuable, il reste que du fait même de la loi, ce n'est qu'à titre quasi exceptionnel que le contribuable peut se libérer de sa dette fiscale en invoquant la prescription. Le chemin qu'il doit emprunter pour bénéficier de l'effet extinctif est parsemé d'embûches.

S'il entend se prévaloir de la prescription de l'action en recouvrement, il doit l'invoquer dès le stade de la réclamation préalable faute de quoi il risque ne plus être recevable devant le juge. Au stade du recouvrement, il se heurte en effet à l'interdiction de modifier l'objet de sa réclamation préalable. Cette faculté ne lui est jamais reconnue lorsque l'impôt en cause ressortit de la compétence du juge judiciaire, ce dernier lui déniait cette possibilité. Devant le juge administratif, cette faculté ne lui est ouverte que dans des conditions strictes. Ainsi, alors qu'il a dans le contentieux de l'établissement de l'impôt la faculté d'amender sa réclamation préalable et donc d'invoquer la prescription pour la première fois devant le juge, il en est privé au stade du recouvrement alors même que l'Administration fiscale conserve cette faculté.

A cette entrave qu'est l'interdiction de modifier l'objet de sa réclamation préalable et donc d'invoquer au stade contentieux les moyens de droit nouveau s'ajoute la difficulté pour le contribuable d'identifier le juge compétent sur le point de droit soulevé par la prescription. Il n'est en effet pas d'une simplicité biblique pour le contribuable de savoir qui du juge administratif, du juge judiciaire, du juge de l'exécution et du juge des procédures collectives a compétence sur une question de droit soulevée par la prescription. De nombreux arrêts du Tribunal de conflit rendent d'ailleurs compte de cette difficulté.

Ainsi, dans l'hypothèse où le temps court en faveur du contribuable, le rapport de droit joue en faveur de l'Administration. Mais, c'est surtout lorsque le temps court contre le contribuable que la disproportion des forces se fait le plus ressentir. Les outils dont il dispose pour se protéger contre un paiement indu, principalement le sursis de paiement et le référé-garantie ont parfois été vidés de leur substance du fait de certaines pratiques abusives de l'Administration devant lesquelles le législateur a choisi de ne rien faire. Ce silence complice du législateur, ajouté à l'urgence qui gouverne les règles d'intervention des comptables publics censée prévenir l'organisation de l'insolvabilité du contribuable indélicat, place le contribuable dans une situation inconfortable. Alors même qu'il aurait contesté le bien-fondé ou la régularité de l'imposition, il peut se trouver contraint de payer avant même que la décision du juge de l'impôt soit définitive, c'est-à-dire à un moment où la dette fiscale peut n'être pas certaine en son principe, ni, à tout le moins, fixée dans son montant.

A côté de ce rapport de droit qui pèse en faveur de l'Administration, existe un rapport de fait qui révèle une tout autre réalité.

De l'analyse du rapport de fait, il ressort que l'Administration elle aussi est souvent placée dans une situation d'infériorité. Si elle dispose pour recouvrer l'impôt de moyens exorbitants, l'examen minutieux de ces moyens révèle que ceux-ci comportent des failles. Ils ne garantissent pas le recouvrement de l'impôt dans la mesure où le montant des créances fiscales non recouvrées se chiffrent à des dizaines

de milliards⁷⁸⁹. Certains contribuables indéliçats parviennent malgré tout à s'affranchir du paiement de l'impôt en organisant leur insolvabilité. Quand bien même le contribuable n'est pas indéliçat, l'Administration n'est pas pour autant certaine de recouvrer sa créance. Entre le moment où l'impôt est établi et celui à partir duquel l'Administration est en droit de le recouvrer, cette dernière peut être primée par les créanciers de droit commun. Ce risque s'est d'ailleurs accru depuis l'institution de la saisie-attribution qui met l'Administration et le créancier de droit commun sur un pied d'égalité. Il n'est pas non plus exclu que le redevable de l'impôt fasse l'objet d'une procédure collective ou d'une procédure de surendettement.

La surpuissance de l'Administration n'est donc qu'une illusion. Les comptables publics eux-mêmes en ont conscience. Ils savent qu'ils courent de grands risques de ne pas recouvrer l'impôt. Cette prise de conscience s'illustre dans leur volonté de recouvrer le plus tôt possible l'impôt parce que les chances du recouvrement s'amenuisent avec le temps. La rapidité qui gouverne l'intervention des comptables publics n'est en réalité que le reflet d'une protection lacunaire de l'Administration contre le risque du non-recouvrement.

L'intervention rapide des comptables publics s'opère au détriment des garanties accordées par le législateur et conduit souvent à des abus de l'Administration. Cette intervention prive le contribuable du droit de suspendre l'exigibilité de l'impôt et le met dans une situation d'infériorité par rapport à l'Administration. Pour éviter le déni de justice et restaurer le droit du contribuable à suspendre l'exigibilité de l'impôt le juge, plus proche des réalités, à travers des constructions jurisprudentielles vient relayer le législateur et restaurer l'équilibre rompu par l'Administration. Ce faisant, il apporte des solutions aux problèmes non ou seulement partiellement résolus par le législateur, produit des anticorps en réaction aux abus de l'Administration fiscale. À partir des textes de droit commun, les juges judiciaire et administratif ont élaboré chacun avec beaucoup d'habileté, un système visant à améliorer la protection du contribuable. Le système élaboré par chacun d'eux est d'autant plus habile qu'il s'efforce de concilier, même si de légères divergences subsistent dans les choix opérés, la protection du contribuable avec les exigences de rentabilité de

⁷⁸⁹ Voir supra. p. 11.

l'Administration fiscale. Au-delà de leur divergences, ces différents systèmes poursuivent tous implicitement le même objectif : consolider la place et le rôle du juge fiscal au sein du système français.

Toutefois, l'intervention du juge dans le contentieux du recouvrement de la dette fiscale, aussi salutaire soit-elle, demeure insuffisante à restaurer l'équilibre souhaité. Il n'est en effet pas rare que l'Administration résiste aux solutions jurisprudentielles prises pour remédier à ses abus. Les solutions jurisprudentielles, tout comme les textes épars qui se sont succédé jusqu'ici, restent insuffisantes. Il en faudrait donc plus pour rassurer le contribuable et instaurer une relation de confiance dans les rapports qu'entretiennent les contribuables avec l'Administration.

Le législateur pour l'instant ne voit dans le contribuable qu'un être mal intentionné. L'Administration aussi. Les règles gouvernant l'intervention des comptables publics sont d'ailleurs teintées de l'idée d'urgence à recouvrer, seul moyen pour les pouvoirs publics d'éviter que le contribuable indélicat organise son insolvabilité.

Dans la recherche des conditions d'une consolidation et d'une amélioration continue de l'adhésion à l'impôt, les pouvoirs publics ont choisi essentiellement de mener des actions le plus en amont possible pour priver, autant que possible, d'arguments ceux qui invoquent la complexité des règles ou des procédures. Ce choix se traduit par l'insuffisance de garanties accordées au contribuable au stade de recouvrement. Une fois l'impôt établi, les garanties accordées au contribuable s'amenuisent. La démarche des pouvoirs publics en vue d'inciter les contribuables au « *civisme fiscal* » devient dissuasive. Toutefois, cette politique dissuasive qui se manifeste par les moyens exorbitants de droit commun mis à la disposition de l'Administration fiscale et les sanctions financières à l'encontre des contribuables récalcitrants demeurent inefficaces.

Le législateur, l'Administration également gagneraient à rompre avec cette attitude qui consiste à faire du contribuable un récalcitrant présumé. Il en va des intérêts du Trésor. Les moyens exorbitants jusqu'ici mis au service des comptables ne garantissent pas le recouvrement de l'impôt. Renforcer les pouvoirs des comptables

n'y changera rien pas plus que maintenir le contribuable dans une situation légale d'infériorité.

L'amélioration de la rentabilité du Trésor passe par la « *réconciliation des Français avec leurs impôts* »⁷⁹⁰. Cette réconciliation passe aussi par une amélioration de la situation du contribuable seule susceptible de le mettre en confiance. Il faudrait pour cela, d'une part, que le législateur définisse une nouvelle politique fiscale du recouvrement, dans laquelle le contribuable, qui ne sera plus présumé récalcitrant, ne sera plus nécessairement placé dans une situation légale d'infériorité et, d'autre part, que l'Administration applique la loi et les décisions juridictionnelles. Ainsi, le contribuable sera rassuré. C'est en rassurant le contribuable, en le mettant en confiance, que l'on restaurera le consentement à l'impôt sans lequel il est difficile à l'Administration fiscale d'atteindre ses objectifs de rentabilité.

⁷⁹⁰ GISCARD d'ESTAING Valery, lors de l'installation du Conseil des impôts le 5 avril 1971.

BIBLIOGRAPHIE

I -Thèses

AKHOUNE Farhna, *Le statut du comptable en droit public financier*, L.G.D.J., Bibliothèque de finances publiques et fiscalité, tome 49, 2008.

BUISSON Jacques, *Le sursis au paiement de l'impôt*, L.G.D.J., Bibliothèque de science financière, tome 33, 1996.

CASTAGNEDE Bernard, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse paris 1, 1972.

CHAUTARD Agnès, *La mutabilité de l'instance fiscale*, Thèse Université Paris 2, 2002.

DEBAT Olivier, *La rétroactivité et le droit fiscal*, Doctorat et notariat, Collection des Thèses, tome 18, 2008.

DELAGE-EYMARD Michèle, *l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale*, Thèse Université Paris 10, 1997.

DEYMES Louis, *L'évolution de la nature juridique de la contrainte par corps*, Thèse Université de Toulouse, 1942.

DUGRIP Olivier, *Les procédures d'urgence devant les juridictions administratives*, Thèse Paris 2, 1986.

DUPUIS Georges, *Les privilèges de l'administration*, Thèse Paris, 1962.

GERBI Hervé, *Les procédures d'urgence en matière fiscale*, Thèse Université Aix Marseille III, 2008.

GRAYOT Stéphanie, *Essai sur le rôle des juges civils et administratifs dans la prévention des dommages*, L.G.D.J., Bibliothèque de droit privé, tome 504, 2009.

GUEZ Julien, *L'interprétation en droit fiscal*, Thèse Université Paris 1, 2004.

Le GALL Arnaud, *La Cour de Cassation, juge administratif*, Thèse Université Paris 2, 1993.

MASCLET de BARBARIN Marie, *Le contentieux du recouvrement de l'impôt*, L.G.D.J., Bibliothèque de droit public, tome 243, 2004.

SAUTONIE-LAGUIONIE Laura, *La fraude paulienne*, L.G.D.J., Bibliothèque de droit privé, tome 500, 2008.

SAVVAIDOU Aikaterini, *Le recouvrement forcé de l'impôt en droit français et en droit grec*, Thèse Université Paris 2, 2003.

II- Ouvrages juridiques

1- Ouvrages juridiques généraux

AUBERT Jean Luc, SAVAUX Eric, *Introduction au droit*, Dalloz, 13^e édition, 2010.

BAUDRY-LACANTINERIE Gabriel et TISSIER Albert, *De la prescription*, Sirey, 3^e édition, 1905.

BIGUNET-MAUREL Cécile, *Dictionnaire de la prescription civile*, Editions Francis Lefebvre, 2011.

CATALA Pierre (sous la direction), *L'avant-projet de réforme du droit des obligations et de la prescription*, La documentation française, Paris, 2006.

CHAPUS René :

- *Droit administratif général*, tome 1, Montchrestien, 15^e édition, 2001.
- *Droit du contentieux administratif*, Montchrestien, 13^e édition, 2008.

CHEVALIER Jean, *l'Etat post-moderne*, L.G.D.J., 3^e édition, 2008.

COLIN Ambroise et CAPITANT Henri, *Cours élémentaire de droit civil français*, revu et mis à jour par de la MORANDIÈRE Julliot, Dalloz, tome 2, 8^e édition, 1950.

CORNU Gérard :

- *Introduction au droit*, Montchrestien, 13^e édition, 2007.
- *Les biens*, Montchrestien, 13^e édition, 2007.
- *Vocabulaire juridique*, P.U.F, Associations Henri Capitant, 3^e édition, 1998.

DELVINCOURT Claude-Étienne, *Cours de code civil*, éditions Videcog, Lagier, tome 2, 1834.

DESDEVISES Yvon, (sous la direction), *Les saisies spéciales*, collections droit et procédures, 2008.

DURANTON Alexandre, *Cours de droit français*, 3^e édition, éditions Alex-Gobelet, tome 21, 1834-1842.

FENET Pierre-Antoine, *Recueil complet des travaux préparatoires du Code civil*, tome 15.

FLOUR Jacques, AUBER Jean-Luc, FLOUR Yvonne, SAVAUX Éric, *Les obligations 3. Le rapport d'obligation*, Sirey, 5^e édition, 2007.

FRANÇOIS Jérôme, *Traité de droit civil*, tome 4, Les obligations, Economica, 2^e édition, 2011.

GHESTIN Jacques (sous la direction), *Traité de Droit civil, Les biens*, L.G.J.D., 2^e édition, 1981.

JOSSERAND Etienne Louis, *Cours de droit civil positif français*, Librairie du Recueil Sirey, tome 2, 2^e édition, 1932-1933.

LAURENT François, *Principes du droit civil français*, tome 32, 1878.

LARROUMET Christian (sous la direction), *Droit civil*, tome 3, Economica, 5^e édition, 2006.

LEVY Jean-Philippe et CASTALDO André, *Histoire du droit civil*, Dalloz, 1^{ère} édition, 2002.

PLANIOL Marcel, *Traité élémentaire de droit civil*, revu et mis à jour par RIPERT Georges et BOULANGER Jean, L.G.D.J., 1956-1959.

RIPERT Georges, *La règle morale dans les obligations civiles*, L.G.D.J., 3^e édition, 1935.

SOLUS Henry, PERROT Roger, *Droit judiciaire privé*, Sirey, tome 3, 1991.

TROPLONG Raymond-Théodore, *De la prescription*, Hingary, Paris, 1835.

ZENATI-CASTAING Frédéric, REVET Thierry, *Les biens*, 3^e édition, P.U.F, 2008.

2- Ouvrages juridiques spécialisés

BETCH Marine, FAVRE Claire, *Le juge judiciaire et l'impôt*, Litec, 2010.

- BIENVENU Jean-Jacques, LAMBERT Thierry, *Droit fiscal*, P.U.F, 4^e édition, 1987.
- BORRAS Phillipe, GARAY Alain, *Le contentieux du recouvrement fiscal*, L.G.D.J., 1994.
- BOUVIER Michel (sous la direction), *La nouvelle administration financière et fiscale*, L.G.D.J., 2011.
- CASIMIR Jean-Pierre, *Contrôle fiscal Contentieux - Recouvrement*, Groupe revue fiduciaire, 10^e édition, 2007.
- COLLET Martin, *Procédures fiscales*, P.U.F., 2011.
- DAVID Cyrille, FOUQUET Olivier, RACINE Pierre françois, PLAGNET Bernard, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 3^e édition, 2000.
- DEBAT Olivier, *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien 2010.
- DOUAI Michel, *Juris Classeur procédures fiscales*, fascicule 540.
- DUBOIS Jean, *Une psychanalyse du contribuable*, Projet, février 1972.
- FABRE Francis-J, FROMENT-MEURICE Anne, BERTUCCI Jean- Yves, GROPER Nicolas, *Les grands arrêts de jurisprudence financière*, 5^e édition, Dalloz-Sirey, 2007.
- FOUQUET Olivier, PLAGNET Bernard, RACINE Pierre françois, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 4^e édition, 2009.
- FOUQUET Olivier, GUYOMAR Mattias, MASSOT Jean, STAHL Jacques-Henri, *Le Conseil d'Etat juge de cassation*, 5^e édition, Berger-Levrault, Collection l'administration nouvelle, 2001.

GUINCHARD Serges, et MOUSSA Tony, *Pratique des voies d'exécution*, Dalloz, 5^e édition, 2007.

GOHIN Olivier (sous la direction), *Les procédures d'urgence : approches comparatives*, L.G.D.J., 2008.

GOUR Claude, MOLINIER Joël, TOURNIÉ Gérard, *Les grandes décisions de la jurisprudence, Droit fiscal*, P.U.F., Thémis, 1977.

GOURDOU Jean, BOURREL Antoine, *Les référés d'urgence devant le juge administratif*, L'Harmattan, 2002.

JACQUEMONT André, *Droit des entreprises en difficulté*, Litec, 7^e édition, 2011.

JEANTIN Michel, LE CANNU Paul, *Droit commercial, Entreprise en difficulté*, Dalloz, 7^e édition, 2006.

LACABARATS Alain, *Droit et pratique de la procédure civile*, Dalloz, 2009/2010.

LAMARQUE Jean, NÉGRIN Olivier, AYRAULT Ludovic, *Droit fiscal général*, Litec, 2^e édition, 2011.

LAMBERT Thierry (sous la direction), *Les sanctions pénales fiscales*, L'Harmattan, 2007.

LATIL Georges, *Contentieux fiscal*, Editions Francis Lefebvre, 2002.

LEBORGNE Anne, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, Dalloz, 2009.

LONG Marceau, WEIL Prosper, BRAIBANT Guy, GENEVOIS Bruno, *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative*, Dalloz, 13^e édition, 2001.

LONG Marceau, WEIL Prosper, BRAIBANT Guy, DELVOLVE Pierre, GENEVOIS Bruno, *Les grands Arrêts de la jurisprudence administrative*, Dalloz, 16^e édition, 2007.

MAGNET Jean, *La responsabilité des comptables publics*, L.G.D.J., 1995.

MINIATO Lionel, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, Montchrestien, 2010.

PERROT Roger, THERY Philippe, *Procédures civiles d'exécution*, Dalloz, 2^e édition, 2005.

PIEDELIEVRE Stéphane, *Droit de l'exécution*, P.U.F., 2009.

TROTABAS Louis, *Science et législation financières*, Dalloz, 4^e édition 1935.

VAPAILLE Laurence, *La doctrine administrative fiscale*, L'Harmattan, 1999.

VINCENT Jacques, PREVAULT Jacques, *Voies d'exécution et procédure de distribution*, Dalloz, 19^e édition, 1999.

III- Mélanges

DONNIER Marc, « *Bilan du droit de la saisie-arrêt face au nouveau Code de procédure civile* », Mélanges WEIL Alex, Dalloz/Litec, 1983.

GEST Guy, « *De la nature du moyen tiré de la prescription du droit de reprise* », Mélanges GAUDEMET, Economica, 1984.

MARTINEZ Jean-Claude, *Service public et libertés*, Mélanges offerts au professeur Robert-Edouard CHARTIER, Paris, Édition de l'Université et de l'enseignement moderne, 1981.

IV- Actes de colloques

AIRCADI Maurice (sous la direction), *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanière : rapport à Edouard BALLADUR, ministre d'Etat, ministre de l'Economie, des finances et de la privatisation*, La documentation française, 1986, Collection des rapports officiels.

COZIAN Maurice, DIBOUT Patrick, PIERRE Jean-Luc, BALLADUR Edouard, (sous la direction), *Droits et garanties du contribuable Evolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aircadi*, Litec-LexisNexis, 2008.

V- Articles, notes, études, observations et chroniques

BEREYZIAT Frédéric, « *Suspendre l'exigibilité d'un impôt : l'emploi des armes* », R.J.F. 01/05, p. 3.

BURGUBURU Julie, « *Droit au sursis de paiement contre mesure d'exécution forcée : cessez-le-feu ou fin de partie ?* », R.J.F. 10/07, p. 806.

CABRILLAC (M.), observations sous Cass. com. 13 février 2007, n°05-13.526, Ales béton, J.C.P. E. 2007, 1450, n°6, observations CABRILLAC M.

CASAS, chronique sous C.E. 29 novembre 2002, n°244727, Communauté d'agglomération Saint-Etienne Métropole, A.J.D.E. 2003, 278 ; R.J.F. 2/03, n° 228,

COLLIN Pierre, chronique sous C.E. 12 octobre 2001, n° 237376, A.J.D.A. 2002, p. 123.

COURTIAL Jean, « *Le juge peut-il examiner des moyens ou des pièces qui n'auraient pas été soumis préalablement à l'administration* », conclusions sous C.E. 27 novembre 2000, n°197915, B.D.C.F. 2/01, n°32.

COZIAN Maurice, « *l'avis à tiers détenteur en matière de privilège du Trésor* », R.T.D., n°2, commentaire 1967, p.66.

DERUEL François, « *De quelques modifications intervenues au cours de ces dernières années en matière de sursis de paiement* », Dr. fisc. 1989, n°46-47, p. 1142.

DIBOUT Patrick, « *Le développement du sursis à exécution en matière fiscale* », A.J.D.A., 11/1984, p. 580.

DONNAT, chronique sous C.E. 29 novembre 2002, n°244727, Communauté d'agglomération Saint-Etienne Métropole, A.J.D.E. 2003, 278, R.J.F. 2/03, n° 228.

DRAGO, R.D.P., 1977, p. 679.

FOULETIER Marjolaine, *La loi du 30 juin relative au référé devant les juridictions administratives*, R.F.D.A. 2000, p. 963.

FOUQUET Olivier :

- note sous C.E. 13 juin 2007, n°306252, Michel Soppelsa, Dr. fisc. octobre 2004, n°40, commentaire 897.
- conclusions sous C.E. Section 21 mars 2011, n° 306225, Krupa, R.J.F. 6/11, n° 742 ; conclusions LEGRAS Claire, B.D.C.F. 6/11, n° 76.
- observations sous C.E. Section 25 avril 2001, n° 230166 et 230345, Ministre c/ Janfin, Rev. Adm. 2001, n° 321, p. 273.

GAEREMYNCK Jean, chronique sous C.E. Section 13 juin 1984, n°46392, R.J.F. 8-9/84, n°1070, p. 463.

GEST Guy, BIENVENU Jean-Jacques, BOUVIER Michel, DARRIEUTORT Jean-Pierre, de la MADRIERE Christophe, *La doctrine administrative en droit fiscal : entre droit et politique*, R.F.F.P., septembre 2001, n° 75.

De GIVRE Yann, observations sous C.E. 6 novembre 2002, n°246830, S.A. Le Micocoulier, B.G.F.E. 1/03, p. 20.

GOULARD Guillaume :

- *Peut-on invoquer des moyens nouveaux dans le contentieux du recouvrement ? Modalité d'invocation de la prescription dans le contentieux du recouvrement*, R.J.F. 5/99, n° 642 ; B.D.C.F. 5/99, pp. 58 - 61.
- chronique sous C.E. 17 mai 1995, n°136878, Pessa, R.J.F. 7/95, n°819, chronique p. 475

GUYOMAR Mattias :

- chronique sous C.E. 12 octobre 2001, n° 237376, A.J.D.A. 2002, p.123.
- chronique sous C.E. Section 16 mai 2001 n°230980, ministre c/ Rival, A.J.D.A. 2001, p. 465.

HAGELSTEEN Marie-Dominique, chronique sous C.E. Section 17 décembre 1976, n° 1692, R.J.F. 2/77, n°117.

HAÏM Victor, *Les labyrinthes du contentieux du recouvrement*, Dalloz 1995, p.150 et s.

LARROUMET Christian, note sous Cass. Ch. Mixte 22 novembre 2002, Bull. civ. n°7 ; Dalloz 2002, 445.

LIENHARD, observations sous Cass. com. 13 février 2007, n° 05-13.526, Ales béton, D. 2007, p. 583.

MAÏA Jean :

- « *Procédure d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc* », R.J.F. 07/01, p. 611-619.
- chronique sous C.E. Section 25 avril 2001, n° 230166 et 230345, Ministre c/ Janfin, R.J.F. 04/02, p. 288 ; chronique MAÏA Jean, R.J.F. 07/02, p. 547.

MIGNON Emmanuelle, « *Contentieux du recouvrement : un petit pas vers l'équité* », R.J.F. 5/99, p. 338.

PERROT Roger, observations sous Cass. Civ. 2^e 30 mai 2002, Procédures 2002, n°160.

OLLEON Laurent :

- observations sous C.E. 12 octobre 2001, n° 237376, R.J.F. 1/02, n° 104 et R.J.F. 7/02, p.547.
- observations sous C.E. Section 25 avril 2001, n°230166 et 230345, Ministre c/ Janfin, R.J.F. 07/02, p. 547, chronique OLLÉON Laurent.

PIEDELIEVRE Stéphane, observations sous Cass. Civ. 1^{ère} 18 juillet 1995, Dalloz, 1996, sommaire p. 209 ; Bull. civ. III, n°205 ; Dalloz 1996, sommaire, p. 209.

RIGAUD :

- note sous Cass. Civ. 1^{ère} 18 juillet 1995, Dalloz 1996, sommaire, p. 209.
- note sous CE 18 mai 1965, A.J.D.A., II, 1966, n° 103, p. 380.

SERLOOTEN Patrick, note sous Cass. Com. 16 juin 1998, n° 96-15.525 et n° 96-16.349, Receveur des impôts Rennes Nord, Dr. fisc. 1998, n° 39, commentaire 841.

TIXIER Gilbert, « *Les prérogatives de l'autorité administrative en matière fiscale* », R.S.L.F. 1958, p. 127.

TOURDIAS Maurice, *Le référé fiscal*, J.C.P., 1960, n° 1577.

TREVAULT (J.), note sous Cass. Civ. 1^{ère} 13 mai 1986 Leloup c/ percepteur de la ville d'Aulnay-sur-Odon, Dalloz 1986, 389.

TUROT Jérôme, « *La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine* », R.J.F. 5/92, p. 371.

VANDERMEEREN Roland, *La réforme des procédures d'urgence devant le juge administratif*, A.J.D.A. 2000, p. 706.

VERCLYTTE Stéphane, chronique sous C.E. 15 octobre 1997, n°175722 et 175798, S.A.R.L. Euro Construction Outre-Mer, R.J.F. 11/97, n°1060.

VI- Conclusions

ARRIGHI DE CASNOVA Jacques, conclusions sous C.E. 30 mars 1992, n°114926, Société générale, R.J.F. 5/92, n°706 ; Dr. fisc. 1992, n°42, commentaire 1809.

BACHELIER Gilles :

- conclusions sous C.E. 10 avril 2002, n°241604, Sté Import-Export du Velay, R.J.F. 07/02, n°856 ; B.D.C.F. 7/02, n°100.
- conclusions sous C.E. 14 novembre 2001, n° 221588, sté Orkos, R.J.F. 2/02, n°223 ; conclusions BACHELIER Gilles, B.D.C.F. 2/02, n° 28.
- conclusions sous C.E. 6 novembre 2002, n°246830, S.A. Le Micocoulier, Dr. fisc. ; RJF 1/03, n°107 ; observations De GIVRE Yann, B.G.F.E. 1/03 p.20.

BOSSUROY F., conclusions sous C.A.A. Paris 11 décembre 2001, n° 01-2.068 plén., ministre c/ Sté Micro Leader Business, R.J.F. 3/02, n°333, B.D.C.F. 3/02, n°44.

CHAHID-NOURAIÏ Noël :

- conclusions sous C.E. 8 juin 1990, n°76775, R.J.F. 8-9/90, n°1082 ; Dr. fisc. 1990, n°41, commentaire 1839.
- conclusions sous C.E. Assemblée 3 février 1989, n° 74052, Cie Alitalia, Rec. C.E. p. 44 ; R.J.F. 3/99, n° 299.

CHEVALIER Jean :

- conclusions sous Cass. Com. 21 janvier 1935, Sirey, 1935, I, p. 321.
- conclusions sous Cass. Com. 17 janvier 1938, Dalloz, 1940, I, p. 57.

COLLIN Pierre, conclusions sous C.E. Section 16 mai 2001, n°230980, ministre c/ Rival, R.J.F. 12/01, n°1601 ; A.J.D.A. 2001, p. 465, chronique Mattias GUYOMAR et COLLIN Pierre.

COURTIAL Jean :

- conclusions sous C.E. 20 octobre 2000, n°194730, ATG Gigadisc et n°198304, Lancia, R.J.F. 1/01, n°109 et 110, B.D.C.F. 00, p. 15.
- conclusions sous C.E. 20 octobre 2000, n°182011, R.J.F. 1/01, n°104 ; Dr. fisc. 2001, n°13, commentaire 298.
- conclusions sous C.E. 27 novembre 2000, n°197915, B.D.C.F. 2/01, n°32.
- conclusions sous C.E. Section 27 mai 2001, n°241670, Min. c/ S.A.R.L. Grey Diffusion, R.J.F. 8-9/01, n° 926 ; BDCF, p. 666.
- conclusions sous C.E. section 10 juillet 2002, n°244411, S.A.R.L. Grey Diffusion, R.J.F. 10/02, n°1183 ; BDCF, p. 760.

ESCAUT Nathalie, conclusions sous C.E. 8^e et 3^e s.-s. 27 avril 2009, n° 308444 et 308445, Imbert, R.J.F. 7/09 n°614 ; B.D.C.F. 7/09, n°81.

FABRE :

- conclusions sur C.E. Section, 17 décembre 1976, n° 1692, Rec. C.E. p.555 ; Dr. fisc. 1977, commentaire 1274.
- conclusions sous C.E. 13 juin 1980, n°10219 et 11497.

FOMBEUR Pascale, conclusions sous C.E. 12 octobre 2001, n° 237376, R.F.D.A. 2002, p. 315.

FOUQUET Olivier :

- conclusions sous C.E. 10 février 1984, S.A.R.L., Venutolo, Dr. fisc. 1984, commentaire 983.
- conclusions sous C.E. Section 13 juin 1984, n°46392, Rec. C.E. p. 209.
- conclusions sous C.E. Section 15 Juin 1984, Ministre du budget c/Masse, Rec. C.E. p. 209.
- conclusions sous C.E. 11 juillet 1984, n°46285, S.A.R.L. Siso, R.J.F. 10/84, n°1256.
- conclusions sous C.E. 3 avril 1991, n° 80572, Coffinet, R.J.F. 5/91, n° 687 ; Dr. fisc. 1992, n°23, commentaire 1176.

GOULARD Guillaume, conclusions sous C.E. 17 mars 1999, n° 163929, M. Gouet, Dr. fisc. 2000, n°3, commentaire 42 ; R.J.F. 5/99, chronique MIGNON Emmanuelle.

HAELVOËT L., conclusions sous C.A.A. Lyon 2^e chambre, 14 octobre 1993, n° 92-677, R.J.F. 12/93, n° 1569 ; B.D.C.F. 94, p.45.

HAGELSTEEN Marie-Dominique :

- conclusions sous C.E. Section, 4 décembre 1992, n°83205, Brossard, R.F.D.A. 1994, p. 362.
- conclusions sous C.E. 8^e et 9^e s.-s 5 avril 1993, n° 88530, R.J.F. 5/93, n° 727.

LATOURNERIE Marie-Aimée :

- conclusions sous C.E. 20 février 1974, n°83452, Dr. fisc. 1974, n°3, commentaire 998.
- conclusions sous C.E. Assemblée 31 octobre 1975, n°97234 et n°97234, R.J.F. 12/75, n°578 ; Dr. fisc. 1975, n°51, commentaire 1656.
- conclusions sous C.E. 27 juillet 1984, n° 42701, R.J.F. 8-9/84, n°1102 ; Dr. fisc. 1986, n°14, commentaire 745.
- conclusions sous C.E. 21 avril 1986, n° 56740, R.J.F. 6/86, n° 605 ; Dr. fisc. 1986, n°39, commentaire 1576.
- conclusions sous C.E. 8 juillet 1987, n° 50478, R.J.F. 10/87, n° 1018.

LEGRAS Claire, conclusions sous C.E. Section 21 mars 2011, n° 306225, B.D.C.F. 6/11, n° 76.

LOBRY Pierre, conclusions sous C.E. plénière 11 juillet 1977, n° 1929, Dr. fisc. 1978, n°27, commentaire 1116.

LOLOUM François :

- conclusions sous C.E. 2 mars 1994, n° 104838, R.J.F. 5/94, n° 641 ; B.D.C.F. 10/94, p. 92 et s.

- conclusions sous CE 15 octobre 1997, n°175722 et 175798, S.A.R.L. Euro Construction Outre-Mer, R.J.F. 11/97, n°1060, chronique VERCLYTTE Stéphane p. 667, B.D.C.F. 6/97, n°119.

MARTIN Philippe, conclusions sous C.E. 2 avril 1993, n°96392, Marty, Dr. fisc. 1993, n°41, commentaire 1957, R.J.F. 5/93, n° 686.

MARTIN-LAPRADE Bruno, conclusions sous C.E. 17 mai 1981, Bion, Dr. fisc. 1989, commentaire n° 1987.

MELEDO-BRIAND D., conclusions sous C.A.A. 27 mars 1996, S.A. Soifilène c/ Receveur des impôts Rennes Nord, J.C.P. 1996, II, 22731, note MELEDO-BRIAND.

MIGNON Emmanuelle, conclusions sous C.E. 30 novembre 2001, n° 234654, Dr. fisc. 2002, n° 11, commentaire 234.

MITJAVILLE Marie-Hélène :

- conclusions sous C.E. 15 juin 2001, 230578, Sisquille, B.D.C.F. 10/02, n°127 ; R.J.F. 10/01, n°1322.
- conclusions sous C.E. 24 juillet 2006, n°284786, Feliciai, R.J.F. 11/06, n°1463, Dr. fisc. 2007, n° 11, commentaire 274.

OLLEON Laurent :

- conclusions sous C.E. 6 mars 2006, n°259156, Sté Géode Foncière, Dr. fisc. 2007, n° 24, commentaire 606 ; R.J.F. 6/06, n° 726 ; B.D.C.F. 06/ 06, n° 76.
- conclusions sous C.E. 3^e et 8^e s.-s. 27 octobre 2009, n°300438, Zrihen, R.J.F. 1/10 n° 68 ; B.D.C.F. 1/10, n° 11.

PINIOT M.-C., conclusions sous Cass. Com. 16 juin 1998, n° 96-15525 et n° 96-16349, Receveur des impôts Rennes Nord, R.J.F. 8-9/98, n° 1026, B.D.C.F. 5/98.

RACINE Pierre- François, conclusions sous C.E. 1^{er} juillet 1983, n° 41211, Dr. fisc. n°16, commentaire 833.

RIVIÈRE Pierre, conclusions sous C.E. 24 avril 1981, n° 16130, R.J.F. 7-8/81, n°724, Dr. fisc. 1983, n° 5, commentaire 149.

ROUGEVIN-BAVILLE Michel, conclusions sous C.E. 20 juin 1980, Sté Gaz de France, Rec. C.E., p. 284.

STAHL Jacques-Henri, conclusions sous C.E. 21 juin 1996, n° 171969, Ville de Marseille c/ M. Moullet, Rec. C.E. p. 243 ; A.J.D.A. 1996, p. 929.

TABUTEAU Didier Roland, conclusions sous C.E. Section, 10 avril 1992, n°108294, Centre hospitalier général d'Hyères, Rec. C.E. p. 169 ; A.J.D.A. 1993, p. 88.

VALLEE Laurent :

- conclusions sous C.E. 29 novembre 2002, n°244727, Communauté d'agglomération Saint-Etienne Métropole, B.D.C.F. 2/03, n° 28.
- conclusions sous C.E. 9^e et 10^e s.-s. 29 janvier 2003, n° 250345, ministre c/ S.A. General Electric Capital Fleet Services, R.J.F. 4/03, n° 501, B.D.C.F. 4/03, n° 57.
- conclusions sous C.E. 12 janvier 2005 n°254590, Oukeo, R.J.F. 7/05, n°945 ; B.D.C.F. 4/05 n°52.
- conclusions sous C.E. 15 mars 2006, n°277707, SCEA Les Escruevous, Dr. fisc., R.J.F. 7/06, n°945 ; B.D.C.F. 7/06, n° 94.
- conclusions sous C.E. 29 janvier 2003, n°233108, Bergerault, R.J.F. 4/03, n°497 ; B.D.C.F. 4/03, n°56.

VERCLYTTE Stéphane, conclusions sous C.E. 9^e et 10^e s.-s. 15 juin 2007, n°299966, Sté Printing Pack BV, R.J.F. 10/07, n°1150 ; B.D.C.F. 10/07, n° 115.

VII- Rapports

Cour des comptes, *Les relations de l'Administration fiscale avec les particuliers et entreprises*, Rapport public thématique, Evaluation d'une politique publique, février 2012, La documentation française, 2012.

Cour des Comptes, *Le recouvrement des créances de contrôle fiscal et le recouvrement contentieux des amendes et condamnations judiciaires*, Rapport d'information, http://www.senat.fr/rap/r06381/r06381_annexe_cour_des_comptes.pdf juin, 2007.

Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, Vingtième rapport au président de la république*, novembre 2002, Les éditions des journaux officiels, 2002.

FOUQUET Olivier, Rapport au ministre d'Etat, ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie (juin 2008), *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Dr. fisc., n°27, p.7.

Rapport du groupe de travail du Conseil d'Etat sur les procédures d'urgence, R.F.D.A. 9-10/2000.

Rapport Mission 2003, « *Construire ensemble le service public de demain* », BERT Thierry et CHAMPSAUR Paul, *Rapport au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie*, janvier 2000, http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports_publics/004000232/0000.pdf

TABLE DE JURISPRUDENCE

I- Juridictions administratives

1- Conseil d'Etat

a- Arrêts du Conseil d'Etat

1889 à 1945

C.E. Section 13 décembre 1889, Cadot, Rec. C.E., p. 1148, *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative* ; Dalloz, 13^e édition, 2001.

C.E. 16 mai 1924, Jourda de Vaux, Rec. C.E. p. 483.

C.E. 28 janvier 1935, Rec. C.E. 1935, p. 115.

C.E. 4 mars 1935, Barneyrat, Rec. C.E. p. 275.

C.E. 21 juin 1935, Rec. C.E. p. 705 ; Dalloz 1936, 3, 65, note TROTABAS Louis.

C.E. 27 juillet 1936, Rec. C.E. p. 871.

C.E. 23 novembre 1937, Gaz. Pal. 8 février 1938.

C.E. 10 décembre 1943, Ministre des finances c./ Sieur Brouchu frères, Rec. C.E. p. 286.

C.E. Section 18 mai 1945, Cie générale française des tramways, Rec. C.E. p. 101.

1946 à 1959

C.E. 24 janvier 1949, ministre des finances c/ société X, Rec. C.E. p. 33.

C.E. 5 mai 1950, n° 77721, Dupont 1970, p. 314.

C.E. 7 novembre 1951, Rec. C.E. p. 577

C.E. 7 décembre 1951, n° 15711, Ministre des finances c/ Sieur X, Rec. C.E. p. 577.

C.E. Section 20 février 1953, Intercopie, Rec. C.E. p. 88.

C.E. Section 18 juin 1954, n°32420, Préfet du Var, Rec. C.E. p. 365.

C.E. 19 janvier 1955, n° 33340, Association syndicale des propriétaires de la villa Montmorency, Rec. C.E. p. 35.

C.E. 2 novembre 1955, n°14886, Casanova et société Casanova.

C.E. 3 février 1956, n° 37171, Pétales, Rec. C.E. p. 44.

C.E. 20 octobre 1959, Jouen et Glicksman, Rec. C.E. p. 618.

1960 à 1965

C.E. 4 mars 1960, conseil national de l'ordre des médecins, Rec. C.E. p. 177.

C.E. Section 6 avril 1962, Sté technique des appareils centrifuges industriels, Rec. C.E. p. 255.

C.E. Section 29 juin 1962, Société des aciéries de Pompey, Rec. C.E. p. 438.

C.E. Section 8 mars 1963, Ministre c/ Chanonier-Mirande, Rec. C.E. p. 152.

C.E. 18 mai 1965, A.J.D.A., II, 1966, n° 103, p. 380, note RIGAUD.

1966 à 1970

C.E. 14 janvier 1966, n° 60088, Rec. C.E. p. 32.

C.E. 18 juin 1967, Moussa Konaté, Rec. C.E. p. 321.

C.E. Plénière 7 février 1968, n°72850, Rec. C.E. p. 101.

C.E. 3 mai 1968, 70721, « société commerciale de récupération », Rec. C.E. p. 277.

C.E. 24 juin 1968, n° 66883, Rec. C.E. p. 384.

C.E. 27 juin 1969, n° 61520, Dupont 10/69, p. 305.

C.E. Plénière 27 juin 1969, n° 61520, Rec. C.E. p. 345 ; Dr. fisc. 1969, n°41, commentaire 1234.

C.E. 11 juillet 1969, n° 76066, Dupont 1969, p. 374.

C.E. 17 novembre 1969, Mémorial des percepteurs 1970.

1970 à 1975

C.E. 16 janvier 1970, n°78975, Blanc, Rec. C.E. p. 29.

C.E. Assemblée 23 janvier 1970, Ministre d'Etat chargé des affaires sociales c/ Sieur Amoros, Rec. C.E. p. 51.

C.E. 8^e et 9^e s.-s. 17 février 1971, n° 79529, Dupont 1971, p. 192.

- C.E. 7^e et 9^e s.-s. 11 juillet 1973, n° 88817, Dupont 1973, p. 364.
- C.E. 20 février 1974, n° 83452, Dr. fisc. 1975, commentaire 998, p.10.
- C.E. 10 avril 1974, n° 83451, Dr. fisc. 1975, commentaire 998, p.10.
- C.E. 20 février 1974, n° 83452, Dr. fisc. 1975, n°32, commentaire 998, p.10.
- C.E. 10 avril 1974, Dr. fisc. 1975, n°32, commentaire 998.
- C.E. 7^e et 9^e s.-s. 6 novembre 1974, n° 89914, R.J.F. 1/74, n° 35 ; Rec. C.E. p. 536.
- C.E. 13 novembre 1974, n° 89914, Rec. C.E. p. 536 ; R.J.F. 1/74, n° 35.
- C.E. Assemblée 31 octobre 1975, n°97234, R.J.F. 12/75, n°578 ; Dr. fisc. 1975, n°51
commentaire 1656.

1976 à 1980

- C.E. Section 15 juillet 1976, n° 107258, Mlle Artola, R.J.F. 8-9/91, n° 1125.
- C.E. 1^{er} décembre 1976, n°98373, R.J.F. 77, p.82, ; Dr. fisc 1977, n°8, commentaire 272.
- C.E. Section 17 décembre 1976, n°1692, Rec. C.E. p. 555, conclusions FABRE Daniel ; R.J.F. 2/77, n°117, chronique Mme HAGELSTEEN Marie-Dominique, p. 5, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 3^e édition, 2000, thème 69, p.939.
- C.E. 27 avril 1977, n° 2063, Dr. fisc. 1977, n° 21-22, commentaire 862.
- C.E. Plénière 29 avril 1977, n°275, R.J.F. 06/77, n°343.
- C.E. 22 juin 1977, n° 3485, R.J.F. 9/77.
- C.E. plénière 11 juillet 1977, n° 1929, Dr. fisc. 1978, n° 27, commentaire 1116, conclusions LOBRY Pierre.
- C.E. 21 décembre 1977, n° 99541, Dr. fisc. 1978, n°13, commentaire 510.
- C.E. 11 janvier 1978, Meudo, n°5855, Rec. C.E. p.14.
- C.E. 25 janvier 1978, n°97446, S.C.I. Le Bellegarde, Dr. fisc. 1978, n°18, commentaire 70.
- C.E. 1^{er} mars 1978, n°3556, Bouvrain, Dr. fisc. 1978, n°28, commentaire 1155.
- C.E. Section 9 février 1979, n° 9846, Ets Francioli, R.J.F. 3/89, n° 299.
- C.E. 19 décembre 1979, n°381, R.J.F. 2/80.
- C.E. 12 mai 1980, n°11439, Dr. fisc. commentaire 1899.
- C.E. 7^e et 8^e s.-s. 13 juin 1980, n° 15494, R.J.F. 9/80, n°664, p. 350.
- C.E. 13 juin 1980, n°10219 et 11497, R.J.F. 9/80, n° 736.

- C.E. 11 juillet 1980, n°16596, Ministre de l'intérieur c/ Montcho, Rec. C.E. p 315.
- C.E. 25 juillet 1980, Sauvan, n° 21545.
- C.E. 7^e et 8^e s.-s. 1^{er} octobre 1980, n° 9235, R.J.F. 11/80, n° 905, p. 478.
- C.E. 15 octobre 1980, n° 16604, R.J.F. 12/80, n° 928.
- C.E. 24 octobre 1980, n°17900, Tahar Ben Abbes, Rec. CE p. 658 ; R.J.F. 12/80, n° 1017.
- C.E. 8^e et 9^e s.-s. 28 novembre 1980, n°8306, R.J.F. 02/81, n° 118, p. 73.

1981 à 1985

- C.E. 6 février 1981, Castella et autres, Rec. C.E. p. 831.
- C.E. 24 avril 1981, n° 16130, R.J.F. 7-8/81, n° 724, Dr. fisc. 1983, n° 5, commentaire 149, conclusions P. RIVIÈRE.
- C.E. 8^e et 9^e s.-s. 27 avril 1981, n°12785, R.J.F. 7-8/81, n° 664, p. 364.
- C.E. 17 mai 1981, Bion, Dr. fisc. 1989, commentaire n° 1987, conclusions MARTIN-LAPRADE.
- C.E. 7^e et 9^e s.-s. 24 juillet 1981, R.J.F. 11/81, n°967, p. 528.
- C.E. 21 octobre 1981, n° 22021, Pantanella, Rec. C.E. p. 382.
- C.E. 13 novembre 1981, n°37129, Lamberti, Rec. C.E. p. 871.
- C.E. 20 novembre 1981, Rispaill, Rev. Adm., n° 208.
- C.E. 23 novembre 1981, n° 25425.
- C.E. 22 janvier 1982, n°19858, R.J.F. 3/82, n°239.
- C.E. 8^e et 9^e s.-s. 17 mars 1982, n°33350, R.J.F. 5/82, n°515.
- C.E. 14 avril 1982, n° 27228, R.J.F. 82, n° 572.
- C.E. 17 juin 1982, n° 27 797, Sté des établissements Knecht, R.J.F. 9/81, p. 442.
- C.E. Assemblée 2 juillet 1982, Huglo et autres, Rec. C.E. p. 257.
- C.E. 7^e et 9^e s.-s. 26 juillet 1982, n° 27823, R.J.F. 10/82, n°1007.
- C.E. 1^{er} décembre 1982, Vincent, R.J.F. 2/83, n°347.
- C.E. 3 juin 1983, n° 31695, R.J.F. 8-9/83, n°935.
- C.E. 1^{er} juillet 1983, n°41211, Dr. fisc. 1983, n°16, commentaire 833, conclusions RACINE.
- C.E. 11 juillet 1983, Gourmaud, Rec. C.E. p. 483.
- C.E. Plénière 29 juillet 1983, n°31761, R.J.F. 10/83, n°1179.
- C.E. 7 septembre 1983, n° 42-955, R.J.F. 11/83, p. 653.

- C.E. 11 janvier 1984, n° 34480 et 34481, R.J.F. 3/84, n° 371.
- C.E. 10 février 1984, S.A.R.L. Venutolo, Rec. C.E. 46.953 ; Dr. fisc. 1984, commentaire 983, conclusions FOUQUET Olivier.
- C.E. 9 mars 1984, n° 46442 et 46.553, Dr. fisc. 1984, commentaire 2275.
- C.E. 7^e et 9^e s.-s. 20 mai 1984, n° 45651.
- C.E. 6 juin 1984, n° 47853, R.J.F. 84, n° 1100.
- C.E. 6 juin 1984, n°48173, Venutolo, R.J.F. 8-9/84, n°1101.
- C.E. Section 13 juin 1984, n°46392, Rec. C.E. p. 209, conclusions FOUQUET Olivier p. 210 ; Dr. fisc., 1984, n°40, commentaire 1688, RJF 8-9/84, n°1070 chronique GAEREMYNCK, p.463, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 3^e édition, 2000,
- C.E. Section 15 juin 1984, Ministre du budget c/Masse, Rec. C.E. p. 209, conclusions FOUQUET Olivier.
- C.E. 22 juin 1984, n° 39978, R.J.F. 9/84, n°959.
- C.E. 11 juillet 1984, n°46285, S.A.R.L. Siso, RJF 10/84, n°1256, conclusions FOUQUET Olivier.
- C.E. 27 juillet 1984, n° 40721, R.J.F. 10/84, n° 1289.
- C.E. 27 juillet 1984, n° 42701, R.J.F. 8-9/84, n°1102, conclusions LATOURNERIE M^{me} Marie-Aimée ; Dr. fisc. 1986, n° 16, commentaire 745.
- C.E. 7^e et 8^e s.-s. 5 novembre 1984, n° 42560 et 47400, R.J.F. 01/85.

1985 à 1986

- C.E. 25 janvier 1985, n°59930, R.J.F. 3/85, n°513.
- C.E. 25 janvier 1985, n°45877 et n°45960, Communes de Sanary-sur-Mer et de Bandol, DA, n°133, Juris-Data n°005294.
- C.E. 27 février 1985, n°61632, R.J.F. 4/85, n°663 ; Dr. fisc. 1986, n°25, commentaire 1231.
- C.E. 20 Mars 1985, R.J.F. 5/85, n° 824.
- C.E. 6 mai 1985, n°63672 et 63673, R.J.F. 7/85, n°1133.
- C.E. 9^e et 10^e s.-s. 15 mai 1985, n° 43689, R.J.F. 7/85, n° 1083, p. 562.
- C.E. 17 mai 1985, n° 39234, R.J.F. 7/85, n° 1084.
- C.E. 10 juillet 1985, n° 64357, Dr. fisc. 1986, n° 25, p. 785.
- C.E. 21 octobre 1985, n°57410, R.J.F. 12/85, n°1580.

C.E. 15 novembre 1985, n°61347, R.J.F. 1/86, n°133.

C.E. 20 décembre 1985, n° 19519, R.J.F. 3/85, n°275.

1986 à 1990

C.E. 12 février 1986, n° 70063, R.J.F. 4/66, n°446.

C.E. 21 avril 1986, n° 56740, R.J.F. 6/86, n° 605, conclusions Mme LATOURNERIE Marie-Aimée ; Dr. fisc. 1986, n°39, commentaire 1576.

C.E. 14 mai 1986, n° 49727, R.J.F. 7/86, n°714.

C.E. 21 mai 1986, n°72922, R.J.F. 7/86, n°740.

C.E. Plénière 4 juillet 1986, n°47410, R.J.F. 8-9/86, n° 799.

C.E. 17 novembre 1986, n°72922, R.J.F. 1/87, n°70.

C.E. 18 mars 1987, n° 50777, R.J.F. 5/87, n°497.

C.E. 3 juin 1987 n° 66744 Dokhan, R.J.F. 7/87, n°843.

C.E. 1^{er} juillet 1987, n°83353 à 83356, R.J.F. 10/87, n°1061.

C.E. 8 juillet 1987, n° 50478, R.J.F. 10/87, n° 1018.

C.E. 24 juillet 1987, n° 49208 et 49211, R.J.F. 10/87, n° 1062.

C.E. 21 octobre 1987, n°79893 à 79895, R.J.F. 12/87, n°1305.

C.E. 2 novembre 1987, n°78849, R.J.F. 1/88, n°137.

C.E. 16 novembre 1987, n°80581, R.J.F. 2/88, n°243.

C.E. 25 novembre 1987, n° 52780, R.J.F. 1/88, n° 134.

C.E. 11 janvier 1988, n°73254, R.J.F. 3/88, n°357.

C.E. 1^{er} mars 1988, n° 79218 et 79283, R.J.F. 5/89, n°626.

C.E. 9 mars 1988, n°86078, M. Carlier, R.J.F. 5/88, n°677.

C.E. 13 avril 1988, n°78304, R.J.F. 6/88, n°819.

C.E. 7^e et 8^e s.-s. 29 juin 1988, n° 47481, R.J.F. 10/88, n°1163, conclusions FOUQUET Olivier.

C.E. 29 juin 1988, n°84973, R.J.F. 10/88, n°1170.

C.E. 3 février 1989, Assemblée, n° 74052, Cie Alitalia, Rec. C.E. p. 44 ; RJF 3/99, n° 299.

C.E. 24 avril 1989, Le Bigot et Deschamps, R.J.F. 6/89, n°758.

C.E. Assemblée 23 juin 1989, Ministre des finances c/ Vèque et autres comptables de la commune de Romainville, Grand arrêts de la jurisprudence financières, 5^e édition, commentaire n° 29.

C.E. 10 juillet 1989, Sté Sakoumischa, R.J.F. 10/89, n°1171.

C.E. 28 juillet 1989, n°97347, Association de gestion artisanale, R.J.F. 11/89, n°1278.

C.E. 3 novembre 1989, n° 66474 Capdevielle, R.J.F. 1/90, n°95 ; Dr. fisc. 1990, n°10, commentaire 511.

C.E. Plénière 17 décembre 1989, n ° 45814, Ferrando, R.J.F. 2/90, n° 209.

C.E. Section 30 mars 1990, n° 57018, Leca, R.J.F. 5/90, n°623.

C.E. 8 juin 1990, n° 76775, Le Bail, R.J.F. 8-9/90, n° 1082, conclusions CHAHID-NOURAÏ Noël ; Dr. fisc. 1990, n°41, commentaire 1839.

C.E. 2 juillet 1990, Begué, R.J.F., n° 1282.

C.E. 27 juillet 1990, n° 44676, Sté Bourgeois, R.J.F. 8-9/90, n° 1102.

C.E. 3 octobre 1990, R.J.F. 11/90, n°1380, conclusions HAGLSTEEN Marie-Dominique.

1991 à 1995

C.E. 8 février 1991, n°61093, Cie William Gillet, Guillet et Rennepont, R.J.F. 3/91, n°360.

C.E. Section 8 février 1991, n° 69712, Lemonnier, R.J.F. 3/9, n° 359.

C.E. 3 avril 1991, n° 80572, Coffinet, R.J.F. 5/91, n° 687, conclusions FOUQUET Olivier ; Dr. fisc. 1992, n°23, commentaire 1176.

C.E. 10 avril 1991, n° 75609, VAG-France, R.J.F. 6/91, n° 780.

C.E. 5 juillet 1991, n° 107258, R.J.F. 07/91, n°17.

C.E. 30 mars 1992, n°114926, Société générale, R.J.F. 5/92, n°706, chronique TUROT Jérôme, p. 371 ; conclusions ARRIGHI DE CASNOVA Jacques, Dr. fisc. 1992, n°40, commentaire 1809.

C.E. Section 10 avril 1992, n° 108294, Centre hospitalier général d'Hyères, Rec. C.E. p. 169, conclusions TABUTEAU Didier-Roland, A.J.D.A. 1993, p. 88.

C.E. 15 avril 1992, n° 96407, Dr. fisc. 1993, n° 44, commentaire 2084, conclusions HAGELSTEEN Marie-Dominique

C.E. 3 juin 1992, n°67215, R.J.F. 7/92, n°1081.

C.E. 26 octobre 1992, n°90914, Navon, R.J.F. 12/92, n°1730.

- C.E. Section 20 novembre 1992, n°71902, Seigneur, Rec. C.E. p. 416 ; R.J.F. 1/93, n°143.
- C.E. Section 4 décembre 1992, n°83205, Brossard, R.J.F. 1/93, n°3, conclusions HAGELSTEEN Marie-Dominique, p. 3 ; R.F.D.A. 1994, p. 362.
- C.E. 9^e et 8^e s.-s. 9 décembre 1992, n° 99538, R.J.F. 93, n° 287.
- C.E. 17 mars 1993, n° 93741, d'Errico, R.J.F. 5/93, n° 735.
- C.E. 2 avril 1993, n°96392, Marty, Dr. fisc. 1993, n°41, commentaire 1957, conclusions MARTIN Philippe ; RJF 5/93, n° 686.
- C.E. 5 avril 1993, n° 88530, Launay, R.J.F. 5/93, n° 727.
- C.E. 5 janvier 1994, Bensoussan, R.J.F. 94, n°269.
- C.E. 9^e et 8^e s.-s. 5 janvier 1994, n°83158, R.J.F. 3/94, n° 350.
- C.E. 16 février 1994, n° 125417, S.A.R.L. Arley, R.J.F. 4/94, n° 454.
- C.E. 23 février 1994, n° 142568, Marinelli, R.J.F. 5/94, n° 639.
- C.E. 2 mars 1994, n° 104838, R.J.F. 5/94, n° 641, conclusions LOLOUM François, B.D.C.F. 10/94, p. 92 et s.
- C.E. 27 avril 1994, S.A. Lucas France, R.J.F. 94, n° 749.
- C.E. 11 mai 1994, Mischke, R.J.F. 7/94, n°839.
- C.E. 18 mai 1994, n° 93768 et 93769, Mischke et autres, R.J.F. 8-9/94, n°988.
- C.E. 29 juillet 1994, n° 133369, Rec. C.E. p. 401.
- C.E. 12 octobre 1994, n° 78827, R.J.F. 12/94, n°1380.
- C.E. 13 février 1995, n°139060, S.A. Solving, R.J.F. 4/95, n°461.
- C.E. 17 mai 1995, n°136878, Pessa, R.J.F. 7/95, n°819, chronique GOULARD Guillaume, p. 475.
- C.E. 21 juillet 1995, Guillet, R.J.F. 95, n°1197.
- C.E. 21 juillet 1995, n°124601, société fiduciaire annécienne, R.J.F. 10/95, n°1196.
- C.E. 20 novembre 1995, n°145721, S.A.R.L. Mamounia, R.J.F. 1/96, n°123.

1996 à 2000

- C.E. 6 mai 1996, n° 126178, Consorts Le Coat de Kerveguen, R.J.F. 6/96, n°820.
- C.E. 21 juin 1996, n°171969, Ville de Marseille c/ M. Moullet, Rec. C.E. p. 243 ; A.J.D.A. 1996, p. 929.
- C.E. 12 mai 1997, n° 151222, Dumond, R.J.F. 7/97, n° 742.

- C.E. 15 octobre 1997, n°175722 et 175798, S.A.R.L. Euro Construction Outre-Mer, R.J.F. 11/97, n°1060 ; chronique VERCLYTTE Stéphane, p. 667 ; conclusions LOLOUM François, B.D.C.F. 6/97, n° 119.
- C.E. 9^e et 8^e s.-s. 28 novembre 1997, n° 165287, Sté SATAIC et 125920, Arnal, R.J.F. 1/98, n° 71 et 72.
- C.E. 30 décembre 1998, Girault, R.J.F. 2/99, n° 180.
- C.E. 17 mars 1999, n° 163929, M. Gouet, Dr. fisc. 2000, n° 3, commentaire 42, conclusions GOULARD Guillaume ; R.J.F. 5/99, chronique MIGNON Emmanuelle.
- C.E. 8^e et 9^e s.-s. 17 mars 1999, Gouet, n° 163929, R.J.F. 5/99, n° 642 ; B.D.C.F. 5/99, pp. 58 - 61.
- C.E. 24 mars 1999 S.A.R.L. Fauchon-Baudot, n°195006, R.J.F. 3/99, n°638.
- C.E. 10 mai 1999 n°184528, Ournier, R.J.F. 8-9/99, n°1086, Dr. fisc. 1999, n°43, commentaire 796.
- C.E. 11 juin 1999, n°200537, Sabot, R.J.F. 12/99, n°1612.
- C.E. 28 juillet 1999, n° 170917, R.J.F. 10/99, n° 1286.
- C.E. 8^e et 3^e s.-s. 25 novembre 2009, n° 299672, M. Bacquet, Dr. fisc. 2010, n°4, commentaire 99.
- C.E. 10 décembre 1999, n°196113, Legros, R.J.F. 2/00, n°285, conclusions ARRIGHI de CASANOVA Jacques ; Dr. fisc. 2000, n°16, commentaire 331.
- C.E. 2 février 2000, n°181488, R.J.F. 4/00, n° 568.
- C.E. 9^e-10^e s.- s. 19 avril 2000, n° 200043, R.J.F. 5/00, n° 703.
- C.E. 30 juin 2000, n°177930, Ministre c/ Martinez, R.J.F. 9/10, n°1166.
- C.E. 20 octobre 2000, n° 182011, R.J.F. 1/01, n° 104, conclusions COURTIAL Jean ; Dr. fisc. 2001, n°13, commentaire 298.
- C.E. 20 octobre 2000, n°194730, ATG Gigadisc et n°198304, Lancia, R.J.F. 1/01, n°109 et 110 ; B.D.C.F. p. 15.
- C.E. 27 octobre 2000, Mme Desvignes, agent comptable de la régie des remontées mécaniques de Chantemerle à Saint-Chaffrey, Rec. C.E., p. 128, R.F.D.A., p. 746, conclusions SEBAN, *Les grands arrêts de jurisprudence financière*, 5^e édition, Dalloz-Sirey 2007, n°28.
- C.E. 27 novembre 2000, n°197915, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ S.A.R.L. Ets Viz, R.J.F. 2/01, n°252 ; conclusions COURTIAL Jean, B.D.C.F. 2/01, n°32 ; Dr. fisc. 2002, n°16, commentaire 393.
- C.E. Section 20 décembre 2000, n°206745, Rec. C.E. p. 643 ; R.J.F. 4/01, n°550.

2001 à 2005

C.E. Section du 19 janvier 2001, n° 228815, Confédération nationale des radios libres, R.J.F. 5/01, n° 692.

C.E. 28 février 2001, n°229562, Préfet des Alpes-Maritimes Société Sud-Est assainissement, R.J.F. 5/01, n° 693.

C.E. 14 mars 2001, n°229864, Ministre de l'Intérieur c / Massamba, Rec. C.E. p. 1099.

C.E. 22 mars 2001, commentaire d'Eragny-sur-oise, Rec. C.E. p. 1134.

C.E. 27 mars 2001, Djalout, Rec. C.E. p. 158 ; J.C.P. 2002, n° 10003, note LICHERE (F.) ; R.F.D.A. 2001, p. 766.

C.E. 25 avril 2001, n°213460, Sté Parfival, R.J.F. 7/01, n°1012.

C.E. Section 25 avril 2001, n° 230166 et 230345, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ S.A.R.L. Janfin, R.J.F. 7/01, p. 288 ; chronique MAÏA Jean, R.J.F. 07/02, p. 547, chronique OLLÉON Laurent, Rev. Adm. 2001, n° 321, p. 273, observations FOUQUET Olivier.

C.E. Section 16 mai 2001, n°230980, ministre c/ Rival, R.J.F. 12/01, n°1601 ; A.J.D.A. 2001, p. 465, chronique GUYOMAR Mattias et COLLIN Pierre.

C.E. Section 16 mai 2001 n°230631, Duffaut, R.J.F. 12/01, n°1602.

C.E. Section 27 mai 2001, 241670, Min. c/ S.A.R.L. Grey Diffusion, R.J.F. 8-9/00, n° 926, conclusions COURTIAL Jean, p. 666.

C.E. 15 juin 2001, 230578, Sisquille, R.J.F. 10/01, n°1322 ; conclusions M^{me} MITJAVILLE Marie-Hélène B.D.C.F. 10/02, n°127.

C.E. 10^e et 9^e s.-s. 15 juin 2001, n° 230578, min. c/ Sisquille, conclusions M^{me} MITJAVILE Marie-Hélène, B.D.C.F. 10/01, n°127.

C.E. 9^e et 10^e s.-s. 27 juillet 2001, n° 211759, S.A. Agencinox, R.J.F. 11/01, n°1416.

C.E. 12 octobre 2001, n° 237376, R.J.F. 1/02, n° 104, chronique OLLEON Laurent ; chronique GUYOMAR Mattias et COLLIN Pierre, R.J.F. 7/02, p. 547 ; conclusions Mme FOMBEUR Pascale, A.J.D.A. 2002, p.123 ; R.F.D.A. 2002, p.315.

C.E. 14 novembre 2001, n°221588, sté Orkos Diffusion, R.J.F. 2/02, n°223 ; conclusions BACHELIER Gilles, B.D.C.F. 2/02 n° 28.

C.E. 30 novembre 2001, n° 234654, Dr. fisc. 2002, n° 11, commentaire 234, conclusions MIGNON Emmanuelle.

C.E. 10 décembre 2001, n°238546, Monégier du Sorbier, R.J.F. 4/02, n°445.

- C.E. 10 décembre 2001, Ministre de l'intérieur c/ Pérignon
- C.E. 12 décembre 2001, n° 239168.
- C.E. 24 janvier 2002, M. Didier Hannoun.
- C.E. 8 mars 2002, 240654, Tournois, R.J.F. 11/02, n°1314.
- C.E. 3^e et 8^e s.-s. 13 mars 2002, n° 216295, ministre c/ Teboul.
- C.E. 10 avril 2002, 241 604, Sté Import-Export du Velay, R.J.F. 7/02, n°856 ; conclusions BACHELIER Gilles, B.D.C.F. 7/02, n°100.
- C.E. 22 mai 2002, n° 224591, BENAMOU, R.J.F. 8-9/02, n° 1021.
- C.E. Section 10 juillet 2002, n°244411, S.A.R.L. Grey Diffusion, R.J.F. 10/02, n°1183, conclusions COURTIAL Jean.
- C.E. 8^e et 9^e s.-s. 16 octobre 2002, S.A.R.L. Resort Club Marketing, n°247781.
- C.E. 6 novembre 2002, n°246830, S.A. Le Micocoulier, R.J.F. 1/03, n°107, conclusions BACHELIER Gilles ; observations DE GIVRE Yann, B.G.F.E. 1/03, p. 20.
- C.E. 29 novembre 2002, n° 244727, Communauté d'agglomération Saint-Etienne Métropole, R.F.D.A. 2003, 178 ; A.J.D.E. 2003, 278, chronique DONNAT et CASAS, R.J.F. 2/03, n° 228 ; conclusions VALLEE Laurent, B.D.C.F. 2/03, n° 28.
- C.E. 30 décembre 2002, Fricou, R.J.F. 3/03, n°369.
- C.E. 8^e et 9^e s. - s. 30 décembre 2002, n° 247463, Société Mec Micro Electronics, R.J.F. 3/03, n° 379.
- C.E. 30 décembre 2002, n°81989, S.A.R.L. Twenty Shop, R.J.F. 03/03, n°333.
- C.E. 9^e et 10^e s.-s., 29 janvier 2003, n°250345, ministre c/ S.A. General Electric Capital Fleet Services, R.J.F. 4/03, n° 501 ; conclusions VALLEE Laurent B.D.C.F. 4/03, n° 57.
- C.E. 29 janvier 2003, n°233108, Bergerault, R.J.F. 4/03, n°497, conclusions VALLEE Laurent B.D.C.F. 4/03, n°56.
- C.E. 3 décembre 2003, n°258480, Ministre c/ Sté Hornet, R.J.F. 2/04, n°158.
- C.E. 23 janvier 2004 n° 257596, Sté Etablissements J. Richard Ducros, R.J.F. 5/04 n° 542.
- C.E. 28 mai 2004, n° 261289, Lassus, R.J.F. 9/04, n° 938 ; B.D.C.F. 8-9/04, n° 111.
- C.E. 12 janvier 2005, n°254590, Oukeo, R.J.F. 7/05, n°945 ; conclusions VALLEE Laurent B.D.C.F. 4/05, n°52.

C.E. 10^e et 9^e s.-s., 15 juin 2005, n° 216538, M. Jean-Yves Bouton et Ministre de l'économie et des finances c/ M. Gérard PACHULSKI, n° 235353, R.J.F. 10/05, n° 1124 et 1125.

C.E. 27 juillet 2005, n° 257241, Sté Tecenet AG, Dr. fisc. 2006, n° 3, commentaire 75 ; R.J.F. 11/05, n°1302.

C.E. 9^e et 10^e s.-s. 10 août 2005, n°259741, Sarteur, R.J.F. 11/05, n°1305.

C.E. 30 septembre 2005, n° 273388 et n°273 389, Formey, R.J.F. 1/06, n°95.

C.E. 24 novembre 2005, Jeddi, Rec. C.E. p. 910.

2006 à 2012

C.E. 6 mars 2006, n°259156, Sté Géode Foncière, Dr. fisc. 2007, n°24, commentaire 606 ; R.J.F. 6/06, n°726 ; conclusions OLLEON Laurent, B.D.C.F. 06/ 06, n° 7.

C.E. 15 mars 2006, n°277707, SCEA Les Escruevous, R.J.F. 7/06, n°945 ; conclusions VALLEE Laurent, B.D.C.F. 7/06, n° 94.

C.E. 31 mars 2006, n°265953, Blein, R.J.F. 6/06, n°736.

C.E. 3 avril 2006, n° 286609, R.J.F. 7/06, n°947.

C.E. 24 juillet 2006, n°284786, Feliciai, R.J.F. 11/06, n°1463, conclusions MITJAVILLE Marie-Hélène ; Dr. fisc. 2007, n°11, commentaire 274.

C.E. 28 mars 2007, Société Hallumeca, R.J.F. 6 /07, n° 748.

C.E. 8^e et 3^e s.-s. 30 mars 2007, n°287600, min. c/ GFA Domaine de Font de Mars, R.J.F. 6/07 ; conclusions OLLEON Laurent, B.D.C.F. 6/07, n°75.

C.E. 25 mai 2007, Maucaulin, R.J.F. 10/07, n° 1167.

C.E. 9^e et 10^e s.-s. 6 juin 2007, n° 270955, Dr. fisc. 2007, n° 38, commentaire 846.

C.E. 6 juin 2007, n° 282629 et 282631, Depouly, R.J.F. 10/07, 1163.

C.E. Section 13 juin 2007, n° 306252, Soppelsa, R.J.F. 10/07, n° 1152.

C.E. 9^e et 10^e s.-s. 15 juin 2007, n° 299966, Sté Printing Pack BV, R.J.F. 10/07, n° 1150 ; conclusions VERCLYTTE Stéphane B.D.C.F. 10/07, n° 115.

C.E. 8^e et 3^e s.-s. 27 avril 2009, n° 308444 et 308445, Imbert, R.J.F. 7/09, n°614 ; conclusions ESCAUT Nathalie B.D.C.F. 7/09, n°81.

C.E. 9^e et 10^e s.-s. 31 juillet 2009, n°298973, R.J.F. 12/09, n°1165.

C.E. 3^e et 8^e s.-s. 27 octobre 2009, n° 300438, Zrihen, R.J.F. 1/10, n° 68 ; conclusions OLLEON Laurent, B.D.C.F. 1/10, n°11.

C.E. 8^e et 3^e s.-s. 25 novembre 2009, n° 299672, M. Bacquet, Dr. fisc. 2010, n°4, commentaire 99.

C.E. 9^e et 10^e s.-s. 30 décembre 2009, n°308242, M. Beaufort, Dr. fisc. 2010, n°13 ; commentaire 272, R.J.F. 3/10, n°294.

C.E. 23 décembre 2010, n°309331, Sté Princesse Gmbh and co KG, R.J.F. 4/11.

C.E. 21 mars 2011, n° 306225, Kupa, R.J.F. 6/11, n° 742 ; conclusions LEGRAS Claire, B.D.C.F. 6/11, n° 76.

C.E. 13 juillet 2011, n°346743, R.J.F. 11/11, n° 1194.

b- Avis du Conseil d'Etat

C.E. Section 31 mars 1995, Ministre du budget c/ S.A.R.L. Auto-industrie Méric, Rec. C.E. p. 154 ; R.J.F. 5/95 n°623 ; conclusions ARRIGHI DE CASANOVA Jacques, B.D.C.F. 95, p. 326 ; A.J.D.A. 95 p. 739 note DREIFUSS M.

C.E. 5 avril 1996, Houdmond, Rec. C.E. p.116, R.J.F. 5/96 n°607, chronique AUSTRY Stéphane, p.31, B.D.C.F. 3/96, conclusions ARRIGHI DE CASANOVA Jacques.

C.E. Section Finances 30 avril 1996, R.J.F. 10/96, n° 1229.

C.E. 12 avril 2002, n°239693, R.J.F. 6/02, n° 673.

2 – Cour administrative d'appel

C.A.A. Lyon 27 juin 1990, n° 89-1659.

C.A.A. Bordeaux 1^{ère} chambre, 15 février 1991, n° 1464, Arnal, R.J.F. 6/91, n° 829.

C.A.A. Paris 2^e ch. 8 octobre 1993, n° 92PA00463, Mme Bouvier, R.J.F. 94, n° 41.

C.A.A. Lyon 2^e chambre 14 octobre 1993, n° 92-677, Roudière, R.J.F. 12/93, n°1569 ; conclusions HAELVOËT L., B.D.C.F. 94, p.45.

C.A.A. Paris 25 octobre 1994, n° 93-973, Ministre c/ Gouet, R.J.F. 2/95, n° 263.

C.A.A. Bordeaux 30 mai 1995, n° 93-1356, R.J.F. 10/95, n°1187.

C.A.A. Nantes 3 juillet 1996, 94NT00554.

C.A.A. Paris 22 janvier 1998, n° 96-1214, Auger, R.J.F. 4/98, n° 472 ; Dr. fisc. 1998, n°48, commentaire 1070.

C.A.A. Paris 11 décembre 2001, n° 01-2068 plén., ministre c/ Sté Micro Leader Business, R.J.F. 3/02, n°333 ; conclusions BOSSUROY (F.), B.D.C.F. 3/02, n°44.

C.A.A. Paris 24 septembre 2004, Sté Bonkelburg, R.J.F. 2005, n° 164 ; Dr. fisc. 2005, commentaire 264.

C.A.A. Versailles 29 décembre 2009, n° 09VE00058.

C.A.A. Marseille 3^e ch. 21 janvier 2010, n°07MA00282, Mme Peronnet, Dr. fisc. 2010, n°5, commentaire 220.

C.A.A. Versailles 3 juillet 2012, 10VE02470.

3- Tribunal administratif

T.A. Strasbourg 22 Juin 1982, req. 565-82, Dr. fisc. 1982, commentaire 2497, observations GILTARD Daniel.

T.A. Dijon 4 septembre 2001, Lachen Kor.

T.A. Cergy-Pontoise 5^e ch., 8 avril 2010, n°060297, Dr. fisc., 2010, n°20, commentaire 322.

II- Juridictions judiciaires

1- Cour de Cassation

1838 à 1940

Cass. 9 mai 1838, Sirey, 38, 1, 861.

Cass. Chambres Réunies, 19 mai 1874, I, p. 390, conclusions Blanche.

Cass. 28 janvier 1885, D.P. 85-1-358.

Cass. Civ. 10 avril 1889, D.P. 89-1-401.

Cass. Com. 21 janvier 1935, Sirey, 1935, I, p. 321.

Cass. Com. 17 janvier 1938, Dalloz, 1940, I, p.57, note CHEVALIER Jean.

1940 à 1970

Cass. Com. 8 juin 1948 Dalloz 1948, p. 376.

Cass. Com. 6 juin 1952, Receveur des impôts de Neuilly-sur-Seine c/ H. d'H. J.C.P. 1953, éd. CI, 51257.

Cass. Com. 23 juillet 1952, Bull. III, n° 280, p. 214.

Cass. Civ. 1^{ère} 17 décembre 1952, J.C.P. G. 1953, IV, 22 ; Bull. civ. 1952, I, n° 335.

Cass. Civ. 2^e 30 mai 1956, Bull. civ. 1956, II, n° 303.

Cass. Com. 25 octobre 1960, Mémorial des percepteurs 1961 p. 28 ; Bull. 1960, p. 305, n° 337.

Cass. Soc. 25 mars 1965, Bull. civ. 1965, IV, n° 268.

Cass. Com. 16 novembre 1965, Bull. civ. 1965, III, n° 579

Cass. Com. 14 mars 1966, Dupont 1966, p. 252.

Cass. Civ 1^{ère} 19 avril 1967, J.C.P. A 1967, IV, 5117.

Cass. 3^e Civ. 20 février 1969, n° 67-13828, Bull. civ. III, n° 158.

Cass. Civ. 2^e 16 avril 1970, Bull. civ. II, 126, 98.

1970 à 1980

Cass. Civ. 3^e 14 décembre 1974, n° 75-15459, Bull. civ. III, n° 464.

Cass. Civ.1^{ère} 29 avril 1975, Bull. civ. 1975, I, n° 127.

Cass. Civ.1^{ère} 20 janvier 1976, n°74-14753, Bull. civ. I. n°24.

Cass. Soc. 5 janvier 1979, n°77-13577, Bull. civ. V, n°13.

Cass. Civ. 2^{ième} 27 juin 1979, n° 78-13012, Bull. civ. II, n°216.

1981 à 1990

Cass. Com. 5 mai 1981, Dalloz, 1981, 425.

Cass. Com. 5 mai 1981, Bull. 1981, IV, n° 208, p. 165.

Cass. Soc. 20 juillet 1981, n° 80 -13056, Bull. civ. V, n° 716.

Cass. Civ. 3^e 19 janvier 1982, n° 80-16300, JCP 1982, IV, 126.

Cass. Civ. 1^{ère} 4 janvier 1983, Mme Speck et autre c/ Trésorier principal du 13^e arrondissement, Bull. 1983, n°1, p.1 ; Gaz. Pal. 1983, 1, 123.

Cass. Civ. 3^e 3 mars 1983, n° 81-14547, Bull. civ. III, n°83.

Cass. Com. 22 novembre 1983, Bull. civ. IV, n° 318 ; Dr. fisc. 1984, n°50, commentaire 2273.

Cass. Com. 15 mai 1984, Bull. civ. IV, n° 158, 16 juin 1992, n° 1149 D, Percepteur de la ville d'Albert, R.J.F. 1/93, n° 144.

Cass. Civ. 1^{ère} 13 mai 1986 Leloup c/ percepteur de la ville d'Aulnay-sur-Odon, Dalloz 1986, 389, note PREVAULT J.

Cass. Com. 22 juillet 1986, Le receveur principal de Lyon-Gerland, n° 85-11079, Bull. civ. 1986, IV, n° 179, p. 173.

Cass. civ. 25 mars 1987, Mémorial des percepteurs n° 5, mai 1987.

Cass. Com. 6 janvier 1988, n° 86-17.684, Touboul, R.J.F. 12/88, n° 1395.

Cass. Com. 12 janvier 1988, M. Gonzalves et autre c/ Le trésorier principal du 8^e arrondissement de Paris et autres, Bull. 1988, n°20, p.14.

Cass. Com. du 22 mars 1988, n° 86-17.638, Receveur des impôts de Lannion c/ Racinet, R.J.F. 11/88, n° 1278.

Cass. com. 29 novembre 1988, n° 1161 P, Gaillard, Bull. civ. IV, n° 327.

Cass. com. 31 janvier 1989, n°201 P, TPG des Hauts-de-Seine, R.J.F. 4/89, n°517.

Cass. Com. 24 avril 1990, R.J.F. 90, p. 551.

Cass. com. 20 novembre 1990, n°1342 P, R.J.F. 1/91, n°123.

1991 à 2000

Cass. Com. 19 février 1991, n° 89-10.805, Lamarque, Dr. fisc. 1991, n° 25, commentaire 1294 ; J.C.P. E. 1991, n° 16, pan. n° 442 ; Bull. civ. 1991, IV, n° 80, p. 54.

Cass. Com. 1991, n°1051P, Cie générale des eaux, R.J.F. 11/91, n°1425 ; Bull. civ. IV, n° 246.

Cass. Com. 25 mai 1991, Consorts Langlet c/ Percepteur de Saint jean de Losne et autre, Bull. 1991, n°119, p. 83.

Cass. Com. 16 juillet 1991, M. Bemelmans et autre c/ receveur des impôts de Caen-Nord, R.J.F. 10/91, n° 1308 ; Bull. 1991, n° 267, p. 185.

Cass. Civ. 1^{ère} 19 novembre 1991, Bull, I, n°321.

- Cass. Com. 27 novembre 1991, Bull. civ. IV n°359.
- Cass. Com. 16 juin 1992, n° 90-12.601, Percepteur de la recette de la ville d'Albert, R.J.F. 1/93, n° 144.
- Cass. Com. 16 juin 1992, n°90-14524, R.J.F. 8-9/92, n°1246.
- Cass. Com. 23 février 1993, n°91-12583, Dr. fisc. 1994, n°6, commentaire 249 ; Bull. civ. IV, n°75.
- Cass. Com. 12 octobre 1993, n° 90-20.67.
- Cass. Com. 1^{er} mai 1994, Mme Zerrouki c/ Trésorier principal de Montrouge et autre, Dr. fisc. 1994, n° 21-22, commentaire 1049 ; R.J.F. 7/94, n° 846.
- Cass. Com. 7 juin 1994, n° 1331 D, Société Adia France, R.J.F. 11/94, n°1279.
- Cass. Com. 21 juin 1994, n° 1462 D, Petroz, R.J.F. 11/94, n° 1272.
- Cass. com. 28 juin 1994, n°92-14960, Bull. civ. 1994, IV, n°239.
- Cass. Com. 5 juillet 1994, n° 1565 D, Guilmard, R.J.F. 11/94, n° 1281.
- Cass. Com. 7 mars 1995, n° 412 D, Pons, R.J.F. 6/95, n° 788.
- Cass. Com. 27 juin 1995, Gérante, n° 1371, R.J.F. 12/95, n° 1436.
- Cass. Civ. 1^{ère} 18 juillet 1995, Dalloz 1996, sommaire p. 209 ; Bull. civ. III, n°205, observations PIEDELIEVRE Stéphane.
- Cass. Civ. 1^{ère} 12 décembre 1995, Bull. civ. I, n°462 ; Dalloz 1996, IR, p. 64.
- Cass. Ass. Plén. 28 juin 1996, n°94-15935, Bull. civ. II, n°6.
- Cass. Com. 26 novembre 1996, n°1758P, Montaignac, R.J.F. 3/97, n°268.
- Cass. Com. 4 février 1997, n°278 D, Receveur principal de Paris 5^e, R.J.F. 7/97, n°490.
- Cass. Com. 29 avril 1997, n°1068 PB, Ferreira, R.J.F. 6/97, n° 641.
- Cass. Com. 8 juillet 1997, n°95-16757, Bull. civ. IV, n°229.
- Cass. Civ. 3^e 16 juillet 1997, n° 95-21483.
- Cass. Com. 16 décembre 1997 Receveur de Paris c/ Association Wagram Billard Club, R.J.F. 4/98, n°465.
- Cass. Com. 17 février 1998, Rev. proc. coll. 1998, n° 3, p. 293.
- Cass. Civ. 1^{ère} 31 mars 1998, n° 617 PB, Bull. civ. I, p. 91 n°137.
- Cass. Civ. 1^{ère} 28 avril 1998, n° 96-10.333, Receveur principal de la Tour du Pin c/ Sté AGF-Vie, Dr. fisc. 1998, n° 29, commentaire 693 ; J.C.P. G. 1998, II, 10112, note BIGOT Jean.
- Cass. Civ. 3^e 13 mai 1998, n° 96-19545.
- Cass. Com. 16 juin 1998, Bull. Civ. IV, n° 200.

Cass. Com. 16 juin 1998, n°96-15525 et n°96-16349, Receveur des impôts Rennes Nord, Dr. fisc. 1998, n° 39, commentaire 841, note SERLOOTEN Patrick ; R.J.F. 8-9/98, n° 1026 ; conclusions PINIOT M.- C., B.D.C.F. 5/98.

Cass. Com. 30 juin 1998, n° 1376 D, Chevalier, R.J.F. 11/98, n° 1367

Cass. Com. 19 janvier 1999, n° 95-22136, n° 232 P, Dr. fisc. 1999, n° 26, commentaire 529 ; Bull. civ. 1999, IV, n° 18, p. 16 ; R.J.F. 4/99, n° 494.

Cass. Com. 12 octobre 1999 n°1496 P, R.J.A. 1/00, n° 64.

Cass. Com. 30 novembre 1999, n°1924 PB, Trésorier principal de Strasbourg c/ Bengio.

Cass. Com. 29 février 2000, Bull. civ. 2000, IV, n° 43.

Cass. Com. 24 octobre 2000, n°17391739 F-D, BERREVILLE, R.J.F. 2/01, n°251.

2001-2012

Cass. Com. 16 janvier 2001, n°108FS-D, Trésorier principal de Fontaines c/ Sté Smiri, R.J.F. 01, n° 707.

Cass. Com. 13 mars 2001, n° D 98-12.700, n° 566 FS-P (Belluard, Dr. fisc. 2001, n° 29, commentaire 714 ; R.J.F. 8-9/2001, n° 1136.

Cass. Civ. 2^e 22 mars 2001, Bull. civ. II, n° 60.

Cass. Com. 20 novembre 2001, n°1917FS-P, Receveurs des impôts d'Ajaccio c/ Farinacci, R.J.F. 2/02, n° 229.

Cass. Com. 5 novembre 2002, n° 99-19.262, Dr. fisc. 2003, n° 5, commentaire 76.

Cass. Ch. Mixte 22 novembre 2002, Bull. civ. n°7; Dalloz 2002, 445, note LARROUMET Christian.

Cass. Com. 23 avril 2003, n° 00-13.703, n° 641 F-D, Trésorier de Valenciennes c/ Pères, R.J.F. 8-9/03, n°1049.

Cass. Com. 6 mai 2003, n° 99-17355, n° 743 F-D, Rivière, R.J.F. 8-9/, n°1048.

Cass. Com. 24 septembre 2003, n° 01-00.472, FS-P, Morel, R.J.F. 04, n°657.

Cass. Civ. 3^e 12 octobre 2005, Bull. civ. III, n°189, Gaz. Pal. 28 janvier 2006, n° 28, p. 18.

Cass. Com. 19 décembre 2006, n° 05-11290.

Cass. ch. Mixte 26 janvier 2007, n°249 PBRI, SCI Groupe Guiry, R.J.F. 5/07, n°624.

Cass. Com. 13 février 2007, n° 05-13.526, Ales béton, J.C.P. E. 2007, 1450, n°6, observations CABRILLAC Rémy, Dalloz 2007, p. 583, observations LIENHARD Alain.

2- Cour d'appel

C.A. Avignon 31 mai 1933, Mémorial des percepteurs 1933, p. 300.

C.A. Versailles 26 mars 1987, TPG. des hauts-de-seine et autres c/ Mlle Pucci, D. 1988, J., P. 529, note PREVAULT.

C.A. Reims 13 mars 1990, n°207, Mémorial des percepteurs 1990, p. 179.

C.A. Paris 21 octobre 1993, n°14740.

C.A. Lyon 6^e chambre 16 mars 1994, IR.

C.A. Douai 19 mai 1994, n°93/10115.

C.A. Limoges 4 octobre 1994, n° 328.

C.A. Paris chambre B 12 janvier 1996, Dalloz 96, n°38, p. 551-552.

C.A. 27 mars 1996, S.A. Soifilène c/ Receveur des impôts Rennes Nord, n°345, J.C.P. 1996, II, 22731, note D. Meledo-Briand ; R.J.F. 5/97, n° 492, R.J. com. 1996, p. 313, chronique B. SOINNE.

C.A. Paris, ord. 15 octobre 1997, Trésorier payeur du 16^e arrondissement de Paris c/ Viljeux, n° 1041/97.

C.A. Paris 26 novembre 1997, Dalloz. 1998, IR 6.

C.A. Paris 8^e ch. 28 septembre 2000, S.A. Félicia c/ Trésorier payeur et RP 2^e arrondissement Paris 17.

C.A. Paris 8^e ch. 23 novembre 2000, Marty c/ RDI Créteil, R.G., n° 2000/6277.

C.A. Paris 8^e ch. 28 juin 2001, S.A. Poulalion c/RPI Nemours, RG n° 2000/20285.

C.A. Paris, 8^e ch. 3 juillet 2003, Wong Hoi Kwan c/ TP Fontenay-sous-Bois, RG n° 2003/21337.

3- Tribunal de grande instance

T.G.I. Paris 27 décembre 1974, Gaz. Pal. 1975, 2, sommaire 211.

III- Cour des Comptes

C.C. 27 février et 19 mars 1964, Dupis, receveur municipal d'Igny-le-Jard, Rec. C.E. p. 91.

C.C. 8 septembre 1972, Receveur municipal de Vincennes, Rev. Adm., n° 153.

C.C. 16 et 21 mai 1974, T.P.G. du Bas-Rhin, Rev. Adm., n° 165.

C.C. 21 février 1980, Fornacciari, receveur divisionnaire à Melun, Rec. C.E. p. 242.

C.C. 22 mai 1980, Roussel, T.G.P. de l'Oise, Rec. C.E. p. 71.

C.C. 22 mai et 12 juin 1980, Trésorier-payeur général des Yvelines, Rec. C.E. 101.

C.C. 12 juin 1985, Receveur principal des impôts des non résidents, Rec. C.E. p. 80.

C.C. 21 septembre 1984, Bourdon, receveur principal à Bordeaux-Amont, Rec. C.E. p. 364.

C.C. 16 décembre 1985, Roussel, Ramounet, Rey et Chevaux.

C.C. 2 décembre 1987, Receveurs des impôts de Paris-Ouest, Rec. C.E. p. 137.

C.C. 19 décembre 1988, Jouret, Receveur principal des impôts à Paris, Rec. C.E. p. 118.

C.C. 14 juin 1989, Receveur des impôts de Haute-Corse, Rec. C.E. p. 66.

C.C. 19 décembre 1991, Sérougne, Receveur du BAS de Paris, Rec. C.E. p. 119.

C.C. 26 Mars 1998, Orgeret, Receveur des impôts du Var, Rec. C.E. p. 44.

C.C. 20 janvier 2000 Bedoucha, receveur des impôts de la Seine-Saint-Denis, Rec. C.E. p. 3.

C.C. 8 mars 2001, Blanc, T.P.G. des Alpes-Maritimes, Rec. C.E. p. 13.

C.C. 24 juin 2004, Didier, comptable de la commune de Tende, Rec. C.E. p. 85 ;
A.J.D.A. 2004, p. 2445.

C.C. 20 novembre 2005, T.P.G. de Martinique, Rec. C.E. p. 92.

IV- Tribunal des conflits

T. Confl. 17 juin 1991, M. Matijaca, R.J.F. 1991, n° 1438, conclusions du Président STIRN Bernard.

T. Confl. 22 janvier 2001, n° 3231, Duquesnoy, Dr. fisc. 2001, n°19-20, commentaire 466 ; Rec. C.E. 2001 ; R.J.F. 5/01, n° 664.

T. Confl. 26 mai 2003, n° 3354, R.J.F. 8-9/03, n° 1025.

T. Confl. 13 décembre 2004, ministre des finances c/ Legasse, R.J.F. 4/05, n°375.

T. confl. 13 décembre 2004, M. Chessa, R.J.F. 4/05, n°375.

T. Confl. 17 décembre 2007, n°3643, R.J.F. 5/08, n° 590.

T. Confl. 19 octobre 2009, n° 3694, Fougou c/ Directeur des services fiscaux de la Moselle, R.J.F. 2/10, n° 159 ; conclusions GUYOMAR Mattias, B.D.C.F. 02/10, n°22.

V- Cour Européenne des Droits de l'Homme

C.E.D.H. 8 juin 1995, Jamil, J.C.P G. 1996, II, 22677.

Index alphabétique

A

action paulienne, 168 et s.
 action en répétition, 37, 38, 39, 86
 action en simulation, 55, 149, 172 et s.
 action oblique, 173 et s.
 action paulienne, 55, 149, 166, 168, 168 et s.
 administration fiscale unifiée, 12
 affectation d'un paiement par le comptable, 45
 avis à tiers détenteur, 14, 15, 44, 59, 66-69, 131, 132, 140, 146-148, 161, 162, 166, 202, 203, 204, 212, 220, 225, 240, 241, 242, 243, 244, 246, 249, 263, 273, 278, 302, 305, 306, 307, 329
 avis d'imposition, 17, 29, 36, 212
 avis de mise en recouvrement, 14, 15, 18, 24, 34, 36, 42, 45, 49, 53, 92, 111, 122, 132, 134, 174, 175, 192, 211, 271

B

bien-fondé, 17, 19, 20, 21, 24, 31, 36, 45, 52, 57, 78, 89, 107, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 123, 131, 140, 149, 154, 156, 175, 189, 191, 198, 228, 271, 273, 278, 282
 cause juridique, 89, 103, 118

C

changements d'adresse, 69, 83
 civisme fiscal, 9, 16, 22, 228
 compensation, 43, 44, 45, 51, 54, 104, 173
 contrainte administrative, 262, 263
 contrainte par corps, 94, 147, 224, 288, 304, 322

D

décharge de responsabilité solidaire, 156
 décision administrative préalable
 - aménagements prétoriens, 267
 déclaration par le comptable chargé du recouvrement des créances fiscales à la procédure collective, 51, 57
 demande en justice, 51, 55, 89, 100, 101, 103, 154
 doctrine relative au recouvrement, 114, 120, 122, 123, 125
 dommage imminent, 280, 307, 308, 309, 310, 311
 doute sérieux sur la légalité, 215, 290, 291, 292

E

exception de recours parallèle, 254, 258, 261, 266

H

hypothèque légale du Trésor, 158, 163, 164, 165 et s.

I

intérêt de retard, 34, 150
 intérêts moratoires, 19, 34, 35, 122, 149, 150, 151, 153, 154, 155, 201, 210, 260

J

juge de l'exécution, 15, 61, 65, 75, 77, 85, 90, 91, 136, 175
 juge de l'impôt, 19, 20, 23, 35, 80, 89, 90, 91, 94, 96, 99, 112, 136, 139, 140, 192, 200, 213, 214, 234, 238
 juge de la procédure collective, 97, 98
 juge judiciaire, 45, 85, 90, 91, 92, 93, 94, 96, 98, 111, 136, 139, 221, 232, 245, 267, 268, 270, 271, 275, 278, 280, 290, 302, 303, 304, 305, 307, 308, 309, 311, 314, 325
 - compétence, 270
 - octroi des délais de paiement, 274, 276
 - sursis aux poursuites, 270

jugement d'ouverture d'une procédure collective, 15, 73

L

lettre de rappel, 13, 59, 60, 95, 96

M

majoration de droits, 34, 149, 150, 151, 152, 155
 mesures conservatoires, 11, 19, 58, 79, 140, 169, 173, 175, 176, 183, 190, 191, 193, 197, 200, 202, 203, 204, 205, 206, 214, 224, 245, 246, 259, 286, 298, 301, 309, 310
 mini-sursis, 193, 298
 mise en demeure, 13, 14, 15, 18, 19, 53, 58, 59, 60, 117, 145, 183
 mise en demeure de payer, 14, 15, 65, 66
 moyen de droit nouveau, 100, 103, 108, 136, 137, 224, 231
 moyen sérieux, 219, 259, 275, 281, 282, 292
 moyen tiré de la prescription, 87, 88, 90, 101, 106, 108, 117, 118, 119

O

obligation naturelle, 28, 31, 36, 37, 39, 40, 42, 46, 48
 opposition à contrainte, 92
 ordre public, 31, 47, 48, 86, 88, 89, 90, 106, 108, 250, 275, 276, 293, 311

P

plan de règlement échelonné, 78, 80
 préjudice difficilement réparable, 203, 205, 219, 275, 281, 283, 284, 285, 286, 287, 288, 289, 301, 314
 primo-défaillant, 15, 18
 principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires, 268, 269, 270, 274, 275, 278
 privilèges du Trésor, 158, 160
 procédure de redressement conventionnel, 74, 75, 76

R

réclamation préalable, 91, 99, 100, 101, 102, 104, 105, 107, 108, 109, 110, 111, 136, 192, 213, 220, 271
 reconnaissance de dette, 51, 52, 83
 redevables solidaires, 10, 49, 71, 72, 81, 84
 référé-garantie, 197, 198, 199, 202, 203, 205, 206
 référé-liberté, 72, 73, 78, 83, 219, 280, 290, 294, 301, 302
 référé-mesures conservatoires, 203
 référé-provision, 207, 208, 210, 211, 240, 265, 266, 267
 référé-suspension, 72, 73, 77, 78, 83, 175, 211, 212, 215, 252, 263, 280, 290, 291, 301

régularité, 15, 17, 19, 20, 21, 24, 25, 78, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 102, 117, 118, 122, 140, 156, 189, 283, 292
 responsabilité des comptables publics, 180, 327
 risque de paiement indu, 22
 risque de non-recouvrement, 18, 20, 138, 142, 155, 175, 178
 rôle, 13, 17, 18, 24, 34, 39, 42, 49, 92, 111, 132, 134, 152, 157, 161, 174, 175, 192, 211, 212, 237, 254, 255, 256, 267, 271, 285, 286, 300, 306, 316, 322

S

saisie des créances de sommes d'argent, 61
 saisie des droits incorporels, 58, 64, 65
 saisie-arrêt, 58, 62, 64, 67, 176, 177, 240, 241, 242, 328
 saisie-attribution, 58, 62, 67, 75, 145, 176, 177, 178, 188, 203, 204, 225, 240, 241, 242, 243, 245, 246, 278
 saisie-vente, 14, 58, 59, 60, 146, 176, 178
 solidarité, 14, 17, 56, 66, 70, 71, 128, 130, 152, 153, 155, 156, 158, 270
 sûretés judiciaires, 58, 173, 174
 sursis à exécution d'une décision de justice, 77
 sursis à exécution des décisions administratives, 77, 203, 252, 278

sursis à exécution des décisions
juridictionnelles, 216, 217, 218, 280

sursis de paiement, 13, 14, 19, 22, 24,
52, 59, 68, 72 et s., 78, 79, 80, 83,
92, 149, 154, 178, 188, 189, 190,
191, 192, 193, 194, 195, 196, 197,
200, 201, 202, 206, 207, 212, 213,
214, 217, 218, 219, 224, 225, 228,
229, 230, 231, 236, 237, 239, 240,
243, 244, 245, 246, 248, 249, 250,
251, 252, 253, 254, 255, 257, 258,
259, 260, 261, 262, 263, 264, 278,
280, 298, 301, 307, 316, 329

suspension de l'exigibilité, 20, 72, 236,
239, 281, 289

T

trouble manifestement illicite, 268,
280, 307, 308, 309, 310, 311

Table des matières

Thèse de Doctorat / novembre 2012	1
Introduction	9
PREMIERE PARTIE - LE TEMPS EXPLOITÉ	24
TITRE I - LE TEMPS SANCTIONNATEUR	26
Chapitre I - La perte du droit d'exiger le paiement de l'impôt du fait de l'écoulement du temps	27
Section 1- La prescription de l'action en recouvrement	29
§1- Les fondements de la prescription	29
A- En droit civil	30
B- En droit fiscal	32
§2- Le domaine de la prescription de l'action en recouvrement	33
A- Les impositions en principal	33
B- Les accessoires	34
Section 2- Le paiement d'un impôt postérieurement à l'expiration du délai de l'action en recouvrement	36
§1- Le paiement volontaire	37
A- Le rejet de l'action en répétition en cas de paiement volontaire d'un impôt à l'expiration du délai de l'action en recouvrement	38
1- L'arrêt du 17 janvier 1938	38
2- L'arrêt du 8 juin 1948	39
B- Les fondements incertains du rejet de l'action en répétition en cas de paiement volontaire d'un impôt après l'expiration du délai de l'action en recouvrement	39
§2- Le paiement involontaire	43
A- Les cas de paiement involontaire	43
1- La compensation	44
2- L'affectation d'un paiement par le comptable	45
3- Le paiement effectué sous la contrainte de l'Administration fiscale	46
B- Le remboursement de la somme payée involontairement à l'expiration du délai de l'action en recouvrement	46
Conclusion du chapitre I	48

Chapitre II- La perturbation du cours de la prescription de l'action en recouvrement	49
Section 1 - L'interruption du délai de la prescription	50
§1- Les actes interruptifs de prescription	50
A- Les actes interruptifs de droit commun	50
1- La reconnaissance de dette.....	51
2- La compensation	54
3- La demande en justice	55
4- La déclaration par le comptable chargé du recouvrement des créances fiscales à la procédure collective.....	57
5- Les mesures d'exécution forcée.....	58
a- La mise en demeure de payer	59
b- La saisie-vente	60
c- La saisie des créances de sommes d'argent	61
d- La saisie des droits incorporels	64
B- Les actes interruptifs propres au droit fiscal	66
1- L'avis à tiers détenteur	66
2- La décision prononçant la solidarité	70
§1- Les effets des actes interruptifs de prescription	71
A- À l'égard du redevable principal	71
B- À l'égard des redevables solidaires	72
Section 2- La suspension du délai de la prescription	72
§2- Les causes de suspension de la prescription	73
A- La suspension consécutive aux décisions de justice.....	73
1- Le jugement d'ouverture d'une procédure collective.....	73
2- Le surendettement du Code de la consommation.....	75
3- L'octroi du sursis à exécution des décisions de justice.....	77
4- L'octroi du référé-suspension	77
5- L'octroi du référé-liberté.....	78
B- La suspension non consécutive aux décisions de justice.....	78
1- La demande du sursis de paiement.....	78
2- Le plan de règlement échelonné de la dette fiscale.....	80
3- La suspension prononcée par la commission de surendettement des particuliers	80
§1- Les effets des actes suspensifs de prescription.....	81
A- À l'égard du redevable principal	81
B- À l'égard des redevables solidaires	81
Conclusion du chapitre II	83
Conclusion du titre I	84

TITRE II - LE TEMPS LIBERATEUR	85
Chapitre I - La libération du contribuable du fait de la prescription de l'action en recouvrement	86
Section 1- La nécessité d'invoquer la prescription	87
§1- Ses justifications	87
A- L'interdiction faite au juge de soulever d'office la prescription de l'action en recouvrement	87
B- L'absence d'effet extinctif de plein droit de la prescription de l'action en recouvrement	90
§2 - Le juge compétent pour connaître du moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement.....	91
A- La compétence du juge de l'impôt	91
B- Les difficultés rencontrées dans la détermination du juge compétent.....	93
1- Le juge compétent pour statuer sur la régularité de l'acte de poursuite ...	93
2- Le juge compétent en cas d'interférence avec les procédures collectives .	97
Section 2 - Le moment de l'invocation de la prescription	99
§1- L'obligation d'invoquer la prescription dès la réclamation préalable	100
A- L'impact de la réclamation préalable.....	100
sur le recours juridictionnel du contribuable.....	100
1- Dans le contentieux du recouvrement	101
2- Dans le contentieux de l'assiette	103
B- L'article R. 281-5 du Livre des procédures fiscales, source d'iniquité entre le contribuable et l'Administration	104
§2- Les atténuations.....	105
A- La possibilité pour le contribuable de soulever sous-conditions à chaque étape de procédure des nouveaux moyens : la position du Conseil d'Etat	106
1- Les moyens de droit nouveaux fondés des justificatifs ou des circonstances de fait déjà soumis à l'Administration	106
2- Les moyens de droit nouveaux fondés sur des faits nouveaux apportés par l'Administration	108
B- La position de la Cour de Cassation.....	109
Conclusion du chapitre I.....	111
Chapitre II- L'invocation par le contribuable de la doctrine administrative relative à la prescription de l'action en recouvrement.....	113
Section 1- Le champ traditionnel de l'opposabilité de la doctrine administrative...	116
§1- Une interprétation stricte de la notion de texte fiscal	117
§2- Les conséquences de cette interprétation stricte de la notion de texte fiscal	118
A- L'exclusion de la procédure d'imposition du champ de l'article L. 80 A.....	118

B- L'exclusion des textes relatifs au recouvrement et aux pénalités du champ de l'article L. 80 A.....	121
Section 2 - L'insertion de la doctrine administrative relative au recouvrement dans le champ de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales	124
§1- L'opposabilité de la doctrine administrative dans le contentieux du recouvrement	125
A- La loi de finances rectificative pour 2008	125
B- Une avancée significative	126
§2- L'opposabilité de la doctrine administrative relative à la prescription	127
A- La présentation de la doctrine administrative relative à la prescription de l'action en recouvrement.....	127
1- L'instruction 12 C-1-98, BOI du 31 mars 1998.....	128
2- La documentation administrative de base 12 C 6 3 du 30 octobre 1999	128
B- Les premières applications de l'article 47 de la loi de finances rectificative pour 2008	128
1- L'arrêt du 21 janvier 2010 de la Cour d'appel administrative de Marseille	129
2- L'arrêt du 29 décembre 2009 de la Cour d'appel administrative de Versailles.....	133
Conclusion chapitre II	137
Conclusion Titre II.....	138
Conclusion de la première partie	139
DEUXIEME PARTIE - LE TEMPS SUBI.....	140
TITRE I - LE TEMPS DEVASTATEUR.....	142
Chapitre I – Le risque de non-recouvrement de la créance fiscale.....	144
Section 1- Les limites des mesures de recouvrement.....	145
§1- Les limites des mesures de recouvrement prévues par les textes fiscaux.....	146
A- Les mesures spécifiques au droit fiscal tendant à la vente des biens du redevable de l'impôt.....	146
1- L'avis à tiers détenteur	146
2- La vente globale de fonds de commerce.....	148
B- Les mesures susceptibles de porter atteinte à la personne du redevable de l'impôt.....	149
1- La contrainte judiciaire.....	149
2- Les actions tendant à une condamnation pénale	150
C - Les mesures tendant à dissuader le contribuable de payer l'impôt à temps	151
1- Les intérêts de retard	153
2- Les majorations de droit.....	154

3 - Les intérêts moratoires.....	155
D- Les mesures tendant à l'adjonction d'un ou plusieurs autres débiteurs au redevable principal	157
E - Les mesures tendant à accorder un rang préférentiel au Trésor	160
1- Les privilèges du Trésor	160
2- L'hypothèque légale du Trésor	165
§2- Les limites des mesures de droit commun	168
A- Les mesures destinées à lutter contre l'organisation de l'insolvabilité	168
1- L'action paulienne	168
2- L'action en simulation	172
3- L'action oblique.....	173
B- Les mesures de droit commun susceptibles d'être utilisées pour le recouvrement de la créance fiscale	175
1- Les mesures conservatoires.....	175
2- Les saisies	178
a- La saisie-attribution.....	178
b- La saisie-vente.....	180
Section 2 - Les conséquences du non-recouvrement de la créance fiscale.....	181
§1- Pour l'Etat : les pertes de recettes	181
§2- Pour le comptable public : l'obligation de verser à l'Etat l'impôt non recouvré	182
A- Le non-recouvrement de la créance fiscale, fait générateur de la responsabilité des comptables publics	182
B- Les conditions de mise en œuvre de la responsabilité du comptable.....	184
1- L'absence ou l'insuffisance de diligences.....	185
2- Les possibilités de recouvrement compromises du fait de l'absence de diligences du comptable	188
C- La sanction de la responsabilité du comptable	188
Conclusion du chapitre I.....	190
Chapitre II- Les répercussions sur le contribuable de la crainte de non-recouvrement de l'impôt	191
Section 1 - Les lacunes de la protection par les textes fiscaux contre les effets potentiellement dévastateurs du temps.....	191
§1- Les mesures sollicitées auprès de l'autorité administrative : le sursis de paiement	192
A- La procédure du sursis de paiement.....	193
B- Les limites de la protection assurée par le sursis de paiement.....	196
§2- Les mesures sollicitées auprès de l'autorité juridictionnelle.....	199
A- Le référé-garantie	199

1- La recevabilité	200
2- La procédure	201
3- Les limites	203
B- Le référé-mesures conservatoires	205
1- La recevabilité	205
2- La procédure	207
3- Les limites	207
Section 2 - Le recours aux solutions du droit commun	209
§1- Un recours au droit commun ne garantissant toujours pas une protection parfaite	209
A- Les mesures prévues par le Code de justice administrative	209
1- Le référé-provision	210
a- La recevabilité	211
b- Le déroulement de la procédure	211
c- Les limites du référé-provision	212
2- Le référé-suspension	213
a- Les conditions du référé-suspension	213
b- Le déroulement de la procédure devant le juge du référé-suspension	217
c- Les limites du référé-suspension	218
3- Le sursis à exécution des décisions juridictionnelles	218
4- Le référé-liberté	221
B- Les mesures prévues par le Code de procédure civile	223
§2- Un recours justifié par l'insuffisance des solutions offertes par les textes fiscaux	224
A- Un manque de volonté politique	224
B- Une protection à améliorer	230
Conclusion du chapitre II	235
Conclusion du titre I	236
TITRE II - LE JUGE FACE AUX EFFETS DEVASTATEURS DU TEMPS	238
Chapitre I - L'amélioration de la protection du contribuable en situation d'urgence	241
Section 1- Le système mis en place par le juge administratif	241
§1- La restauration de l'efficacité du sursis de paiement	242
A- La prise en compte la situation de droit nouvelle créée par la réforme des procédures civiles d'exécution sur les modalités de recouvrement forcé de l'impôt	242
B- La restauration du plein effet du sursis de paiement	246
§2- L'érection de relais au sursis de paiement	254
A- Le sursis à exécution de la décision d'imposition ou de poursuites	254

1-La décision de Section du 17 décembre 1976	256
2- La décision de Section du 13 juin 1984	258
B- Le référé-suspension	265
§3- Le référé-provision, palliatif à l'absence procédure d'urgence en matière de restitution de crédits d'impôts	267
Section 2- Le système mis en place par le juge judiciaire.....	269
§1- La suspension des actes des poursuites par le juge judiciaire en dépit du principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires	270
A- Le rappel du principe	270
B- L'atteinte portée au principe par le juge judiciaire.....	272
1- Le sursis aux poursuites	272
2- L'octroi des délais de paiement	276
§2- Les raisons.....	277
A- Les défaillances de la jurisprudence administrative	277
B- L'ordre public économique.....	278
Conclusion du chapitre I.....	280
Chapitre II- Les divergences jurisprudentielles dans le traitement des demandes urgentes du contribuable	282
Section 1- La politique jurisprudentielle restrictive du juge administratif des référés	283
§1- La volonté très nette de conférer un caractère particulier aux demandes tendant à la suspension de l'exigibilité de l'impôt du contribuable	283
A- L'appréciation stricte du moyen sérieux	283
B- L'interprétation stricte du préjudice difficilement réparable.....	285
§2- Une volonté réaffirmée malgré la réforme du 30 juin 2000	291
A- La réforme du 30 juin 2000	291
B- La politique jurisprudentielle du juge administratif depuis la réforme.....	294
1- Le doute sérieux sur la légalité	294
2- L'urgence.....	296
a- L'urgence dans le contentieux général.....	296
b- La définition jurisprudentielle de l'urgence propre au contentieux fiscal	299
c- L'urgence particulière dans le cadre du référé-liberté.....	303
Section 2 - La politique jurisprudentielle volontariste du juge judiciaire	304
§1- Une approche volontariste largement favorable au contribuable	305
A- Une appréciation souple de l'urgence dans la mise en œuvre des pouvoirs de l'article 808 du Code de procédure civile	305

B- Une utilisation de l'article 809 du Code de procédure civile reflétant la volonté de garantir la protection effective des droits du contribuable en situation d'urgence.....	309
§2- Une approche volontariste à replacer dans un contexte particulier	310
A- La diversité des outils juridiques au service du juge judiciaire	310
1- Les référés en cas d'urgence de l'article 808 du Code de procédure civile	310
2- Les référés en cas de dommage imminent ou de trouble manifestement illicite de l'article 809 alinéa 1er du Code de procédure civile.....	311
B- Le déclin de l'urgence dans la mise en œuvre des pouvoirs du juge civil des référés.....	313
Conclusion du chapitre II	315
Conclusion du titre II.....	316
Conclusion de la deuxième partie	318
Conclusion générale	319
BIBLIOGRAPHIE.....	324
I -Thèses.....	324
II- Ouvrages juridiques	325
1- Ouvrages juridiques généraux	325
2- Ouvrages juridiques spécialisés	327
III- Mélanges	330
IV- Actes de colloques	331
V- Articles, notes, études, observations et chroniques.....	331
VI- Conclusions.....	335
VII- Rapports.....	340
TABLE DE JURISPRUDENCE.....	341
I- Juridictions administratives	341
1- Conseil d'Etat.....	341
a- Arrêts du Conseil d'Etat	341
b- Avis du Conseil d'Etat.....	353
2 - Cour administrative d'appel	353
3- Tribunal administratif.....	354
II- Juridictions judiciaires	354
1- Cour de Cassation	354
2- Cour d'appel	359
3- Tribunal de grande instance	360
III- Cour des Comptes	360
IV- Tribunal des conflits	361
V - Cour Européenne des Droits de l'Homme.....	361

Index alphabétique.....	362
Table des matières	366