



INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 03-006-A3 du 20 janvier 2003

NOR : BUD R 03 00006 J

Référence publiée au **Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique**

PROCÉDURES SUSPENSIVES DE PAIEMENT.

ANALYSE

Titre 1 : le sursis légal de paiement

Date d'application : 08/01/2003

MOTS-CLÉS

RECOUVREMENT ; CONTENTIEUX ; SURSIS LÉGAL DE PAIEMENT ;
GARANTIES ; RÉFÉRÉ FISCAL ; SURSIS À EXÉCUTION ; RÉFÉRÉ SUSPENSION

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Instruction n° 87-056-A3 du 6 mai 1987
Instruction n° 87-123-A3 du 21 octobre 1987.

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

RGP	TPG	RF	T										

DIFFUSION

GT 3

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

4^{ème} Sous-direction - Bureau 4B

PRÉAMBULE

La présente instruction codificatrice a pour objet de faire le point sur l'ensemble des procédures suspensives de paiement.

Elle comportera 5 titres : le sursis légal de paiement, les garanties, le référé fiscal, le sursis à exécution et le référé-suspension.

La première partie est donc consacrée à la procédure de sursis légal de paiement.

Le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises en recouvrement à son encontre n'est pas dispensé de payer les sommes en cause.

Pour pouvoir différer le paiement de ces impositions, il lui appartient de demander le bénéfice du sursis légal de paiement, conformément à l'article L. 277 du livre des procédures fiscales.

Eu égard à l'évolution de la jurisprudence en la matière, à la modification de l'article L. 277 du livre des procédures fiscales par la loi de finances pour 2002 et à la création de l'article R. 277-7, il a paru nécessaire de rappeler les règles applicables en matière de sursis légal de paiement.

Selon l'article L. 277 du livre des procédures fiscales, tel que modifié par la loi de finances pour 2002 :

« Le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge peut, 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, être autorisé à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes. Le sursis de paiement ne peut être refusé au contribuable que s'il n'a pas constitué auprès du comptable les garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor.

Lorsque l'administration a fait application des majorations prévues à l'article 1729 du code général des impôts, les garanties demandées ne peuvent excéder le montant des pénalités de retard qui seraient exigibles si la bonne foi n'avait pas été mise en cause.

En cas de réclamation relative à l'assiette d'impositions et portant sur un montant de droits inférieur à celui fixé par décret, le débiteur est dispensé de constituer des garanties.

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. 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 le comptable a fait procéder à une saisie conservatoire en application de l'alinéa précédent, le contribuable peut demander au juge du référé prévu, selon le cas, aux articles L. 279 et L. 279 A, 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 ».

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur Général de la Comptabilité Publique

LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ DE LA 4^{ÈME} SOUS-DIRECTION

HERVÉ GUILLOU

SOMMAIRE

PRÉAMBULE	1
TITRE 1 LE SURSIS LÉGAL DE PAIEMENT.....	4
CHAPITRE 1 LES CONDITIONS D'OCTROI DU SURSIS LÉGAL DE PAIEMENT	5
1. Le dépôt d'une réclamation d'assiette régulière assortie d'une demande de sursis légal de paiement	5
1.1. Le dépôt d'une réclamation d'assiette régulière	5
1.1.1. La recevabilité d'une réclamation d'assiette	5
1.1.2. Une simple demande de sursis de paiement sans réclamation d'assiette	6
1.2. Une demande de sursis de paiement	6
2. La constitution de garanties	7
2.1. La procédure	7
2.1.1. Le débiteur propose des garanties acceptées par le comptable	7
2.1.2. Le débiteur ne répond pas dans le délai de 15 jours à compter de la réception de la demande formulée par le comptable	8
2.1.3. Les garanties proposées à l'appui de la demande de sursis de paiement sont insuffisantes ou la nature de ces garanties ne permet pas de les accepter.	8
2.1.4. Le comptable ne répond pas à la proposition de garantie	8
2.1.5. Le débiteur demande la dispense de garanties	8
2.2. Le montant des impositions à garantir	9
3. La durée du sursis légal de paiement	9
CHAPITRE 2 LES EFFETS D'UNE DEMANDE DE SURSIS LÉGAL DE PAIEMENT	11
1. Sur l'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement	11
1.1. En cas de constitution de garantie	11
1.2. En l'absence de constitution de garantie	11
1.2.1. Pour les RSP déposées avant le 1 ^{er} janvier 2002	11
1.2.2. Pour les RSP déposées après le 1 ^{er} janvier 2002	11
2. Sur les actes de poursuites notifiés antérieurement	12
3. Sur la majoration de 10 %	13
4. Sur la prise de mesures conservatoires	13

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 : Exemple de P 247 A	14
ANNEXE N° 2 : Exemple de P 247 B.....	16

TITRE 1

LE SURSIS LÉGAL DE PAIEMENT

CHAPITRE 1

LES CONDITIONS D'OCTROI DU SURSIS LÉGAL DE PAIEMENT

Pour pouvoir bénéficier de l'ensemble des effets du sursis légal de paiement, un contribuable doit, d'une part, déposer une réclamation d'assiette régulière assortie d'une demande de sursis de paiement et, d'autre part, avoir constitué des garanties de nature à assurer le recouvrement de la créance du Trésor.

1. LE DÉPÔT D'UNE RÉCLAMATION D'ASSIETTE RÉGULIÈRE ASSORTIE D'UNE DEMANDE DE SURSIS LÉGAL DE PAIEMENT

1.1. LE DÉPÔT D'UNE RÉCLAMATION D'ASSIETTE RÉGULIÈRE

La demande de sursis légal de paiement est une demande accessoire à une réclamation d'assiette ; dès lors, la recevabilité de cette demande est conditionnée par celle de la réclamation d'assiette.

En d'autres termes, si la réclamation d'assiette est irrecevable, la demande de sursis de paiement l'est également et ne peut emporter aucun effet, tant en ce qui concerne l'exigibilité des impositions contestées que la prescription de l'action en recouvrement.

En pratique, la production d'une copie de la réclamation d'assiette ou l'indication du dépôt d'une telle réclamation par le débiteur n'est pas suffisante pour justifier du dépôt effectif de cette réclamation.

Il conviendra donc, en cas de doute, de vérifier auprès du service de l'assiette l'existence et la régularité de la réclamation.

1.1.1. La recevabilité d'une réclamation d'assiette

Pour être recevable, la réclamation d'assiette doit être présentée avant l'expiration du délai légal de contestation et être chiffrée, c'est-à-dire qu'elle doit préciser le montant ou les bases du dégrèvement sollicité (Conseil d'Etat, 11 janvier 1984, MILLIENNE, req. n° 37 480, RJF 3/84, n° 371 ; 2 mars 1994, ROGE, req. n° 104 837, RJF 5/94, n° 641).

L'article R.* 196-1 du livre des procédures fiscales précise 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 de la mise en recouvrement ».

Selon l'article R.* 196-2, « pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts directs locaux et aux taxes annexes, doivent être présentées à l'administration des impôts au plus tard le 31 décembre de l'année suivant l'année de la mise en recouvrement du rôle ».

Enfin, selon l'article R.* 196-3, « dans le cas où un contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de redressement de la part de l'administration des impôts, il dispose d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations ».

Les autres conditions de recevabilité sont exposées à l'article R.* 197-3, à savoir :

« Toute réclamation doit à peine d'irrecevabilité :

- a) mentionner l'imposition contestée ;
- b) contenir l'exposé sommaire des moyens et les conclusions de la partie ;

- c) porter la signature manuscrite de son auteur ; à défaut l'administration invite par lettre recommandée avec demande d'avis de réception le contribuable à signer la réclamation dans un délai de trente jours ;
- d) être accompagnée soit de l'avis d'imposition, d'une copie de cet avis ou d'un extrait du rôle, soit de l'avis de mise en recouvrement ou d'une copie de cet avis, soit, dans le cas où l'impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement, d'une pièce justifiant le montant de la retenue ou du versement.

La réclamation peut être régularisée à tout moment par la production de l'une des pièces énumérées au d ».

1.1.2. Une simple demande de sursis de paiement sans réclamation d'assiette

Il résulte des dispositions de l'article L. 277 « que le bénéfice du sursis de paiement qu'elles prévoient n'est ouvert, dans certaines conditions, qu'au contribuable qui, dans une réclamation formée dans les conditions prévues au chapitre 1^{er} du titre III du LPF, a contesté les impositions au paiement desquelles il demande à surseoir ».

Dans ces conditions, une lettre ne demandant que le sursis de paiement, sans demande en décharge ou de réduction, n'accorde pas au débiteur le bénéfice du sursis de paiement (Conseil d'Etat, 17 novembre 1986, req. n° 73 702, RJF 1/87, n° 124).

Une lettre ne demandant que le sursis de paiement n'a donc aucun effet sur la prescription de l'action en recouvrement qui continue à courir à l'encontre du comptable. Cette solution est identique depuis le 1^{er} janvier 2002, date d'entrée en vigueur de la modification de l'article L. 277 du livre des procédures fiscales, puisque le débiteur n'a, dans ce cas, déposé aucune réclamation suspensive de paiement.

Enfin, l'octroi du sursis légal de paiement étant subordonné au dépôt d'une réclamation contentieuse par le contribuable, ce dernier ne peut bénéficier du sursis de paiement même s'il a constitué des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor (Conseil d'Etat, 2 juin 1989, COMAP, req. n° 55 514, RJF 8-9/89, n° 1044).

Tel est le cas d'une demande adressée à l'administration fiscale qui n'a pas le caractère d'une réclamation contentieuse même si elle est assortie d'une demande de sursis de paiement.

La circonstance que le débiteur ait constitué, auprès du comptable public, même saisi à tort par le service d'assiette, les garanties propres à assurer le recouvrement de l'imposition concernée, ne peut avoir pour effet de couvrir l'irrecevabilité dont était entachée une telle demande de sursis de paiement.

1.2. UNE DEMANDE DE SURSIS DE PAIEMENT

Le simple dépôt d'une réclamation d'assiette ne dispense pas le débiteur de régler la ou les impositions en cause.

En effet, le dépôt d'une réclamation d'assiette non assortie d'une demande de sursis légal de paiement, n'a aucun effet sur l'exigibilité de la créance ni sur la prescription de l'action en recouvrement.

Il en serait de même si le débiteur avait constitué des garanties : le dépôt d'une réclamation d'assiette ne saurait valoir réclamation suspensive de paiement même en cas de constitution de garanties, tant que le débiteur n'a pas expressément formulé de demande de sursis légal de paiement.

Par ailleurs, « le contribuable qui désire obtenir le sursis de paiement doit en faire expressément la demande dans sa réclamation préalable ; à défaut une telle demande ne peut être présentée pour la première fois devant le juge administratif » (Conseil d'Etat, 7 janvier 1985, req. n° 31 194, RJF 3/85, n° 427).

Enfin, un débiteur ne peut présenter de demande de sursis de paiement à l'appui d'une opposition à poursuite, une contestation relative au recouvrement ne pouvant s'analyser comme une réclamation d'assiette (Conseil d'Etat, 13 juillet 1966, req. n° 41 125).

2. LA CONSTITUTION DE GARANTIES

Pour pouvoir bénéficier du sursis légal de paiement, le redevable doit présenter des garanties suffisantes soit spontanément dès le dépôt de la réclamation suspensive de paiement, soit à la demande du comptable du Trésor.

Il convient de préciser qu'il n'y a plus lieu, à compter du 24 février 2002, date de publication du décret n° 2002-246 du 18 février 2002 créant l'article R. 277-7, de demander la constitution de garantie lorsque la réclamation d'assiette assortie d'une demande de sursis légal de paiement porte sur une somme inférieure à 3 000 €

Cette somme doit s'apprécier non par cote d'impositions contestées, mais pour le montant de la réclamation d'assiette tel qu'indiqué par les services de l'assiette sur l'avis 4075 bis.

En contrepartie, pour les réclamations portant sur un montant supérieur à cette somme, le comptable devra, *dans tous les cas*, demander la constitution de garanties.

2.1. LA PROCÉDURE

Le 1^{er} alinéa de l'article R.* 277-1 du LPF précise 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. 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 ».

La demande de constitution (imprimé P 247 A) doit être envoyée en recommandé avec demande d'avis de réception pour justifier de la date de sa réception par le débiteur et de l'écoulement du délai de 15 jours.

A la suite de cette demande, différents cas peuvent se produire :

2.1.1. Le débiteur propose des garanties acceptées par le comptable

Le comptable procède à l'examen des garanties proposées et, si leur valeur est suffisante pour couvrir les créances contestées, notifie au contribuable son accord.

Le comptable doit veiller à ce que les garanties offertes et acceptées soient sauvegardées pendant toute la durée du sursis de paiement (par exemple, en procédant au renouvellement d'inscription d'hypothèque).

En cas de dépréciation ou d'insuffisance révélée des garanties, il peut à tout moment demander au redevable, sur le fondement de l'article R.* 277-2 du livre des procédures fiscales, un complément de garanties. Le comptable doit alors adresser au redevable une lettre recommandée avec demande d'avis de réception en justifiant sa demande de complément de garanties.

Dans ce cas, ainsi que pour une remise en cause de dispense de garanties, la lettre indiquera que le contribuable dispose d'un délai de 15 jours pour faire connaître les garanties proposées, comme pour une demande initiale.

Enfin, le redevable peut être admis, par le comptable, à tout moment, à remplacer la garantie initialement constituée par une autre garantie d'une valeur et d'une sécurité au moins égale, conformément à l'article R.* 277-4 du livre des procédures fiscales.

2.1.2. Le débiteur ne répond pas dans le délai de 15 jours à compter de la réception de la demande formulée par le comptable

Dans ce cas, le contribuable ne bénéficie pas de l'ensemble des effets du sursis légal de paiement en l'absence de constitution de garanties.

Le comptable doit prendre des mesures conservatoires pour assurer le recouvrement ultérieur de sa créance.

2.1.3. Les garanties proposées à l'appui de la demande de sursis de paiement sont insuffisantes ou la nature de ces garanties ne permet pas de les accepter.

Le comptable notifie au redevable son refus en recommandé avec demande d'avis de réception (imprimé P 247 B).

La décision de rejet doit être signée et motivée, c'est-à-dire préciser les raisons pour lesquelles la garantie ne peut être acceptée.

Il convient, toutefois, de préciser que l'absence de motivation de la décision de rejet ne peut être contestée devant le juge du référé fiscal (Conseil d'Etat, 1^{er} décembre 1999, SA LUCAS FRANCE, req. n° 184 304).

En l'absence de dépôt de garantie, le comptable peut accorder des délais de paiement au contribuable afin de prendre en compte sa situation.

A défaut, le comptable doit prendre des mesures conservatoires de nature à assurer le recouvrement des impôts contestés.

2.1.4. Le comptable ne répond pas à la proposition de garantie

L'imposition n'est plus exigible tant que le comptable n'a pas accepté ou refusé les garanties produites par le débiteur.

Dans ces conditions, le comptable n'est plus fondé à notifier d'actes de poursuites qu'ils soient de nature conservatoire ou exécutoire (Conseil d'Etat, 8 janvier 1982, CROULARD, req. n° 15 543, RJF 3/82, n° 316).

Néanmoins, s'agissant des réclamations d'assiette assorties d'une demande de sursis de paiement déposées avant le 1^{er} janvier 2002, cette absence de réponse n'a aucun effet sur la prescription de l'action en recouvrement qui continue à courir, dans la mesure où le comptable n'est pas empêché légalement d'agir (puisqu'il lui appartient soit d'accepter soit de refuser la garantie).

2.1.5. Le débiteur demande la dispense de garanties

Le comptable peut, sous sa seule responsabilité, dispenser le redevable de constituer des garanties.

Néanmoins, en pratique, une telle possibilité ne saurait être admise qu'exceptionnellement, notamment eu égard aux risques d'organisation d'insolvabilité qu'elle entraînerait.

Le comptable peut aussi n'accepter qu'une garantie partielle si la solvabilité du débiteur lui paraît certaine et s'il apparaît de bonne foi.

Il peut aussi refuser la dispense demandée.

Quoiqu'il en soit, il doit informer le redevable de sa décision par lettre recommandée avec demande d'avis de réception.

La dispense de garantie peut toujours être remise en cause si la solvabilité du débiteur devient douteuse.

Dans ce cas, le comptable adressera une lettre recommandée avec demande d'avis de réception précisant les motifs pour lesquels il est mis fin à la dispense de garanties.

2.2. LE MONTANT DES IMPOSITIONS À GARANTIR

Les garanties doivent couvrir le montant en droits de l'imposition contestée et les pénalités d'assiette qui s'y rapportent.

Lorsque des majorations sont encourues pour mauvaise foi ou manœuvres frauduleuses conformément à l'article 1729 du CGI, le comptable ne doit demander des garanties que pour le montant contesté, déduction faite de ces pénalités.

En effet, le 2^{ème} alinéa de l'article L. 277 du LPF indique que le montant des pénalités de mauvaise foi n'a pas à être garanti.

De plus, le Conseil d'Etat a considéré qu'il résulte des dispositions de l'article L. 277 du livre des procédures fiscales « que la créance du Trésor dont il peut être exigé que le recouvrement ultérieur éventuel soit préservé par l'apport de garanties au comptable de la part du contribuable s'entend des seuls droits et majorations d'assiette, limitées au montant des pénalités de retard, dont le dégrèvement constitue l'objet de la réclamation formée par celui-ci et dont il demande que le paiement soit différé ».

Cette juridiction en a déduit que le montant de la majoration de 10 % et des frais de poursuites engagés antérieurement n'avaient pas à être garantis (Conseil d'Etat, 31 mai 2000, BERTHEAU, req n° 195 650).

En l'absence de dépôt de garanties, les mesures conservatoires devront être effectuées pour assurer le recouvrement de l'ensemble de la dette fiscale, pénalité de mauvaise foi, majoration et frais de poursuites inclus.

3. LA DURÉE DU SURSIS LÉGAL DE PAIEMENT

Le régime du sursis légal de paiement est applicable à compter de la date du dépôt d'une réclamation d'assiette assortie d'une demande de sursis auprès du service de l'assiette ou du service du recouvrement saisi à tort.

Il convient de rappeler que, dans ce dernier cas, l'article R.* 190-2 du LPF prévoit que « toute réclamation concernant l'assiette d'une imposition directe, adressée au service du recouvrement, est transmise par celui-ci au service de l'assiette ».

Aussi, en l'absence de transmission de la réclamation d'assiette au service compétent, le tribunal administratif peut-il être saisi de la décision implicite de rejet qui en résulte à l'expiration du délai de six mois prévu par le 2^{ème} alinéa de l'article R.* 199-1 du livre des procédures fiscales (Conseil d'Etat, 22 mai 1992, CESARIN, req. n° 66 398).

Dès lors, si un acte de poursuite est notifié après le dépôt de la réclamation, cet acte devra être annulé alors même que le comptable n'aurait été averti du dépôt de la réclamation que postérieurement par le service de l'assiette (Conseil d'Etat, 27 juillet 1984, Mme SENDER-TROUETTE, req. n° 42 701).

Le sursis légal de paiement prend fin en cas de décision définitive du service de l'assiette, c'est-à-dire non contestée devant le juge administratif dans les 2 mois de sa notification, ou lorsque le tribunal administratif statue sur le litige.

A ce titre, l'expiration du délai de six mois prévu au 2^{ème} alinéa de l'article R.* 199-1 du livre des procédures fiscales ouvre au débiteur la possibilité de saisir le tribunal administratif de sa réclamation d'assiette.

Néanmoins, n'étant enfermée dans aucun délai, cette possibilité de saisir le tribunal n'a donc strictement aucun effet sur la validité et les effets de la réclamation suspensive de paiement.

Enfin, la demande de sursis légal de paiement « n'a de portée que pendant la durée de l'instance devant le tribunal administratif ; dès lors que le tribunal s'est prononcé au fond, son jugement rend à nouveau exigibles les impositions dont il n'a pas prononcé la décharge » (Conseil d'Etat, 2 novembre 1987, DAVERIO, req. n° 73 849 ; 20 janvier 1988, SARL MANUFACTURE MEZINAISE DE LIEGES ET BOUCHONS, req. n° 66 745 ; 30 novembre 2001, DION, req. n° 234 654).

« Par suite, lorsque le tribunal s'est prononcé au fond, son jugement rend à nouveau exigibles les impositions dont il n'a pas prononcé la décharge ».

De même, ni l'appel interjeté à l'encontre du jugement ayant rejeté la contestation d'assiette, ni la demande de sursis à exécution de ce jugement n'ont d'effet suspensif. Ils ne sauraient donc « faire obstacle à ce que le comptable du Trésor poursuive le recouvrement de celles des impositions qui restent ou sont redevenues exigibles » (Conseil d'Etat, 30 novembre 2001, DION, req. n° 234 654).

Dans ces conditions, seule une décision de la cour administrative d'appel prononçant le bénéfice du sursis à exécution ou du référé-suspension au profit du redevable présenterait ce caractère suspensif.

CHAPITRE 2

LES EFFETS D'UNE DEMANDE DE SURSIS LÉGAL DE PAIEMENT

1. SUR L'EXIGIBILITÉ DE LA CRÉANCE ET LA PRESCRIPTION DE L'ACTION EN RECOUVREMENT

1.1. EN CAS DE CONSTITUTION DE GARANTIE

« La demande de sursis de paiement produite à l'appui d'une réclamation contentieuse régulière, qui, sous condition de la constitution de garanties, suspend l'exigibilité de l'impôt à la date de sa réception par l'administration et met ainsi le comptable dans l'impossibilité d'agir, est suspensive de la prescription de l'action en recouvrement » (avis du Conseil d'Etat, 30 avril 1996, RJF 10/96, n° 1229).

Le fait que la garantie constituée soit devenue caduque, par exemple en l'absence de renouvellement de l'inscription de l'hypothèque légale du Trésor, reste, en principe, sans influence sur la suspension de l'exigibilité de l'impôt résultant de la réclamation suspensive de paiement.

Lorsque le débiteur a présenté des garanties qui ont été acceptées par le comptable, le sursis de paiement est acquis à ce redevable et l'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues jusqu'à l'intervention d'une décision définitive du service de l'assiette ou du jugement du tribunal administratif.

1.2. EN L'ABSENCE DE CONSTITUTION DE GARANTIE

1.2.1. Pour les RSP déposées avant le 1^{er} janvier 2002

Les impositions redeviennent exigibles à l'expiration du délai de 15 jours accordé au débiteur pour proposer des garanties en l'absence de réponse à cette demande (Conseil d'Etat, 24 avril 1981, société « TRANCHANT FRÈRES », req. n° 16 130, RJF 7-8/81, n° 724 ; 10 juin 1983, MARTINEZ, req. n° 26 504, RJF 8-9/83, n° 1076 ; 17 avril 1989, PEYROTTE, req. n° 83 911, RJF 6/89, n° 767).

Elles redeviennent également exigibles à compter de la date de notification de la décision de rejet des garanties.

Les impositions étant exigibles, le comptable ne saurait être considéré comme étant empêché légalement d'agir et la prescription de l'action en recouvrement n'est, dans ces conditions, pas suspendue.

Il appartient donc au comptable de veiller à interrompre régulièrement la prescription en diligentant des mesures conservatoires pour les impôts contestés.

1.2.2. Pour les RSP déposées après le 1^{er} janvier 2002

L'article L. 277 modifié par la loi de finances pour 2002 prévoit que « 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 ».

Cette disposition ne s'applique pas rétroactivement aux réclamations déposées antérieurement, mais seulement aux réclamations déposées depuis le 1^{er} janvier 2002.

L'objectif de cette modification de l'article L. 277 est de rendre cohérent le droit pour un débiteur de différer le paiement des impositions qu'il conteste - même s'il ne veut ou ne peut constituer les garanties demandées - avec le droit du Trésor de prendre les mesures conservatoires les plus efficaces en termes de recouvrement.

En effet, eu égard à la durée des contentieux d'assiette, le comptable devait auparavant souvent engager des mesures de nature conservatoire non pas pour garantir le recouvrement de la créance du Trésor, mais dans le seul but d'interrompre la prescription.

Or, cette multiplicité de procédures n'apportait aucune plus-value au recouvrement des impôts, et était coûteuse en temps et en argent tant pour l'Etat que pour le contribuable.

En outre, le rôle des comptables publics est véritablement d'assurer le recouvrement des créances qu'ils ont prises en charge et non d'interrompre la prescription en multipliant les commandements et les saisies conservatoires inefficaces sur le plan du recouvrement.

Toutefois, la modification de l'article L. 277 du livre des procédures fiscales permet de simplifier le travail des comptables, mais pas de justifier leur inactivité dès lors qu'un contribuable aura déposé une réclamation d'assiette assortie d'une demande de sursis de paiement.

Dans tous les cas au-delà du seuil de 3000 € il appartiendra au comptable de demander au débiteur de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor et, à défaut, de prendre les mesures conservatoires les plus efficaces pour obtenir le recouvrement ultérieur des impositions contestées.

Enfin, il ne faut pas oublier que la prescription recommence à courir à compter d'une décision définitive du service de l'assiette ou de l'intervention du jugement du tribunal administratif. A ce titre, rien n'interdit à un comptable d'obtenir le recouvrement d'une créance redevenue exigible à la suite du rejet de la réclamation d'assiette, notamment en réalisant la garantie constituée par le débiteur, la saisine d'une cour administrative d'appel ou du conseil d'Etat n'ayant en elle-même aucun effet suspensif.

2. SUR LES ACTES DE POURSUITES NOTIFIÉS ANTÉRIEUREMENT

Une poursuite notifiée préalablement à la demande de sursis de paiement devient caduque à compter du dépôt de celle-ci (Conseil d'Etat, 8 janvier 1982, CROULARD, req. n° 15 543, RJF 3/82, n° 316 ; 27 juillet 1984, Mme SENDER-TROUETTE, req. n° 42 701).

Cette caducité n'est pas liée à la présentation de garanties ni à leur acceptation par le comptable public, mais au simple dépôt de la réclamation.

Dès lors, les actes de poursuites effectués avant la demande de sursis de paiement sont privés d'effet pour l'avenir à compter du dépôt de la demande.

Néanmoins, ils continuent de produire leurs effets antérieurement au dépôt de la réclamation suspensive de paiement.

A ce titre, ils conservent leur effet interruptif de prescription et les frais de poursuites restent dus par le débiteur (Conseil d'Etat, 3 juin 1987, Mme DOKHAN, req. n° 66 723, RJF 7/87, n° 843 ; 9 mai 1990, SCI SAINTE-CATHERINE, req. n° 77 416).

C'est pourquoi, le comptable n'a pas à donner mainlevée d'un commandement devenu caduc.

Par ailleurs, lorsque la demande de sursis de paiement porte sur une partie seulement des impôts restant dus, la caducité des actes de poursuites ne vaut qu'à hauteur de ces impositions contestées.

Enfin, un avis à tiers détenteur notifié antérieurement au dépôt de la réclamation suspensive de paiement ne saurait être remis en cause, dans la mesure où cet acte a produit l'intégralité de ses effets au jour de sa notification (Conseil d'Etat, 15 octobre 1997, SARL ECIOM ; Cour de cassation, chambre commerciale, 30 novembre 1999, BENGIO, n° 1924 ; 24 octobre 2000, BERREVILLE, n° 1739).

Les versements effectués par le tiers saisi après le dépôt de la réclamation suspensive de paiement seront imputés sur la dette fiscale.

3. SUR LA MAJORATION DE 10 %

Selon l'article 1761 du code général des impôts, « une majoration de 10 % est appliquée au montant des cotisations ou fractions de cotisations soumises aux conditions d'exigibilité prévues par l'article 1663 qui n'ont pas été réglées dans les 45 jours au plus tard après la date de mise en recouvrement du rôle ».

Le dépôt d'une réclamation suspensive de paiement, même si le débiteur a constitué des garanties, n'a aucun effet sur la date d'application de cette majoration.

En effet, il ne saurait résulter de ces dispositions que le sursis de paiement, alors même qu'il suspend l'exigibilité des impositions contestées, aurait pour effet de soustraire à l'application de la majoration de 10 % prévue par l'article 1761, les sommes restant à la charge du contribuable en cas de rejet total ou partiel de sa contestation.

4. SUR LA PRISE DE MESURES CONSERVATOIRES

« 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 ».

Dès lors que le débiteur n'aura pas produit de garantie, l'ensemble des impositions en cause doivent faire l'objet de mesures conservatoires : outre l'imposition en principal et les intérêts de retard, peuvent donc être visées les majoration de 10 %, frais de poursuites et pénalité de mauvaise foi.

Les mesures conservatoires pouvant être prises par le comptable sont celles de droit commun, à savoir les saisies conservatoires sur les biens meubles corporels, les créances et les droits d'associés et valeurs mobilières.

Par contre, l'avis à tiers détenteur ne peut désormais plus être utilisé dans ce cas, puisqu'il ne s'agit pas d'une mesure de nature conservatoire (Cour de cassation, chambre commerciale, 16 décembre 1997, ASSOCIATION WAGRAM BILLARD CLUB ; 25 avril 2001, CANTIN).

L'impossibilité d'utiliser la procédure d'avis à tiers détenteur dans un tel cas ne dispense pas les comptables d'avoir recours à la procédure de saisie conservatoire de créances, sauf s'agissant des rémunérations qui ne peuvent faire l'objet d'une saisie conservatoire (article L. 145-6 du code du travail).

Il convient, enfin, de rappeler que, pour les réclamations suspensives de paiement sans constitution de garanties déposées avant le 1^{er} janvier 2002, la prise de mesures conservatoires a, notamment, pour objet d'interrompre la prescription de l'action en recouvrement.

S'agissant des réclamations d'assiette assorties d'une demande de sursis de paiement déposées postérieurement, les mesures conservatoires doivent être prises pour assurer le recouvrement ultérieur de la créance alors même que la prescription de l'action en recouvrement reste suspendue.

ANNEXE N° 1 : Exemple de P 247 A




TRÉSOR PUBLIC

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

TRÉSORERIE

, le

Téléphone :

Télécopie :

Mél. :

.....

Référence à rappeler :

OBJET : Réclamation – Constitution de garanties

.....

Exercice article/ Rôle n°.....

Mis en recouvrement le

Madame, Monsieur,

Par une réclamation déposée le, vous avez contesté le bien-fondé des impositions désignées ci-contre et demandé à surseoir au paiement de la partie contestée de ces impositions, dans les conditions prévues par les articles L. 277 et R*277-1 du Livre des procédures fiscales.

J'ai l'honneur de vous faire connaître que, conformément à ces dispositions, il vous appartient de constituer des garanties pour le montant des droits et des pénalités de retard qui seraient exigibles si la bonne foi n'avait pas été mise en cause soit :

Principal.....	€
Pénalités.....	€
Total.....	€

Ces garanties peuvent être constituées par :

- un versement en espèces qui sera effectué à un compte d'attente au Trésor,
- des créances sur le Trésor,
- la présentation d'une caution,
- des valeurs mobilières,
- des marchandises déposées dans les magasins agréés par l'État et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor,
- des affectations hypothécaires,
- des nantissements de fonds de commerce.

Il vous incombe dans les QUINZE JOURS à compter de la réception de la présente lettre, de me faire connaître les garanties que vous proposez de constituer, sans quoi vous ne pourriez pas bénéficier des effets du sursis légal de paiement.

Je me tiens à votre disposition pour vous fournir tous renseignements utiles à ce sujet.

Je vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de mes sentiments distingués.

Le Comptable du Trésor

ANNEXE N° 1 (suite et fin)

Extraits du Livre des procédures fiscales**Article L. 277**

Le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge peut, 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, être autorisé à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes. Le sursis de paiement ne peut être refusé au contribuable que s'il n'a pas constitué auprès du comptable les garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor.

Lorsque l'administration a fait application des majorations prévues à l'article 1729 du code général des impôts, les garanties demandées ne peuvent excéder le montant des pénalités de retard qui seraient exigibles si la bonne foi n'avait pas été mise en cause.

En cas de réclamation relative à l'assiette d'impositions et portant sur un montant de droits inférieur à celui fixé par décret, le débiteur est dispensé de constituer des garanties.

À défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés. 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 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, 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.

Article R.* 277-1

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.

Ces garanties peuvent être constituées par un versement en espèces qui sera effectué à un compte d'attente au Trésor, par des créances sur le Trésor, par la présentation d'une caution, par des valeurs mobilières, des marchandises déposées dans des magasins agréés par l'État et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor, par des affectations hypothécaires, par des nantissements de fonds de commerce.

Si le comptable estime ne pas pouvoir accepter les garanties offertes par le contribuable parce qu'elles ne répondent pas aux conditions prévues au deuxième alinéa, il lui notifie sa décision par lettre recommandée.

Article R.* 277-2

En cas de dépréciation ou d'insuffisance révélée des garanties constituées, l'administration peut à tout moment, dans les mêmes conditions que celles prévues par les articles L. 277 et L. 279, demander au redevable, par lettre recommandée avec avis de réception, un complément de garantie pour assurer le recouvrement de la somme contestée. Les poursuites sont reprises si le redevable ne satisfait pas, dans le délai d'un mois, à cette demande.

Article R.* 277-3

Lorsque des garanties autres que celles qui sont prévues à l'article R.* 277-1 sont offertes, elles ne peuvent être acceptées, sur la proposition du comptable chargé du recouvrement, que par le trésorier-payeur général ou par le receveur général des finances, trésorier-payeur général de la région parisienne s'il s'agit d'impôts directs perçus par voie de rôle, et par le directeur des services fiscaux ou le directeur régional des douanes et droits indirects, selon le cas, s'il s'agit d'autres impôts, droits ou taxes.

Article R. 277-4

Le contribuable peut être admis par le comptable chargé du recouvrement, à toute époque, à remplacer la garantie qu'il a constituée par l'une des autres garanties prévues à l'article R.* 277-3 d'une valeur au moins égale.

Article R. 277-5

À défaut de constitution de garantie, le contribuable qui a demandé à différer le paiement de l'impôt peut, en cas de saisie de matériel ou de marchandises indispensables à l'exercice de sa profession, être autorisé, soit par le trésorier-payeur général ou par le receveur général des finances, trésorier-payeur général de la région parisienne, soit par le directeur des services fiscaux ou le directeur régional des douanes et droits indirects, selon le cas, après avis du comptable chargé du recouvrement, à vendre des objets saisis, à charge par lui soit de les remplacer par des objets de valeur au moins égale, soit d'en consigner le prix de vente.

Article R. 277-6

Un arrêté du ministre chargé des finances détermine les conditions dans lesquelles les valeurs mobilières peuvent être constituées en garantie et notamment la nature de ces valeurs, ainsi que le montant pour lequel elles sont admises, ce montant étant calculé d'après le dernier cours coté au jour du dépôt.

Article R. 277-7

En cas de réclamation relative à l'assiette d'imposition et portant sur un montant de droits inférieur à 3 000 euros, le débiteur est dispensé de constituer des garanties.

ANNEXE N° 2 : Exemple de P 247 B




TRÉSOR PUBLIC

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

TRÉSORERIE

, le

Téléphone :

Télécopie :

Mél. :

.....
.....
.....
.....

Référence à rappeler :

OBJET : Réclamation – Constitution de garanties

.....

Exercice article/ Rôle n°

Mis en recouvrement le

Madame, Monsieur,

Par une réclamation déposée le , vous avez contesté le bien-fondé des impositions visées ci-dessus et demandé à surseoir au paiement de la partie contestée de ces impositions.

Par lettre du , je vous ai demandé, conformément aux dispositions des articles L. 277 et R.* 277-1 et suivants du livre des procédures fiscales, de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement des impôts contestés.

Par lettre du , vous avez proposé comme garanties

J'ai l'honneur de vous faire connaître que j'estime ne pas pouvoir accepter ces garanties qui ne répondent pas aux conditions posées par les textes susvisés pour les motifs suivants :

Je vous informe qu'à compter de la réception de cette lettre, vous disposez d'un délai de quinze jours, si vous souhaitez contester cette décision, pour saisir le juge du référé administratif dans les conditions de l'article L. 279 du livre des procédures fiscales.

Je vous précise, toutefois, que votre demande ne sera recevable que si vous avez préalablement déposé, à ma caisse, une consignation en espèces, une caution bancaire ou des valeurs mobilières cotées en bourse, pour une somme égale au dixième des impôts contestés, soit €

Je vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de mes sentiments distingués.

Le Comptable du Trésor

ANNEXE N° 2 (suite et fin)

Extraits du Livre des procédures fiscales**Article L. 277**

Le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge peut, 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, être autorisé à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes. Le sursis de paiement ne peut être refusé au contribuable que s'il n'a pas constitué auprès du comptable les garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor.

Lorsque l'administration a fait application des majorations prévues à l'article 1729 du code général des impôts, les garanties demandées ne peuvent excéder le montant des pénalités de retard qui seraient exigibles si la bonne foi n'avait pas été mise en cause.

En cas de réclamation relative à l'assiette d'impositions et portant sur un montant de droits inférieur à celui fixé par décret, le débiteur est dispensé de constituer des garanties.

À défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés. 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 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, 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.

Article L. 279

En matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, lorsque les garanties offertes par le contribuable ont été refusées, celui-ci peut, dans les quinze jours de la réception de la lettre recommandée qui lui a été adressée par le comptable, porter la contestation, par simple demande écrite, devant le juge du référé administratif, qui est un membre du tribunal administratif désigné par le président de ce tribunal.

Cette demande 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. Une caution bancaire ou la remise de valeurs mobilières cotées en bourse peut tenir lieu de consignation.

Le juge du référé décide dans le délai d'un mois si les garanties offertes répondent aux conditions prévues à l'article L. 277 et si, de ce fait, elles doivent être ou non acceptées par le comptable. Il peut également, dans le même délai, décider de dispenser le redevable de garanties autres que celles déjà constituées.

Dans les huit jours suivant la décision du juge ou l'expiration du délai laissé à ce dernier pour statuer, le redevable et le comptable peuvent, par simple demande écrite, faire appel devant le tribunal administratif. Celui-ci, dans le délai d'un mois, décide si les garanties doivent être acceptées comme répondant aux conditions de l'article L. 277; à défaut de décision dans ce délai, la décision intervenue au premier degré est réputée confirmée.

Pendant la durée de la procédure de référé, le comptable ne peut exercer sur les biens du redevable aucune action autre que les mesures conservatoires prévues à l'article L. 277.

Lorsque le juge du référé estime suffisantes les garanties initialement offertes, les sommes consignées sont restituées. Dans le cas contraire, les garanties supplémentaires à présenter sont diminuées à due concurrence.

Article R.* 277-1

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.

Ces garanties peuvent être constituées par un versement en espèces qui sera effectué à un compte d'attente au Trésor, par des créances sur le Trésor, par la présentation d'une caution, par des valeurs mobilières, des marchandises déposées dans des magasins agréés par l'État et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor, par des affectations hypothécaires, par des nantissements de fonds de commerce.

Si le comptable estime ne pas pouvoir accepter les garanties offertes par le contribuable parce qu'elles ne répondent pas aux conditions prévues au deuxième alinéa, il lui notifie sa décision par lettre recommandée.

Article R.* 277-2

En cas de dépréciation ou d'insuffisance révélée des garanties constituées, l'administration peut à tout moment, dans les mêmes conditions que celles prévues par les articles L. 277 et L. 279, demander au redevable, par lettre recommandée avec avis de réception, un complément de garantie pour assurer le recouvrement de la somme contestée. Les poursuites sont reprises si le redevable ne satisfait pas, dans le délai d'un mois, à cette demande.

Article R.* 277-3

Lorsque des garanties autres que celles qui sont prévues à l'article R.* 277-1 sont offertes, elles ne peuvent être acceptées, sur la proposition du comptable chargé du recouvrement, que par le trésorier-payeur général ou par le receveur général des finances, trésorier-payeur général de la région parisienne s'il s'agit d'impôts directs perçus par voie de rôle, et par le directeur des services fiscaux ou le directeur régional des douanes et droits indirects, selon le cas, s'il s'agit d'autres impôts, droits ou taxes.

Article R. 277-4

Le contribuable peut être admis par le comptable chargé du recouvrement, à toute époque, à remplacer la garantie qu'il a constituée par l'une des autres garanties prévues à l'article R.* 277-3 d'une valeur au moins égale.

Article R. 277-5

À défaut de constitution de garantie, le contribuable qui a demandé à différer le paiement de l'impôt peut, en cas de saisie de matériel ou de marchandises indispensables à l'exercice de sa profession, être autorisé, soit par le trésorier-payeur général ou par le receveur général des finances, trésorier-payeur général de la région parisienne, soit par le directeur des services fiscaux ou le directeur régional des douanes et droits indirects, selon le cas, après avis du comptable chargé du recouvrement, à vendre des objets saisis, à charge par lui soit de les remplacer par des objets de valeur au moins égale, soit d'en consigner le prix de vente.

Article R. 277-6

Un arrêté du ministre chargé des finances détermine les conditions dans lesquelles les valeurs mobilières peuvent être constituées en garantie et notamment la nature de ces valeurs, ainsi que le montant pour lequel elles sont admises, ce montant étant calculé d'après le dernier cours coté au jour du dépôt.

Article R. 277-7

En cas de réclamation relative à l'assiette d'imposition et portant sur un montant de droits inférieur à 3 000 euros, le débiteur est dispensé de constituer des garanties.