**LEÇON n°11**

(dernière leçon)

**LE CONTENTIEUX FISCAL**

TOUTE PETITE INTRODUCTION

Notre dernière leçon[[1]](#footnote-1) sur le contentieux fiscal sera répartie en trois chapitres qui vont nous permettre de faire le tour de la question. Naturellement, le gros de la matière se trouvera dans le deuxième chapitre. En effet, le chapitre 1 et le chapitre 3 seront plus *light*.

CHAP. 1 : LES PROCÉDURES NON CONTENTIEUSES

CHAP. 2 : LES PROCÉDURES CONTENTIEUSES

CHAP. 3 : ÉLÉMENTS SUR LE RECOUVREMENT DES IMPÔTS

**CHAPITRE 1 :**

**LES PROCÉDURES**

**NON CONTENTIEUSES**

Ce chapitre sera présenté en deux sections :

**Section 1 : Les décisions fondées sur l’équité :**

**Section 2 : Les procédures destinées à dégonfler les contentieux :**

**Section 1 : Les décisions fondées sur l’équité :**

On distinguera les remise gracieuses (A) des dégrèvements et restitutions d’office (B).

**A/ Les remises gracieuses :**

La notion de remise gracieuse peut être partielle ou totale. L’article L. 247 du LPF donne les appellations de remise ou modérations, c’est quasiment la même chose. La remise est totale alors que la modération n’est que partielle. On distinguera les cas de remises gracieuses et le régime des remises gracieuses. Cette pratique ignorée du public montre que l’administration fiscale n’est pas une machine mais qu’elle fait preuve de pragmatisme en tenant compte de la situation concrète dans laquelle se trouve le contribuable. Il ne s’agit pas d’une pratique dans laquelle l’administration est encadrée par les textes mais plutôt d’une marge de manœuvre laissée à l’administration pour apprécier selon les circonstances de l’espèce s’il n’est pas possible de faire un geste pour le contribuable. Pour bénéficier de ces remises, le contribuable doit être dans une situation de gêne ou d’indigence. La gêne est passagère et doit correspondre à des périodes de la vie où l’on est dans une situation particulièrement compliquée comme : un divorce, un chômage, il est alors indispensable d’établir les faits en fournissant à l’administration des pièces justificatives. L’indigence signifie que le contribuable n’a pas les moyens et se trouve dans un état de pauvreté qui a peu de chances de s’améliorer. Les entreprises peuvent aussi demander des remises pour tenir compte de leurs difficultés. C’est la commission des chefs de services financiers, présidée par le DDFIP qui décide dans l’intérêt général du principe et du montant des remises. Les 2/3 des demandes ont été suivies d’une remise d’un montant moyen de 656€ en 2018.

§1 Les cas de remise gracieuse :

a) Les remises de pénalités :

Elles représentent 71% du total des allégements non contentieux accordés en 2018 sur les impôts d’État. Elles peuvent porter sur tous les impôts directs et indirects, d’État ou locaux. L’article L. 247 du LPF permet à l’administration d’accorder des remises portant sur les sanctions et les intérêts de retard. Attention, les remises ne peuvent être accordées que sur des pénalités devenues définitives. Dans le cas inverse, ce sera la transaction qui permettra de négocier une réduction des pénalités non encore définitives. Voir schéma *infra*.

b) Les remises d’impôts :

Elles portent **sur le principal[[2]](#footnote-2)** et elles existent depuis la Révolution. Elles ne peuvent porter que sur les seuls impôts directs qui sont les impôts d’État (IR et IS) et les impôts locaux (TH, TF et CET). Actuellement, c’est toujours le même article L. 247 qui est à l’origine de cette possibilité. Il interdit toute transaction concernant les droits en principal. Il interdit expressément les remises sur les impôts indirects suivants : Droits d’enregistrement, IFI, taxe de publicité foncière, droit de timbre, taxe sur le chiffre d’affaires (essentiellement TVA) et d’une manière générale contributions indirectes[[3]](#footnote-3). A titre exceptionnel, les remises sur rappels de TVA sont possibles.

§2 Le régime des remises gracieuses :

Il est prévu par les textes avec une instruction des demandes et un contrôle des refus.

a) L’instruction des demandes :

Les demandes doivent être adressées à la direction des services fiscaux dont il dépend, soit sur papier libre soit en utilisant un formulaire dédié. En dessous de 200 000€ c’est le Directeur départemental des Finances publiques (DDFIP) qui est compétent sinon, c’est le ministre après avis d’un comité consultatif très important : le comité du contentieux fiscal, douanier et des changes (CCFDC). Il est composé de manière tripartite de conseillers d’État, de magistrats de la Cour des comptes et de la Cour de cassation. Il est présidé par un conseiller d’État, Mme Maryvonne de Saint PULGENT. Pour l’année 2018, le total des demandes de remises a été de 873 202 et 577 000 ont été accordées, soit les deux tiers. Sur ce total, le comité a été saisi de 128 affaires à fort enjeu pour lesquelles il a donné des avis de rejet pour seulement 16% des dossiers ce qui signifie 84% d’avis d’acceptation dont 63% de remises partielles et 21% de remises totales. La marge de manœuvre assez étendue de l’administration a été balisée par la doctrine administrative qui a fixé des lignes directrices.

b) Le contrôle des refus :

Le taux de rejet est d’un peu plus d’un tiers avec 37% toutes remises confondues. Le juge de l’excès de pouvoir contrôle les actes de refus de demande gracieuse qui constituent des actes administratifs faisant grief. Si l’administration fiscale a fourni un motif de droit erroné. Normalement, nous verrons que, pour les impôts indirects, c’est le juge judiciaire qui est compétent, même dans ce cas, le refus constitue un acte administratif. Si le refus est annulé, cela signifie que l’administration a commis une illégalité qui doit être corrigée par l’administration elle-même. Mais dans la pratique, les contentieux sont peu nombreux car l’administration fiscale apprécie la situation du contribuable en équité.

**B/ Les dégrèvements et restitutions d’office :**

Ces procédures signifient que la loi fiscale a décidé que le contribuable ne payerait pas l’impôt ce qui oblige l’administration à le lui restituer s’il l’a déjà payé. Le dégrèvement est une procédure encore plus simple, il s’agit d’une décision selon laquelle l’État se substitue au contribuable qui peut ne rien avoir à payer du tout (dégrèvement total) ou de n’avoir à payer qu’une partie de la cotisation (dégrèvement partiel).

L’intérêt de ces procédures est d’être possibles dans le délai de 4 ans à compter de l’expiration du délai contentieux. En général, ces procédures sont initiées par l’administration mais elles peuvent aussi être demandées par les contribuables ce qui plus rare. Toutefois, le juge administratif refuse la recevabilité des recours en annulation contre les décisions de refus sauf cas de recours des tiers.

Les dégrèvements sont retracés dans la mission remboursements et dégrèvements d’impôts qui est divisée en deux programmes :

Programme 200, R&D d’impôts d’État = 110 Mds€ en 2018.

Programme 201, R&D d’impôts locaux = 15,7 Mds€ en 2018.

**CONDITIONS DES REMISES & TRANSACTIONS FISCALES**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Art 327 du LPF | Remises ou modérations | Transactions |
| Droits en principal | Uniquement les impôts directs. Condition : le contribuable est dans une situation de gêne ou d’indigence. | Impossible. |
| Pénalités :  amendes fiscales, majorations d’impôts, intérêts de retard. | Tous les impôts ;  Condition : les pénalités et le cas échéant les impositions auxquelles elles s’ajoutent sont définitives.  (voies de recours épuisés) | Tous les impôts :  Condition : les pénalités et le cas échéant les impositions auxquelles elles s’ajoutent ne sont pas définitives.  Exclusions[[4]](#footnote-4) : si le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires et si l’administration envisage de mettre en mouvement l’action publique pour des infractions mentionnées au CGI. |
| Frais de poursuite et intérêts moratoires | Tous impôts :  Pas de conditions. | Non prévu par les textes |

Origine : Cour des comptes, Rapport public 2018, p. 66.

**Section 2 : Les procédures destinées à dégonfler les contentieux :**

Ces procédures ont permis de réduire les contentieux fiscaux qui sont passés de 24 000 par an en 2001 à 16 500 en 2018 ce qui signifie une baisse de 31,25% en 17 ans, soit une baisse moyenne de 1,8% par an. Voilà pourquoi, on peut dire que ce sont des procédures qui ont contribué à dégonfler les contentieux. On distinguera la transaction (A), la conciliation (B) et la médiation (C). Puis je vous dirai deux mots de la Loi ESSOC (D) car elle doit au moins être connue.

**A/ La transaction :**

En 2018, 1 206 transactions ont été acceptées par l’administration pour un montant total de 51,8 millions d’euros. Rapporté au nombre de cas, cela représente quand même une moyenne de 43 020€ par transaction en 2018. La transaction est une procédure pragmatique qui permet au contribuable insatisfait d’obtenir une réduction sur le montant des pénalités à condition de s’engager à s’abstenir de tout recours contentieux.

§1 Le champ d’application :

L’article L. 247 du LPF prévoit cette possibilité qui existe en France depuis 1822. La transaction ne peut pas porter sur le principal de l’impôt mais seulement sur les pénalités ce qui n’est déjà pas si mal. Les pénalités sont donc discutables dès lors qu’elles ne sont pas définitives. Bien entendu, si le contribuable a mis en œuvre des procédés dilatoires ou s’il est susceptible d’être poursuivi pénalement pour fraude fiscale, les pénalités s’appliqueront avec rigueur. Le contribuable doit être par conséquent de bonne foi. L’avantage de la transaction est d’obtenir le paiement rapide du principal. Le fisc diminue les pénalités pour mieux encaisser le principal. C’est une incitation qui constitue un terrain d’entente : on pourra toujours négocier les pénalités.

§2 La mise en œuvre :

Comme pour les remises gracieuses, les demandes doivent être adressées au DDFP sauf si les sommes en jeu sont supérieures à plus de 200 000€, dans ce cas c’est le ministre des Finances qui statue après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes. La proposition de transaction, une fois notifiée par l’administration, doit être acceptée dans le mois. En cas de refus, un REP est possible. Pas possible en cas de proposition jugée trop basse.

**B/ La conciliation :**

§1 Le recours gracieux est possible auprès de l’auteur de l’acte ou un recours hiérarchique auprès de son supérieur hiérarchique. Procédure sans formalisme.

§2 Le défenseur de droits :

Mais il a une activité très restreinte qui ne comporte que peu d’affaires dans le domaine fiscal.

§3 Le recours au ministre des Finances :

Le ministre sollicite l’avis d’un comité national d’experts composé de personnalités qualifiées.

§4 Le conciliateur fiscal départemental :

Il a été créé en 2003, pour éviter la saisine du juge par les destinataires des décisions de refus. Le conciliateur n’est pas compétent pour se prononcer sur la légalité de la procédure. Plus du tiers des décisions donnent satisfaction au contribuable. Avantage de cette saisine : elle n’interdit pas contrairement à la transaction, de saisir le juge ce qui permet de faire les deux en même temps et de se désister du recours contentieux si la proposition du conciliateur est plus intéressante.

**C/ La médiation :**

§1 Le médiateur fiscal :

Il a été créé en 2002 et 80% de son travail concerne les relations entre le contribuable et l’administration. A la différence du conciliateur qui est départemental, il s’agit d’un médiateur unique au niveau national. Mais comme le médiateur n’est pas un fonctionnaire des impôts mais quelqu’un d’extérieur, il ne peut prononcer de baisses de pénalités. Il ne peut proposer que des remises ou des transactions.

§2 L’appréciation de la médiation :

La médiation est assez décevante. Sur un petit total de 1 377 médiations en 2018, 61% ont été favorables aux contribuables ce qui est positif. Pourtant, seulement 20% ont eu des conséquences financières.

**Article L247 du Livre des Procédures Fiscales**

L'administration peut accorder sur la demande du contribuable ;

1° Des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence ;

2° Des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives ;

2° bis Des remises totales ou partielles des frais de poursuites mentionnés à [l'article 1912](https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000006313297&dateTexte=&categorieLien=cid)du code général des impôts et des intérêts moratoires prévus à l'article [L. 209](https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583&idArticle=LEGIARTI000006315978&dateTexte=&categorieLien=cid)du présent livre ;

3° Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.

Les dispositions des 2° et 3° sont le cas échéant applicables s'agissant des sommes dues au titre de l'intérêt de retard visé à [l'article 1727](https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000006312875&dateTexte=&categorieLien=cid) du code général des impôts.

L'administration peut également décharger de leur responsabilité les personnes tenues au paiement d'impositions dues par un tiers.

Aucune autorité publique ne peut accorder de remise totale ou partielle de droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes et contributions. Par dérogation, l'administration fiscale peut accorder une remise totale ou partielle des rappels de taxe sur la valeur ajoutée résultant de la caractérisation d'un établissement stable en France d'une entreprise étrangère, sous réserve que le montant de la taxe sur la valeur ajoutée rappelé ait été acquitté au titre des mêmes opérations par le preneur des biens et services fournis et n'ait pas été contesté par celui-ci dans le délai imparti pour l'introduction d'un recours contentieux.

L'administration ne peut transiger lorsque le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle.

**D/ La Loi ESSOC et le droit à l’erreur :**

Il s’agit de la loi n°2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d’une société de confiance. C’est une loi qui est destinée à faire passer le relations entre les administrations et les administrés de l’ancien au nouveau monde. D’un monde de la méfiance à celui de la confiance. 8 administrations sont concernées par cette loi et se sont engagées dans une démarche de confiance : DGFIP, DGDDI, Pôle-emploi, ACOSS, CNAF, CNAV, CNAM, CCMSA . On le voit très clairement, c’est la DGFIP qui est en tête de ligne et qui doit donner l’exemple de ces changements. La loi repose sur deux piliers. D’abord, faire confiance, c’est le droit à l’erreur qui permet au citoyen de bonne foi d’avoir le droit de se tromper. Mais ce droit à l’erreur ne s’appliquera ni aux récidivistes ni aux fraudeurs qui, par définition, sont de mauvaise foi (en effet le récidiviste a déjà violé la loi et recommence, quant au fraudeur il est animé d’une intention très claire et délibérée). Ensuite, et c’est le deuxième pilier : faire simple, en allégeant les démarches, généraliser l’interlocuteur unique, passer sur des procédures informatiques dématérialisées plus simples. L’objectif étant de faciliter les parcours de chaque français. Pour être plus concrets, on donnera deux exemples de l’application de cette loi :

§1 Premier exemple : **La réduction des intérêts de retard :**

Elle est prévue par l’article 5 de la loi ESSOC qui modifie l’article 1727 du CGI en y ajoutant un point V. Normalement, les intérêts de retard sont de 0,20% par mois soit 2,4% par an. Ces taux seront réduits de 50%, soit 0,10% par mois et 1,2% par an si le contribuable fait jouer son droit à l’erreur en respectant les 3 conditions cumulatives suivantes : 1. La régularisation du contribuable doit être spontanée et s’exercer à l’intérieur du délai de reprise. 2. Le contribuable doit être de bonne foi et ne pas avoir commis une erreur intentionnelle (qui serait une fraude). 3. Le contribuable doit payer ses droits en même temps qu’il dépose sa demande.

Article 1727-V du CGI – Le montant dû au titre de l'intérêt de retard est réduit de 50 % en cas de dépôt spontané par le contribuable, avant l'expiration du délai prévu pour l'exercice par l'administration de son droit de reprise, d'une déclaration rectificative à condition, d'une part, que la régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi et, d'autre part, que la déclaration soit accompagnée du paiement des droits simples ou, s'agissant des impositions recouvrées par voie de rôle, que le paiement soit effectué au plus tard à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition.  
  
A défaut de paiement immédiat des droits simples ou, s'agissant des impositions recouvrées par voie de rôle, de paiement effectué au plus tard à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition, le bénéfice de la réduction de 50 % de l'intérêt de retard prévu au premier alinéa du présent V est conservé en cas d'acceptation par le comptable public d'un plan de règlement des droits simples.

§2 Deuxième exemple : **La régularisation en cours de contrôle :**

La régularisation opérée par le contribuable en cours de contrôle qui, jusqu’à présent permettait de réduire de 30% le montant des intérêts de retard dans le cadre d’un examen de comptabilité, d’une vérification de comptabilité est étendue à l’examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) et aux contrôles sur pièces. Cette possibilité doit respecter les 5 conditions cumulatives suivantes fixées par l’article 62 du LPF modifié par l’article 9 de la Loi ESSOC :

1ère condition : Le contribuable doit formuler une demande expresse de régularisation en cours de contrôle dans les délais prévus qui peuvent être différents.

2ème condition : Le contribuable doit avoir souscrit dans les délais la déclaration initiale qui doit être corrigée.

3ème condition : Le contribuable doit être de bonne foi pour bénéficier du droit à l’erreur.

4ème condition : Le contribuable doit déposer une déclaration complémentaire de régularisation dans les 30 jours qui suivent sa demande de régularisation (visée à la 1ère condition).

5ème condition : Le contribuable doit s’acquitter dans les délais prévus de l’intégralité des droits supplémentaires et des intérêts de retard au taux réduit ou demander le bénéfice d’un plan de règlement.

**CHAPITRE 2 :**

**LES PROCÉDURES**

**CONTENTIEUSES**

Le contentieux fiscal présente une particularité par rapport aux autres contentieux : il est obligatoirement précédé d’une réclamation contentieuse préalable qui permet de régler plus de 99% des litiges fiscaux. Par déduction, nous pouvons comprendre assez facilement que le vrai contentieux ne concerne même pas 1% des cas, il y a les désistements. Le contentieux fiscal est toujours classé à part et il est rare que les spécialistes de contentieux fassent du contentieux général et du contentieux fiscal. Ce qui nous montre bien que la matière du contentieux fiscal est un domaine suffisamment spécialisé pour pouvoir en vivre soit comme magistrat, soit comme avocat[[5]](#footnote-5). Ce chapitre sera divisé en deux sections, une grosse et une petite :

**Section 1 : Le contentieux de droit commun, le contentieux de l’établissement de l’impôt :**

**Section 2 : Les contentieux accessoires, excès de pouvoir et plein contentieux.**

**Section 1 : Le contentieux de droit commun, le contentieux de l’établissement de l’impôt :**

Qu’est-ce que l’établissement de l’impôt ? Il s’agit de l’ensemble des opérations par lesquelles l’administration fiscale identifie le contribuable, fixe avec précision l’assiette, puis procède au calcul du montant dû (liquidation de l’impôt). C’est cet ensemble d’opérations qui suscite le plus de contestations de la part du contribuable. Cette section sera répartie en trois temps, d’abord l’objet du contentieux de l’impôt, ensuite la phase administrative, enfin la phase contentieuse.

A/ L’objet du contentieux de l’établissement de l’impôt :

B/ La phase administrative :

C/ La phase contentieuse :

**A/ L’objet du contentieux de l’établissement de l’impôt :**

L’organisation des services fiscaux désigne ce contentieux par l’expression de contentieux de l’assiette qui n’est en réalité pas limité aux seules questions d’assiette (base ou définition de la matière imposable). Le contentieux de l’assiette, c’est tout le contentieux qui n’est pas celui du recouvrement. C’est le contentieux de l’établissement de l’impôt.

§1 La diversité des demandes :

a) Les traits communs :

La demande a pour objectif de déterminer le montant de l’impôt légalement dû. Le procès fiscal est un procès fait à un acte (la décision d’imposition) dont le juge vérifie la conformité à la loi fiscale.

b) Les distinctions opérées par le LPF :

α) Erreurs d’assiette ou de liquidation : Les litiges peuvent porter sur une imposition primitive (figurant sur l’avis d’imposition) ou supplémentaire (après redressement), ou sur les pénalités.

ß) Répétition de l’indu fiscal :

C’est la non-conformité de la norme appliquée avec le droit international.

γ) Bénéfice d’un droit résultant d’un texte du droit fiscal comme par exemple le remboursement d’un crédit de TVA à la suite de l’annulation d’une vente.

c) Les cas d’actions en restitution à la suite d’une décision de justice :

Une décision de justice peut avoir constaté la contrariété d’un dispositif fiscal avec une règle de droit supérieure dans la hiérarchie des normes. Le juge s’est prononcé sur la question de la légalité mais sans en tirer les conséquences fiscales. Le contribuable dispose alors de 2 ans pour réclamer son dû.

§2 Le régime commun des réclamations contentieuses :

a) L’acte litigieux :

Seul le dernier acte peut être contesté et par là même toute la chaîne dont il procède. Pour les impôts établis par voie de rôle, c’est l’homologation des rôles qui peut être attaquée (IR, IS, TH, TF, CFE), pour les impôts indirects, c’est l’avis de mise en recouvrement qui peut être attaqué (AMR).

b) Les requérants potentiels : Il s’agit du contribuable ou de son représentant (avocat). En cas de décès, ce peut être l’héritier. Enfin, il peut s’agir des personnes solidaires au sens civil.

c) Le versement d’intérêts moratoires :

Ils sont de 0,20% par mois soit 2,4% par an.

Le taux est le même quand c’est l’administration qui est en retard et le contribuable. Quand c’est l’administration, on les appelle intérêts moratoires. Quand ce sont les contribuables, ce sont des intérêts de retard. Il y a deux termes mais c’est le même taux et le même calcul.

**B/ La phase administrative :**

Les services fiscaux ont reçu en 2018, un total de 2 857 000 réclamations contentieuses. Ont abouti, 2 840 300 réclamations, soit 99,41%. Par conséquent, la phase administrative débouche très souvent sur des solutions concrètes en donnant satisfaction au contribuable. Pourquoi ? tout simplement parce que la plupart des réclamations consistent à signaler des erreurs du contribuable dans ses déclarations. Ceci est très important à comprendre.

§1 La règle de la réclamation préalable :

Aucune contestation ne peut être portée directement devant le juge fiscal. Cette règle a d’abord été fixée pour les impôts directs par la loi du 27 décembre 1927, puis elle a été étendue à tous les impôts par la loi du 27 décembre 1963.

§2 La pratique de la réclamation préalable :

a) Les délais : Ils expirent au 31 décembre de la 2ème année qui suit celle de la mise en recouvrement ou du paiement en cas d’absence d’AMR. Par conséquent, c’est toujours plus de 2 ans contre 2 mois pour le contentieux de l’excès de pouvoir. Pour les impôts locaux c’est la même chose sauf que la durée est d’un an de moins. Mais les délais doivent être notifiés. Dans le cas contraire, la théorie de la connaissance acquise s’applique : le contribuable peut faire sa réclamation contentieuse avant le 31 décembre de la 3ème année qui suit la découverte de la possibilité d’une réclamation contentieuse. En cas de procédure de rectification (redressement), le délai est le même que le délai de reprise (3 ans). Par conséquent, les délais sont les mêmes pour l’administration et pour le contribuable.

b) Les destinataires : Il s’agit du service qui est à l’origine de l’impôt contesté. La réclamation doit être adressée au DDFIP. La procédure n’est pas formaliste, la réclamation doit indiquer clairement l’acte qui est contesté, les arguments et fournir les justifications. L’administration dispose de 6 mois pour répondre et motiver en cas de rejet. Si absence de réponse, les 6 mois sont assimilés à une décision de rejet. 98% des réclamations sont traités dans le délai inférieur à 3 mois.

**C/ La phase contentieuse :**

Les recours contentieux ne représentent qu’une toute petite partie des réclamations préalables, 16 700 saisines du juge fiscal, ne représentent que 0,59% du total des réclamations. C’est infime. Ce point C/ étant plus important que les autres et surtout plus gros, je passe les titres des § en gras. Au total, il y a 5 paragraphes.

**§1 La répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction :**

En gros, les impôts directs relèvent du juge administratif et les impôts indirects du juge judiciaire.

a) Les tentatives infructueuses de systématisation :

La doctrine a cherché des logiques d’explications rationnelles.

Par exemple Jean-Jacques BIENVENU ou Michel TROPER. Didier TRUCHET est contre le dualisme juridictionnel pour simplifier le système d’ensemble.

b) Les principes de répartition :

Ils sont fixés par l’article L. 199 du LPF. Les litiges en matière d’assiette relèvent du juge administratif : IR, IS, TVA, Impôts locaux, CSG sur les revenus du patrimoine et des produits de placements. Le juge judiciaire est compétent pour les droits d’enregistrement, la taxe de publicité foncière, droit de timbre, contributions indirectes et taxes assimilées. Le gros du contentieux judiciaire porte sur les droits de succession. Le contentieux de l’ISF et maintenant de l’IFI relève du juge judiciaire car ces impôts sont assimilés aux droits d’enregistrement. Les droits de douane étant rattachés aux droits indirects, ils relèvent de la juridiction judiciaire. Au sein des juridictions administratives, que représente le contentieux fiscal au sein du total du contentieux ? Par exemple au sein du TA de Montpellier, sur 6 chambres, la 2ème chambre s’occupe du contentieux fiscal et la 3ème de la fiscalité de l’urbanisme. Si l’on observe l’organisation de la Cour administrative d’appel de Marseille, elle comporte 9 chambres dont 2 chambres fiscales (3ème et 4èmes chambres). Au niveau du Conseil d’État, sur 10 chambres, il y a 4 chambres fiscales (voir infra, recours en cassation). Le dernier rapport public du Conseil d’État donne les chiffres des décisions rendues ce qui permet de mesurer la part que représente le contentieux fiscal en nombre de décisions juridictionnelles. Pour les TA on est à 10%[[6]](#footnote-6), pour les CAA le taux passe à 15%[[7]](#footnote-7), pour le Conseil d’État, les décisions rendues en matière fiscales représentent environ 20%[[8]](#footnote-8). Alors que le contentieux administratif ne cesse pas d’augmenter, le contentieux fiscal est en baisse.

**§2 Les prérogatives du juge de l’impôt :**

a) Un juge du plein contentieux objectif :

Le contentieux porte sur la situation du contribuable au regard de la loi fiscale qui découle du principe de la légalité de l’impôt. Les parties ont la possibilité de soulever des moyens nouveaux en cours d’instance. L’administration peut aussi demander au juge d’opérer une substitution de base légale pour donner à la décision un fondement plus solide. Mais le juge ne peut y procéder de lui-même sans demande de l’administration. Le contentieux fiscal s’intéresse à la légalité mais ne se limite pas à annuler car il peut modifier la décision en accordant une décharge (totale) ou une réduction (partielle). Le juge fiscal ne peut statuer *ultra petita* (au-delà des conclusions des parties).

b) La plénitude de compétence du juge de l’impôt :

α) Plénitude de compétence et principe de séparation des autorités administratives et judiciaires :

Le contentieux fiscal ne comporte quasiment pas de questions préjudicielles. Le juge judiciaire fiscal juge tout lui-même. Le juge administratif fiscal fait de même. TC, 17 octobre 2011, n°3828, SCEA du Chéneau, AJDA 2012, p. 27 chron. Guyomar et Domino.

ß) Les limites à la plénitude de compétence :

Si des faits ont été établis par le juge répressif, le juge administratif devra en tenir compte. C’est un moyen d’ordre public qui pourra être relevé par le juge à tous les stades de la procédure. En cas de problème d’interprétation du droit de l’UE, l’article 267 du TFUE prévoit un renvoi préjudiciel. Depuis 2010, la QPC permet également au contribuable de demander au juge de saisir le Conseil constitutionnel mais l’étude de la jurisprudence montre que le contribuable est rarement gagnant. Enfin, il existe une possibilité pour le juge du 1er degré de demander un avis à son juge de cassation, on l’appelle avis contentieux et permet d’avoir des précisions utiles. C’est une méthode assez fréquente.

**§3 La procédure devant le juge de l’impôt :**

Les règles de procédure sont prévues par le LPF et s’appliquent aux deux ordres de juridiction. Les règles spécifiques à chaque ordre ne s’appliquent qu’en l’absence de règles de procédure fixées par le LPF. Rappelons aussi que 95% des affaires se déroulent devant le juge administratif.

a) L’introduction de la demande :

Le TA peut être saisi dans les 2 mois à compter de la notification de la réponse à la réclamation préalable. En cas de silence de plus de 6 mois, la décision implicite de rejet peut donner lieu à un recours. Le TGI doit être saisi par assignation d’huissier de justice dans les 2 mois. Dans les 2 cas, le ministère d’avocat est facultatif. La compétence territoriale dépend du lieu de l’autorité qui a pris la dernière décision.

b) Le contenu de la demande :

Peu de formalisme dans la demande qui devra indiquer l’acte litigieux, le sens de la demande, les moyens soulevés. Point important : les moyens nouveaux peuvent ajoutés. La demande initiale ne peut pas être modifiée. Par exemple si on demande une réduction du montant de l’impôt lors de l’ouverture du contentieux, on ne peut plus demander ensuite la décharge totale.

c) Le déroulement de la procédure : La procédure est écrite et consiste en des échanges de mémoires. Mais une audience publique est obligatoire y compris pour les juridictions administratives.

d) La charge de la preuve : La preuve incombe à celui qui invoque[[9]](#footnote-9). Quand l’administration redresse le contribuable et que celui-ci refuse, il appartient à l’administration de démontrer le bien fondé du redressement. Inversement, lorsque le contribuable conteste une imposition qui a été établie sur la base de ses déclarations, c’est au contribuable qu’incombe la charge de la preuve. De plus en plus, le juge se dirige vers un régime de preuve objective dans lequel les deux parties sont sollicitées par le juge pour rechercher la réalité de la situation.

**§4 Les voies de recours :**

a) L’appel :

Le jugement de première instance ne donne pas satisfaction ? On va en demander l’annulation ou la réformation. L’appel est impossible en matière de TH et de TF (impôts locaux) mais possible pour la CET. Quand l’appel est impossible, le recours en cassation est toujours ouvert pour contester les jugements du TA statuant en premier et dernier ressort. L’appel est impossible pour les remises gracieuses. Pour faire appel d’un jugement de TA, le contribuable a 2 mois et l’administration 4. Pour les jugements du TGI, 1 mois seulement. Le recours en appel n’est pas suspensif y compris devant le juge judiciaire. L’appel incident est également possible ce qui permet de répliquer à la partie adverse qui a fait le recours en appel.

b) La cassation :

Le juge de cassation est la Cour de cassation pour les juridictions judiciaires (principalement les Cours d’Appel), mais nous l’avons dit, les contentieux judiciaires sont beaucoup moins nombreux (moins de 5%). Le juge de cassation est le Conseil d’État pour les juridictions administratives qui peuvent être les Cours administratives d’appel ou les jugements de TA statuant en premier et dernier ressort (quand il n’y a pas d’appel possible par exemple pour les impôts locaux). Sur le total des arrêts de cassation du Conseil d’État statuant sur les arrêts des cours administratives d’appel, 29,8% concerne le contentieux fiscal. La clef de répartition entre le juge de cassation et les juges du fond (1er degré et juge d’appel) est la distinction entre le fait et le droit. Le juge de cassation n’est pas un 3ème degré de juridiction mais le juge du droit et non celui du fait. Les juges du fond sont seuls les juges du fait et ont le monopole de l’établissement des faits. Le juge de cassation ne peut pas contrôler la manière dont les faits ont été établis. Il ne doit juger que le droit et son application ce qui lui permet de casser pour erreur de droit mais aussi pour erreur dans la qualification juridique des faits.

α) Le contrôle du juge de cassation :

Il est donc interdit au juge de cassation de contrôler l’appréciation des faits qui relève souverainement des juges du fond. Mais il existe une exception, la dénaturation qui consisterait pour le juge du fond à commettre une erreur de fait. Cette exception est extrêmement rare. En matière fiscale, si le juge doit reconstituer le chiffre d’affaires et entrer dans les méthodes de calcul, est-ce du fait ou du droit ? Les spécialistes s’accordent pour dire que la distinction entre le fait et le droit est moins rigide en droit fiscal qu’en droit administratif en raison du particularisme de la matière (on en revient toujours au célèbre Doyen Louis TROTABAS dont on avait parlé au début du cours avec cette notion de particularisme du droit fiscal).

ß) Le fonctionnement du CE, juge fiscal de cassation :

On distingue trois niveaux de cassation : d’abord le niveau de la chambre (avant 2016 la sous-section) qui juge les questions simples. Il faut savoir que parmi les 10 chambres du Conseil d’État, 4 chambres traitent des questions fiscales (3ème, 8ème, 9ème et 10ème). Ensuite si la question est plus difficile, ce sera jugé en chambres réunies (3ème+8ème ou 9ème+10ème). Enfin, lorsque l’affaire pose une question de principe, elle devrait être jugée en section du contentieux ou mieux en assemblée du contentieux. Mais ces formations ne sont pas adaptées à la matière fiscale. On a donc renoué avec une tradition depuis 2010 en faisant une formation plénière fiscale réunissant les 4 chambres compétentes en droit fiscal. La cassation peut se faire sans renvoi ou avec renvoi. L’absence de renvoi peut se justifier par le fait que le règlement du litige découle directement de la cassation ou si la durée totale du contentieux appelle à mettre un terme à la procédure.

**§5 Le droit à l’erreur[[10]](#footnote-10) de l’administration fiscale :**

Ce droit qui peut paraître scandaleux est justifié par le fait que si le contribuable constate des erreurs de faible importance de l’administration, il n’est pas possible de décharger totalement le contribuable pour une bonne raison : la nécessité de l’impôt. Les caisses publiques doivent être préservées pour éviter de trop désavantager le Trésor public.

a) La correction des erreurs de l’administration fiscale :

La compensation d’assiette permet de compenser un redressement fiscal par un remboursement de trop-perçu. C’est plus simple pour tout le monde mais cela ne peut marcher que s’il y a erreur des deux côtés. Contrairement au contribuable, l’administration peut demander au juge une substitution de base légale. Dans ce cas, le juge doit veiller à ce que les droits du contribuable soient préservés. Cette substitution ne peut pas être opérée d’office par le juge ce qui serait une preuve de partialité.

b) L’absence de sanction des erreurs de l’administration :

S’il s’agit d’erreurs sans gravité, elles pourront être effacées. Si au contraire ce sont des erreurs substantielles, donc particulièrement graves, elles auront pour conséquence d’entraîner la décharge du contribuable. La jurisprudence a évolué et sanctionne désormais les erreurs de l’administration dans deux cas : si l’irrégularité a privé le contribuable des garanties prévues par le LPF ou si l’irrégularité a joué de manière déterminante sur la décision prise. CE Sect. 16 avril 2012, n° 320912, M. & Mme MEYER.

**Section 2 : Les contentieux accessoires, excès de pouvoir et plein contentieux.**

Cette seconde section nous permettra de présenter deux contentieux accessoires : A/ Le contentieux de l’excès de pouvoir :

B/ Le plein contentieux :

**A/ Le contentieux de l’excès de pouvoir :**

§1 Les actes à portée générale et impersonnelle :

Il peut s’agir d’actes règlementaires ce qui peut être complémentaire à un contentieux fiscal dans lequel le juge peut écarter l’application d’un texte illégal sans pouvoir l’annuler. Les recours sont également recevables contre la doctrine, CE Sect, 18 décembre 2002, Req. n° 233618, Mme DUVIGNÈRES, Rec. p. 463. Y compris contre les réponses ministérielles.

§2 Les actes administratifs individuels détachables de la procédure d’imposition : Il en va ainsi des refus d’agrément fiscal depuis longtemps (1988). Plus intéressant, nous trouvons le cas de la contestation d’un rescrit négatif qui est admis depuis une période récente (2016).

§3 Les actes hors de portée du juge fiscal :

Les actes de refus d’accorder une décharge ou une remise gracieuse sont hors de portée du juge fiscal mais recevables devant le juge de l’excès de pouvoir. Il faut un recours séparé.

**B/ Le plein contentieux :**

Le tribunal des conflits a fixé une règle simple de répartition des compétences : c’est l’ordre de juridiction compétent pour juger de la régularité de l’établissement de l’impôt qui est également compétent pour les recours de plein contentieux, TC 31 juillet 1875, RENAUX, Rec. p. 758. La faute simple de l’État suffit pour engager sa responsabilité, ce qui permet aux collectivités territoriales de saisir le juge administratif lorsque les services de l’État ont commis des erreurs dont les conséquences financières sont très lourdes. Le préjudice doit être distinct de celui du paiement de l’impôt sinon, il n’est pas justifié que ce soit un recours séparé du contentieux fiscal.

Le chapitre 2 est fini. Plus qu’un petit dernier et c’est bon ! ☺

**CHAPITRE 3 :**

**ÉLÉMENTS SUR LE**

**RECOUVREMENT**

**DES IMPÔTS**

Les comptables publics sont chargés du recouvrement des impôts. Le LPF les sépare en deux catégories :

Les comptables du Trésor qui opèrent le recouvrement des impôts suivants : IR, Impôts locaux, prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et taxes d’urbanisme.

Les autres comptables sont ceux des impôts, ils relèvent des services fiscaux. Ils sont chargés du recouvrement de l’IS, de la TVA, des droits d’enregistrement et de timbre et de l’IFI.

Depuis avril 2018, la fusion entre les services du Trésor (DGCP) et les services fiscaux (DGI) a abouti à la création de la DGFIP (Direction générale des Finances publiques). Mais le LPF conserve malgré tout cette distinction qu’il est intéressant de connaître malgré tout.

Ce chapitre sera organisé en deux sections :

**Section 1 : L’obligation de payer :**

**Section 2 : Le recouvrement forcé :**

**Section 1 : L’obligation de payer :**

**A/ L’accomplissement de l’obligation de payer :**

Pour les impôts recouvrés par voie de rôle, le titre exécutoire est constitué par les rôles. C’est le cas pour l’IR et les impôts locaux sauf la CVAE. Pour l’IS, la TVA, l’IFI et les droits d’enregistrement, ils sont payés de manière spontanée par les contribuables qui ont des dates à respecter. Pour les droits de mutation, ce sont les notaires qui jouent le rôle de percepteurs car ce sont des officiers ministériels. Ils ont des comptes ouverts à la Caisse des dépôts et consignation et encaissent, puis payent le Trésor public sur le compte du Trésor à la Banque de France. En cas de difficulté, l’administration émettra un avis de mise en recouvrement (AMR) qui constituera un nouveau titre exécutoire.

§1 Les délais de paiement :

45 jours pour l’IR et les impôts locaux perçus par voie de rôle.

Au-delà, une majoration de 10% s’applique.

Pour les autres impôts, ils doivent être réglés à leur date d’exigibilité.

L’obligation de payer les impôts se prescrit en 4 ans, c’est la prescription quadriennale. A ne pas confondre avec le délai de reprise qui est le délai pendant lequel, l’administration peut encore rectifier. Cette prescription de 4 ans passe à 6 pour les contribuables établis en dehors du territoire de l’UE. Toute interruption du délai par l’administration, le fait repartir à nouveau pour 4 ans (par exemple un avis à tiers détenteur). En cas de sursis demandé par le contribuable, le délai est suspendu.

§2 Les modes de paiement :

On peut toujours payer par chèque mais la plupart des paiements sont dématérialisés (prélèvement automatique, virement ou télé-règlements pour les entreprises). Depuis le 1er janvier 2019, le prélèvement à la source simplifie le paiement de l’IR qui est acquitté par les employeurs. Depuis la Loi Malraux de 1968, les impôts peuvent être payés par une dation en paiement : objets d’art, collections, immeubles situés en zone protégée. Le contribuable peut aussi demander la compensation avec une dette de l’administration.

**B/ L’aménagement de l’obligation de payer :**

§1 L’aménagement des délais de paiement :

L’administration est conciliante en la matière pour faciliter les encaissements. Mais les demandes doivent être justifiées.

α) Le paiement des droits de succession :

C’est un domaine où le paiement fractionné ou différé est possible notamment lorsque le bien dont le contribuable hérite est en nue propriété ce qui ne lui rapporte rien de liquide. Le contribuable pourra ainsi bénéficier d’un différé jusqu’à ce qu’il acquière l’usufruit.

ß) La prise en compte des situations particulières :

En cas de baisse brutale de revenus, des aménagements spéciaux sont possibles mais le PAS a réduit le nombre de cas. Les créateurs d’entreprises bénéficient également de facilités. Idem pour les PME titulaires de marchés publics qui ne sont pas réglées et dont l’État attend les règlements fiscaux. Des conventions sont possibles entre le contribuable et le comptable public. Ce sont les plans d’apurement qui existent depuis la LFR 2008. Elles permettent de suspendre les poursuites et l’absence d’inscription du privilège du Trésor.

§2 Le sursis au paiement de l’impôt :

α) La demande de sursis :

L’impôt est quelque chose d’administratif pour lequel s’applique le privilège du préalable (théorie de la décision exécutoire). Par conséquent, même si on conteste un impôt, il faut le payer. Il existe toutefois une possibilité de demander un sursis au paiement de l’impôt en application de l’article L. 277 du LPF. Cette demande porte sur le principal et sur les pénalités. Cela permet de suspendre les droits de l’administration de recouvrer l’impôt jusqu’à la décision de première instance. Le sursis est impossible pour des sommes inférieures à 4 500€. Au-dessus, le contribuable doit présenter des garanties suffisantes sans quoi le comptable peut les demander sous 15 jours. En cas de recours en appel, le sursis n’est pas prévu, or l’appel n’est pas suspensif.

ß) Le contentieux des refus de sursis :

C’est une voie de droit spécifique qui s’intitule le référé fiscal. Le contribuable peut contester dans l’urgence ce qui permet non seulement de contester le refus des garanties mais en plus d’empêcher les procédures de recouvrement.

§3 Les référés de droit commun :

Ce ne sont pas des procédures fiscales mais administratives. Elles peuvent être utilisées au cours de la procédure fiscale.

α) Le référé-suspension :

Il est prévu par le Code de justice administrative art. L. 521-1. Il a le même résultat que le sursis au paiement de l’impôt avec les garanties à constituer en moins. En revanche pour que ce sursis soit accepté, il faut qu’il soit motivé par un doute sérieux sur la régularité de la procédure et qu’il y ait urgence.

ß) Le sursis à exécution des décisions de justice :

Il peut être demandé si le jugement de première instance risque d’entraîner des conséquences difficilement réparables et si les moyens sont sérieux.

γ) Le référé-provision :

Cette procédure est utilisée quand le contribuable est créancier de l’État ce qui peut arriver en cas de crédit de TVA. Il suffit que le contribuable ait formé préalablement à la demande de référé-provision, une demande de remboursement auprès de l’administration.

**Section 2 : Le recouvrement forcé :**

L’administration de la DGFIP dispose de garanties qui lui donnent une capacité de pression sur le contribuable (A), par ailleurs, des procédures particulières permettent de poursuivre et de contraindre le contribuable à payer (B). On voit très concrètement le côté concret du principe de nécessité de l’impôt.

**A/ Les garanties :**

Les comptables publics ont la possibilité d’utiliser les actions oblique (art 1166 Code civ.) ou paulienne (art 1167 du Code civ.). Ils peuvent aussi demander au juge de prononcer une saisie conservatoire permettant d’empêcher la vente de biens mobiliers. Mais ces actions sont possibles mais peu fréquentes. Le plus souvent les comptables publics utilisent les sûretés réelles et personnelles qui sont plus adaptées à la situation.

§1 Les sûretés réelles :

Elles portent sur les biens du contribuable. On distinguera deux procédures : l’une porte sur les meubles (privilège du Trésor), l’autre sur les biens immeubles (hypothèque).

α) Le privilège du Trésor :

Ce privilège fait du Trésor le premier de la liste des créanciers. Il sert de base aux avis à tiers détenteur qui permettent de saisir les fonds du contribuable : directement sur le compte bancaire ou même chez l’employeur. La publicité de ce privilège est obligatoire pour les sommes supérieures à 15 000€ et que le retard de paiement dépasse le délai de 9 mois. Elle doit être effectuée auprès du greffe du TGI ou du Tribunal de commerce.

ß) L’hypothèque légale :

L’article 1 929 du CGI attribue une hypothèque légale au Trésor public sur tous les biens immeubles du contribuable. Il s’agit d’un droit qui permet au comptable d’inscrire l’administration auprès du service de la publicité foncière. Ainsi, en cas de vente du bien, le Trésor prélèvera la somme due au passage (droits en principal + pénalités).

§2 Les sûretés personnelles :

Elles portent sur la personne du contribuable et des tiers susceptibles d’apporter des garanties supplémentaires.

α) Le cautionnement :

Il s’agit d’un contrat par lequel un tiers (la caution), s’engage à régler la dette du contribuable au cas où il ne serait pas capable d’acquitter sa dette envers le Trésor. Ce type de contrat est utilisé pour le sursis au paiement de l’impôt et dans les cas où un délai de paiement est accordé. Les formalités sont régies par l’article 2 288 du Code civ.) mais très contrôlées par l’administration qui requiert que l’on remplisse un formulaire spécial.

ß) La solidarité :

Un dirigeant de société qui, par sa faute, a créé une dette fiscale qui pèse sur son entreprise pourra être reconnu solidaire surtout s’il s’est enrichi aux dépens de sa société. Il faut pour cela que le Trésor assigne le chef d’entreprise ce qui se fait plus pour inobservation grave et répétée de la loi fiscale que pour fraude car il n’est pas nécessaire de prouver le caractère intentionnel. La solidarité existe aussi entre le contribuable et son conjoint marié ou pacsé s’ils ont fait une déclaration commune aux services fiscaux. Attention, en cas de divorce ou de séparation la solidarité s’arrête pour éviter des cas complexes. La solidarité existe entre le *de cujus* débiteur d’impôts et la succession. En matière d’abus de droit, la solidarité touche toutes les parties car elles ont toutes profité et doivent toutes passer à la caisse du Trésor public pour s’acquitter de ce qu’elles doivent.

L’article L. 247 du LPF (voir plus haut fin du chapitre 1, page 7) permet à l’administration d’accorder une décharge de responsabilité solidaire. La demande doit être adressée au DDFIP pour les sommes inférieures à 305 000€ et au-delà au ministre. La décharge ne peut alors être que partielle mais jamais totale. Toutefois, une seconde demande, cette fois de remise gracieuse, peut être formulée pour la part restante. Cela permet d’aboutir à quasiment zéro € si la demande est justifiée et argumentée.

**B/ Les poursuites :**

On dit que les comptables doivent faire diligence ce qui signifie faire tout ce qui est nécessaire pour percevoir les recettes. Les diligences doivent être rapides, complètes et adéquates. *En faisant preuve d’un peu d’imagination, on peut rêver d’un contribuable à cheval, poursuivi par le comptable installé dans sa diligence pendant une course poursuite digne d’un bon Western*. En réalité, nous le savons bien les poursuites sont une étape du procès pénal que l’on retrouve en bout de chaîne de la procédure fiscale. On distinguera les actes de poursuite et le contentieux des poursuites.

§1 Les actes de poursuites :

α) Les conditions préalables au déclenchement des poursuites :

Le contribuable doit obligatoirement avoir reçu une mise en demeure de payer (Art. L. 257-0A du LPF) de même que l’éventuel tiers solidaire ou caution. Sans paiement dans les 30 jours et sauf sursis au paiement de l’impôt, l’administration peut entamer les poursuites. Pour les bons contribuables, et pour les sommes inférieures à 15 000€, une lettre de relance doit être envoyée avant la mise en demeure de payer. Dans ce cas les 30 jours courent à compter de l’envoi de la lettre, puis la mise en demeure sera notifiée laissant cette fois un nouveau délai de 8 jours avant le début des poursuites. 11 millions de lettres de relance et de mise en demeure ont été envoyées en 2018 aux contribuables privés + 1,3 millions aux entreprises.

ß) Les poursuites administratives :

L’article L.262 du LPF institue la procédure de l’avis à tiers détenteur rebaptisée en 2018 sous l’appellation officielle de **saisie administrative à tiers détenteur**. Le tiers peut être la banque, l’assureur, le client, l’employeur ou toute autre personne. Le comptable a le droit d’actionner directement le tiers pour récupérer l’argent où il se trouve. C’est une procédure qui existe depuis 1808 et qui a duré 2 siècles sous cette appellation et qui n’est pas destinée à disparaître tant elle permet de protéger les deniers publics. La procédure est simple, sans juridiction ni huissier de justice. En 2018, l’administration de la DGFIP a envoyé 6 millions de saisies administratives à tiers détenteur pour les particuliers et 1,2 million pour les entreprises. Dans le langage courant, tout le monde désigne cette procédure par l’ancienne appellation : avis à tiers détenteur (ATD).

**Article L262 du LPF**

1. « Les créances dont les comptables publics sont chargés du recouvrement peuvent faire l'objet d'une **saisie administrative à tiers détenteur** notifiée aux dépositaires, détenteurs ou débiteurs de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables.

Dans le cas où elle porte sur plusieurs créances, de même nature ou de nature différente, une seule saisie peut être notifiée.  
  
L'avis de saisie administrative à tiers détenteur est notifié au redevable et au tiers détenteur. L'exemplaire qui est notifié au redevable comprend, sous peine de nullité, les délais et voies de recours.

La saisie administrative à tiers détenteur emporte l'effet d'attribution immédiate prévu à l'article L. 211-2 du code des procédures civiles d'exécution. Les articles L. 162-1 et L. 162-2 du même code sont applicables. Par dérogation au deuxième alinéa de l'article L. 162-1, lorsque le montant de la saisie administrative à tiers détenteur est inférieur à un montant, fixé par décret, compris entre 500 € et 3 000 €, les sommes laissées au compte ne sont indisponibles, pendant le délai prévu au même deuxième alinéa, qu'à concurrence du montant de la saisie.  
  
La saisie administrative à tiers détenteur a pour effet d'affecter, dès sa réception, les fonds dont le versement est ainsi demandé au paiement des sommes dues par le redevable, quelle que soit la date à laquelle les créances même conditionnelles ou à terme que le redevable possède à l'encontre du tiers saisi deviennent effectivement exigibles.

La saisie administrative à tiers détenteur s'applique également aux gérants, administrateurs, directeurs ou liquidateurs des sociétés pour les sommes dues par celles-ci.  
  
 2. Lorsque la saisie administrative à tiers détenteur porte sur un contrat d'assurance rachetable, elle entraîne le rachat forcé dudit contrat. Elle a pour effet d'affecter aux créanciers mentionnés au 1 la valeur de rachat du contrat d'assurance au jour de la notification de la saisie, dans la limite du montant de cette dernière.  
  
Ces dispositions s'appliquent au redevable souscripteur ou adhérent d'un contrat d'assurance rachetable, y compris si la possibilité de rachat fait l'objet de limitations.  
  
 3. Sous peine de se voir réclamer les sommes saisies majorées du taux d'intérêt légal, le tiers saisi, destinataire de la saisie administrative à tiers détenteur, est tenu de verser, aux lieu et place du redevable, dans les trente jours suivant la réception de la saisie, les fonds qu'il détient ou qu'il doit, à concurrence des sommes dues par ce dernier.  
  
Pour les créances conditionnelles ou à terme, le tiers saisi est tenu de verser immédiatement les fonds lorsque ces créances deviennent exigibles.  
  
Le tiers saisi est tenu de déclarer immédiatement par tous moyens l'étendue de ses obligations à l'égard du redevable dans les conditions prévues à l'article L. 211-3 du code des procédures civiles d'exécution.  
  
Le tiers saisi qui s'abstient, sans motif légitime, de faire cette déclaration ou fait une déclaration inexacte ou mensongère peut être condamné, à la demande du créancier, au paiement des sommes dues à ce dernier, sans préjudice d'une condamnation à des dommages et intérêts.  
  
 4. Lorsqu'une personne est simultanément destinataire de plusieurs saisies administratives à tiers détenteur, elle doit, en cas d'insuffisance des fonds, exécuter ces saisies en proportion de leurs montants respectifs.

5. Le montant des frais bancaires afférents à la saisie administrative à tiers détenteur perçu par les établissements de crédit ne peut dépasser 10 % du montant dû au Trésor public, dans la limite d'un plafond fixé par décret ».

γ) Les poursuites judiciaires :

L’administration peut utiliser les voies d’exécution du droit judiciaire privé dont les plus utiles sont les saisies immobilières qui permettent à l’administration de saisir les biens fonciers des contribuables récalcitrants. En 2018, 281 saisie immobilières ont été opérées sur les biens des particuliers et 83 sur les biens des entreprises.

§2 Le contentieux des poursuites :

Il est très restreint en raison de sa complexité qui sert à décourager les contribuables de contester le recouvrement. On a enregistré en 2018 un total de 5 000 oppositions à poursuite contre 7,2 millions d’avis à tiers détenteur ce qui représente un taux de à 0,069%. Soit moins de 0,1% ce qui est infime.

α) Les demandes :

Le contribuable peut contester la régularité formelle de l’acte de poursuite ou l’obligation de payer qui revient à contester l’exigibilité de l’impôt. Le recours visant à contester la régularité de la procédure doit être exercé devant le juge de l’exécution qui est un juge judiciaire. En revanche, le recours visant à contester l’obligation doit être adressé au juge de l’impôt qui est, le plus souvent, le juge administratif. Mais ce contentieux ne doit pas porter sur l’assiette car le contentieux sépare très strictement le contentieux de l’assiette et celui du recouvrement qui sont exclusifs l’un de l’autre.

ß) La procédure :

le contribuable a l’obligation de respecter la règle du recours administratif préalable quel que soit le juge compétent. La demande doit être motivée et justifiée par les pièces utiles. Pas de moyens nouveaux au contentieux par rapport au recours administratif préalable. Le délai est de 2 mois à compter de l’acte de poursuite. Le recours n’est pas suspensif, donc le contribuable doit payer sauf demande de sursis au paiement de l’impôt.

Cette procédure est volontairement compliquée pour que les recettes fiscales soient encaissées le plus vite possible.

Ça y est !

Le cours est fini !

On a fait tout le programme.

Bravo d’être restés jusqu’à la fin !  ☺ ☺ ☺

1. Ça fait du bien de voir le bout du tunnel ! ☺ [↑](#footnote-ref-1)
2. Rappelez-vous la fable de la cigale et la fourmi qui promet qu’elle remboursera intérêt et principal. Le principal est la plus grosse partie de ce qui est due. Quand c’est un prêt, c’est le capital. Quand c’est une dette fiscale, le principal correspond aux droits c’est-à-dire au montant de l’impôt par opposition aux pénalités qui comprennent les intérêts. [↑](#footnote-ref-2)
3. Un impôt indirect porte sur une acquisition ou une consommation et signifie un enrichissement, par conséquent, les services fiscaux répugnent à accorder des baisses d’impôts dans ces cas. La seule exception est pour la TVA mais il y a des conditions draconiennes à respecter. [↑](#footnote-ref-3)
4. Conditions introduites par la Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière. [↑](#footnote-ref-4)
5. Mais comme le contentieux est surtout administratif (pour plus de 95%), il faut savoir que le contentieux se tiendra surtout devant les juridictions administratives… [↑](#footnote-ref-5)
6. 9,8% très exactement, en raison de l’importance du contentieux des étrangers qui fait le tiers. [↑](#footnote-ref-6)
7. 14,6% très exactement. [↑](#footnote-ref-7)
8. 17,98% très exactement. Mais quand on fait un zoom sur les détails, on s’aperçoit que les arrêts du CE statuant en cassation sur les jugements des TA statuant en premier et dernier ressort, les affaires de contentieux fiscal font 21,4% du total. Encore plus significatif, quand on regarde les arrêts du CE statuant en cassation sur les arrêts des cours administratives d’appel, 29,8% des arrêts concernent des litiges de droit fiscal. [↑](#footnote-ref-8)
9. En latin : actori incombit probatio. C’est à celui qui agit qu’incombe la preuve. [↑](#footnote-ref-9)
10. Ne pas confondre ce droit à l’erreur de l’administration avec le droit à l’erreur du contribuable de la loi Essoc (voir chapitre 1er). [↑](#footnote-ref-10)