# Leçon 11. Le contentieux fiscal

Notre dernière leçon sur le contentieux fiscal sera répartie en trois sections qui vont nous permettre de faire le tour de la question. Naturellement, le « gros » de la matière se trouvera dans la deuxième section qui portera sur les procédures contentieuses. En effet, la section 1 et la section 3 seront plus *light*, portant respectivement sur les procédures non contentieuses (section 1) et sur les éléments du recouvrement des impôts (section 3).

# **Section 1. Les procédures non contentieuses**

## §1. Les décisions fondées sur l’équité

### A. Les remises gracieuses

La notion de remise gracieuse **peut être partielle ou totale**. [L’article L. 247 du LPF](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037526861/2018-10-25) donne les appellations de remise ou de 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 707€ en [2019](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/3_Documentation/rapports_gracieux/rapport_parlement_gracieux_2019.pdf). [En 2020](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/3_Documentation/rapports_gracieux/rapport_parlement_gracieux_2020.pdf), c’est un peu plus des 2/3 des demandes qui ont reçu une décision favorable soit totalement soit partiellement.

#### 1. Les cas de remise gracieuse

##### a. Les remises des 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](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037526861/2018-10-25) 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.

##### b. Les remises d’impôts

Elles portent **sur le principal** et elles existent depuis la Révolution.

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.

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 du LPF](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037526861/2018-10-25) 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**.

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.

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).

Ce comité 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 2020, le total des demandes de remises a été de 410 511 contre 873 188 en 2018, c’est 2 fois moins qu’il y a 2 ans. Sur ce total, le comité a été saisi de 124 affaires à fort enjeu pour lesquelles il a donné des avis de rejet pour seulement 19 de ces dossiers ce qui signifie qu’il y a eu 84% d’avis d’acceptation. 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 32,1% 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 les 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 en cas de recours des tiers.

Les dégrèvements sont retracés dans la mission remboursements et dégrèvements (R&D) d’impôts qui est divisée en deux programmes :

* Programme 200, R&D d’impôts d’État, 127,0 Mds d’euros votés en CP pour 2023.
* Programme 201, R&D d’impôts locaux, 4,5 Mds d’euros votés en CP pour 2023.

**CONDITIONS DES REMISES & TRANSACTIONS FISCALES**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| [Article 327 du LPF](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069569/LEGISCTA000006114399/#LEGISCTA000006114399) | 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, c’est-à-dire que les voies de recours sont épuisées. | Tous les impôts.  **Condition** : les pénalités et le cas échéant les impositions auxquelles elles s’ajoutent ne sont pas définitives.  Exclusions (*conditions introduites par* l[a Loi n°2013-1117 du 6 décembre 2013](https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000028278976/) *relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*) : 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.

## §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. Ce chiffre est même descendu encore plus bas à 12 00 en 2020. 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. Depuis cette date le nombre de transactions n’a cessé d’augmenter : 2 732 en 2020, puis petite baisse due à la crise sanitaire en 2020 avec 2 095. Pour 2021, le nombre de transactions a plus que doublé avec 4 562 ce qui montre bien son attractivité.

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 et à payer le principal tout de suite sans le contester.

#### 1. Le champ d’application

[L’article L. 247 du Livre des procédures fiscales](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037526861/2018-10-25) 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 par le contribuable. En cas de refus, un recours pour excès de pouvoir (REP) est possible. Ce REP n’est en revanche pas possible en cas de proposition jugée trop basse.

### B. La conciliation

#### 1. Le recours gracieux

Le recours gracieux est possible **auprès de l’auteur de l’acte** ou un **recours hiérarchique** auprès de son supérieur hiérarchique. C’est une procédure sans formalisme.

#### 2. Le défenseur de droits

Le défenseur de droits a une activité très restreinte qui ne **comporte que peu d’affaires dans le domaine fiscal**.

#### 3. Le recours au ministre des Finances

La conciliation peut aussi se faire devant le ministre qui 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. Il joue un rôle et comme il est un fonctionnaire de la DGFIP, il exerce un pouvoir direct sur les solutions proposées au contribuable.

Le conciliateur n’est pas compétent pour se prononcer sur la légalité de la procédure, mais plus du tiers des décisions donnent satisfaction au contribuable.

L’avantage de cette saisine c’est qu’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 pas prononcer de baisses de pénalités, mais **ne peut proposer que des remises ou des transactions**.

#### 2. L’appréciation de la médiation

La médiation est une procédure qui est revenue à la hausse par rapport aux dernières années. En effet, il n’y avait que 1 377 médiations en 2018, contre 3 540 demandes de médiation en 2020. Cette augmentation est malheureusement liée à la crise de la Covid-19.

70% ont été favorables aux contribuables ce qui est positif. Pourtant, seulement 20% ont eu des conséquences financières.

Article L. 247 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 du code général des impôts](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000023410011/) *et des intérêts moratoires prévus à* [l'article L. 209 du présent livre](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000029066133/) *;*

*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 du code général des impôts](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037312401/)*.*

*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](https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000037307624/) pour un État au service d’une société de confiance.

C’est une loi qui est destinée à faire passer les 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. Pour simplifier, retenons 4 administrations : la DGFIP, la Douane, le Pôle-Emploi et les organismes de sécurité sociale.

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 :

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

Elle est prévue par [l’article 5 de la loi ESSOC](https://www.legifrance.gouv.fr/loda/article_lc/LEGIARTI000037309189) 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](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037312401/): « *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.* ».

**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 étendu 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](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037312536/) 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.

# **Section 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 ; en effet, 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 (Mais comme le contentieux est surtout administratif (pour plus de 95%), il faut savoir que le contentieux se tiendra surtout devant les juridictions administratives). Il est donc important d’avoir un solide bagage en Droit public.

Ce chapitre sera divisé en deux paragraphes, un gros et un petit :

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

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

## §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

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. Dans plus de 90% des cas, le contentieux est favorable au contribuable car celui-ci a, le plus souvent, commis une erreur dans sa déclaration initiale. Le contentieux sert alors à la réparer. C’est un point difficile à comprendre mais c’est ainsi que fonctionne le contentieux fiscal.

##### b. Les distinctions opérées par le livre des procédures fiscales

Ces distinctions sont opérées par l’article L.190 alinéas 1 à 3. On peut simplifier le contenu de cet article-clef en distinguant quatre cas :

* **1 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. Le contribuable demande l’annulation ou la réduction des montants à payer au trésor public.

* **La répétition de l’indu fiscal** : C’est la non-conformité de la norme appliquée avec le droit international et plus particulièrement le droit européen des droits de l’Homme ou le droit communautaire européen (Union européenne).
* Le **bénéfice d’un droit résultant** d’un texte du droit fiscal qui peut être une loi fiscale ou un texte de niveau règlementaire.

Par exemple le remboursement d’un crédit de TVA à la suite de l’annulation d’une vente.

* Les **entreprises déficitaires** qui peuvent avoir un intérêt à agir pour demander des baisses d’impôt.

##### 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. C’est un délai plus court que la normale. Il ne faut donc pas perdre de temps.

#### 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). Cette homologation des rôles est effectuée par le préfet ou le directeur départemental de la DGFIP. Pour les impôts indirects, c’est l’avis de mise en recouvrement qui peut être attaqué (AMR). Il s’agit du document envoyé au contribuable formant titre exécutoire qui peut être assimilé à un ordre de payer. Les rôles des contributions directes forment également titre exécutoire.

##### 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. On les appelle les « contribuables malgré eux ». Mais si des tiers qui ont payé l’impôt veulent contester, ils peuvent faire un recours de plein contentieux s’ils n’étaient ni débiteurs principal ni débiteur solidaire.

##### 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, ce sont des 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%. Pour 2020, le nombre de réclamations s’est un peu réduit à 2,7 millions ce qui est infime. Pour 2021, la petite réduction s’est poursuivie avec 2,4 millions de réclamations contentieuses. On peut supposer que la suppression de la taxe d’habitation est l’un des facteurs d’explication. En effet, il y avait beaucoup de contestations de cet impôt local. Pour 2020 et 2021, le taux d’aboutissement des réclamations est resté le même = plus de 99% ce qui montre bien l’utilité de la réclamation préalable.

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](https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000509287/).

#### 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’Avis de Mise en Recouvrement. Le cas d’absence d’AMR va concerner la TVA où le délai de réclamation part de la date du paiement. 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 mais 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 compétent 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. En cas d’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.



IMG\_3549.JPG

Dessin d’Albert DUBOUT extrait du magnifique ouvrage : *« CODE DES IMPÔTS DUBOUT* », édité par les éditions Michèle TRINCKVEL, Paris 1993, page 191.

#### 1. La répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction

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 on développé des réflexions très poussées sur la signification et les fondements de la répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction. Didier TRUCHET est contre le dualisme juridictionnel pour simplifier le système d’ensemble.

##### b. Les principes de répartition

Les principes de répartition sont fixés par [l’article L. 199 du LPF](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000039278599/).

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 plus 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. Attention à ne pas tomber dans le panneau, l’IFI ne relève pas du juge administratif.   
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 tribunal administratif de Montpellier, sur les 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 4ème 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, p.35,](https://www.conseil-etat.fr/ressources/etudes-publications/rapports-etudes/rapports-publics/rapport-public-2020) 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 6%, pour les CAA le taux passe légèrement plus de 10,3%, pour le Conseil d’État, les décisions rendues en matière fiscales représentent environ 12,4%. 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

* **Plénitude de compétence et principe de séparation des autorités administratives et judicaires** : 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.   
  [Tribunal des conflits, 17 octobre 2011, n°3828, SCEA du Chéneau, AJDA 2012, p. 27 chron. Guyomar et Domino](https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000025147591/).
* **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](https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12008E267:fr:HTML) 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 livre des procédures fiscales 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 Tribunal administratif 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

Il y a peu de formalisme dans la demande mais elle 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**. 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

*Si 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 taxe d’habitation et de taxe foncière (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 du tribunal administratif, le contribuable a 2 mois et l’administration 4 mois.

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 du tribunal administratif 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.

* **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**).
* **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 de l’administration fiscale

(*Ne pas confondre ce droit à l’erreur avec le droit à l’erreur du contribuable de la Loi ESSOC*).

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 livre des procédures fiscales ;
* Si l’irrégularité a joué de manière déterminante sur la décision prise[. CE Sect. 16 avril 2012, n° 320912, M. & Mme MEYER](https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000025704497).

## §2. Les contentieux accessoires, excès de pouvoir et 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.](https://www.conseil-etat.fr/ressources/decisions-contentieuses/les-grandes-decisions-du-conseil-d-etat/conseil-d-etat-section-18-decembre-2002-mme-duvigneres) Y compris contre les réponses ministérielles.

#### 2. Les actes administratifs individuels détachables de la procédure d’imposition

Il en va ainsi en cas de 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**.

ATTENTION : 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.

# **Section 3. Les éléments sur le recouvrement des impôts**

Les comptables publics sont chargés du recouvrement des impôts. Le livre des procédures fiscales 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.

## §1. L’obligation de payer

C’est tout simplement l’application de la théorie de la décision exécutoire en droit fiscal. Le principe de nécessité de l’impôt signifie que l’on doit payer et en même temps contester. Le contribuable a donc d’abord l’obligation de s’acquitter de sa cotisation d’impôt et ce, même s’il souhaite contester.

### 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

Le délai de paiement est de 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.

##### a. 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.

##### b. La prise en compte des situations particulières

En cas de baisse brutale de revenus, des aménagements spéciaux sont possibles mais le prélèvement à la source (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 ou sursis fiscal

##### a. 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](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000039278590/). 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.

##### b. 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.

##### a. Le référé-suspension

Il est prévu par le Code de justice administrative en son [article L. 521-1](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006449326/). 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. Ces conditions sont plus difficiles à obtenir que le sursis fiscal.

##### b. 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.

##### c. Le référé-provision

Cette procédure de référé-provision 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.

## §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 obliques prévues par [l’article 1166 Code civil](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000032041135) ou d’utiliser l’action paulienne prévue par [l’art 1167 du Code civil](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006436534/1965-07-14). 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).

##### a. 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 Tribunal judiciaire ou du Tribunal de commerce.

##### b. L’hypothèque légale

[L’article 1929 du CGI](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000022336396/) 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.

##### a. 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 2288 du Code civil](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006448090/), mais ces formalités sont très contrôlées par l’administration qui requiert que l’on **remplisse un formulaire spécial**.

##### b. 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](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037526861/2018-10-25) (voir plus haut, fin de la section 1) **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 euro 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. Le tout sur une musique d’Ennio Morricone…*

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

##### a. Les conditions préalables au déclenchement des poursuites

Le contribuable doit obligatoirement avoir reçu une **mise en demeure de payer** ([Article L. 257, 0 A du LPF](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000033812346)) 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. Les 11 millions de lettres de relance et de mise en demeure ont été envoyées en 2018 aux contribuables privés et plus de 1,3 millions aux entreprises.

##### b. Les poursuites administratives

[L’article L.262 du LPF](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000036365789/) 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 L.262 du LPF](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000036365789/)

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* ».

##### c. 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 saisies 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.

##### a. 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.

##### b. La procédure

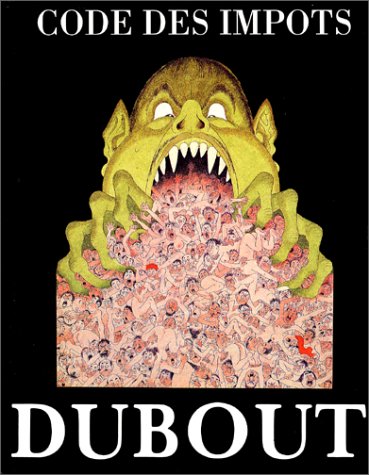
Le contribuable a l’obligation de respecter la règle du recours administratif préalable quel que soit le juge compétent.

La demande doit être motivée et justifiée par les pièces utiles. En revanche il n’y a 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.

CONCLUSION

Cette onzième leçon n’est qu’une introduction au contentieux fiscal. L’UNJF fournit un cours entier consacré au contentieux fiscal qui est très bien fait. Il est recommandé de s’y reporter pour le détail de tout ce qui vient d’être présenté dans cette leçon.



9782851320360-fr.JPG.JPG

Dessin d’Albert DUBOUT extrait du magnifique ouvrage : *« CODE DES IMPÔTS DUBOUT* », édité par les éditions Michèle TRINCKVEL, Paris 1993, page de couverture.