



HAL
open science

Contentieux du recouvrement : comment sortir enfin du labyrinthe ?

Marie Masolet de Barbarin

► To cite this version:

Marie Masolet de Barbarin. Contentieux du recouvrement : comment sortir enfin du labyrinthe?. Le contentieux fiscal, Centre d'études fiscales et financières, Aix Marseille Université, Nov 2013, Aix-en-Provence, France. hal-01229048

HAL Id: hal-01229048

<https://amu.hal.science/hal-01229048>

Submitted on 16 Nov 2015

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT : COMMENT SORTIR ENFIN DU LABYRINTHE ?

Par Marie Masclet de Barbarin

Le contentieux du recouvrement de l'impôt constitue sans nul doute l'action contentieuse qui suscite le plus de littérature en matière fiscale, surtout si l'on rapporte l'importance de cette production au faible nombre de litiges qu'il représente au sein du contentieux fiscal.

L'intérêt de la doctrine pour ce contentieux est pourtant relativement récent. L'un des premiers auteurs à l'avoir évoqué est sans doute Victor Haïm, en 1995, dans sa désormais célèbre chronique décrivant pour la première fois « *les labyrinthes du contentieux du recouvrement* », formule à laquelle le titre de cet article rend un modeste hommage¹. Je découvrais alors avec perplexité ce sujet, qui devait devenir par la suite mon sujet de thèse. Le professeur Christian Louit qui me l'avait confié m'avait alors indiqué qu'il n'existait presque rien sur cette question. A mon grand désespoir, à l'époque, il disait vrai.

Près de vingt années se sont depuis lors écoulées et l'œuvre accomplie en la matière par la doctrine et la jurisprudence mérite réellement d'être soulignée. Elle est à l'origine de la plupart des évolutions ayant permis d'améliorer les garanties du contribuable dans un contentieux où la rigueur de la procédure n'a d'égale que la complexité du régime à laquelle ces derniers se trouvent confrontés.

Ce contentieux, rappelons-le, ne peut être engagé qu'à partir du moment où le comptable a mis en œuvre le recouvrement forcé de la créance à l'encontre du contribuable. Les actes de poursuites ainsi décernés pourront faire l'objet d'une contestation qui ne pourra porter, aux termes de l'article L. 281 du LPF que soit sur la régularité en la forme de l'acte ; soit sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt. Les recours contre les décisions prises par l'administration sur ces contestations seront alors portés, dans le premier cas, devant le juge de l'exécution, dans le second cas, devant le juge de l'impôt.

Ce contentieux est marqué par un régime juridique particulièrement sévère qui a été dénoncé à de nombreuses reprises : la brièveté des délais de recours contentieux, l'impossibilité de bénéficier d'un véritable droit au sursis de paiement, l'absence de garanties liées à l'information du contribuable, la portée radicale de la cristallisation de l'instance opérée dès le stade de la réclamation administrative préalable ou encore la complexité liée à la détermination du juge compétent.

Face à l'argument développé par l'administration fiscale, selon lequel ce contentieux aurait un statut particulier au vu de l'urgence liée à la mise en œuvre du recouvrement forcé, la jurisprudence et la doctrine se sont attachées à conférer au contribuable le minimum de garanties qu'il est droit d'attendre d'un procès équitable. Le particularisme du contentieux du recouvrement a ainsi été progressivement atténué, s'agissant du moins de ses aspects les plus dommageables aux droits et garanties du contribuable.

1 - V. Haïm, « Les labyrinthes du contentieux du recouvrement » : D. 1995, p. 150 et s.

La tendance qui se dégage de la jurisprudence de ces dernières années semble au demeurant aller encore plus loin dans cette démarche. Elle ne se contente pas en effet de gommer les traits les plus dommageables de ce contentieux. Elle lui permet, bien au-delà, de bénéficier de règles applicables de longue date en matière de contentieux de l'assiette de l'impôt, ce qui conduit à sortir peu à peu le contentieux du recouvrement de son statut de contentieux d'exception.

L'exercice a cependant ses limites qui tiennent à la complexité des règles liées à la détermination des moyens invocables et à la répartition des compétences juridictionnelles qui en résulte. Là encore, le juge a fait œuvre de clarification mais il reste encore beaucoup trop de questions sans réponse qui forcent ce dernier à multiplier les questions préjudicielle et les saisines du Tribunal des conflits.

Si donc les garanties du contribuable se sont sensiblement améliorées au cours de ces dernières années (I), nous verrons qu'il demeure un certain nombre d'incertitudes procédurales qui malgré vingt ans de jurisprudence n'ont toujours pas été clairement résolues (II).

I - L'AMÉLIORATION SENSIBLE DES DROITS ET GARANTIES DU CONTRIBUABLE

Comme l'avait relevé en son temps Victor Haïm, le contribuable apparaît souvent, en matière de contentieux du recouvrement « *sinon accessoire, du moins importun* »². Les textes sont particulièrement sévères et il a fallu que la jurisprudence fasse œuvre créatrice pour accorder au contribuable les garanties indispensables dont il bénéficie aujourd'hui. Cette construction continue à présent dans le sens d'un rapprochement certain avec le régime contentieux applicable au contentieux de l'assiette de l'impôt. Cette tendance s'observe aussi bien dans la phase de réclamation administrative préalable (A) que dans la phase juridictionnelle (B).

A - L'amélioration des garanties du contribuable dans la phase de réclamation administrative préalable

Par deux arrêts de 2012, la Cour de cassation et le Conseil d'état ont permis d'étendre au contentieux du recouvrement le bénéfice de droits et garanties propre au contentieux administratif (1) et au contentieux de l'assiette de l'impôt (2).

1 - L'opposabilité des délais de recours : l'application d'un principe général du contentieux administratif

Les délais de recours en matière de contentieux du recouvrement sont particulièrement sévères : les demandes doivent être présentées dans les deux mois suivant la notification de l'acte de poursuite servant de fondement à la contestation ; l'administration dispose ensuite de deux mois pour statuer sur cette demande et si la

2 - *Ibid.*

réponse implicite ou explicite de cette dernière ne donne pas satisfaction au contribuable, il dispose pour saisir le juge d'un nouveau délai de deux mois à partir soit de la notification de la décision du chef de service soit de l'expiration du délai de deux mois accordé à celui-ci pour prendre sa décision.

Passé ce délai, la requête est considérée comme irrecevable, aucun événement n'étant susceptible de le rouvrir. Face à une telle rigueur, justifiée par « l'impérieuse nécessité » de procéder au recouvrement de l'impôt dans les plus brefs délais, il était particulièrement regrettable de constater que l'article 5 du décret de 1983³ ne pouvait s'appliquer en l'espèce. Selon ce texte, les délais de recours ne peuvent courir qu'à compter de la transmission à l'auteur de la demande d'un accusé de réception mentionnant les délais et voies de recours contre la décision implicite de rejet née du silence gardé par l'Administration.

Cette garantie de bonne information du contribuable avait en effet été jugée par le Conseil d'Etat comme inapplicable aux contestations formées contre des actes de poursuites au motif que celles-ci ne présentaient pas le caractère de demandes adressées à l'Administration, au sens de l'article 5 du décret⁴. Cette solution, conforme à la doctrine en vigueur⁵ réservait l'application de cette garantie aux demandes formulées par les contribuables en vue d'obtenir une décision de l'administration et non aux contestations relatives à des décisions déjà prises par l'administration. Il est vrai que l'article 5 du décret de 1983 était contenu dans un chapitre relatif à la procédure administrative non contentieuse. L'article 9 du même décret relatif à l'opposabilité des délais de recours contentieux ayant été jugé inapplicable au contentieux fiscal, il fallut attendre l'intervention de la loi du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations et l'affirmation selon laquelle les recours gracieux ou hiérarchiques étaient visés par l'obligation des mentions et voies de recours pour que la situation finisse enfin par évoluer⁶. C'est la Cour de cassation qui a la première fait application de ce principe général du contentieux administratif dans un avis Deltour c/ Trésorerie principale de Maubeuge ville, considérant en l'espèce que « *s'agissant de titres exécutoires émis par l'État pour le recouvrement d'impôts, taxes, redevances visés par l'article L. 281-1 du livre des procédures fiscales, une telle contestation doit, à peine d'irrecevabilité, être précédée d'un recours gracieux devant l'administration fiscale, sous réserve que le redevable ait été informé du délai de recours, de ses modalités et de son destinataire, ainsi que des dispositions de l'article R 281-5 du même livre* »⁷.

3 - Décret n° 83-1025 du 28 novembre 1983 concernant les relations entre l'administration et les usagers : JO du 3 décembre 1983.

4 - CE, sect., 26 févr. 1993, n° 117454, *Serfaty, Cohen et Dalbos* : JurisData n° 1993-047686 ; Dr. fisc. 1994, n° 8, comm. 380 ; JCP E 1993, pan. p. 117 ; RJF 1993, n° 598.

5 - En dernier lieu instruction du 28 septembre 1992 : BOI 13 A-2-92 ; Droit fiscal 1992, n° 44, ID et E, 10 707.

6 - La loi n° 2000-321 prévoit en son article 19 que « *Toute demande adressée à une autorité administrative fait l'objet d'un accusé de réception délivré dans des conditions définies par décret en Conseil d'Etat. Les délais de recours ne sont pas opposables à l'auteur d'une demande lorsque l'accusé de réception ne lui a pas été transmis ou ne comporte pas les indications prévues par le décret mentionné au premier alinéa (...)* ».

7 - Cass. com., avis, 14 mai 2001, n° 01-00.002, *Deltour c/ Trésorerie principale de Maubeuge ville* : JurisData n° 2001-009782 ; Dr. famille 2002, comm. 141, note M. Farge.

Dans le même sens Cass. com. 4 juin 2002 n° 1107 FS-P : RJF 11/02 n° 1320 ; Cass. com. 31 mars 2004 n° 617 FS-D : RJF 8-9/04 n° 939 ; Cass. com. 22 février 2005 n° 274 F-D, inédit ; Cass. com. 23 mai 2006 n° 655 F-PB : RJF 11/06 n° 1465 ; Cass. com., 9 juin 2009, n° 08-16.556, *Alvares Wiwum* : JurisData n° 2009-048740.

Elle en avait déduit que l'exception d'irrecevabilité d'une opposition à poursuite présentée directement devant le juge doit dans ce cas être écartée, le seul visa des articles « R* 281-1 et suivants du LPF » dans l'acte de poursuite ne répondant pas à l'exigence d'une information précise sur les modalités et délais de recours, et sur les dispositions des articles R* 281-4 et R* 281-5 du LPF⁸.

Le Conseil d'Etat a eu sur cette question une position qui est restée longtemps bien plus mesurée, créant ainsi une inégalité de traitement des droits du contribuable entre les deux ordres de juridiction fort regrettable. La Haute juridiction, dans une décision Vega du 29 octobre 2001⁹, a en effet dans un premier temps accepté de subordonner l'opposabilité des délais de recours à l'encontre de la décision du comptable rejetant une réclamation dirigée contre un acte de poursuite à la mention des voies et délais de recours dans cette décision de rejet.

Il a fallu cependant attendre 2007 pour que le Conseil d'Etat juge dans son arrêt de principe Maucolin que « *l'absence de mention sur l'acte de poursuite que l'Administration adresse au contribuable de l'existence et du caractère obligatoire, à peine d'irrecevabilité d'un éventuel recours juridictionnel, de la demande préalable prévue à l'article R.* 281-1 du LPF, ainsi que les délais dans lesquels le contribuable doit présenter cette demande, prévus notamment par l'article R.* 281-2 du même Livre, fait obstacle à ce que ces délais soient opposables au contribuable* »¹⁰.

Le Conseil d'Etat a poursuivi la construction de cet édifice juridique dans un arrêt Manseau du 27 juillet 2012 en fondant, comme elle l'avait fait dans son arrêt Maucolin, l'inopposabilité de ces délais de recours contentieux sur l'article R. 421-5 du Code de justice administrative aux termes duquel les délais de recours contre une décision administrative ne sont opposables qu'à la condition d'avoir été mentionnés, ainsi que les voies de recours, dans la notification de la décision¹¹. La Haute Cour en a déduit que lorsqu'un recours administratif préalable conditionne la possibilité de saisir le juge, ces dernières dispositions s'appliquent non seulement à la décision susceptible de lui être déférée, mais aussi, nécessairement, à l'acte à l'encontre duquel ce recours administratif doit être préalablement formé.

Au-delà de cette assise juridique particulièrement confortable pour le parent pauvre que représente le contentieux du recouvrement, cet arrêt est par ailleurs remarquable en ce qu'il a conduit à trancher la délicate question de savoir si le juge administratif devait, avant d'opposer une tardiveté liée au délai écoulé depuis la notification d'une décision administrative, vérifier d'office que cette notification comporte la mention des « voies et délais de recours ». Le moyen fondé sur les

8 - Cass. com., 20 mars 2007, n° 05-19.860, F-D, *Mme Pekmez* : JurisData n° 2007-038117 ; RJF 2007, n° 848.

9 - CE, 9e et 10e ss-sect., 29 oct. 2001, n° 179746, *M. Vega*, n° 220567, *M. Aveline* et n° 221 713, *M. Trachel* : JurisData n° 2001-201635 ; Dr. fisc. 2001, n° 49, p. 1705 ; RJF 1/2002, n° 113 ; BDCF 1/2002, concl. G. Goulard, p. 48 à 52. – CE, 8e et 3e ss-sect., 18 févr. 2004, n° 230257, *Sté d'économie mixte immobilière interdépartementale de la région parisienne* : JurisData n° 2004-080524 ; Procédures 2004, comm. 117, note J.-L. Pierre ; RJF 5/2004, n° 551.

10 - CE, 8e et 3e ss-sect., 25 mai 2007, n° 285747, *M. Maucolin* : JurisData n° 2007-081162 ; Dr. fisc. 2007, n° 37, comm. 838 ; RJF 10/2007, n° 1167 ; BDCF 10/2007, n° 116, concl. L. Olléon

11 - CE, 9e et 10e ss-sect., 27 juill. 2012, n° 331748, *M. et Mme Manseau*, concl. F. Aladjidi, note E. Laporte : JurisData n° 2012-019023 ; Dr. fisc. 2012, n° 42, comm. 487. Cet arrêt a été confirmé par la suite, notamment CE, 9e ss-sect., 12 oct. 2011, n° 321024 et n° 327962, *M. Laskier* : Dr. fisc. 2012, n° 20, comm. 299 ; CE, 9e et 10e ss-sect., 23 déc. 2011, n° 316592, *min. c/ SCI Les Terrasses du Fango* : RJF 3/2012, n° 315.

dispositions de l'article R. 421-5 du LPF avait en effet été présenté pour la première fois devant le Conseil d'Etat, ce qui entrainait en contradiction avec les dispositions de l'article R 281-5° du CGI selon lesquelles le juge se prononce exclusivement au vu des justifications présentées au chef de service. C'est donc en se fondant sur le terrain du moyen d'ordre public que le rapporteur a construit son argumentation, en considérant notamment que le code interdit au juge « d'opposer une tardiveté si la condition qu'il pose n'est pas remplie »¹². Le Conseil d'Etat a en l'espèce suivi son raisonnement, en jugeant que la cour administrative d'appel avait commis une erreur de droit en écartant comme irrecevable le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement au motif que le contribuable n'avait formé aucune opposition à l'encontre d'un avis à tiers détenteur sans rechercher si la notification de cet avis mentionnait les délais et voies de recours. Comme le souligne justement l'annotateur de l'arrêt, « *le Conseil d'Etat a visiblement entendu rapprocher la garantie de l'information des voies et délais de recours sur l'acte de poursuite, du rang des moyens d'ordre public* »¹³.

2 - La détermination de l'autorité administrative compétente : un rapprochement avec les règles applicables en matière de contentieux d'assiette

Outre ces délais particulièrement sévères, le contribuable doit également se confronter à l'identification de l'autorité compétente pour recevoir sa réclamation. Jusqu'au 1^{er} octobre 2011, il devait ainsi adresser sa demande au trésorier-payeur général si le recouvrement de l'impôt en cause incombait à un comptable du Trésor, au directeur des services fiscaux si le recouvrement incombait à un comptable du Trésor ou au directeur régional des douanes et des droits indirects si le recouvrement incombait à un comptable de la direction générale des douanes et des droits indirects. La jurisprudence administrative atténuait cependant les potentiels effets de cette difficulté en estimant que le comptable saisi à tort était redevable d'une obligation de transmission au chef de service territorialement compétent¹⁴.

La jurisprudence judiciaire ne s'était jusqu'à présent jamais prononcé explicitement sur cette question. L'arrêt du 6 novembre 2012 de la chambre commerciale de la Cour de cassation est déjà en cela tout à fait remarquable. Mais il l'est d'autant plus qu'il met à la charge de l'autorité incompétente une double obligation : celle de transmettre la réclamation aux services compétents et celle d'informer le contribuable de cette transmission. La Cour a en effet considéré que lorsqu'une demande est adressée à une autorité administrative incompétente, cette dernière doit la transmettre à celle qui est compétente, en avisant l'intéressé de cette transmission. Elle prend également soin de préciser que le délai au terme duquel est susceptible

12 - Concl. F. Aladjidi sur CE, 9e et 10e ss-sect., 27 juill. 2012, n° 331748, précité.

13 - Note Emmanuel Laporte sur CE, 9e et 10e ss-sect., 27 juill. 2012, n° 331748, précité.

14 - CE, 7e ss-sect., 31 mai 1965, n° 35655 : Dr. fisc. 1965, n° 27, comm. 776 ; Paris, 1ère Ch., 18 décembre 1981, req. n° 82070 : Dr. fisc. 1982, comm. 1654 ; CE, 9e et 7e ss-sect., 3 déc. 1986, n° 50058 : Dr. fisc. 1988, n° 29-30, comm. 1560 ; RJF 2/1987, n° 252 ; CE, 8e et 9e ss-sect., 29 nov. 1991, n° 63218 et n° 68591, M. Derymacker : Dr. fisc. 1992, n° 12, comm. 634 ; RJF 1/1992 n° 153 ; CE, 8e et 3e ss-sect., 18 févr. 2004, n° 230257, Sté d'économie mixte immobilière interdépartementale de la région parisienne (SEMIDEP) : JurisData n° 2004-080524 ; Procédures 2004, comm. 117, note J.-L. Pierre ; RJF 5/2004, n° 551 ; CE 17 octobre 2007, req. n° 293973, Griffoin : Dr. fisc. 2007, n° 48, comm. 1019 ; RJF 1/2008, n° 8 ; BDCF 1/2008, n° 12, concl. P. Collin.

d'intervenir une décision implicite de rejet court à compter de la date de réception de la demande par l'autorité initialement saisie¹⁵.

L'intérêt de cet arrêt réside enfin dans le visa utilisé par le juge. La Cour s'est prononcée en l'espèce sur articles L. 281, R.* 281-1 et R.* 281-4 du LPF qui étaient alors en vigueur et qui disposaient que les contestations relatives au recouvrement devaient « être adressées au trésorier-payeur général si le recouvrement incombe à un comptable du Trésor »¹⁶.

Ces dispositions ont depuis lors évolué, la fusion de la direction générale des impôts et de la direction de la Comptabilité publique au sein de la direction générale des finances publiques ayant entraîné à cet égard une relative simplification de la procédure. Les oppositions aux poursuites relatives au recouvrement qui incombent à un comptable de la direction générale des finances publiques doivent désormais être adressées au « directeur départemental des finances publiques » ou au « responsable du service à compétence nationale ». Le risque d'erreur liée à une identification erronée du service en charge du recouvrement n'est cependant pas totalement exclu et il demeure indispensable que le contribuable puisse bénéficier de cette garantie de transmission. C'est pourquoi il est intéressant de souligner que le juge s'est également référé aux articles R.* 190-2 du LPF et 20 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000. Ces deux textes sont en effet complémentaires.

L'article R.* 190-2 du LPF dispose que « toute réclamation concernant l'assiette d'une imposition directe, adressée au service du recouvrement, est transmise par celui-ci au service de l'assiette » et que « toute réclamation concernant le recouvrement d'une imposition directe, adressée au service de l'assiette, est transmise par celui-ci au service du recouvrement ». Si cette disposition met également à la charge du service compétent l'obligation d'aviser l'auteur de la réclamation, il demeure limité aux erreurs de destinataires entre les services d'assiette et de recouvrement. L'article 20 de la loi du 12 avril 2000 est à cet égard complémentaire dans la mesure où il prescrit une obligation de portée générale : « lorsqu'une demande est adressée à une autorité administrative incompétente, cette dernière la transmet à l'autorité administrative compétente »¹⁷.

Ainsi, la Cour de cassation « confère pour la première fois à ce principe une portée générale transposable aux oppositions émises sous l'empire des textes consécutifs à la fusion des actuelles anciennes direction générale des impôts et direction générale de la comptabilité publique au sein de la direction générale des finances publiques »¹⁸. L'arrêt doit au demeurant être salué à double titre : d'une part en ce qu'il permet de rapprocher la jurisprudence de la Cour de cassation de celle du Conseil d'Etat et d'autre part en ce qu'il contribue à rapprocher les garanties procédurales offertes au contribuable dans le cadre d'un contentieux du recouvrement de celles applicables dans le cadre d'un contentieux de l'assiette.

15 - Cass. com., 6 nov. 2012, n° 11-19.116, F-P+B, M. Couillet et Mme Fiaschi, note E. Laporte : JurisData n° 2012-025756 ; Dr. fisc. 2013, n° 6, comm. 148.

16 - Dispositif abrogé par les articles 11 et 12 du décret n° 2011-1302 du 14 octobre 2011.

17 - Loi n° 2000-321 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec l'administration.

18 - Note E. Laporte sous Cass. com., 6 nov. 2012, n° 11-19.116, F-P+B, M. Couillet et Mme Fiaschi, précité.

B - L'amélioration des garanties du contribuable dans la phase contentieuse juridictionnelle

La possibilité d'invoquer des moyens de droit nouveaux devant le juge dans le cadre d'un contentieux du recouvrement a été la première avancée ayant conduit à une amélioration des garanties du contribuable dans la phase contentieuse juridictionnelle (1). Plus récemment, la possibilité pour le contribuable de se prévaloir de l'article L. 80 A du LPF a également été saluée comme une avancée notable en ce domaine (2).

1 - La possibilité encadrée d'invoquer des moyens de droit nouveaux

Aux termes de l'article R. 281-5 « *le juge se prononce exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées au chef de service. Les redevables qui l'ont saisi ne peuvent ni lui soumettre des pièces justificatives autres que celles qu'ils ont déjà produites à l'appui de leurs mémoires, ni invoquer des faits autres que ceux exposés dans ces mémoires* ». Revenant sur l'interprétation restrictive qu'avait adoptée la Cour administrative d'appel de Paris¹⁹, le Conseil d'Etat a considéré à cet égard que cette disposition ne faisait pas obstacle à ce que le contribuable soulève devant le tribunal administratif ou devant la cour administrative d'appel, jusqu'à la clôture de l'instruction, des moyens de droit nouveaux dès lors qu'ils n'impliquaient pas l'appréciation de pièces justificatives ou de circonstances de fait qu'il lui eût appartenu de produire ou d'exposer dans sa demande administrative préalable.

Le juge administratif a ainsi admis qu'un moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement puisse être présenté devant le juge d'appel, alors même qu'il relevait d'une cause juridique distincte, à la condition que son appréciation ne repose pas sur des éléments non produits dans le cadre de la réclamation préalable, et que la demande ait bien été présentée à l'administration fiscale dans le délai de deux mois après le premier acte de poursuites permettant d'invoquer cette prescription²⁰.

2 - L'invocabilité de la doctrine administrative sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF

Autre garantie à présent accessible dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, la possibilité de se prévaloir de l'article L. 80 A du LPF en matière de recouvrement constitue également un progrès notable pour le contribuable. La jurisprudence écartait jusqu'à présent l'application de cette garantie au motif qu'une instruction relative au recouvrement ne comportait pas une interprétation formelle de la loi fiscale²¹. Il a donc fallu attendre l'intervention du législateur pour que le second alinéa de l'article L. 80 A du LPF soit complété d'une nouvelle disposition qui prévoit à présent que « *sont également opposables à l'Administration, dans les mêmes conditions,*

19 - CAA Paris, 25 oct. 1994, rec. n° 93-973, *M. Gouet* : Dr. fisc. 1995, n° 10, comm. 468, concl. J. -F. Gipoulon.

20 - CE, 8e et 9e ss-sect., 17 mars 1999, n° 163929, *Gouet* : JurisData n° 1999-051320 ; Dr. fisc. 2000, n° 3, comm. 42, concl. G. Goulard ; RJF 5/1999, n° 642, chron. E. Mignon, *Contentieux du recouvrement : Un petit pas vers l'équité*, p. 338 ; BDCF 5/1999, n° 58, concl. G. Goulard.

21 - CE, 7e et 8e ss-sect., 24 avr. 1981, n° 16130, *SARL Tranchant Frères* : Dr. fisc. 1983, n° 5, comm. 149, concl. P. Rivière ; RJF 8/81, n° 724. - CE, 8e et 3e ss-sect., 30 nov. 2001, n° 234654, *M. Dion* : JurisData n° 2001-080052 ; Dr. fisc. 2002, n° 11, comm. 234, concl. E. Mignon ; RJF 2/02, n° 232).

les instructions et circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales »²².

L'application de ce texte dans le cadre d'un litige relatif à une question de recouvrement soulevait cependant une difficulté d'ordre pratique. La mise en œuvre de la garantie de l'article L. 80 A du LPF suppose en effet que le contribuable ait fait application de la doctrine régulièrement publiée dans le cadre de la souscription d'une déclaration. L'administration admet cependant que cette condition ne soit pas exigée s'agissant d'impôts non déclaratifs tels que les impôts locaux²³ ou d'imposition dont les bases sont arrêtées d'office²⁴. Les contribuables peuvent donc dans ce cas revendiquer a posteriori le bénéfice d'une doctrine qu'ils n'ont pas effectivement appliquée²⁵.

Or, lorsque le redevable conteste les actes de poursuites engagés par l'administration à son encontre, qu'il s'agisse de moyens visant à contester son obligation de payer au fond ou en la forme, il ne peut faire état, dans sa réclamation préalable, d'une doctrine qu'il aurait appliqué antérieurement à la mise en œuvre du recouvrement forcé à son encontre.

Saisi d'un litige portant sur l'application de l'article L. 80 A du LPF alinéa 2 en matière de recouvrement, le Conseil d'Etat a choisi d'adopter une solution à la fois conforme à l'esprit de ce texte et à l'intérêt des contribuables. Il a en effet considéré, dans son arrêt *Ministre c/ Mme Perez*, que le redevable peut être considéré comme ayant appliqué le texte fiscal conformément à la doctrine administrative dès lors qu'il se prévaut de l'instruction en cause dans sa réclamation préalable obligatoire au chef de service du comptable ayant notifié l'acte de poursuite contesté²⁶. Tout contribuable pourra donc désormais bénéficier dans le cadre d'un contentieux du recouvrement de la garantie contre les changements de doctrine, pour autant qu'il fasse état de l'interprétation d'un texte fiscal régulièrement publié et non rapporté à la date de la réclamation préalable.

Revenant par contre sur un arrêt adopté par sa 3^{ème} sous-section en 2011²⁷, le Conseil d'Etat a cependant considéré que la nouvelle rédaction de l'article L. 80 A du LPF ne s'appliquait pas aux instances en cours à la date de son entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2009, mais seulement aux réclamations formées à partir de cette date. Cette solution semblait effectivement s'imposer au regard du principe de non rétroactivité des lois, le juge n'écartant a priori ce principe qu'en matière de pénalités fiscales qu'il assimile à des sanctions pénales. C'est alors le principe de l'application immédiate de la loi la plus douce qui s'impose²⁸. S'agissant de l'application dans le temps de l'article 47 de la loi de finances rectificative pour 2008, rien ne justifiait une application immédiate aux instances en cours concernant les instructions relatives au recouvrement²⁹.

22 - Loi de finances rectificative n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, article 47 : Dr. fisc. 2009, n° 5, comm. 132.

23 - CE 7 janvier 1977, n° 96362.

24 - CE 3 avril 1981 n° 14276 ter.

25 - BOI-SJ-RES-10-10-10-20130718, § 450.

26 - CE, 8e et 3e ss-sect., 27 févr. 2013, n° 354004, *min. c/ Mme Perez* : Dr. fisc. 2013, n° 17, comm. 263.

27 - CE, 3e ss-sect., 16 nov. 2011, n° 328085, *Reynal de Saint-Michel* : RJF 4/12, n° 389.

28 - Le Conseil d'Etat a ainsi implicitement jugé que, s'agissant des instructions relatives aux pénalités, l'article 47 était d'application immédiate, y compris dans les instances en cours (CE, 8e et 3e ss-sect., 27 avr. 2009, n° 308445, *M. Imbert* : JurisData n° 2009-081478 ; Rec. CE 2009, tables, p. 686 ; Dr. fisc. 2009, n° 27, comm. 399, note M. Guichard et R. Grau ; RJF 7/2009, n° 614 et 667 ; BDCF 7/2009, n° 81, concl. N. Escaut).

29 - Voir également la note d'Olivier Négrin sur l'arrêt *Min. c/ Pérez* : Procédures n° 5, mai 2013, comm. 174.

Ces avancées sont donc notables, même si elles ne représentent en définitive qu'un « *petit pas vers l'équité* »³⁰. Il reste en effet un long chemin à parcourir pour que le contentieux du recouvrement offre toutes les garanties qu'un contribuable est en droit d'attendre d'un procès équitable. L'impossibilité de pouvoir bénéficier du sursis de paiement dans le cadre de ce contentieux en constitue une illustration notable qui affecte grandement les droits des contribuables. Ces derniers peuvent certes bénéficier de la possibilité de demander au juge administratif du référé la suspension de l'exécution de l'acte de poursuite, mais ils devront démontrer que l'urgence le justifie et ils devront faire état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à l'existence de l'obligation de payer, au montant de la dette compte tenu des paiements effectués, à l'exigibilité de la somme réclamée ou à tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette ou le calcul de l'impôt³¹. Là donc où le sursis de paiement constitue un droit pour le contribuable engagé dans un contentieux d'assiette, le référé-suspension constitue une possibilité soumise à condition dont l'obtention n'est jamais totalement garantie.

S'agissant par ailleurs de la possibilité d'invoquer des moyens nouveaux en cours d'instance pour autant qu'ils soient fondés sur des justifications qui ont été présentées au chef de service dans le cadre de la réclamation préalable, il est important de souligner que la Cour de cassation adopte une position bien plus restrictive de l'article R 281-5 du LPF en considérant que « *le litige porté devant les juridictions judiciaires statuant en matière de recouvrement d'impôt est délimité par le contenu de cette réclamation préalable, de sorte qu'il n'est pas possible d'accueillir un moyen de droit nouveau* »³². Cette solution est regrettable dans la mesure où rien dans la lettre ni dans l'esprit du texte de l'article R 281-5 du LPF ne s'oppose à l'adoption d'une solution qui serait bien plus favorable au contribuable. En effet, « *la finalité de cet article est de permettre que le plus grand nombre possible de litiges soit réglé par un échelon supérieur de l'Administration sans faire intervenir le juge. Il ne vise pas à interdire l'examen par le juge de tous les moyens nouveaux. Cette situation est préjudiciable à l'élaboration de la défense du contribuable. Faute de temps au moment de la réclamation, il risque de ne pas pouvoir invoquer devant le juge les moyens pertinents* »³³.

Ces atteintes portées aux droits et garanties du contribuable se doublent par ailleurs d'incertitudes procédurales qui contribuent à entretenir une certaine insécurité juridique et, dans bien des cas, une totale incompréhension de la part du contribuable, voire de son conseil.

30 - Chron. E. Mignon sur CE, 8e et 9e ss-sect., 17 mars 1999, n° 163929, *Gouet*, précité, *Contentieux du recouvrement : Un petit pas vers l'équité* : Dr. fisc. 2000, n° 3, comm. 42.

31 - CE 30 novembre 2001, *Dion*, req. n° 234654, Lebon T. 906 ; Dr. fisc. 2002, comm. n° 11, concl. E. Mignon - CE 10 avril 2002, *Société Import-Export du Velay*, req. n° 241604 : Lebon 128 ; BDCF 07/02, comm. 48, concl. Gilles Bachelier ; RJF 7/02 n° 856. Voir sur ce sujet O. LE BOT, *Le guide des référés administratifs*, Dalloz 2013, p. 126 et s.

32 - Cass. com., 5 juill. 1994, n° 92-18.117, *Guilmard* : RJF 11/1994, n° 1281 ; dans le même sens, Cass. com., 7 juin 1994, n° 1331 D, *Sté Adia France* : RJF 11/1994, n° 1279. - V. Instr. 22 nov. 1994 : BOI 12 C-10-94 ; Dr. fisc. 1994, n° 51, instr. 11250 ; Cass. com., 31 janv. 1989, n° 201 P, TPG des Hauts-de-Seine : RJF 4/1990, n° 517.

33 - A. Angotti et F. Martinet, « *Conseil d'Etat et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative (deuxième volet)*. - *La procédure fiscale, ou la « théorie des jeux »* : Dr. fisc. 2013, n° 39, comm. 435, §27.

II – LE MAINTIEN D’INCERTITUDES PROCEDURALES NON RESOLUES

Les éléments de complexité qui affectent le contentieux du recouvrement sont tous liés au partage de compétences juridictionnelles entre le juge de l’impôt et le juge de l’exécution. Cette répartition de compétence s’effectue au regard des moyens que le redevable entend mettre en œuvre devant le juge.

Soit il conteste son obligation de payer au fond, en faisant état de moyens portant sur l’existence de l’obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, sur l’exigibilité de la somme réclamée ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l’assiette et le calcul de l’impôt : le juge compétent sera dans ce cas le juge de l’impôt.

Soit il conteste son obligation de payer en la forme, en faisant état de moyens ayant trait à la régularité en la forme de l’acte de poursuite : le juge compétent sera alors le juge de l’exécution.

L’apparente simplicité de cette répartition de compétence est cependant trompeuse. Car elle implique dans bien des cas des hésitations jurisprudentielles qui au mieux finissent par se régler devant le tribunal des conflits.

Le rattachement du moyen tiré de l’absence de lettre de rappel ou de mise en demeure préalable aux poursuites en est une illustration. La jurisprudence est restée longtemps divisée quant à savoir s’il s’agissait d’un motif affectant la régularité formelle de l’acte de poursuite ou la régularité de la procédure administrative visant à mettre en œuvre l’exécution forcée. Le Tribunal des conflits a fini par statuer dans une espèce *Chessa* en faveur de la compétence du juge de l’exécution, au motif que la lettre de rappel doit précéder le premier acte de poursuite devant donner lieu à des frais³⁴. Pour autant qu’elle conduise à régler cette question de façon définitive, cette solution ne nous semble pas pleinement convaincante. Les arguments avancés par le juge de l’impôt apparaissaient en effet bien plus fondés, notamment en ce qu’il considérait que « *dans la mesure où la lettre de rappel prévue à l’article L. 255 du LPF ne constitue pas un acte de poursuites, la contestation de son existence se rattache, non à la critique en la forme d’un acte de poursuites, mais à l’exigibilité même de l’impôt* »³⁵.

Les incertitudes liées à cette dualité de répartition de compétences juridictionnelles demeurent donc et semblent même s’aggraver au regard du rattachement de certains moyens (A). La détermination du juge compétent qui en résulte devient ainsi de plus en plus opaque et de plus en plus difficilement compréhensible pour le contribuable (B).

A – Les incertitudes liées au rattachement des moyens contentieux

La question du rattachement du moyen tiré de l’absence de lettre de rappel n’est effectivement pas la seule à susciter des jurisprudences parfois contradictoires et dans

34 - T. confl., 13 déc. 2004, n° 3411, *Chessa* : JurisData n° 2004-268768, et n° 3421, Legasse : JurisData n° 2004-268769 ; Rec. CE 2004, p. 521 ; Dr. fisc. 2005, n° 20, comm. 420, concl. D. Commaret ; RJF 2005, n° 475. La même solution a été adoptée s’agissant du moyen tiré de l’absence de mise en demeure : CE, 9e et 10e ss-sect., 16 janv. 2006, n° 229317, *Sté Force* : JurisData n° 2006-080836 ; Dr. fisc. 2007, n° 23, comm. 580.

35 - CE, 27 nov. 2000, n° 197915 ; Dr. fisc. 2001, n° 16, comm. 393, concl. J. Courtial.

tous les cas difficilement compréhensible pour le contribuable. Nous évoquerons en l'espèce deux illustrations de ce type de difficultés : le rattachement des moyens tenant à la validité d'un acte interruptif de prescription (1) et celui des moyens liés à la détermination de la qualité de redevable solidaire (2).

1 - Le rattachement des moyens tenant à la validité d'un acte interruptif de prescription

Il est de jurisprudence constante que le moyen tiré de la prescription de l'action du Trésor se rattache à la contestation de l'existence ou de l'exigibilité de la dette et relève à ce titre de la compétence du juge de l'impôt³⁶.

Face à cette apparente simplicité, le rattachement du moyen fondé sur l'absence d'interruption de la prescription pour vice de forme suscite par contre de plus grandes difficultés. La jurisprudence considère en effet « *qu'il n'appartient qu'au juge judiciaire d'apprécier si les irrégularités en la forme dont les actes seraient atteints sont de nature à les priver de leur effet interruptif de prescription* »³⁷. Pour autant, le juge de l'impôt s'estime compétent pour vérifier si un acte de poursuites a été notifié dans des conditions permettant d'interrompre la prescription du recouvrement³⁸.

La nuance est subtile et l'on aurait pu croire que la jurisprudence du Tribunal des conflits relative au rattachement du moyen fondé sur l'absence de lettre de rappel aurait conduit à faire évoluer la position des juridictions à cet égard³⁹. Le juge des conflits avait en effet fait œuvre de simplicité en adoptant une conception extensive du moyen tiré de la régularité en la forme de l'acte et cette décision semblait aller dans le sens de l'article L. 311-12-1 du Code de l'organisation judiciaire qui dispose que le juge de l'exécution est compétent pour connaître « *des difficultés relatives aux titres exécutoires et des contestations qui s'élèvent à l'occasion de l'exécution forcée, même si elles portent sur le fond du droit, à moins qu'elles n'échappent à la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire* ». Comme le relève Dominique Commaret dans ses conclusions sous l'arrêt Chessa, « *ces dispositions, issues d'une loi organique, paraissent ne réserver au juge administratif que les contestations qui, par attribution expresse, lui sont légalement réservées. Elles portent, à la lisière des compétences, à étendre le bloc de compétences du juge de l'exécution de préférence à celui du juge de l'impôt* »⁴⁰.

Ce n'est pourtant pas la compétence du juge de l'exécution qui a finalement été retenue suite à la jurisprudence Chessa. Le Conseil d'état a continué à considérer, dans la droite ligne de sa jurisprudence Mischke, que s'il appartient normalement au juge de l'exécution de se prononcer sur la régularité d'un acte de poursuite, lorsqu'elle est

36 - CE 27 juill. 1984, n° 40 721 : Droit fiscal 1984, n° 47, comm. 2073 ; RJF 10/84, p. 844. - CE, 9 déc. 1985, n° 54 469 : Droit fiscal 1986, n° 41, comm. 1728, concl. M. de Guillenchmidt ; RJF 2/86, p. 13. - CE, 18 mai 1992, n° 82267, *M. Momaour* : Dr. fisc. 1994, n° 9, comm. 422, concl. J. Gaeremynck. - CE, 12 déc. 1997, n° 169726, *Mme Hoppillard* : Dr. fisc. 1998, n° 16, comm. 337. - Cass. com., 13 mai 1997 : Bull. civ. 1997, IV, n° 137.

37 - CE, 11 mai 1994, n° 93770, *M. Mischke* : Dr. fisc. 1995, n° 13, comm. 674 ; RJF 7/94, n° 839. Voir également CE, 18 mai 1984, n° 39 050 : Dr. fisc. 1986, n° 13, comm. 674 ; Rec. CE, p. 187.

38 - CE, 25 juill. 1986, n° 42 103, SARL Garages de Roches Noires : Dr. fisc. 1987, n° 17, comm. 876. - 3 mai 1989, n° 92 975, Cognord : Dr. fisc. 1989, n° 50, comm. 2382. - 10 juill. 1989, n° 91890, Sté Shakoumisha : Dr. fisc. 1991, n° 25, comm. 1293, concl. MM. Liébert-Champagne

39 - T. confl., 13 déc. 2004, n° 3411, Chessa, précité : Dr. fisc. 2005, n° 20, comm. 420.

40 - Ibid.

contestée, le moyen tiré de l'irrégularité de la notification, et non de l'acte en lui-même, relève de la compétence du juge administratif⁴¹. Le juge administratif est ainsi conduit à apprécier la légalité de la notification d'un acte de poursuite en se plaçant à la date de la mesure en cause⁴² ou les mentions portées sur l'acte de poursuites⁴³.

Un revirement de jurisprudence n'était certes pas souhaitable en l'espèce, que ce soit pour des motifs de droit ou au regard des « *difficultés annexes et matérielles que ne peut manquer de susciter toute mise en cause de la régularité formelle d'un acte de poursuite* »⁴⁴, justification qui semble avoir influencé le Tribunal des conflits lorsqu'il a confié au juge de l'exécution la compétence pour statuer sur l'absence de lettre de rappel. La solution est donc irréprochable, mais il n'en demeure pas moins que le partage de compétence entre le juge de l'impôt et le juge de l'exécution semble de plus en plus manquer d'une certaine cohérence.

2 - Le rattachement des moyens liés à la détermination de la qualité de redevable solidaire

La question de savoir si la contestation de la qualité de redevable solidaire relève du contentieux de l'assiette ou du contentieux du recouvrement, question qui semblait jusqu'à présent clairement tranchée, vient également de s'obscurcir récemment suite à un arrêt du Conseil d'Etat en date du 17 mai 2013⁴⁵.

La requérante, Mme Fernandez-Hevia, contestait en l'espèce un commandement de payer qui lui avait été adressé à raison d'une dette d'impôt sur le revenu correspondant à une période où elle et son ex-mari étaient séparés de biens, ce dernier ayant abandonné le domicile conjugal. Or, le Conseil d'Etat a considéré que le moyen tiré de ce que la solidarité entre époux ne pouvait être mise en œuvre pour une période au cours de laquelle ces derniers auraient dû faire l'objet d'une imposition séparée, relevait du contentieux d'assiette et était par suite inopérant dans un litige de recouvrement.

La Haute juridiction s'est en l'espèce fondé sur l'analyse selon laquelle la requérante ne contestait pas l'exigibilité de la dette à son égard en tant que redevable solidaire - moyen relevant du contentieux du recouvrement - mais la prise en compte de la totalité de ses revenus et de ceux de son mari - moyen relevant du contentieux de l'assiette de l'impôt. Cette solution, certes juridiquement irréprochable si l'on suit le raisonnement de la Haute juridiction, nous semble empreinte d'une rigueur regrettable et pas seulement pour les éléments de complexité qu'elle introduit dans la séparation entre ces deux voies contentieuses. Sur le fond, ce que recherchait la requérante n'était pas la remise en cause de la dette d'impôt commune du foyer - qui était d'ailleurs fondée en grande majorité sur les revenus de son ex-mari - mais bien la décharge de son obligation de payer. Par ailleurs, comme le souligne André Bonnet dans ses commentaires sous cet

41 - CE, 9e et 10e ss-sect., 30 déc. 2010, n° 311391, M. Tracol, note A. Bonnet : JurisData n° 2010-026539 ; Dr. fisc. 2011, n° 15, comm. 307.

42 - Ibid.

43 - CE, 8e et 3e ss-sect., 17 mars 2010, n° 315715, M. et Mme Cazabon : JurisData n° 2010-002270 : Dr. fisc. 2010, n° 19, comm. 309.

44 - Note André Bonnet sur CE, 9e et 10e ss-sect., 30 déc. 2010, n° 311391, M. Tracol, précité.

45 - CE, 9e et 10e ss-sect., 17 mai 2013, n° 348892, Mme Fernandez-Hevia, note A. Bonnet : JurisData n° 2013-010345 ; Dr. fisc. 2013, n° 39, comm. 449. Notons que cette solution a été rendue sous l'empire de l'article 1682,2 du CGI dans sa rédaction en vigueur avant l'intervention de la loi de finances pour 2008, qui prévoyait que la solidarité ne pouvait être mise en œuvre par l'Administration que pour la période d'imposition commune des époux.

arrêt, si « *la constatation du droit à être imposé séparément peut entraîner une décharge de solidarité, c'est nécessairement que le principe même de la solidarité, et pas seulement l'assiette, est également tributaire du sort fait antérieurement à ce droit à une imposition commune ou séparée* »⁴⁶.

Il y a donc ici matière à interprétation. Car il est bien établi que le moyen par lequel un contribuable, à l'encontre duquel le comptable public poursuit le recouvrement d'une dette fiscale, soutient qu'il n'est pas le redevable légal de ces impositions est relatif au contentieux de l'assiette⁴⁷. A l'inverse, et de façon tout aussi clairement établie, le moyen par lequel un contribuable pareillement recherché en paiement, conteste sa qualité de redevable solidaire avec le débiteur de la dette fiscale, se rattache au contentieux du recouvrement, le moyen étant dans ce cas relatif à l'existence de l'obligation de payer⁴⁸. Un gérant statutaire qui conteste son obligation solidaire de payer l'amende prévue par l'article 1763 A du CGI mise à la charge de la société se place ainsi dans le cadre du contentieux du recouvrement⁴⁹.

Cette solution s'impose d'ailleurs dès lors qu'il s'agit de contester le lien qui unit la personne actionnée en paiement avec la dette fiscale, quand bien même ce lien n'est pas une obligation solidaire. Le Conseil d'Etat a en ce sens considéré implicitement, deux mois seulement avant l'arrêt Fernandez-Hevia, que le juge administratif était compétent pour connaître du moyen tiré de la possibilité pour l'Administration de poursuivre sur les biens de la communauté le recouvrement d'une dette fiscale née du chef d'un époux en raison de son activité professionnelle⁵⁰. La Haute juridiction a suivi en cela les conclusions du rapporteur qui a considéré de façon très claire que « *l'objet du présent litige est bien de savoir si la communauté des époux est tenue à l'obligation de payer la dette d'impôt litigieuse. À ce titre, la contestation qui vous est soumise nous paraît relative à l'existence d'une obligation de payer, et donc incluse dans votre champ de compétence* »⁵¹.

La difficulté réside certes dans le fait que les époux, au regard de l'article 1685 du CGI sont à la fois redevables légaux et solidaires de l'imposition commune. Cela étant dit, dans une espèce où la requérante, Melle Sonni, contestait les commandements de payer émis à son encontre pour avoir paiement d'une dette d'impôt sur le revenu en faisant valoir qu'elle ne pouvait être considérée comme mariée avec la personne désignée dans l'acte de poursuite, ce dernier étant déjà marié par ailleurs lorsqu'il l'avait épousé, la Cour administrative d'appel de Paris a considéré que « *relèvent du contentieux du recouvrement les litiges concernant la qualité de débiteur de l'impôt, lorsqu'il ne s'agit pas du débiteur principal qu'est le contribuable, mais de tiers débiteurs tenus, par application des règles de solidarité, au paiement d'une imposition établie au nom d'un autre* »⁵².

46 - « *Solidarité entre époux : limitation à la période d'imposition commune* », note sous CE, 9e et 10e ss-sect., 17 mai 2013, n° 348892, *Mme Fernandez-Hevia*, précité.

47 - CE, 9e et 10e ss-sect., 12 janv. 2004, n° 249938, *Comité interprofessionnel du logement Solendi* : JurisData n° 2004-080482 ; Dr. fisc. 2004, n° 25, comm. 576, concl. G. Goulard ; RJF 2004 n° 549.

48 - CE, plén., 6 juill. 1979, n° 99012 : JurisData n° 1979-606186 ; Rec. CE 1979, p. 310 ; Dr. fisc. 1980, n° 24, comm. 1323, concl. P. Rivière ; RJF 10/1979, n° 558 ; Cass. com., 9 nov. 2010, n° 09-69.316, F-P+B, *Mme Da Capitaio* : JurisData n° 2010-020852 ; Dr. fisc. 2010, n° 46, act. 446 ; RJF 2011, n° 380.

49 - CE, 8e et 3e ss-sect., 16 avril 2010, n° 313456, *M. Kaspereit*, concl. L. Olléon : JurisData n° 2010-004214 ; Dr. fisc. 2010, n° 24, comm. 373.

50 - CE, 3e et 8e ss-sect., 20 mars 2013, n° 350092, *M. et Mme Piguet*, concl. E. Cortot-Boucher : JurisData n° 2013-005484 ; Dr. fisc. 2013, n° 29, comm. 384.

51 - *Ibid.*

52 - CAA Paris, 9e ch., 13 déc. 2012, n° 11PA00737, *Mlle Sonni*, note A. Bernard : Dr. fisc. 2013, n° 7, comm. 162.

Or, si le mariage de la requérante n'avait pu produire aucun effet en France, force est de constater que la requérante n'était ni redevable légale ni redevable solidaire de cette imposition. L'imposition n'aurait pas dû être établie au nom du couple, tous deux étant considérés comme redevables légaux et elle n'aurait pas dû être recherchée en paiement à titre de redevable solidaire.

Le juge a donc dans ce cas le choix des armes, si tenté que les arguments avancés par les parties soient susceptibles de se prêter à une interprétation plus favorable à la clarification de ce type de contestation. Attendons donc de voir si le Conseil d'état poursuivra son raisonnement dans cette voie ou adoptera sur cette question une position plus mesurée comme elle a pu le faire par le passé⁵³.

B - Les incertitudes liées à la complexité croissante des règles de répartition des compétences juridictionnelles

L'absence de détermination claire et tranchée entre les moyens relevant du contentieux de l'obligation de payer et les moyens relevant du contentieux des poursuites entretient un certain nombre d'incertitudes quant à la détermination du juge compétent. Les questions préjudicielles se multiplient (1) et l'affirmation de la compétence du juge de la procédure collective dans le contentieux du recouvrement n'a pas aidé à simplifier les règles applicables en la matière (2).

1 - La multiplication des questions préjudicielles dans le contentieux des poursuites

Si le juge de l'impôt se reconnaît compétent pour examiner si l'acte de poursuites a été notifié dans des conditions permettant d'interrompre la prescription du recouvrement, le juge de l'exécution refuse en règle générale d'excéder son propre domaine de compétence, à savoir l'examen de la validité en la forme de l'acte de poursuites.

Or, comme le souligne Jean-Pierre Maublanc, « *du partage du contentieux du recouvrement de l'impôt, codifié à l'article L. 281 du LPF, et de la réitération de la règle selon laquelle le contentieux de l'exigibilité ne ressortit jamais à la compétence du juge de l'exécution, il résulte une grande fréquence des questions préjudicielles, inconnue dans le contentieux de l'assiette de l'impôt. La dualité des vices entachant les actes de poursuites conduit à ce que le juge de l'exécution, compétent par ailleurs pour statuer sur la régularité ou non de l'acte de poursuites, est tenu de surseoir à statuer lorsque la réponse dépend d'une question mettant en cause l'exigibilité de la créance* »⁵⁴.

53 - En sens contraire, s'agissant d'un contentieux de l'excès de pouvoir sur une demande en décharge de solidarité, CE, 8e et 3e ss-sect., 8 oct. 2010, n° 334160 et n° 334161, *min. c/ Mme Wendehenne* : JurisData n° 2010-018695 ; Dr. fisc. 2011, n° 15, comm. 305.

54 - Note sous Cass. com., 17 janv. 2012, n° 11-10.102, F-P+B, *M. Gouet* : JurisData n° 2012-000589 ; Dr. fisc. 2012, n° 23, comm. 330.

Le juge de l'impôt est ainsi amené à statuer par voie de question préjudicielle sur le moyen tiré de l'absence de copie de l'extrait de rôle rendu exécutoire par le préfet⁵⁵, sur celui visant à contester le montant de la dette⁵⁶, sur la demande de décharge de la solidarité du conjoint⁵⁷, sur le bien-fondé de l'impôt⁵⁸, sur l'existence de l'obligation de payer⁵⁹, sur l'acquisition de la prescription⁶⁰ ou encore sur le montant de la dette accessoire d'intérêts née du paiement tardif d'impôts⁶¹.

Cette pratique est regrettable à bien des égards, d'autant que le juge de l'exécution y déroge parfois, s'agissant notamment de juger de la validité des poursuites engagées à l'encontre d'associés de SCI ou de SNC alors qu'aucun titre exécutoire n'a été décerné à leur encontre⁶² ou lorsqu'elle accepte de considérer que la décision définitive d'un tribunal correctionnel déclarant un dirigeant solidairement responsable des impositions et pénalités dues par sa société constitue un titre exécutoire suffisant pour fonder l'action du comptable public à son égard⁶³.

2 - L'introduction du juge de la procédure collective dans le contentieux du recouvrement

Il convient d'ajouter en dernier lieu qu'à la complexité des règles de répartition des compétences juridictionnelles fixées par les articles L. 281 et suivants du LPF s'ajoute un certain nombre d'exceptions propres à l'objet de la demande.

S'agissant des questions relatives à la saisie de rémunérations, le juge compétent pour examiner la régularité en la forme de la saisie est ainsi le juge du tribunal d'instance qui fait office dans ce cas de juge de l'exécution. La réclamation administrative préalable devra pourtant être formée conformément aux règles édictées par l'article L. 281 du LPF. Quant aux contestations visant la saisissabilité, elles sont tout simplement exclues du champ d'application de cet article et relève donc de la compétence directe du juge de droit commun⁶⁴.

Dans le même sens, le tribunal des conflits considère depuis un arrêt Chorro du 26 mai 2003 que malgré les termes de l'article L. 281 du LPF, le tribunal de la procédure collective est seul compétent pour connaître des contestations nées du redressement ou

55 - Cass. com., 19 janv. 2010, n° 09-12.370, F-P+B, *Trésorier principal des Pennes-Mirabeau c/ MM. Colombani et Verrechia* : JurisData n° 2010-051189 ; Dr. fisc. 2010, n° 41, comm. 528, note J.-P. Maublanc-CE, 9e ch., 16 nov. 2011, n° 322876 et n° 322931, *min. c/ Bidal* : RJF 3/2012, n° 313.

56 - Cass. com. 1er février 1994, n° 357 D, *Trésorier de Bordeaux c/ Craveia* : RJF 5/94, n° 647.

57 - Cass. com. 29 mars 1994, n° 877 D, *Royer* : RJF 7/94, n° 847.

58 - Cass. com. 7 mars 1995, n° 492 D, *Pons* : RJF 6/95, n° 788.

59 - Cass. com. 00-21.850 3 décembre 2002 n° 2049 FS-PB, *Trésorier principal de Bordeaux-Sud c/ Ezquerria* : RJF 4/03, n° 509

60 - Cass. com. 99-17.355 6 mai 2003 n° 743 F-D, *Rivière et a.* : RJF 8-9/03, n° 1048.

61 - Cass. com. 99-17.321 4 février 2004 n° 275 F-D, *Daras-Martinez* : RJF 6/04, n° 654.

62 - Cass. com., 3 mars 2004, n° 01-01.104, F-D, *Trésorier de Grenoble c/ M. Didier* : JurisData n° 2004-022809 ; RJF 7/2004, n° 795. - Cass. com., 25 févr. 2003, n° 99-20.594, F-D, *Trésorier public de Loir-et-Cher c/ M. Devin* : JurisData n° 2003-018068 ; RJF 6/2003, n° 772. - Cass. com., 25 janv. 2005, n° 02-21.097, *Vion* : JurisData n° 2005-031472 ; Dr. fisc. 2006, n° 10, comm. 238 ; RJF 5/2005, n° 504.

63 - Cass. com., 18 oct. 2011, n° 10-25.932, *Jegat c/ Comptable des impôts du pôle de recouvrement de Paris-Ouest* : Procédures 2011, comm. 390, note L. Ayrault ; RJF 2/2012, n° 174.

64 - BOI-REC-EVTS-20-10-30-20120912, § 170.

de la liquidation judiciaire ou soumises à l'influence juridique de la procédure collective, même si les créances dont il s'agit sont de nature fiscale et concernent un impôt dont le contentieux relève de la juridiction administrative⁶⁵. Le juge compétent est dans ce cas le tribunal de commerce si le débiteur exerce une activité commerciale ou artisanale et le tribunal de grande instance dans tous les autres cas⁶⁶.

Cette solution est certes opportune au regard de la spécificité des règles applicables en matière de procédure collective et notamment, comme dans l'affaire Chorro précitée, l'extinction de l'obligation de payer au motif que le comptable public n'avait pas déclaré sa créance au représentant des créanciers, conformément aux dispositions du Code de commerce applicable en la matière.

Elle n'en a pas moins pour effet de rajouter un élément de complexité supplémentaire au regard de la détermination du juge compétent en matière de contentieux du recouvrement, question qui jusque là était déjà loin d'être simple⁶⁷. Car il importe d'ajouter que, comme l'a précisé par la suite le tribunal des conflits, le juge de l'impôt retrouve sa compétence lorsque la procédure collective n'est plus en cours, soit qu'elle a été annulée, soit que, à la date de saisine du juge de l'impôt, elle a été irrévocablement clôturée⁶⁸. Enfin, si la procédure collective est annulée, le juge de l'impôt redevient compétent, cette compétence ayant dans ce cas un effet rétroactif⁶⁹.

Conclusion :

Ce rapide bilan de l'évolution des droits et garanties du contribuable dans le contentieux du recouvrement de l'impôt nous conduit à dresser un double constat.

Il permet d'observer en premier lieu que les efforts conjugués du Conseil d'état et de la Cour de cassation tendent à faire perdre au contentieux du recouvrement son caractère de contentieux d'exception dans lequel la doctrine administrative l'avait placé, notamment pour justifier les atteintes procédurales portées en la matière aux droits et garanties du contribuable. Il est d'ailleurs intéressant de noter à cet égard que les développements relatifs au contentieux du recouvrement de l'impôt au sein de la documentation administrative de base ne se trouvent d'ailleurs pas classés au sein de la série contentieux, mais dans la série recouvrement, dans sa dernière division relative aux « évènements affectant l'action en recouvrement ». Ce classement est à lui seul assez révélateur de la place accordée à ce contentieux, qui semble être parfois considéré par l'administration fiscale comme l'ultime tentative dilatoire d'un contribuable présumé d'office redevable de s'opposer au recouvrement forcé et supposé légitime de l'impôt. Dans un tel contexte, faire bénéficier le contribuable de garanties considérées comme un principe général du contentieux administratif ou comme des règles propres au

65 - T. confl., 26 mai 2003, n° 3354, *M. et Mme Chorro* : JurisData n° 2003-225110 ; Dr. fisc. 2003, n° 51, comm. 930 ; RJF 2003, n° 1025 ; Mémorial des percepteurs 2003, p. 264. Voir également sur l'extension du champ de compétence aux contestations soumises à « l'influence juridique » de la procédure collective, T. confl. 15 oct. 2012, n° 3869, *Mme Palusci* : Dr. fisc. 2012, n° 51-52, comm. 572, note J.-M. Communier.

66 - Art. L. 621-2 du Code de commerce.

67 - Voir en dernier lieu T. confl., 8 juill. 2013, n° 3912, *SARL Absis*, concl. B. Dacosta : JurisData n° 2013-014607 Droit fiscal n° 39, 26 Septembre 2013, comm. 451.

68 - T. confl., 19 oct. 2009, n° 3694, *M. Fougou c/ Directeur des services fiscaux de la Moselle* : Dr. fisc. 2010, n° 15, comm. 277.

69 - T. confl., 17 déc. 2007, n° 3643, *Delcamp c/ Trésorier principal du Vésinet* : RJF 5/2008, n° 590.

contentieux de l'assiette révèle la volonté du juge de considérer le contentieux de l'obligation de payer comme un contentieux fiscal à part entière. Le juge ne nie pas non plus en cela la spécificité de ce type de litiges et sa jurisprudence relative à la possibilité d'invoquer des moyens nouveaux ou de bénéficier de la garantie prévue à l'article L. 80 A du LPF montre bien qu'il est possible de concilier les impératifs liés à la mise en œuvre du recouvrement forcé avec le respect essentiel des droits du contribuable.

Cet état des lieux est également édifiant en ce qui concerne la complexité procédurale qui préside à la destinée de ce contentieux. Force est de constater que les choses ne se sont pas améliorées durant ces dix dernières années. Elles se sont même clairement aggravées. Les questions préjudicielles se multiplient et les jugements du Tribunal des conflits se comptent par dizaines, ce qui, comme le relève Olivier Négrin, « *est particulièrement inquiétant dans un contentieux où les questions à régler présentent par nature un caractère spécialement urgent* »⁷⁰.

Or, toutes les incertitudes et difficultés procédurales que nous avons relevées trouvent leur source dans une seule et même cause : les règles de répartition des compétences entre le juge de l'impôt et le juge de l'exécution. Améliorer le fonctionnement du contentieux du recouvrement passe donc nécessairement, selon nous, par une réforme de ces règles de répartition de compétences.

Deux solutions nous semblent à cet égard envisageable. La première avait été énoncée par Olivier Fouquet en 2008, dans son rapport visant à améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : « *confier à chaque juge de l'impôt la totalité du contentieux du recouvrement. Le contentieux du recouvrement relèverait ainsi du juge administratif pour les impôts qui relèvent de lui et du juge judiciaire pour les autres impôts* »⁷¹.

La plénitude de juridiction ainsi établie supprimerait la plupart des incertitudes liées à la détermination du juge compétent et contribuerait à garantir au contribuable son droit à un procès équitable⁷². Il permettrait également au juge de l'impôt de traiter les requêtes mixtes, évoquant des moyens relevant à la fois du contentieux de l'assiette et du contentieux du recouvrement. Les compétences d'attribution, telles que celle du juge de la procédure collective, ne seraient pas affectées par cette nouvelle répartition. Quant à la prétendue technicité des moyens invoqués devant le juge de l'exécution à l'appui d'une contestation de la régularité en la forme de l'acte, un rapide examen statistique des moyens invoqués à l'appui de ces demandes suffit à écarter cet argument. L'essentiel des arguments développés par les contribuables font en effet référence à l'examen des mentions devant figurer sur l'acte de poursuite, à la compétence du signataire ou aux conditions de sa notification.

Il reste que dans certains cas, le juge administratif serait ainsi amené à appliquer des règles issues du Code de procédure civile. Cette situation ne nous semble pas cependant constituer un obstacle insurmontable. La plénitude de juridiction implique parfois que le juge aille au-delà des sources qu'il est censé appliquer pour fonder sa décision, c'est le

70 - Note sous T. confl., 8 juill. 2013, n° 3912, *SARL Absis*, précité : Procédures 2013, n° 12, comm. 369.

71 - Rapport au Ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, présenté par d'Olivier Fouquet « *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche* », La documentation française, Juin 2008, Proposition 51 : Unifier le contentieux du recouvrement.

72 - Cf. Note J.-P. Maublanc sur Cass. com., 17 janv. 2012, n° 11-10.102, F-P+B, *M. Gouet* : JurisData n° 2012-000589 ; Dr. fisc. 2012, n° 23, comm. 330.

cas notamment lorsque le juge administratif est conduit à appliquer des dispositions issues du droit de la concurrence⁷³. Et s'il advenait qu'une difficulté sérieuse dont dépend la solution du litige vienne à se poser, le juge pourrait toujours s'adresser au juge de l'exécution au moyen d'une question préjudicielle.

Une autre solution consisterait au demeurant à confier l'ensemble du contentieux du recouvrement au juge de l'exécution. L'article L. 213-6 du Code de l'organisation judiciaire dispose en effet que « *le juge de l'exécution connaît, de manière exclusive, des difficultés relatives aux titres exécutoires et des contestations qui s'élèvent à l'occasion de l'exécution forcée, même si elles portent sur le fond du droit à moins qu'elles n'échappent à la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire* ».

L'avantage serait sans doute d'assurer une plus grande rapidité dans le traitement de ces litiges. La difficulté résiderait cependant cette fois dans le fait que le juge de l'exécution serait amené à statuer sur l'existence, la quotité ou l'exigibilité d'une créance fiscale. Il ne semble pas pour autant s'agir, là encore, d'une difficulté insurmontable si l'on en croit la jurisprudence du Tribunal des conflits qui a conduit à placer le juge de la procédure collective dans une situation tout à fait semblable. Le juge des conflits considère en effet, depuis plus de 10 ans déjà, que le juge de la procédure collective est seul compétent pour connaître des contestations nées du redressement judiciaire, même si les créances dont il s'agit sont de nature fiscale et concernent un impôt dont le contentieux relève de la juridiction administrative. Ainsi que le souligne le rapporteur Dacosta dans ses conclusions sous l'arrêt SARL Absis, « *votre jurisprudence fait du juge de la procédure collective, provisoirement, un juge de l'impôt. Il y a bien transfert de compétences, [...] mais le droit d'exercer un recours ouvert au justiciable n'en est pas affecté ; en cas de contestation portant sur l'existence de la créance fiscale ou sociale, il revient au juge de la procédure collective de la trancher* »⁷⁴. Là encore, si une difficulté sérieuse dont dépend la solution du litige survient, le tribunal des conflits admet que le juge de la procédure collective saisisse le juge administratif de l'impôt par voie de question préjudicielle⁷⁵.

Il reste que confier l'ensemble de ces litiges au juge de l'exécution conduirait à faire sortir, au moins symboliquement, le contentieux du recouvrement du champ du contentieux fiscal. Cette circonstance peut potentiellement devenir préjudiciable aux droits du contribuable.

Ajoutons enfin que, quels que soient les moyens avancés par le contribuable, le fondement des actes de poursuites contestés dans le cadre d'un contentieux du recouvrement demeure dans tous les cas un acte administratif, l'acte d'imposition. Comme le soulignait en son temps Victor Haïm, « *il est certain que le contentieux de l'établissement de l'impôt et celui du recouvrement s'opposent sur tout. Sauf sur l'essentiel* »⁷⁶. Confier l'ensemble de ce contentieux au juge de l'exécution ne nous semble donc pas à cet égard pleinement satisfaisant. Il reste que la jurisprudence du Tribunal des conflits a ouvert une brèche dans le bloc de compétence du contentieux du recouvrement qui montre que les choses peuvent en l'espèce évoluer.

73 - Voir notamment S. Naugès, L. Vidal et L. Ayache, « *Concurrence, régulation et secteur public* » : Contrats concurrence et consommation 2012, n° 12, chron. 4.

74 - Concl. B. Dacosta sous T. confl., 8 juill. 2013, n° 3912, SARL Absis, précité : Dr. fisc. 2013, n° 39, comm. 451.

75 - T. confl., 8 juill. 2013, n° 3912, SARL Absis, précité.

76 - V. Haïm, « *Les labyrinthes du contentieux du recouvrement* », précité p. 150.

Dans tous les cas, l'œuvre protectrice accomplie par la jurisprudence semble avoir atteint ses limites et seule une intervention du législateur nous semble aujourd'hui susceptible de constituer un fil d'Ariane assez solide pour sortir le contribuable d'un labyrinthe qui ne cesse malheureusement, sans fin, de se complexifier.

Aix-en-Provence, novembre 2013